



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 78

(2008–2009)

Om lov om endringer i revisorloven
og enkelte andre lover (gjennomføring av
revisjonsdirektivet)

Innhold

1	Proposisjonens hovedinnhold	7	7	Særlig om kommunal revisjon	29
1.1	Innledning	7	7.1	Innledning	29
1.2	Lovforslag til gjennomføring av revisjonsdirektivet	8	7.2	Gjeldende rett	29
			7.2.1	Adgangen til å godkjenne praksis fra kommunale revisjonsenheter	29
2	Bakgrunnen for lovforslaget	11	7.2.2	Godkjenning av kommunale revisjonsenheter	30
2.1	Revisjonsdirektivet (2006/43/EF)	11	7.3	EØS-rett	30
2.2	Om arbeidet med gjennomføringen	12	7.3.1	Direktivets krav til praksis	30
2.3	Høring	12	7.3.2	Nærmere om direktivets adgang til å gi kommunale revisjonsenheter godkjenning	30
3	Virkeområde	14	7.4	Godkjenning av offentlige revisjonsenheter i andre nordiske land	31
3.1	Gjeldende rett	14	7.4.1	Danmark	31
3.2	EØS-rett	14	7.4.2	Sverige	31
3.3	Kredittilsynets forslag	14	7.4.3	Finland	31
3.4	Høringsinstansenes merknader	15	7.5	Kredittilsynets forslag	32
3.5	Departementets vurdering	15	7.5.1	Godkjenning av praksis fra kommunal revisjon	32
4	Revisorregisteret	17	7.5.2	Godkjenning av kommunale revisjonsenheter som revisjonsselskaper etter revisorloven .	32
4.1	Gjeldende rett	17	7.6	Høringsinstansenes merknader	32
4.2	EØS-rett	17	7.7	Departementets vurdering	33
4.3	Kredittilsynets forslag	18	7.7.1	Adgangen til å godkjenne praksis fra kommunal revisjon	33
4.4	Høringsinstansenes merknader	18	7.7.2	Bør det åpnes for en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper?	34
4.5	Departementets vurdering	18	7.7.3	Kommunale revisjonsenheters uavhengighet i forhold til revisjonspliktige kommunale enheter	35
5	Krav til godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper	19	8	Krav til utførelse av revisjonen – revisjonsstandarder og revisjonsberetning	37
5.1	Gjeldende rett	19	8.1	Gjeldende rett	37
5.1.1	Godkjenning av revisorer	19	8.2	EØS-rett	37
5.1.2	Godkjenning av revisjonsselskaper	19	8.3	Kredittilsynets forslag	38
5.2	EØS-rett	19	8.4	Høringsinstansenes merknader	38
5.2.1	Krav til godkjenning av revisorer	19	8.5	Departementets vurdering	38
5.2.2	Krav til godkjenning av revisjonsselskaper	20			
5.2.3	Godkjenning av utenlandske revisorer og revisjonsselskaper	20			
5.3	Kredittilsynets forslag	21			
5.4	Høringsinstansenes merknader	21			
5.5	Departementets vurdering	55			
6	Om revisorers og revisjonsselskapers yrkesutøvelse .	24			
6.1	Gjeldende rett	24			
6.2	EØS-rett	24			
6.3	Kredittilsynets forslag	25			
6.4	Høringsinstansenes merknader	25			
6.5	Departementets vurdering	26			

9	Særlig om revisjon av konsernregnskaper	40	13.2.3	Dansk og svensk rett	59
9.1	Gjeldende rett	40	13.2.4	Kredittilsynets forslag	59
9.2	EØS-rett	40	13.2.5	Høringsinstansenes merknader	60
9.3	Kredittilsynets forslag	40	13.2.6	Departementets vurdering	60
9.4	Høringsinstansenes merknader	40	13.3	Plikten til å etablere revisjonsutvalg	60
9.5	Departementets vurdering	41	13.3.1	Gjeldende rett	60
10	Valg, oppsigelse og fratreden	43	13.3.2	NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse	60
10.1	Gjeldende rett	43	13.3.3	EØS-rett	61
10.2	EØS-rett	43	13.3.4	Dansk og svensk rett	61
10.3	Kredittilsynets forslag	43	13.3.5	Kredittilsynets forslag	63
10.4	Høringsinstansenes merknader	43	13.3.6	Høringsinstansenes merknader	64
10.5	Departementets vurdering	44	13.3.7	Departementets vurdering	65
11	Krav om kvalitetskontroll og offentlig tilsyn	47	13.4	Revisjonsutvalgets sammensetning	69
11.1	Generelt om tilsynet med revisjonsvirksomhet i Norge	47	13.4.1	Gjeldende rett	69
11.1.1	Gjeldende rett	47	13.4.2	NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse	69
11.1.2	EØS-rett	47	13.4.3	EØS-rett	69
11.1.3	Kredittilsynets forslag	48	13.4.4	Dansk og svensk rett	70
11.1.4	Høringsinstansenes merknader	48	13.4.5	Kredittilsynets forslag	71
11.1.5	Departementets vurdering	49	13.4.6	Høringsinstansenes merknader	71
11.2	Særlig om tilsynet med utenlandske revisorer	50	13.4.7	Departementets vurdering	72
11.2.1	Gjeldende rett	50	13.5	Revisjonsutvalgets oppgaver	74
11.2.2	EØS-rett	50	13.5.1	Gjeldende rett	74
11.2.3	Kredittilsynets forslag	51	13.5.2	NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse	74
11.2.4	Høringsinstansenes merknader	52	13.5.3	EØS-rett	74
11.2.5	Departementets vurdering	52	13.5.4	Kredittilsynets forslag	75
12	Særlig om revisorlovens ansvarsregler	53	13.5.5	Høringsinstansenes merknader	75
12.1	Revisors erstatnings- og straffansvar	53	13.5.6	Departementets vurdering	76
12.1.1	Gjeldende rett	53	14	Særlige krav til revisor ved revisjon av foretak av allmenn interesse	79
12.1.2	EØS-rett	53	14.1	Kontakt med revisjonsutvalget	79
12.1.3	Kredittilsynets forslag	53	14.1.1	Gjeldende rett	79
12.1.4	Høringsinstansenes merknader	54	14.1.2	NUES Anbefaling Eierstyring og selskapsledelse	79
12.1.5	Departementets vurdering	54	14.1.3	EØS-rett	79
12.2	Særlig om kravet til sikkerhetsstillelse	55	14.1.4	Kredittilsynets forslag	79
12.2.1	Gjeldende rett	55	14.1.5	Høringsinstansenes merknader	79
12.2.2	EØS-rett	56	14.1.6	Departementets vurdering	79
12.2.3	Kredittilsynets forslag	56	14.2	Åpenhetsberetning	80
12.2.4	Høringsinstansenes merknader	56	14.2.1	Gjeldende rett	80
12.2.5	Nærmere om sikkerhetsstillelsesordningen	56	14.2.2	EØS-rett	80
12.2.6	Departementets vurdering	57	14.2.3	Kredittilsynets forslag	80
13	Foretak av allmenn interesse	58	14.2.4	Høringsinstansenes merknader	80
13.1	Innledning	58	14.2.5	Departementets vurdering	80
13.2	Begrepet foretak av allmenn interesse	58	14.3	Særlige uavhengighetsregler	81
13.2.1	Gjeldende rett	58	14.3.1	Gjeldende rett	81
13.2.2	EØS-rett	58	14.3.2	EØS-rett	81
			14.3.3	Kredittilsynets forslag	81
			14.3.4	Høringsinstansenes merknader	81
			14.3.5	Departementets vurdering	82

15	Økonomiske og administrative konsekvenser	83	16.5	Til endringer i finansieringsvirksomhetsloven	95
16	Merknader til de enkelte bestemmelser	85	16.6	Til endringer i aksjeloven	96
16.1	Til endringer i revisorloven	85	16.7	Til endringer i allmennaksjeloven	96
16.2	Til endringer i kredittilsynsloven	94	16.8	Til endringer i forsikringsloven	100
16.3	Til endringer i sparebankloven	95		Forslag til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)	101
16.4	Til endringer i forretningsbankloven ..	95			

Ot.prp. nr. 78

(2008-2009)

Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 24. april 2009,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Proposisjonens hovedinnhold

1.1 Innledning

Finansdepartementet fremmer i denne proposisjonen forslag til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover. Forslaget vil gjennomføre EØS-forpliktelser som svarer til direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Lovforslaget bygger på et utkast utarbeidet av Kredittilsynet på oppdrag fra Finansdepartementet.

Revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF) ble vedtatt 17. mai 2006, og trådte i kraft 29. juni 2006. Revisjonsdirektivet erstatter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv (direktiv 84/253/EØF), og omfatter dessuten enkelte endringer i andre direktiver. Formålet med revisjonsdirektivet er å øke tilliten til den finansielle rapportering hos revisjonspliktige. Dette skal skje gjennom å sikre kvaliteten på revisjonen og styrke tilsynet med revisorene i EØS-området, herunder å tilrettelegge for samarbeid med andre lands revisortilsynsmyndigheter.

I direktivet behandles flere sider ved revisjons-

virksomhet, herunder godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper, forholdet mellom revisor og revisjonsklient, harmonisering og forbedring av revisjonskvaliteten og forholdet til andre EØS-lands og tredjelands revisorer.

I revisjonsdirektivet behandles dessuten offentlig tilsyn og kontroll, herunder krav til tilsynsmyndighetene, samarbeid mellom revisortilsynsmyndigheter i EØS-land og i tredjeland samt særlige krav som skal gjelde ved revisjon av foretak av «allmenn interesse», herunder krav om at slike foretak må etablere revisjonsutvalg.

I flere av direktivbestemmelsene er det lagt opp til at nærmere regler kan fastsettes av EU-kommisjonen. I departementets forslag er det derfor forutsatt at det på et senere tidspunkt kan oppstå behov for ytterligere gjennomføringstiltak for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser. Det er for dette formål foreslått forskrifthjemler knyttet til de bestemmelsene som omhandler spørsmål hvor det etter direktivet åpnes for at EU-kommisjonen kan fastsette nærmere regler.

1.2 Lovforslag til gjennomføring av revisjonsdirektivet

I kapittel 3 drøftes virkeområdet for de nye reglene om revisorer og revisjon. Direktivet foreslås gjennomført i Norge for revisorer som reviderer foretak som er revisjonspliktige etter norsk rett, selv om revisjonsplikten i Norge er mer omfattende enn det som følger av EU-reglene. Av hensyn til brukerne av reviderte regnskap, foreslår departementet dessuten å videreføre utgangspunktet etter dagens revisorlov § 1-1 annet ledd, om at reglene skal gjelde for revisorer som reviderer årsregnskap for ikke-revisjonspliktige, dersom revisor i revisjonsberetningen eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Begrepet «ansvarlig revisor» innføres for å identifisere hvilke revisorer som kan foreta revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige eller som kan utpekes til å utføre revisjonen på vegne av et revisjonsselskap i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt som revisor.

I kapittel 4 behandles direktivets krav til at det skal etableres et offentlig revisorregister som skal være elektronisk tilgjengelig. I Norge er det allerede etablert et revisorregister som idag føres av Kredittilsynet. På grunnlag av direktivets krav foreslås det enkelte tilpasninger i reglene om Revisorregisteret. Disse endringene er av mer teknisk karakter.

I kapittel 5 behandles kravene til godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper. Dagens regelverk oppfyller i hovedsak direktivets krav. Det foreslås imidlertid enkelte endringer av teknisk karakter for å reflektere den kvalitetsreformen for høyere utdanning som ble iverksatt i Norge ved studiestart 2003. Det er i tillegg foreslått enkelte endringer i bestemmelsene om godkjenning av revisjonsselskaper. Blant annet foreslås det at dagens krav om at revisjonsselskaper skal være eiet med mer enn femti prosent av revisorer eller revisjonsselskaper oppheves. Dette vil blant annet åpne for at det kan etableres revisjonsselskaper som eies i fellesskap av revisorer og kommuner, forutsatt at kravene til fordeling av stemmeretter, styresammensetning mv. er oppfylt, jf. også omtalen nedenfor av kapittel 7.

I kapittel 6 omtales direktivets krav til revisors og revisjonsselskapers yrkesutøvelse, herunder krav vedrørende faglig etikk, uavhengighet, taushetsplikt og honorarer. Det foreslås å ta inn en bestemmelse som fastslår revisors rolle som offentlighetens tillitsperson. I revisjonsbransjen i dag gjelder bransjefastsatte krav til faglig etikk. Disse forutsettes videreført. Allikevel har departementet sett det som hensiktsmessig at det oppstilles hjem-

mel til å gi nærmere regler om yrkesetikk i forskrift, blant annet dersom det anses å være et behov for å stille yrkesetiske krav til revisorer som ikke er medlemmer av Den norske Revisorforening (DnR), og for det tilfellet at det er behov for å gjennomføre eventuelle yrkesetiske krav som måtte bli vedtatt av EU-kommisjonen. Flere høringsinstanser har tatt til orde for at gjeldende krav til uavhengighet bør harmoniseres med de tilsvarende reglene som gjelder i andre EØS-stater. Departementet peker på at endringer i uavhengighetsreglene ikke var en del av Kredittilsynets utredningsoppdrag, og at konsekvensene av å gjennomføre en mer prinsippbasert tilnærming til revisors uavhengighet er uoversiktlige. Departementet har lagt vekt på at det tidligere, jf. særlig NOU 1997:8 og Ot.prp. nr. 75 (1997-98), er vurdert som særlig viktig at regelverket ikke tillater forbindelser som gjør at revisors uavhengighet og objektivitet kan trekkes i tvil. Departementet har på den bakgrunn ikke funnet grunnlag for å følge opp høringsinstansenes anmodning på dette punktet. Departementet har likevel funnet grunnlag for en justering i forbudet mot revisjonsmedarbeideres kundeforhold til revisjonsklienten på grunnlag av fast og entydig dispensasjonspraksis.

I kapittel 7 behandles forholdet til kommunale revisjonsenheter. KS og Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har i høringen gått imot Kredittilsynets forslag om en innstramming i adgangen til å godkjenne praksis fra offentlige revisjonsenheter fra to til ett år. De har dessuten tatt til orde for at det burde åpnes for en adgang for slike revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper. Når det gjelder det første spørsmålet har departementet vurdert at direktivet i seg selv ikke er til hinder for at gjeldende regelverk om godkjenning av praksis videreføres. Selv om formålet med direktivet i utgangspunktet taler for en innstramming i samsvar med Kredittilsynets høringsforslag, har departementet, når det ses hen til betydningen for rekrutteringen til offentlige revisjonsenheter, samt betydningen av dette for sikre tilstrekkelig offentlig revisjonskvalitet, under noe tvil ikke funnet å ville foreslå en slik innstramming i adgangen til å godkjenne praksis. Når det gjelder spørsmålet om en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper, har departementet lagt til grunn at en slik adgang forutsetter at de kan gis godkjenning som revisjonsselskaper. Direktivet åpner ikke for at godkjenning kan gis til kommunale revisjonsenheter som er en del av kommunens administrasjon eller som er organisert som et interkommunalt samarbeid i et såkalt IKS-selskap. Departementet har imidlertid foreslått at

gjeldende eierskapskrav oppheves, slik at det åpnes for en mulighet til å gi godkjenning til revisjonsaksjeselskaper som eies i fellesskap av revisorer og kommuner, forutsatt at revisorlovens øvrige krav for godkjenning er oppfylt, jf. også omtalen i kapittel 5.

I kapittel 8 behandles kravene til utføring av revisjonen. Gjeldende revisorlov har krav til utføring av revisjonen, herunder kravet om «god revisjonskikk» som rettslig standard. Sistnevnte utfylles av bransjefastsatte standarder for hvordan revisjon skal utføres. Disse bygger i vesentlig utstrekning på de tilsvarende internasjonale revisjonsstandardene. Etter direktivet er det forutsatt at EU-kommisjonen etterhvert skal vedta internasjonale revisjonsstandarder som EU-regler. Det er iverksatt et arbeid både i det internasjonale standardsetterorganet for revisorbransjen og i EU, med henblikk på å klargjøre standardene for dette formålet. Departementet har foreløpig ikke funnet grunnlag for å foreslå endringer i de materielle reglene i revisorloven om revisjonens utførelse, men har foreslått en forskriftshjemmel med henblikk på å kunne gjøre gjeldende i Norge standarder som måtte bli vedtatt av EU-kommisjonen. Det er dessuten foreslått en klargjøring av hvem som skal undertegne på revisjonsberetningen.

I kapittel 9 omtales de særlige spørsmål som reises ved revisjon av konsernregnskap. Det foreslås at revisjon av konsernregnskap flyttes til en egen bestemmelse som inkluderer de krav som følger av direktivet, herunder særlige krav til at konsernrevisor må gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisorer i datterselskaper. Det er foreslått særlige regler om konsernrevisors ansvar for offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon knyttet til gjennomgangen av slikt revisjonsarbeid i tilfeller hvor datterselskapets revisor er hjemmehørende i et land utenfor EØS-området. På grunnlag av Finansnæringsens Hovedorganisasjons (FNH) høringsinnspill, har departementet dessuten funnet grunnlag for å følge opp Banklovkomisjonens forslag i NOU 1998:14 om en adgang for Kredittilsynet til å dispensere fra kravet til at finanskonsern skal ha samme revisor.

I kapittel 10 behandles direktivets regler om revisorers valg, oppsigelse og fratreden. For å bringe norske regler fullt ut i samsvar med direktivet er det foreslått et forbud mot å avsette revisor uten saklig grunn. Det er særskilt presisert at uenighet om den regnskapsmessige behandlingen eller om revisjonsprosessen ikke skal anses for å være saklig grunn. Det er også foreslått endringer i reglene om meldeplikt ved revisorbytte, og det er i samsvar med direktivet foreslått krav til begrunnelse for re-

visorskifte i tilfeller hvor revisor fratrer før utløpet av tjenestetiden.

I kapittel 11 omtales direktivets prinsipper for kvalitetskontroll og offentlig tilsyn. Etter direktivet er det et krav at det etableres et offentlig tilsyn som skal ha det endelige ansvaret for kvalitetskontrollsystemet. Tilsynet med revisorer i Norge føres idag av Kredittilsynet. Departementet har lagt til grunn at Kredittilsynet, og herunder samarbeidet om gjennomføringen av kvalitetskontroller med DnR, oppfyller direktivets prinsipper for kvalitetskontroll og kravet til det offentlige tilsyns endelige ansvar. Det foreslås imidlertid en klargjøring av det rettslige grunnlaget for denne typen samarbeid. Direktivets krav til å kunne gjennomføre undersøkelser og sanksjoner er også oppfylt i gjeldende revisorlovgivning, herunder kredittilsynsloven. Kravet i direktivet om periodisk kvalitetskontroll av revisorer hvert sjette år foreslås lovfestet.

Etter direktivet er det en forutsetning at kontrollen med revisorer og revisjonsselskaper fra andre EØS-stater skal bygge på et prinsipp om hjemlandstilsyn. For at dette prinsippet fullt ut skal la seg gjennomføre i praksis oppstiller direktivet regler som skal gi grunnlag for samarbeid mellom tilsynsorganene innenfor EØS-området. Det er på dette grunnlag foreslått endringer i kredittilsynsloven slik at Kredittilsynet kan utveksle informasjon med andre revisortilsynsmyndigheter på linje med det som idag gjelder innenfor bank-, forsikrings- og verdipapirområdet. Når det gjelder direktivets prinsipper for tilsyn med revisorer fra land utenfor EØS-området, er det behov for nærmere avklaringer fra EU-kommisjonen, og det er derfor forutsatt at dette på et senere tidspunkt vil bli gjennomført ved forskriftsbestemmelser. Det er for dette formål foreslått forskriftshjemler til enkelte bestemmelser, blant annet når det gjelder reglene om godkjenning, taushetsplikt mv.

I kapittel 12 er revisorlovens ansvarsregler behandlet. Reglene om revisors erstatnings- og straffansvar er ikke behandlet i Kredittilsynets høringsnotat, men flere høringsinstanser har tatt til orde for at disse reglene bør endres slik at de i større utstrekning harmonerer med tilsvarende regler som gjelder i andre EØS-stater. Når det gjelder reglene om revisors erstatningsansvar har departementet særlig lagt vekt på forutsetningen som blant annet kommer til uttrykk i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) om at det krever sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning av sitt økonomiske tap. Departementet har derfor ikke funnet grunnlag for i denne omgang å følge opp høringsinstansenes ønske om en fornyet vurdering av disse reglene. Departementet har

imidlertid vist til at det på grunnlag av høringen vil bli vurdert om og i tilfelle på hvilken måte EU-kommisjonens rekommandasjon om begrensning av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk rett, jf. departementets høringsbrev 17. desember 2008. Når det gjelder spørsmålet om revisors straffansvar, har departementet tidligere lagt vekt på at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet, og at det derfor bør gjelde en forholdsviss streng aktsomhetsnorm for revisorer. Det er i høringen ikke pekt på forhold som tilsier en fornyet vurdering av revisorlovens sanksjonsregler. På grunnlag av Kredittilsynets høringsforslag har departementet særlig vurdert om gjeldende krav til sikkerhetsstillelse bør erstattes med et krav om at det isteden skal være tegnet ansvarsforsikring. Departementet har imidlertid vurdert at ordlyden i gjeldende lov allerede åpner for dette, og har derfor lagt til grunn at det på et senere tidspunkt vil bli åpnet for en mulighet til å tegne ansvarsforsikring ved endring i revisorforskriftens krav til hva slags sikkerhet som skal stilles.

I kapittel 13 omtales direktivets særlige krav til foretak av allmenn interesse. Selv om revisjonsdirektivet i hovedsak retter seg mot revisorer, innføres det gjennom direktivet et krav om at foretak av allmenn interesse skal etablere revisjonsutvalg. Etter departementets forslag skal foretak som har utstedt verdipapirer notert på regulert marked, samt kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper, i samsvar med direktivets definisjon, anses for å være foretak av allmenn interesse. Direktivet åpner for at også andre foretak kan defineres som foretak av allmenn interesse, men departementet har foreløpig ikke funnet grunnlag for å benytte denne muligheten. Det er lagt til grunn at definisjonen eventuelt kan vurderes på nytt når det er vunnet erfaring med de nye reglene. Departementets forslag innebærer at foretak av allmenn interesse som hovedregel skal etablere et revisjonsutvalg. Departementet har imidlertid vurdert at direktivet åpner for at det samlede styret på visse vilkår kan anses for å oppfylle

direktivets krav til revisjonsutvalg. Departementet har på det grunnlag foreslått at foretak av allmenn interesse gis adgang til å vedtektsfeste at det samlede styret skal anses for å være foretakets revisjonsutvalg dersom styret oppfyller de nærmere krav til et revisjonsutvalgs sammensetning og oppgaver. Det er også foreslått enkelte andre unntak fra plikten til å etablere revisjonsutvalg. Blant annet er det foreslått unntak for heleide datterselskaper i konsern der virksomheten på konsernnivå har etablert revisjonsutvalg som oppfyller kravene, for utenlandske foretak med verdipapirer notert på norsk regulert marked som har etablert revisjonsutvalg etter utenlandske regler samt for kredittinstitusjoner som er finansieringsforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 3. Departementet har også foreslått at mindre foretak, på visse vilkår, kan la det samlede styret ivareta revisjonsutvalgets oppgaver. Revisjonsutvalget foreslås å skulle etableres som et arbeidsutvalg for styret, bestående av styremedlemmer. Det er presisert at styremedlemmer som er ledende ansatte i foretaket ikke kan være medlemmer av revisjonsutvalget. Det er dessuten, i samsvar med direktivets krav, særskilt presisert at minst ett av revisjonsutvalgets medlemmer skal ha kompetanse innen regnskap eller revisjon og skal være uavhengig av virksomheten. I samsvar med direktivets krav er det foreslått en bestemmelse som regulerer hvilke oppgaver revisjonsutvalget skal ivareta.

I kapittel 14 behandles direktivets særlige krav til revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse. I samsvar med direktivet foreslås det krav til at slike revisorer skal ha særlig kontakt med foretakets revisjonsutvalg, og til at det årlig skal utarbeides en åpenhetsberetning, hvor sentrale forhold knyttet til virksomheten skal offentliggjøres. Det foreslås dessuten krav til revisorrotasjon minst hvert syvende år, samt karenstid på to år for revisor når det gjelder å tiltre i ledende stilling hos revisjonsklienten.

2 Bakgrunnen for lovforslaget

2.1 Revisjonsdirektivet (2006/43/EF)

I Kredittilsynets høringsnotat 1. juni 2007 ble revisjonsdirektivet beskrevet slik:

«Direktiv 2006/43/EF ble vedtatt 17. mai 2006, og trådte i kraft 29. juni 2006. Revisjonsdirektivet skal i all hovedsak være gjennomført i nasjonal lovgivning innen 29. juni 2008. Direktivet faller inn under EØS-avtalens artikkel 77. EØS-komiteen besluttet den 8. desember 2006 (nr.160/2006) å innlemme revisjonsdirektivet i EØS-avtalen, jf. vedlegg XXII om selskapsrett punkt 10f. Revisjonsdirektivet erstatter tidligere åttende direktiv 84/253/EØF, samt gjør enkelte endringer i direktivene 78/660/EØF og 83/349/EØF. Derfor oppheves samtidig teksten i vedlegg XXII punkt 7, og det tilføres nye strekpunkter til punkt 4 og punkt 6, EØS-komiteens beslutning.

Formålet med direktivet er å øke tilliten til finansiell rapportering. Dette skal skje gjennom å sikre kvaliteten på revisjonen og styrke tilsynet med revisorene i EØS-området, herunder å tilrettelegge for samarbeid med andre lands revisortilsynsmyndigheter.

Direktivets kapittel II og III inneholder bestemmelser om godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper. Gjennom direktivet innføres det krav til et register over revisorer og revisjonsselskaper, som skal inneholde mer informasjon enn det norske Revisorregisteret gjør i dag. Det skal også være elektroniske tilgjengelig for offentligheten.

Kapitlene IV og IX inneholder regler om forholdet mellom revisor og revisjonsklienten. Dette omfatter bestemmelser om uavhengighet og taushetsplikt, samt krav om yrkesetiske regler for revisorene. Dette medfører behov for visse mindre endringer, herunder forbud mot honorarer det er knyttet betingelser til og at ledelsen i revisjonsselskapet griper inn i det enkelte oppdrag.

Etter kapittel V skal revisjonen utføres i henhold til internasjonale revisjonsstandarter (International Standards of Auditing (ISA)). I gjeldende rett utfyller revisjonsstandardene den rettslige standarden «god revisjonsskikk».

Regler om kvalitetskontrollen og det offentlige tilsynet med revisorene og revisjonsselska-

pene finnes i kapitlene VI til VIII. Kravet om et offentlig tilsynssystem er nytt. Mange EØS-land, som har hatt systemer der kvalitetskontrollen har vært gjennomført av bransjen selv, må derfor opprette en offentlig revisortilsynsmyndighet.

En vesentlig endring i forhold til dagens norske revisorlovgivning er de særkrav revisjonsdirektivet oppstiller i kapittel X for revisorer og revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse. Særkravene omfatter krav om at revisor/revisjonsselskap for slike foretak årlig offentliggjør en åpenhetsrapport, er gjenstand for kvalitetskontroll minst hvert tredje år, i motsetning til hvert sjette år, samt at revisor er underlagt særlige uavhengighetskrav, herunder krav om rotasjon av den ansvarlige revisor og karenstid for overgang til ledende stilling hos den revisjonspliktige (artikkel 42). Gjennom direktivets artikkel 41 innføres dessuten et krav om at foretak av allmenn interesse skal ha et revisjonsutvalg. Dette kravet må ses i sammenheng med direktiv 2006/46/EF om endringer i regnskaps- og konsernregnskapsdirektivet, som er omtalt senere i høringsnotatet.

For å bedre og sikre samarbeid om tilsyn mellom myndighetene i EU/ EØS-land, er det i kapittel VIII, gitt detaljerte regler for et slikt samarbeid.

I tillegg til regler for samarbeid innad i EØS, har revisjonsdirektivet tatt hensyn til at stadig flere selskaper fra tredjeland er notert på børser i EØS-området. Direktivet har derfor i kapittel XI bestemmelser om godkjenning, registrering og regulerings- og tilsynsansvar mv for tredjelands revisorer og revisjonsselskap som vil utføre revisjon her. Videre er det gitt bestemmelser om adgangen til å utveksle informasjon og dokumentasjon til tredjelands revisortilsynsmyndigheter.

Av andre forhold direktivet regulerer kan det nevnes bestemmelsen om at foretakene skal angi størrelsen på honoraret til revisor for lovfestet revisjon og andre tjenester i notene til årsregnskap.

Under utarbeidelsen av direktivet har det vært drøftet hvilken betydning revisors erstatningsansvar har for revisjons- og forsikringsmarkedet. Revisjonsdirektivet inneholder ikke bestemmelser som regulerer erstatningsansva-

ret for revisor, men EU-kommisjonen pålegges å foreta en undersøkelse om konsekvenser av gjeldende erstatningsregler i EU-/EØS-landene, og gis myndighet til å fremme anbefalinger dersom dette anses hensiktsmessig, jf. artikkel 31. Dette arbeidet er iverksatt av Kommisjonen, i første omgang gjennom en undersøkelse utført av London Economics. Med utgangspunkt i nevnte undersøkelse har Kommisjonen drøftet ulike muligheter for ansvarsbegrensninger i et offentlig høringsdokument.»

2.2 Om arbeidet med gjennomføringen

Finansdepartementet ba i brev av 3. oktober 2006 Kredittilsynet om å utarbeide et utkast til nødvendige lov- og forskriftsendringer til gjennomføring av direktivet. Frist for å oversende utkast til regelverksendringer ble satt til 1. juni 2007.

Kredittilsynet oversendte et høringsnotat med utkast til lov- og forskriftsendringer til Finansdepartementet ved brev 1. juni 2007.

2.3 Høring

Kredittilsynets høringsnotat ble sendt på høring 28. juni 2007 med høringsfrist 28. september 2007 til følgende instanser:

Fiskeridepartementet
Fornyelses- og administrasjonsdepartementet
Helse- og omsorgsdepartementet
Justis- og politidepartementet
Kommunal- og regionaldepartementet
Nærings- og handelsdepartementet (NHD)
Olje- og energidepartementet
Samferdselsdepartementet

Brønnøysundregistrene
Datatilsynet
Konkurransetilsynet
Norges Bank
Riksrevisjonen
Skattedirektoratet (SKD)
ØKOKRIM

Aksjonærforeningen i Norge
Bedriftsforbundet
Deloitte AS
Den norske Revisorforening (DnR)
Ernst & Young AS (E&Y)
Finansforbundet
Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
KPMG AS
KS
Landsorganisasjonen i Norge (LO)
Noraudit
Nord Pool ASA
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
Norges Fondsmeglerforbund
Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
Norsk Investorforum
Norsk RegnskapsStiftelse
Norske Finansanalytikeres Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
PriceWaterhouseCoopers AS (PwC)
Oslo Børs
Siviløkonomene
Skattebetalerforeningen
Skatterevisorernes Forening
Småbedriftsforbundet
Sparebankforeningen i Norge
Verdipapirfondenes forening
Verdipapirsentralen
Yrkesorganisasjonenes Sentrallforbund
Økonomiforbundet

Følgende instanser har gitt merknader til utredningen:

Brønnøysundregistrene
Datatilsynet
Deloitte AS
Den norske Revisorforening
Ernst & Young AS
Finansnæringens Hovedorganisasjon
Justis- og politidepartementet
KS
Landsorganisasjonen i Norge
Norges Kommunerevisorforening
Næringslivets Hovedorganisasjon
PricewaterhouseCoopers DA
Skattedirektoratet
Sparebankforeningen i Norge

I tillegg har det blitt avgitt merknader fra følgende instanser som ikke stod oppført som mottakere av høringsbrevet:

Gjensidige Forsikring BA
Høgskolen i Bodø (HiB)
Svein Karlsen
Universitetet i Stavanger (UiS)

Følgende instanser har opplyst at de ikke har eller ønsker å avgi merknader til høringsforslaget:
Fornyings- og administrasjonsdepartementet
Helse- og omsorgsdepartementet

Kommunal- og regionaldepartementet
Konkurransetilsynet
Norges Bank

Nærings- og handelsdepartementet
Samferdselsdepartementet
Skattebetalerforeningen

3 Virkeområde

3.1 Gjeldende rett

Bestemmelser om revisorer og revisjon i tidligere direktiver er gjennomført i norsk rett. Også EU-kommisjonens rekommandasjon fra 15. november 2000 om periodisk kvalitetskontroll og EU-kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 om revisors uavhengighet er gjennomført i norsk rett og i Kredittilsynets tilsynsarbeid.

I lov 15. januar 1999 nr. 2 (revisorloven) § 1-1 første ledd angis lovens virkeområde å være revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og krav til utførelsen av revisors oppgaver. Det følger av § 1-1 annet ledd at loven både gjelder revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, og revisjon av regnskapene til ikke-pliktige når det i revisjonsberetning eller på annen måte er gitt uttrykk for at regnskapet er revidert. Av bestemmelsens tredje ledd følger dessuten at visse bestemmelser i loven også gjelder for revisorer som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige, eller som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter.

Etter gjeldende regelverk har alle som er regnskapspliktige også revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 første ledd. Det oppstilles unntak fra revisjonsplikten når driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner. Unntaket fra revisjonsplikt kommer imidlertid ikke til anvendelse for en del foretaksformer, jf. bestemmelsens annet ledd siste punktum. Blant annet følger det av annet ledd nr. 1 at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper har revisjonsplikt uansett størrelse.

Revisorloven inneholder ikke en nærmere definisjon av «revisor». Der begrepet er benyttet vil det ut fra en tolkning av bestemmelsen måtte avgjøres konkret hvorvidt den bare retter seg mot revisor som kan påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige og/eller andre revisorer og/eller også revisjonsselskap. Departementet er ikke kjent med at dette har skapt problemer i praksis.

3.2 EØS-rett

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 1 at direktivets regler gjelder lovfestet («*statutory*») revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Revisjonsdirektivet regulerer dermed hovedsaklig revisorer og revisjonsselskap som reviderer årsregnskap og konsernregnskap for klienter som er revisjonspliktige som følge av EØS-rettslige krav. Revisjonsplikt etter EØS-retten har blant annet banker, kredittinstitusjoner, andre finansinstitusjoner og forsikringsselskap. I tillegg har selskaper med begrenset ansvar i utgangspunktet revisjonsplikt, men medlemsstatene har en viss adgang til unnta slike selskaper, herunder særlig mindre og mellomstore selskaper.

3.3 Kredittilsynets forslag

I gjeldende norsk lovgivning er direktivbestemmelser og EU-kommisjonens rekommandasjoner gjort gjeldende fullt ut for revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon i henhold til den revisjonsplikten som følger av norske regler. Kredittilsynet har derfor foreslått at revisjonsdirektivet gjennomføres på samme måte, det vil si for lovpliktig revisjon i henhold til norske regler slik revisjonsplikten til enhver tid måtte være fastsatt.

I samsvar med det som gjelder etter revisorloven § 1-1 annet ledd i dag, har Kredittilsynet foreslått at direktivets generelle bestemmelser også gjøres gjeldende for revisorer som reviderer årsregnskap for ikke-revisjonspliktige, dersom revisor i revisjonsberetningen eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

Kredittilsynet peker på at det i dag er et klart ulikt tilsynsmessig fokus på revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon og attestasjonsoppdrag for revisjonspliktige, sammenlignet med de som ikke gjør det. Kredittilsynet anfører at gjennomføringen av revisjonsdirektivet vil bidra til å forsterke dette skillet. Om dette uttaler Kredittilsynet i høringsnotatet blant annet følgende:

«Dette innebærer at det blir to kategorier revisorer:

- a) Ansvarlige revisorer som er de som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige, dvs. de som faller inn under direktivet. Dette gjelder uavhengig av om de faktisk påtar seg revisjonsoppdrag eller ikke. Det gjelder også uavhengig av om de påtar seg revisjonsoppdraget direkte eller de utpekes til å ha oppdragsansvar i tilfeller der det er et revisjonsselskap som velges som revisor for den revisjonspliktige. For slike revisorer vil tilleggskravene gjelde, herunder krav til etterutdanning.
- b) Revisorer som praktiserer som revisorer, men som ikke har adgang til å være ansvarlig for revisjonsoppdrag for revisjonspliktige. Dette vil typisk være revisorer som er ansatt i revisjonsselskaper og som utgjør del av revisjonsteam. Denne kategorien vil også omfatte revisorene som ikke praktiserer som revisor og som ikke oppfyller tilleggskravene og derfor ikke kan påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige.»

På bakgrunn av at direktivets bestemmelser bare kreves gjennomført for revisorer og revisjonsselskaper som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige (eller andre dersom det gis uttrykk for at regnskapet er revidert), er det etter Kredittilsynets vurdering behov for å klargjøre hvilke revisorer dette er. Kredittilsynet foreslår derfor at en slik revisor omtales som «ansvarlig revisor», og at begrepet «ansvarlig revisor» defineres i revisorloven § 3-7.

3.4 Høringsinstansenes merknader

DnR påpeker at revisjonsdirektivets bestemmelser kun omfatter revisorer som foretar lovfestet revisjon. DnR bemerker at gjennomføringen av revisjonsdirektivet vil medføre et klarere skille mellom revisorer som utfører lovfestet revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og de som ikke gjør det. Det vises i den forbindelse til at lovforslaget innfører begrepet «ansvarlig revisor» for å identifisere de revisorene som kan foreta revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige eller som kan utpekes til å utføre revisjonen på vegne av et revisjonsselskap. Om dette uttaler DnR videre blant annet følgende:

«I lovforslaget anvendes begrepet 'ansvarlig revisor' kun på enkelte steder i loven, og ikke i alle de bestemmelser der det etter vår oppfatning er ment 'ansvarlig revisor'. Mange steder benyttes fremdeles begrepet 'revisor', uten at det klart fremgår hva som menes.

Etter vår oppfatning er dette uheldig. Med innføring av begrepet "ansvarlig revisor", bør loven oppdateres slik at begrepet brukes der bestemmelsene omhandler ansvarlig revisor. Der lovtekstens bestemmelser omhandler revisjonsselskap eller registrert/statsautorisert revisor, bør det fremgå eksplisitt. [...]»

FNH viser til at revisjonsdirektivet gjelder revisorer som reviderer foretak som er revisjonspliktige etter EU-retten, mens reglene etter Kredittilsynets forslag skal gjelde revisorer som er foretak som er revisjonspliktige etter norsk rett. FNH bemerker at implementeringen av direktivet i norsk rett dermed vil omfatte flere foretak i Norge enn i de fleste andre EØS-land. Om dette skriver FNH blant annet følgende:

«Gjennomføring av direktivet i norsk rett vil trolig føre til noe økte revisjonskostnader for foretakene, fordi det stilles utvidede krav til revisjon. På den annen side vil utvidede krav øke kvaliteten av og gi større tillit til den finansielle rapporteringen, som er direktivets hovedformål. Økt kvalitet vil redusere risikoen for tredjepart, herunder långivere. En må også forvente at økte krav til revisor og til revisjonen vil gi redusert risiko for økonomisk kriminalitet.

FNH mener at tillit til foretakenes finansielle rapportering er av avgjørende betydning for finansmarkedene, herunder bankene som långivere. Det er etter vårt syn intet naturlig skille mellom store og små foretak i så henseende, selv om revisjonen av store og små selskaper i praksis vil fortone seg forskjellig. Vi mener derfor det er riktig å implementere direktivet for alle revisjonspliktige foretak i Norge, og støtter således Kredittilsynets forslag til lovens anvendelsesområde.»

3.5 Departementets vurdering

Departementet er i hovedsak enig i Kredittilsynets forslag til virkeområde. Departementet vil særlig peke på at det vil være lite formålstjenlig å oppstille et sett virksomhetsregler for revisorer som utfører revisjon av foretak som er revisjonspliktige etter EU-retten og et annet for revisorer som reviderer foretak som bare har revisjonsplikt etter norsk lovgivning, eksempelvis stiftelser. De alminnelige krav som bør stilles til revisorer er etter departementets oppfatning i hovedsak sammenfallende. Skulle det oppstå behov for særlige krav eller tilpasninger, bør disse i tilfelle gis i spesiallovgivningen. Av hensyn til brukerne av reviderte regnskap finner departementet videre å kunne støtte Kredittilsynets forslag om at direktivets generelle bestem-

melser også bør gjøres gjeldende for revisorer som reviderer årsregnskap for ikke-revisjonspliktige, dersom revisor i revisjonsberetningen eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. En tilsvarende regel finnes i § 1-1 annet ledd i dagens revisorlov, og departementet legger derfor til grunn at virkeområdet som i dag er definert i revisorloven innebærer at det ikke kreves lovendringer for å gjennomføre de utgangspunktene som er skissert ovenfor.

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om at det i loven skilles mellom revisorer som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige og de som ikke har det. Departementet er enig i at det er hensiktsmessig at førstnevnte

type revisor betegnes «ansvarlig revisor», og mener som Kredittilsynet at begrepet bør defineres i loven. Departementet støtter Kredittilsynets forslag om at definisjonen inntas i tilknytning til bestemmelsen i § 3-7 som angir de særlige krav som skal gjelde slike revisorer.

Samtidig ser departementet det, i likhet med Kredittilsynet, som hensiktsmessig at konkrete avgrensninger i virkeområde for de enkelte direktivbestemmelser inntas i de aktuelle paragrafer som gjennomfører direktivbestemmelsene, for eksempel slik at regler som bare skal gjelde revisorer som utfører lovfestet revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige, angis å gjelde for «ansvarlig revisor».

4 Revisorregisteret

4.1 Gjeldende rett

Kredittilsynet fører i dag register over alle godkjente revisorer, også de som ikke oppfyller kravene til å kunne foreta revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Deler av registeret har vært elektronisk søkbart for allmennheten gjennom Kredittilsynets konsesjonsregister.

Det norske revisorregisteret er regulert i revisorloven kapittel 10. Dagens revisorregister skal inneholde følgende informasjon:

Om godkjente revisorer, jf. revisorloven § 10-1 annet ledd;

- Navn/foretaksnavn
- Adresse
- Fødsels-/ organisasjonsnummer eller D-nummer
- Dato for godkjennelse som revisor
- Sikkerhetsstillelse (om det er stilt)
- Status for revisors godkjennelse (tilbakekalt/suspendert)

Om revisjonsselskap, jf. revisorloven § 10-1 tredje og fjerde ledd;

- Foretaksnavn
- Adresse
- Organisasjonsnummer
- Dato for godkjennelse som revisjonsselskap
- Navn på oppdragsansvarlige revisorer
- Status for selskapets godkjennelse (tilbakekalt/suspendert)
- Opplysninger om selskapets styremedlemmer, daglig leder og aksjonærer:
 - a) Navn
 - b) Bostedsadresse
 - c) Fødsels/D-nummer

Med unntak av bestemmelsen i § 10-1 annet ledd nr. 6 (om revisor har stilt sikkerhet) og tredje ledd nr. 4 (navnene til de oppdragsansvarlige revisorene i revisjonsselskapet), skal opplysningene gis av samtlige revisorer som er godkjent av Kredittilsynet.

§ 10-2 inneholder regler om meldeplikt for godkjente revisorer og revisjonsselskaper, samt nærmere bestemmelser om hvem som skal innsende opplysningene og hvordan de kan meldes. § 10-3

gir enhver rett til å få opplysninger fra registeret. Opplysninger om fødsels- eller personnummer for revisor og styremedlemmer, daglig leder og aksjeiere i revisjonsselskap omfattes likevel ikke av retten til opplysninger etter denne bestemmelsen. § 10-4 gir bestemmelser om sletting av opplysninger ved revisors død, oppløsning av selskapet eller dersom godkjenningen er kalt tilbake. § 10-5 gir Finansdepartementet hjemmel til å fastsette forskrift med nærmere bestemmelser om registerets innhold, samt føring og vedlikehold av registeret.

4.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet kapittel 3 oppstiller krav om at hvert medlemsland skal ha et offentlig tilgjengelig elektronisk register over revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent av revisortilsynsmyndigheten, og som utfører lovpliktig revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap. Revisjonsdirektivets krav til registeropplysninger gjelder i motsetning til gjeldende revisorlov kun oppdragsansvarlige revisorer.

Det fremgår av direktivets forale punkt 8 at kravene som stilles er begrunnet i hensynet til beskyttelse av tredjeparter. Det var også tidligere krav om at informasjon om godkjente revisorer og revisjonsselskaper skulle være offentlig tilgjengelig.

Direktivet artiklene 15 til 17 oppstiller detaljerte krav til innholdet i revisorregisteret, herunder hvordan opplysninger skal gjøres tilgjengelig. Det oppstilles dessuten krav til oppdatering av registeret. Etter direktivet er det et krav at revisorer og revisjonsselskaper skal identifiseres ved at de tildeles revisorregisternummer som skal være offentlig. Kravet om at informasjonen skal legges inn i et offentlig elektronisk register som skal være søkbart er nytt.

I henhold til direktivet artikkel 45, skal revisorer og revisjonsselskaper som foretar årsregnskapsrevisjon for et selskap registrert i et land utenfor EØS, og som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked i en EØS-stat, registreres i det aktuelle landets revisorregister og være underlagt tilsyn der.

4.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har foreslått at direktivkravene gjennomføres ved endringer i kapittel 10 i revisorloven. Det er foreslått å skille mellom opplysninger som skal stå i Revisorregisteret og opplysninger som Kredittilsynet registrerer som ledd i utførelsen av oppgavene som revisortilsyn, herunder tildeling av godkjenning som revisor. Forslaget innebærer at bestemmelsen i revisorloven § 10-2 om at opplysninger som skal stå i registeret skal sendes til Kredittilsynet, er flyttet til bestemmelsene om godkjenning i revisorloven § 3-1 nytt fjerde ledd som gjelder både for personer og for revisjonsselskaper, jf. omtalen i kapittel 5.

Det er videre foreslått en ny, mer generell bestemmelse i § 10-1 til erstatning for gjeldende § 10-1, hvor det blant annet foreslås inntatt en plikt til føre register over utenlandske revisorer og revisjonsselskaper. Kravene til hvilke opplysninger som skal registreres for revisorer er foreslått inntatt i en ny § 10-2, og kravene til registerets innhold for revisjonsselskaper er foreslått inntatt i ny § 10-3.

Kredittilsynet foreslo at kravet om meldeplikt i revisorloven § 10-2 erstattes med en oppdateringsplikt i ny § 10-4. Bestemmelsen i gjeldende § 10-3 om at visse opplysninger skal være tilgjengelig for allmennheten, ble foreslått flyttet til § 10-1, men med visse endringer i forhold til dagens bestemmelse. Bestemmelsen i nåværende § 10-4 er foreslått opprettholdt i forslag til ny § 10-5.

4.4 Høringsinstansenes merknader

Brønnøysundregistrene støtter forslaget om at organisasjonsnummeret til revisjonsselskap og revisorer som driver egen virksomhet benyttes som revisorregisternummer i Revisorregisteret. *Brønnøysundregistrene* foreslår imidlertid at også utenlandske revisorer og revisjonsselskaper identifiseres med organisasjonsnummer. Det pekes på at dette for fremtiden vil gjøre det mulig å motta statusopplysninger fra det utenlandske foretaksregisteret hvor enheten er registrert.

4.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til Kredittilsynets forslag til gjennomføring av direktivets krav til revisorregister.

Når det gjelder høringsinnspillet fra *Brønnøysundregistrene*, er departementet enig i at det vil være en fordel allerede nå å innta en bestemmelse som tar høyde for de muligheter som det kommende EBR-systemet (European Business Register) vil kunne gi. Etter departementets vurdering åpner de foreslåtte bestemmelsene imidlertid for en slik løsning ved forslaget om at det inntas bestemmelse i § 10-3 første ledd som krever at Revisorregisteret skal inneholde foretakets organisasjonsnummer. Departementet legger i utgangspunktet til grunn at den foreslåtte ordlyden vil omfatte utenlandske organisasjonsnummer. Etter departementets vurdering vil det imidlertid være hensiktsmessig om dette fremgår direkte av lovteksten. Det foreslås derfor at dette presiseres i § 10-3 første ledd nr. 11.

Utenlandske revisorer som ønsker å etablere revisjonsvirksomhet i Norge må være godkjent etter revisorloven. De vil da omfattes av ordlyden etter gjeldende § 10-1 første ledd, og departementet har derfor vurdert at forslaget til endring av § 10-1 første ledd første punktum ikke vil være nødvendig. I samsvar med Kredittilsynets forslag, foreslår departementet imidlertid at det i bestemmelsens første ledd annet punktum presiseres at registeret skal være offentlig tilgjengelig i elektronisk form.

Departementet støtter Kredittilsynets forslag om en hjemmel til å gi nærmere regler om føring og vedlikehold av registeret i forskrift.

Etter at Kredittilsynets forslag ble fremlagt, har EU-kommisjonen ved beslutning 29. juli 2008 vedtatt en overgangsordning for revisorer og revisjonsselskap fra en gruppe stater utenfor EØS-området («beslutningen»). Beslutningen innebærer i korte trekk at revisorer og revisjonsselskap fra en liste over tredjeland, skal kunne fylle ut og sende inn et standardskjema til aktuelle EØS-stater og bli registrert der uten å oppfylle ytterligere registreringskrav mv. Denne gruppen revisorer og revisjonsselskaper vil imidlertid ikke være godkjent etter revisorloven, og vil falle utenfor gjeldende ordlyd i § 10-1. På enkelte punkter gjenstår det imidlertid behov for avklaringer når det gjelder gjennomføring av registrering og tilsyn med tredjelandsrevisorer. Departementet foreslår derfor at det i ny § 10-6 annet ledd inntas en forskriftshjemmel om registrering og tilsyn med revisorer fra tredjeland som foretar lovpliktig revisjon av årsregnskap for selskap registrert utenfor EØS-området og som utsteder omsettelige verdipapirer på regulert marked i Norge.

5 Krav til godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper

5.1 Gjeldende rett

5.1.1 Godkjenning av revisorer

5.1.1.1 Krav til utdanning

Kravene til godkjenning av revisorer finnes i revisorloven §§ 3-2 til 3-4 og forskrifter fastsatt i medhold av disse bestemmelsene. I § 3-2 første ledd oppstilles krav om at registrerte revisorer skal ha bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan for registrerte revisorer. Etter bestemmelsens annet ledd må statsautoriserte revisorer ha bestått treårig revisorutdanning, siviløkonomutdanning eller juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning (mastergrad i jus eller samfunnsøkonomi). I tillegg må vedkommende ha bestått høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år. Det er dessuten gitt særskilte bestemmelser om godkjenning av utenlandske utdanninger.

5.1.1.2 Krav til praksis

Krav til praksis oppstilles i revisorloven § 3-3. Både registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha minst tre års variert og relevant praksis. To av årene må være gjennomført etter den treårige revisorutdanningen, siviløkonomutdanningen eller juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning mv.

Det fremgår av revisorloven § 3-3 tredje ledd at minst to år av praksistiden skal finne sted under ledelse av en person som er registrert eller statsautorisert revisor. I henhold til revisorloven § 3-3 fjerde ledd kan Kredittilsynet godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet.

Departementet har dessuten gitt nærmere regler om at ett ytterligere år fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis når denne praksisen anses å være særlig relevant for revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige.

Etter bestemmelsens femte ledd skal det i tillegg gjennomføres en praktisk prøve.

5.1.1.3 Krav til etterutdanning

For revisorer som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige oppstilles det etter § 3-7 i tillegg krav om etterutdanning, fast kontorsted i Norge, bosted i en EØS-stat, samt krav til at det stilles nødvendig sikkerhet.

5.1.2 Godkjenning av revisjonsselskaper

Kravene til godkjenning av revisjonsselskaper finnes i revisorloven § 3-5. Etter bestemmelsens første ledd stilles krav om at et revisjonsselskap må være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Etter bestemmelsens første ledd nr. 1 skal selskapet ha et styre der flertallet av både medlemmer og varamedlemmer er godkjente revisorer. Godkjente revisorer eller revisjonsselskap skal etter bestemmelsens første ledd nr. 2 inneha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet. Det følger av bestemmelsens første ledd nr. 3 at det i selskapsavtalen eller vedtektene skal bestemmes at gyldig vedtak i selskapsmøte eller generalforsamling ikke kan treffes hvis ikke minst halvparten av både den samlede selskapskapitalen og de stemmeberettigede har gitt sin tilslutning til forslaget. Av bestemmelsens første ledd nr. 4 og 5 følger det at selskapet skal ha fast kontorsted i Norge, og at det skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

5.2 EØS-rett

5.2.1 Krav til godkjenning av revisorer

Kravene til teoretisk utdanning etter revisjonsdirektivet representerer i hovedsak en videreføring av kravene etter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv. Av direktivet artikkel 6 følger det at aktuelle kandidater skal ha bestått en eksamen på universitetsnivå eller tilsvarende som er organisert eller anerkjent av den berørte medlemsstat. Av artikkel 7 følger det at formålet med eksamen som nevnt i artikkel 6 skal være å sikre at kandidatenes faglige kvalifikasjoner omfatter tilstrekkelig kunnskap innen fag som er relevante for lovfestet revisjon, samt

evnen til å anvende slik kunnskap i praksis. Det er et minstekrav etter direktivet at eksamenen skal ha en skriftlig del.

Kravene til praksis finnes i artikkel 10 i direktivet, og viderefører med visse endringer tidligere praksiskrav. Av artikkel 10 følger det at den praktiske opplæringen skal ha minst tre års varighet.

Etter artikkel 10 er det videre et krav at to tredjedeler av praksisen: *«shall be completed with a statutory auditor or approved audit firm in any member state.»* Kredittilsynet har i høringsnotatet lagt til grunn at kravet etter det nye revisjonsdirektivet er at praksisen må finne sted hos den godkjente revisoren, mens det etter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv (84/253/EØF) var et krav om at praksisen ble gjennomført *under ledelse* av en godkjent revisor. Det vises i den forbindelse til formuleringen i artikkel 8 i direktiv 84/253/EØF: *«must be completed under a person approved under the law of the Member State in accordance with this Directive.»*

Kravet til etterutdanning etter direktivet artikkel 13 er nytt i EØS-sammenheng, og medfører at revisorer som foretar lovfestet revisjon må følge relevante programmer for etter- og videreutdanning for å opprettholde sin teoretiske kunnskap, sin faglige dyktighet og sine etiske standarder på et tilstrekkelig høyt nivå.

5.2.2 Krav til godkjenning av revisjonsselskaper

Godkjenning av revisjonsselskaper reguleres i direktivet artikkel 3 nr. 4. Den som utfører lovfestet revisjon på vegne av revisjonsselskapet må oppfylle visse nærmere angitte vilkår, og være godkjent i den aktuelle medlemsstat. Direktivet oppstiller ikke noen eierskapsbegrensninger eller krav til organisasjonsform. Etter artikkel 3 nr. 4 bokstav b oppstilles imidlertid et krav om at flertallet av stemmerettighetene i et revisjonsselskap skal innehas av revisjonsselskaper som er godkjent i en medlemsstat eller av fysiske personer som oppfyller kravene for godkjenning, jf. omtalen ovenfor. Direktivet stiller dessuten krav om at et flertall, men likevel bare inntil 75 prosent, av medlemmene av selskapets administrasjons- eller ledelsesorgan skal være revisjonsselskaper som er godkjent i en annen medlemsstat, eller fysiske personer som oppfyller kravene til godkjenning. Artikkel 3 nr. 4 lyder slik:

«4. The competent authorities of the Member States may approve as audit firms only those entities which satisfy the following conditions:

- a) the natural persons who carry out statutory audits on behalf of an audit firm must satisfy at least the conditions imposed by Articles 4

and 6 to 12 and must be approved as statutory auditors in the Member State concerned;

- b) a majority of the voting rights in an entity must be held by audit firms which are approved in any Member State or by natural persons who satisfy at least the conditions imposed by Articles 4 and 6 to 12. Member States may provide that such natural persons must also have been approved in another Member State. For the purpose of the statutory audit of cooperatives and similar entities as referred to in Article 45 of Directive 86/635/EEC, Member States may establish other specific provisions in relation to voting rights;
- c) a majority – up to a maximum of 75 % – of the members of the administrative or management body of the entity must be audit firms which are approved in any Member State or natural persons who satisfy at least the conditions imposed by Articles 4 and 6 to 12. Member States may provide that such natural persons must also have been approved in another Member State. Where such a body has no more than two members, one of those members must satisfy at least the conditions in this point;
- d) the firm must satisfy the condition imposed by Article 4.

Member States may set additional conditions only in relation to point (c). Such conditions shall be proportionate to the objectives pursued and shall not go beyond what is strictly necessary.»

Det følger videre av artikkel 4 at vandelskravet også skal gjelde for revisjonsselskaper.

5.2.3 Godkjenning av utenlandske revisorer og revisjonsselskaper

Revisjonsdirektivet (2006/43/EF) regulerer lovpålagt revisjon av foretak med begrenset ansvar. Det enkelte medlemsland kan imidlertid gjennom nasjonal lovgivning fastsette revisjonsplikt utover direktivets minstekrav. Departementet er kjent med at det internt i EU søkes å avklare forholdet mellom revisjonsdirektivet, yrkeskvalifikasjonsdirektivet (2005/36/EF) og tjenstedirektivet (2006/123/EF).

Etter revisjonsdirektivet skal utenlandske revisorer, både EØS-revisorer og revisorer fra land utenfor EØS, være godkjent i den enkelte EØS-stat, for å kunne utføre lovpliktig revisjon der. Det gjelder imidlertid ulike krav til innholdet av godkjennelsesordningen for revisorer fra land innenfor og

utenfor EØS. Det vises til revisjonsdirektivet artikkel 3, jf. artiklene 14 og 44.

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 14, kan det for godkjenning av revisorer fra andre medlemsland ikke stilles krav utover at vedkommende revisor kan pålegges å måtte gjennomføre en egnethetsprøve i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivets bestemmelser.

Siden adgangen til å oppstille krav om en egnethetstest gjelder godkjenning av revisorer etter revisjonsdirektivet, kan et særlig spørsmål være om en egnethetstest som nevnt kan omfatte test av kunnskaper om revisjonstjenester som faller utenfor revisjonsdirektivets virkeområde. Dette vil blant annet omfatte revisjon av foretak som er revisjonspliktige etter nasjonal lovgivning når slik revisjonsplikt ikke følger av EØS-rettslige krav. Departementet går ikke nærmere inn på dette spørsmålet her, men viser til at det vil være naturlig å vurdere dette i forbindelse med gjennomføringen av yrkeskvalifikasjonsdirektivet for revisorer, jf. Finansdepartementets høringsbrev 7. januar 2009.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet har i artikkel 5 bestemmelser om rett til fri ytelse av tjenester av midlertidig og tilfeldig karakter uten gjennomføring av egnethetstest eller annen form for godkjenning. Det er et vilkår at tjenesteyteren flytter til vertsstaten for å utføre tjenesten der. En revisor som velges for å revidere årsregnskap velges normalt ikke for en bestemt periode, jf. ovennevnte høring.

5.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har lagt til grunn at utdanningskravene etter gjeldende revisorlov i hovedsak oppfyller direktivets krav, men har likevel foreslått visse endringer for å tilpasses regelverket til endringene som er skjedd som følge av kvalitetsreformen for høyere utdanning. Revisorloven § 3-2 første og annet ledd er således foreslått endret slik at det fastsettes hvilke krav som gjelder for å bli godkjent som henholdsvis registrert og statsautorisert revisor etter den nye studieordningen, dvs. bachelorgrad i revisjon eller mastergrad i regnskap og revisjon. Kredittilsynet har av samme grunn foreslått en presisering av forskriftshjemmelen i bestemmelsens fjerde ledd.

Kredittilsynet har videre foreslått å endre revisorloven § 3-3 og revisorforskriften § 1-2 slik at kun ett års praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon skal kunne godkjennes, jf. nærmere drøftelse i proposisjonens kapittel 7.

Overgangsordningen etter forskrift om ikraft-

treddelse av og overgangsregler til lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer, som gjelder unntak fra praksiskravet for de som godtgjør å oppfylle praksiskravet etter revisorloven av 1964, er foreslått opphevet.

Kredittilsynet foreslo dessuten å fjerne kravet til eierskap i § 3-5 første ledd nr. 2 og kravet til fast kontorsted i Norge for revisjonsselskaper fra annen EØS-stat. Videre er det foreslått å oppheve kravet om at selskapsavtalen eller vedtektene skal inneholde en regel om at minst halvparten av de stemmeberettigede og den samlede selskapskapitalen må ha gitt sin tilslutning for at et vedtak skal være gyldig. Dette kravet finnes i revisorloven § 3-5 nr. 3. Kredittilsynet har foreslått at kravet erstattes med en bestemmelse om at vedtektene eller selskapsavtalen skal angi at godkjente revisorer eller revisjonsselskaper skal ha flertallet av stemmene i generalforsamlingen eller selskapsmøtet.

5.4 Høringsinstansenes merknader

Universitet i Stavanger (UiS) og Høgskolen i Bodø (HiB) har gjort oppmerksom på at et lovbestemt krav om bachelorgrad i revisjon vil hindre studenter med andre bachelorgrader i å få godkjenning som registrert revisor, selv om de oppfyller alle de faglige kravene som stilles i rammeplanen for revisorutdanning.

DnR har pekt på at kravet om at minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått revisorutdanning mv. kan fjernes da det er få, om noen, som gjennomfører praksistiden før påbegynt bachelorutdanning. Det påpekes også at bestemmelsen bør oppdateres i henhold til forslaget til ny § 3-2. Videre foreslås at begrepene «statsautorisert eller registrert revisor» i forslaget til § 3-3 tredje ledd bør erstattes med «ansvarlig revisor» for bedre å reflektere direktivets ordlyd, og at det er unødvendig å presisere at et revisjonsselskap må være godkjent, da dette følger av revisorloven § 3-1 jf. § 3-5. *DnR* påpeker dessuten at det ikke er anledning til å oppstille krav om fast kontorsted i Norge for revisjonsselskap som er godkjent i en annen EØS-stat.

DnR påpeker videre at det er behov for en overgangsbestemmelse for dem som ikke oppnådde laud etter gamle HRS-ordning (høyere revisorutdanning), siden kandidater som tar ny eksamen og oppnår karakter C ikke vil få mastertittelen, og dermed etter de nye reglene ikke vil være kvalifisert for godkjenning som statsautorisert revisor.

5.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til Kredittilsynets forslag om at utdanningskravet etter revisorloven § 3-2 tilpasses utdanningsreformen. Departementet er imidlertid enig med UiS og HiB i at det vil være uheldig dersom en direkte henvisning til en bestemt utdanningsgrad kan forhindre ellers kvalifiserte personer fra å oppnå godkjenning som registrert revisor. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen formuleres slik at bachelorgrad i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning skal være tilstrekkelig for å kunne oppnå godkjenning som registrert revisor, jf. forslaget til § 3-2 første ledd. Etter departementets vurdering er det ikke behov for å oppdatere bestemmelsens fjerde ledd som følge av utdanningsreformen. Tvert imot er det departementets oppfatning at gjeldende formulering bedre reflekterer de endringer i forhold til Kredittilsynets forslag som departementet foreslår i bestemmelsens første ledd. Departementet foreslår på denne bakgrunn at Kredittilsynets forslag på dette punktet ikke følges opp.

Når det gjelder kravet til praksis, er departementet enig med DnR i at det er behov for at forslaget til § 3-3 annet ledd endres slik at det er i samsvar med forslaget til oppdatering som følge av utdanningsreformen. Departementet finner det imidlertid ikke ønskelig å fjerne kravet om at 2 år av praksisen skal gjennomføres etter en viss teoretisk utdanning. Det vises i den forbindelse til at bestemmelsen ble foreslått av revisorlovutvalget i NOU 1997:9, uten at det fulgte noe krav om en slik bestemmelse av tidligere åttende direktiv. Etter departementets vurdering vil praksis ikke gi erfaring på en måte som oppfyller formålet dersom en vesentlig del av praksis opparbeides før kandidaten har et tilstrekkelig akademisk grunnlag. Etter departementets syn bør kravet derfor videreføres. Departementet ser det som hensiktsmessig at det oppstilles en overgangsregel som sikrer at praksis, som er opparbeidet etter utdanning etter de tidligere kravene, også kan godkjennes etter de nye reglene, jf. forslaget til § 3-3 nytt fjerde ledd.

I forslaget til § 3-3 tredje ledd legger departementet til grunn at ordlyden «foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige» må forstås slik at både godkjente fysiske personer og godkjente revisjonsselskaper omfattes. Sammenhengen gjør det således klart at det er ansvarlige revisorer det siktes til. Departementet finner likevel at det er hensiktsmessig at det presiseres at revisoren eller revisjonsselskapet skal være godkjent, og at det derfor

er ønskelig å beholde denne presiseringen i lovteksten.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at det ikke er nødvendig å opprettholde eierskapskravet etter revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2. Etter departementets vurdering vil kravene til stemmerepresentasjon og til sammensetningen til revisjonsselskapets styrende organer i tilstrekkelig grad sikre revisjonsselskapets og de ansvarlige revisorenes faglige integritet. Departementet ser det som hensiktsmessig at selskapene innenfor de nevnte rammer gis noe mer spillerom til selv å vurdere hvilke kapitalstrukturer og finansieringsformer som best vil ivareta virksomhetens behov. Opphevelse av eierskapskravet vil også kunne ha en viss betydning for mulighetene til å organisere revisjonssenheter innen offentlig sektor, jf. omtalen i kapittel 7.

Departementet foreslår på denne bakgrunn, i samsvar med Kredittilsynets forslag, at revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2 endres slik at det bare stilles krav til stemmeandelen revisorer eller revisjonsselskaper skal ha i selskapets øverste organ (generalforsamling, selskapsmøte eller tilsvarende), og krav til at dette skal fremkomme av selskapets vedtekter eller av selskapsavtalen, jf. forslaget til endringer i revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2.

En særlig problemstilling er at det etter revisjonsdirektivet ikke gis noen regler om krav til etablering av fast kontorsted innen EØS-området. Det kan reises spørsmål om artikkel 3 nr. 4 siste avsnitt i direktivet er til hinder for at det oppstilles et slikt krav. Departementet viser imidlertid til at det etter artikkel 32 i direktivet også er et krav om at det etableres et effektivt system for offentlig tilsyn. Det vil etter departementets vurdering være vanskelig å sikre effektivt offentlig tilsyn dersom et revisjonsselskap ikke har kontorsted. Blant annet av den grunn gjelder det et krav til fast kontorsted etter gjeldende revisorlov.

Departementet vil i den forbindelse vise til at det i flere medlemsstater likevel ikke er lovfestet noe slikt krav i dag. Yting av revisjonstjenester uten etablering av fast kontorsted vil etter Finansdepartementets vurdering vanskeliggjøre tilsynssamarbeid, og ikke på samme måte kunne fremme det tilsynssamarbeidet innen EØS-området som direktivet forutsetter. Siden dokumentasjon i slike tilfeller forutsetningsvis oppbevares på ukjent adresse eller i en tredjestat, kan det ikke uten videre legges til grunn at revisors arbeidsdokumenter og annen dokumentasjon innen rimelig tid kan fremskaffes fra den medlemsstaten hvor revisor er godkjent. Det vil dermed være langt vanskeligere å sikre oppfyllelse av krav om utlevering av dokumentasjon til norske tilsynsmyndigheter.

Når det ses hen til vanskelighetene med å sikre et effektivt tilsyn med revisorer som ikke har fast kontorsted, er det departementets vurdering at kravet bør videreføres. Slik departementet forstår det, er det fra EU-kommisjonens side lagt til grunn som en selvfølgelig forutsetning, at godkjente revisorer har et fast kontorsted innen EØS-området. Departementet er derfor av den oppfatning at artikkel 3, ikke oppstiller forbud mot å nekte å gi godkjenning til revisorer uten etablering innen EØS-området. Når det ses hen til betydningen av å etablere et effektivt tilsyn, jf. artikkel 32, er det på denne bakgrunn departementets oppfatning at artikkel 3 ikke er til hinder for at kravet om fast kontorsted videreføres. Departementet er imidlertid enig med Kredittilsynet i at et krav til fast kontorsted i Norge ikke kan opprettholdes i sin nåværende form for revisjonsselskaper som er godkjent i annen EØS-stat. For at kravet til fast kontorsted skal oppfylle EØS-avtalens forutsetning om likebehandling, foreslår departementet, i samsvar med DnRs høringsmerknad, at det gjøres unntak for revisjonsselskaper som er godkjent i en annen EØS-stat, dersom selskapet har fast kontorsted i en EØS-stat hvor det omfattes av hjemlandstilsyn, jf. forslaget til § 3-5 første ledd nytt nr. 3 annet punktum.

Etter artikkel 44 oppstilles særlige krav til godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS. Da det gjenstår enkelte avklaringer på EU-nivå med hensyn til hvordan EØS-statene skal godkjenne utenlandske revisorer, foreslås det å slå sammen og forenkle den gjeldende forskriftshjemmelen i § 3-6, slik at departementet kan gi utfyllende bestemmelser om godkjenning samt gjøre unntak fra godkjenningskravene for utenlandske revisorer i samsvar med direktivet. For øvrig vises det til EU-kommisjonens beslutning 2008/627/EF om en overgangsordning for revisorer fra enkelte tredjestater, som på et senere tidspunkt vil bli fulgt opp gjennom den

foreslåtte forskriftshjemmelen i den grad dette anses nødvendig. Beslutningen er i hovedsak forutsatt fulgt opp ved Kredittilsynets registrering av revisorer fra land utenfor EØS-området.

På det nåværende tidspunkt gjenstår det også behov for avklaringer om hvordan samarbeid og utveksling av informasjon skal foretas mellom tilsynsmyndigheter innen EØS-området, samt hvordan samarbeidet med tilsynsmyndighetene i tredjeland skal organiseres. På denne bakgrunn vil departementet ikke på det nåværende tidspunkt foreslå ny § 1-6 i forskrift til revisorloven. Departementet vil vurdere dette nærmere når avklaring foreligger fra EU-kommisjonen.

Når det gjelder ovennevnte problemstillinger, knyttet til gjennomføringen av yrkeskvalifikasjonsdirektivet for revisorer, vil departementet særlig vise til at et revisjonsoppdrag normalt forutsetter en løpende kontakt mellom revisor og revisjonsklient, og at det således skjer en løpende oppfølging gjennom året. Det er på den bakgrunn vanskelig å tenke seg revisjonstjenester som kan leveres på midlertidig og tilfeldig basis i yrkeskvalifikasjonsdirektivets forstand. Mye kan således tale for at yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 ikke generelt vil være gjennomførbar når det gjelder lovpliktig revisjon av årsregnskap. Departementet vil imidlertid ikke utelukke at det likevel kan være mulig å levere enkelte revisjonstjenester på midlertidig og tilfeldig basis. Rettigheter etter artikkel 5 vil dessuten kunne komme til anvendelse ved annen type virksomhet regulert av revisorloven, slik som særattestasjoner og rådgivning, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd. Departementet legger til grunn at også spørsmålet om levering av revisjonstjenester på midlertidig og tilfeldig basis vil bli vurdert nærmere i forbindelse med gjennomføringen av yrkeskvalifikasjonsdirektivet for revisorer, jf. Finansdepartementets høringsbrev 7. januar 2009.

6 Om revisorers og revisjonsselskapers yrkesutøvelse

6.1 Gjeldende rett

Revisorers yrkesutøvelse er i dag hovedsaklig regulert gjennom revisorloven kapittel 4 om uavhengighet og objektivitet og forskrifter fastsatt i medhold av loven, herunder den rettslige standarden god revisjonsskikk. Det finnes imidlertid også relevante bestemmelser andre steder i revisorlovgivningen, herunder for eksempel bestemmelser om utdanning og etterutdanning, samt om rådgivning.

Utgangspunktet for kravene til uavhengighet og objektivitet er at dersom revisor eller revisors nærstående har en slik tilknytning til revisjonsklienten at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan revisoren ikke påta seg revisjonsoppdraget. Etter revisorloven § 4-1 annet ledd angis nærmere bestemte personer som alltid skal anses for å ha slik tilknytning. Revisorloven § 4-1 fjerde ledd angir nærmere bestemte personer som alltid skal anses for å være revisors nærstående. Revisorloven § 4-2 gir regler for når ansvarlige revisorer som utpekes av et revisjonsselskap skal anses inhabile, og § 4-3 gir habilitetsreglene i § 4-1 tilsvarende anvendelse for revisjonsmedarbeidere.

6.2 EØS-rett

Etter direktivet artikkel 21 kreves at revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt etiske prinsipper som markerer prinsippet om at de har en funksjon som tillitspersoner i allmennhetens interesse, herunder regler om integritet og objektivitet, samt krav til kompetanse og aktsomhet under revisjonsutførelsen.

Artikkel 22 oppstiller krav om at medlemsstatene må sikre at revisorer og revisjonsselskaper har tilstrekkelig uavhengighet i forhold til sine revisjonsklienter, og at de ikke er involvert i beslutningsprosessen i det reviderte foretaket. Av artikkel 22 følger videre at medlemsstatene skal sikre at revisoren eller revisjonsselskapet ikke utfører revisjonsoppdraget dersom det er direkte eller indirekte økonomisk, forretningsmessig, ansettelsesmessig eller annen tilknytning mellom revisor og klient. Direktivet åpner imidlertid for at noen av truslene

mot uavhengigheten, ved forholdsregler, kan reduseres tilstrekkelig til at revisoren likevel kan gjennomføre revisjonen. Enkelte av disse truslene kan imidlertid ikke avhjelpes ved tiltak når det utføres revisjon av foretak av allmenn interesse.

Artikkel 22 lyder slik:

«Article 22

Independence and objectivity

1. Member States shall ensure that when carrying out a statutory audit, the statutory auditor and/or the audit firm is independent of the audited entity and is not involved in the decision-taking of the audited entity.
2. Member States shall ensure that a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit if there is any direct or indirect financial, business, employment or other relationship – including the provision of additional non-audit services – between the statutory auditor, audit firm or network and the audited entity from which an objective, reasonable and informed third party would conclude that the statutory auditor's or audit firm's independence is compromised. If the statutory auditor's or audit firm's independence is affected by threats, such as self-review, self-interest, advocacy, familiarity or trust or intimidation, the statutory auditor or audit firm must apply safeguards in order to mitigate those threats. If the significance of the threats compared to the safeguards applied is such that his, her or its independence is compromised, the statutory auditor or audit firm shall not carry out the statutory audit.
Member States shall in addition ensure that, where statutory audits of public-interest entities are concerned and where appropriate to safeguard the statutory auditor's or audit firm's independence, a statutory auditor or an audit firm shall not carry out a statutory audit in cases of self-review or self-interest.
3. Member States shall ensure that a statutory auditor or audit firm documents in the audit working papers all significant threats to his, her or its independence as well as the safeguards applied to mitigate those threats.
4. In order to ensure confidence in the audit

function and to ensure uniform application of paragraphs 1 and 2 of this Article, the Commission may, in accordance with the procedure referred to in Article 48(2), adopt principle-based implementing measures concerning:

- a) the threats and safeguards referred to in paragraph 2;
- b) the situations in which the significance of the threats, as referred to in paragraph 2, is such that the independence of the statutory auditor or audit firm is compromised;
- c) the cases of self-review and self-interest referred to in the second subparagraph of paragraph 2, in which statutory audits may or may not be carried out.»

Ved vurderingen av hvorvidt revisor kan anses uavhengig, angis i direktivets fortale pkt. 11, jf. pkt. 4, at det blant annet kan ses hen til EU-kommisjonens rekommandasjon 16. mai 2002. Vilårene etter revisjonsdirektivet, jf. nevnte rekommandasjon, i forhold til direktivets krav til revisors uavhengighet, kan kort oppsummeres slik:

- Godkjent revisor og revisjonsselskap skal være reelt uavhengig av enheten som revideres, og skal ikke være involvert i beslutningstaking i den revisjonspliktige enheten.
- Godkjent revisor og revisjonsselskap skal ikke utføre lovfestet revisjon dersom det foreligger direkte eller indirekte forbindelser mellom revisor og den revisjonspliktige som kan svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet.
- I tilfeller av inhabilitet eller ved innflytelsesforhold som kan utgjøre en trussel mot revisors uavhengighet skal det tas nødvendige forholdsregler for i tilstrekkelig grad å redusere disse truslene. Dersom det gjennom forholdsregler ikke er mulig å redusere truslene i tilstrekkelig grad skal revisor frasi seg revisjonsoppdraget.
- Alle trusler og forholdsregler skal dokumenteres i revisors arbeidsnotater.
- Etter artikkel 25 oppstilles krav om at det skal finnes tilstrekkelige regler for å sikre at revisjonshonorarer ikke skal være avhengig av øvrige tjenester som et revisjonsselskap måtte yte. Etter bestemmelsen kan honoraret heller ikke på annet vis være knyttet opp mot noen form for betingelser.

Videre oppstilles etter artikkel 24, for revisjonsselskaper, krav om at medlemsstatene skal sikre at eierne ikke har mulighet til å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på noen måte som gjør at det kan reises spørsmål om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren.

I artikkel 23 gis særlige regler om konfidensialitet og taushetsplikt. Etter bestemmelsen plikter medlemsstatene å sikre at all informasjon og alle dokumenter som revisor eller et revisjonsselskap får tilgang til under utførelsen av revisjonen er underlagt tilstrekkelige krav til konfidensialitet og taushetsplikt.

6.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har lagt til grunn at de fleste av direktivets krav til revisors og revisjonsselskapers virksomhetsutøvelse allerede er oppfylt i norsk lovgivning. Kredittilsynet har imidlertid funnet at det må foretas enkelte endringer, for fullt ut å bringe norsk lovgivning i overensstemmelse med direktivets krav.

Kredittilsynet har på denne bakgrunn foreslått en ny bestemmelse i revisorloven § 1-2 om revisors integritet, objektivitet og aktsomhet, samt revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjons av årsregnskap for revisjonspliktige.

Kredittilsynet har videre foreslått at det inntas forskriftshjemmel i revisorloven § 4-1 sjette ledd for det tilfellet at det skulle oppstå behov for å sikre at også revisorer som ikke er medlem av DnR er omfattet av et særskilt etisk regelverk. Forskriftshjemmelen er også tenkt brukt dersom EU-kommisjonen skulle fastsette nærmere krav til uavhengighet som ikke er dekket gjennom dagens lovgivning.

Kredittilsynet foreslo også at det inntas en bestemmelse i revisorloven § 4-2 femte ledd for å oppfylle direktivets krav til bestemmelser om at eierne og ledelsen i et revisjonsselskap ikke skal kunne påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag.

Det er foreslått en bestemmelse i revisorloven § 4-6 for å oppfylle kravet om regler som hindrer betingede honorarer.

Ved siden av endringene som er foreslått for å oppfylle direktivets krav, har Kredittilsynet også foreslått enkelte mindre justeringer i reglene om uavhengighet og objektivitet, for å bringe loven i samsvar med fast og entydig dispensasjonspraksis, selv om slike endringer ikke er nødvendige som følge av direktivet.

6.4 Høringsinstansenes merknader

Det er innkommet flere høringsuttalelser vedrørende det gjeldende norske regelverket for uavhengighet og objektivitet. *DnR*, *Deloitte*, *Ernst & Young* og *PwC* anfører alle at det norske regelverket i større grad enn det legges opp til etter Kredittilsynets for-

slag, burde harmoniseres med tilsvarende regler som bygger på EUs rekommendasjon om uavhengighet i andre europeiske stater, og at det i samsvar med direktivet og nevnte rekommendasjon burde legges opp til en mer prinsippbasert tilnærming til reguleringen av revisors uavhengighet og habilitet. I DnRs høringsuttalelse, som de nevnte revisjonsselskapene gir sin tilslutning til, uttales blant annet følgende i denne forbindelse:

«Vi mener kretsen av nærstående som listes opp i revisorloven § 4-1 fjerde ledd, er videre enn det som er nødvendig for å sikre revisors uavhengighet og objektivitet, og at reglene i mange tilfeller fremstår som urimelige. Slik loven er utformet kan det i lys av utviklingen i samfunnet og familiestrukturer, skape til dels store vanskeligheter for revisor og revisjonsselskap å holde oversikten over hvilke relasjoner alle nærstående har til revisjonsklientene. For revisjonsselskapene i Norge fører dette for eksempel til problemer med hensyn til hvilke roller enhver nærstående til en revisor kan ha. I revisorloven § 4-1 fjerde ledd listes revisors nærstående opp. Revisors nærstående kan ikke ha roller som definert i § 4-1 andre ledd nr. 4 og 5. Det er i forhold til punkt 5 revisjonsselskapene spesielt har erfart urimelige konsekvenser for 'andre revisorer' nærstående i forhold til hvilke jobber de kan ha. Teksten i punkt 5 'deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring.' kan med dagens bruk av teknologi omfatte veldig mange stillinger i et selskap.

Kredittilsynet har i høringsnotatet ikke foreslått å tilpasse de norske bestemmelsene på dette området til EUs rekommendasjon om revisors uavhengighet. Dette medfører at Norge skiller seg ut og går lenger på dette området enn alle land som det er naturlig å sammenligne seg med. I henhold til EU-rekommendasjonen omfatter revisors nærstående foreldre, søsken, ektefelle eller samboer og barn og andre som forsørges. Begrepet kan også omfatte andre familiemedlemmer som har mindre nære, men ikke mindre betydningsfulle, forbindelser med revisor. Dette kan omfatte tidligere ektefeller eller samboere og ektefeller og barn til andre familiemedlemmer.

Vi mener det er viktig å ha hensiktsmessige regler i revisorloven som gjør det enkelt for revisor, revisjonspliktige og øvrige brukere av revisjonstjenester å holde oversikt over eventuelle habilitetsberøvende relasjoner. Etter EU-rekommendasjonen kan det som nevnt også være relevant å trekke inn andre personer på bakgrunn av den generelle regelen om nærstående-forhold, men dette må i så fall vurderes ut fra situasjonen i det konkrete tilfellet og innebærer ingen automatisk diskvalifikasjon av revisor slik

revisorloven gjør. Slik revisorloven § 4-1 fjerde ledd nr 4 og 5 og § 4-2 er utformet, går de norske reglene lenger enn EU-rekommendasjonen og lenger enn det som er nødvendig for å sikre revisors uavhengighet og objektivitet. Vi foreslår derfor å oppheve § 4-1 fjerde ledd nr 4 og 5.»

DnR har videre foreslått at annet punktum i den foreslåtte § 1-2 flyttes til § 4-1 nytt første ledd, med henblikk på å samle de etiske prinsippene i én bestemmelse. Etter DnRs syn burde dessuten alle kriteriene i artikkel 21 inntas i lovteksten for å sikre fullstendighet og internasjonal harmonisering.

DnR gir dessuten uttrykk for at forskrifthjemmelen som er foreslått i § 4-1 sjette ledd er unødvendig, ettersom forslaget til ny § 1-2 første ledd annet punktum medfører at direktivets krav til etiske prinsipper er oppfylt. På generelt grunnlag har DnR dessuten anført at forskrifthjemler bør begrenses til de internasjonale forpliktelser som følger av EØS-avtalen.

6.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til Kredittilsynets vurderinger og forslag. Departementet er således enig i at det vil være naturlig å samle de overordnede prinsippene for revisorerers virksomhet i en bestemt del av loven. Departementet anser det ikke som hensiktsmessig å innta slike overordnede prinsipper i kapittelet som i dag omhandler objektivitet og uavhengighet, og foreslår derfor at de overordnede prinsippene, i samsvar med Kredittilsynets forslag, inntas i lovens innledningsdel, jf. forslaget til ny § 1-2.

Etter departementets vurdering er Kredittilsynets forslag om et forbud mot at eiere, ledende ansatte og tillitsvalgte i revisjonsselskaper søker å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på en måte som kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet i de fleste praktiske tilfeller antagelig dekket av de alminnelige kravene til uavhengighet og objektivitet etter gjeldende regelverk, jf. særlig § 4-1 første ledd og § 4-2. Departementet ser det imidlertid som ønskelig at det tydeliggjøres at slik påvirkning vil være i strid med hensynet til revisors faglige integritet, og støtter derfor Kredittilsynets forslag om at det inntas et eksplisitt forbud i et nytt femte ledd i § 4-2. Etter direktivet artikkel 24 er det et krav at også eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i tilknyttede selskaper skal forbys fra å øve påvirkning som nevnt. Departementet foreslår at dette presiseres.

I forhold til Kredittilsynets forslag ser departe-

mentet imidlertid ikke grunn til at regelen bare skal gjelde påvirkning på utførelsen av arbeidet til ansvarlig revisor. Departementet viser til at revisjon i mange tilfeller på en avgjørende måte bygger på revisjonsmedarbeideres arbeid, og at det derfor også må stilles krav som sikrer revisjonsmedarbeidernes faglige integritet. Det vises i den forbindelse til at reglene om uavhengighet og objektivitet i dag derfor også gjelder slike medarbeidere. Departementet ser ingen grunn til at eiere, ledende ansatte eller tillitsvalgte i så måte bør kunne påvirke revisjonsmedarbeidernes uavhengighet og objektivitet i større utstrekning enn ansvarlige revisorer. Departementet foreslår på den bakgrunn at § 4-2 nytt femte ledd formuleres slik at revisjonsmedarbeidere eksplisitt omfattes.

Etter direktivet er det et krav at revisorer ikke skal kunne inngå avtale om honorarer som er betingede, eller som er bestemt eller påvirket av at det leveres andre tjenester enn revisjon. Departementet foreslår at det inntas en bestemmelse i samsvar med Kredittilsynets forslag, jf. forslaget til § 4-6 nytt annet ledd i revisorloven.

Når det gjelder bruken av forskriftshjemler, er departementet ikke uten videre enig i at det nødvendigvis er hensiktsmessig eller ønskelig med en begrensning av den typen som DnR har tatt til orde for i sin høringsuttalelse. Etter departementets syn er forskriftshjemler best egnet i tilfeller hvor det er behov for fleksible og raske tilpasningsmuligheter, og hvor en formell lovprosess derfor fremstår som uhensiktsmessig. Forskriftshjemler vil etter departementets oppfatning også være å foretrekke dersom det er behov for å oppstille regler av mer detaljpreget eller teknisk art. I slike tilfeller bør det normalt være tilstrekkelig at de overordnede prinsippene fastsettes gjennom lov.

Når det gjelder forslaget til forskriftshjemmel i § 4-1 sjette ledd, er departementet enig i at det er hensiktsmessig at mer detaljerte krav til etikk mv. som EU-kommisjonen måtte vedta, fastsettes i forskrift når de nærmere kravene eventuelt måtte foreligge. Departementet er enig med Kredittilsynet i at det er fornuftig å ha en forskriftshjemmel dersom det skulle bli nødvendig å pålegge revisorer som har valgt å stå utenfor DnR et mer detaljert etisk regelverk. Slike regler er det etter departementets vurdering ikke naturlig å innta i loven. Departementet foreslår at det fastsettes forskriftshjemmel i samsvar med Kredittilsynets forslag, jf. forslaget til § 4-1 nytt sjette ledd.

Departementet ser det som hensiktsmessig at reglene om uavhengighet og habilitet bringes i samsvar med gjeldende dispensasjonspraksis. Departementet foreslår på denne bakgrunn at reglene

om uavhengighet og habilitet, i samsvar med Kredittilsynets forslag, ikke skal være til hinder for at det benyttes medarbeidere som har fordringer eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt til en ubestemt krets av personer, jf. forslaget til § 4-3 nytt annet punktum.

Når det gjelder det mer generelle spørsmålet om en mer prinsippbasert tilnærming til reguleringen av revisors objektivitet og habilitet, viser departementet til at det er vurdert som særlig viktig at regelverket ikke tillater forbindelser som gjør at revisors uavhengighet og objektivitet kan trekkes i tvil. I den forbindelse vises det til Ot.prp. nr. 75 (1997-98) om lov om revisjon og revisorer (revisorloven), s. 74, hvor det blant annet heter:

«Departementet anser det avgjørende for at revisor skal kunne fylle sin rolle, at det ikke på noen måte kan stilles spørsmål ved revisors uavhengighet i forhold til den vedkommende utfører revisjon for.»

Flere store finansskandaler har demonstrert med tydelighet at behovet for et regelverk som sikrer tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet, er minst like sterkt i dag som da den nåværende loven ble fastsatt. Etter departementets oppfatning tilsier denne typen saker at det vil være svært betenkelig å gjennomføre lovendringer som kan medføre en reell svekkelse av revisors uavhengighet og objektivitet. Prinsipielt sett mener departementet dessuten at hensynet til å sikre reell uavhengighet og objektivitet må veie vesentlig tyngre enn hensynet til å fastsette regler som gjør det enkelt for revisor, revisjonspliktige og øvrige brukere av revisjonstjenester å holde oversikt over eventuelle habilitetsberøvende relasjoner.

Departementet vil påpeke at en bred gjennomgang av uavhengighets- og habilitetsreglene ikke var en del av Kredittilsynets mandat for utarbeidelse av et lovforslag til gjennomføring av revisjonsdirektivet. Konsekvensene av å innføre en mer prinsippbasert lovmessig tilnærming til revisors uavhengighet og habilitet er således ikke utredet i forbindelse med forslaget til gjennomføringen av revisjonsdirektivet.

Departementet viser videre til at dagens regelverk oppfyller direktivets krav. Det vises i den forbindelse særlig til at dagens § 4-1 første ledd i revisorloven svarer til bokstav a i omtalen av direktivets forutsetninger i kapittel 6.2, og at revisorlovens absolutte uavhengighetsmangler, jf. revisorloven § 4-2 annet ledd mv. forutsettes å være forhold som kan svekke tilliten til revisors uavhengighet og objektivitet, og hvor trusler ikke kan reduseres tilstrekkelig ved forholdsregler, jf. omtalen i kapittel

6.2. Etter departementets vurdering er det ikke fremkommet opplysninger som tilsier en annen vurdering av disse reglene nå enn den som ble lagt til grunn da loven ble vedtatt. Departementet finner

derfor ikke grunnlag for å følge opp høringsinstansenes ønske om ytterligere endringer i reglene om uavhengighet og habilitet.

7 Særlig om kommunal revisjon

7.1 Innledning

Det eksisterer i dag tre hovedmodeller for organiseringen av kommunal revisjon. Den tradisjonelle modellen er at kommunal revisjon organiseres som en del av kommunens administrasjon. Dette innebærer at kommunen utfører revisjonen i egen regi, og at kommunen selv har arbeidsgiveransvaret for ansatte i revisjonsenheten.

Som alternativ til den tradisjonelle modellen, er det i dag mest vanlig at kommuner inngår et interkommunalt revisjonssamarbeid (innenfor et interkommunalt selskap etter lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (IKS-loven) eller i henhold til § 27 i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)) om felles produksjon av revisjonstjenester. I slike tilfeller eier kommunen revisjonsressurser sammen med flere andre kommuner.

For det tredje ble det ved endring i kommuneloven som trådte i kraft 2004 åpnet for å konkurranseutsette kommunale revisjonstjenester. Denne modellen innebærer at kommunen kjøper spesifiserte revisjonstjenester av private tilbydere. Revisjonsenheten kan eventuelt ha kontakt med flere kommuner uten at disse nødvendigvis har formaliserte relasjoner.

Enkelte høringsinstanser har tatt opp spørsmålet om praksis i kommunale revisjonsenheter bør gi grunnlag for godkjenning i større grad enn Kredittilsynets forslag legger opp til. Det er herunder vist til at en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper vil innebære at praksis innen kommunal revisjon i større utstrekning enn i dag vil kunne danne grunnlag for godkjenning.

7.2 Gjeldende rett

7.2.1 Adgangen til å godkjenne praksis fra kommunale revisjonsenheter

Gjeldende krav til praksis finnes i revisorloven § 3-3 og forskrifter fastsatt i medhold av bestemmelsen. Regelverket har sin bakgrunn i revisorlovutvalgets utredning. I NOU 1997:9 om revisjon og revisorer

var Revisorlovutvalgets oppfatning at praksis burde være variert med hensyn til bransjer, foretaksstørrelser og organisering etter selskapslovgivningen. Det ble vist til at praksis innen offentlig revisjon mv. normalt ikke gir tilstrekkelig erfaring på områder som klientkontakt, uavhengighetsrelasjoner og ansvarsproblematikk. Utvalget påpekte dessuten at kravet til bransjevariasjon som oftest ikke vil kunne oppfylles ved praksis i offentlig revisjonsvirksomhet. Utvalget mente imidlertid at det ville være forsvarlig å godkjenne inntil ett års praksis fra offentlig revisjon mv.

I Ot.prp. nr. 75 (1997-98) sluttet departementet seg til revisorlovutvalgets vurdering. Det ble lagt til grunn at selv om praksiskravet etter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv i utgangspunktet gjaldt ekstern finansiell revisjon, var det likevel en viss adgang til å godkjenne andre former for praksis, så lenge slike andre former for praksis ikke kunne sies å utgjøre noen vesentlig del av praksistiden. Det ble på det grunnlag fremmet forslag i samsvar med revisorlovutvalgets utkast. På dette grunnlag er det i revisorloven § 3-3 fastsatt at både registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha minst tre års variert og relevant praksis. To av årene må være gjennomført etter den treårige revisorutdanningen, siviløkonomutdanningen eller den juridiske eller sosialøkonomiske profesjonsutdanningen mv. Det fremgår av revisorloven § 3-3 tredje ledd at minst to år av praksistiden skal finne sted under ledelse av en person som er registrert eller statsautorisert revisor. Av revisorloven § 3-3 fjerde ledd følger videre at Kredittilsynet kan godkjenne inntil ett års praksis fra en kommunal revisjonsenhet.

Ved Stortingets komitébehandling, jf. Innst.O. nr. 25 (1998-99), ble det påpekt at selv om boketter-synsvirksomhet ikke fullt ut er egnet til å erstatte praksis fra alminnelig finansiell revisjon, burde det være anledning til å godkjenne inntil to år dersom praksisen ledes av godkjent revisor, og den er rettet mot det private næringslivet. På dette grunnlag vedtok Stortinget en forskriftshjemmel i revisorloven § 3-3 som åpner for at inntil to års praksis i slik virksomhet kan godkjennes. På grunnlag av forskriftshjemmelen i § 3-3 fjerde ledd annet punktum har departementet gitt nærmere regler om at ett yt-

terligere år fra kommunal- eller fylkeskommunal revisjon kan godkjennes, jf. revisorforskriften § 1-2, forutsatt at praksisens innhold klart anses relevant for revisjon av årsregnskap.

7.2.2 Godkjenning av kommunale revisjonsenheter

Etter revisorloven skal et revisjonsselskap være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, selskapet skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer, og mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet skal innehas av godkjente revisorer eller revisjonsselskap. Disse kravene innebærer at det i utgangspunktet ikke kan gis godkjenning til kommunale revisjonsenheter som er organisert i henhold til de tradisjonelle modellene (som del av kommunens administrasjon eller som interkommunalt samarbeid innenfor et IKS-selskap).

Siden kommunale aksjeselskaper er revisjonspliktige på linje med private aksjeselskaper, forutsetter en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere slike selskaper at revisjonsenheten har blitt tildelt godkjenning etter revisorloven. Blant annet på grunn av eierskapskravet, jf. revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2, er det per i dag ikke (etter revisorloven av 1999, jf. om bakgrunnen ovenfor) mulighet for å gi slik godkjenning til kommunale revisjonsenheter.

7.3 EØS-rett

7.3.1 Direktivets krav til praksis

Krav til praksis oppstilles i revisjonsdirektivet artikkel 10. Etter artikkel 10 nr. 1 oppstilles et krav om minst 3 års praksis for å oppnå godkjenning som revisor. Minst to tredjedeler av den praktiske treningen skal gjennomføres «*with a statutory auditor or audit firm approved in any Member State.*». Departementet er enig med Kredittilsynet i at direktivet på dette punktet må forstås slik at minst to tredjedeler av praksistiden må gjennomføres hos godkjent revisor eller revisjonsselskap. Etter forslaget til Kredittilsynet legges det opp til ikke å kreve praksis utover direktivets minstekrav. Kredittilsynets forslag innebærer således at det kreves tre års praksis og at minst to av disse må gjennomføres hos godkjent revisor eller revisjonsselskap.

Et særlig spørsmål er om ovennevnte praksiskrav innebærer at revisoren eller revisjonsselskapet også må drive i medhold av godkjenningen. Departementet viser til at et slikt krav ikke følger di-

rette av direktivbestemmelsens ordlyd. Derimot er det et krav etter direktivet at medlemsstatene sikrer at praksisen gjennomføres «*with persons providing adequate guarantees regarding their ability to provide practical training.*». Departementet legger til grunn at dette kravet må forstås som et kvalifikasjonskrav for den som skal stå for opplæringen, og som et krav om at den som tilbyr praksis har mulighet til å tilby praktiske oppgaver med et tilstrekkelig faglig og variert innhold. I kravet ligger dessuten også at den som skal stå for opplæringen formelt må kunne stå inne for at praksisen oppfyller direktivets krav.

7.3.2 Nærmere om direktivets adgang til å gi kommunale revisjonsenheter godkjenning

Etter gjeldende regler i revisorloven kan lovpålagt revisjon av revisjonspliktige foretak, inkludert kommunalt eide aksjeselskaper, bare utføres av revisor eller revisjonsselskap som har godkjenning fra Kredittilsynet. Det er et krav etter EØS-regler som svarer til EUs regnskapsdirektiver at aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og enkelte andre foretak skal være underlagt lovpliktig revisjon.

Revisjonsdirektivet setter ikke særskilte krav til foretaksform, og direktivet er i utgangspunktet ikke til hinder for å godkjenne et revisjonsselskap bare på grunnlag av at det er organisert som (inter-) kommunalt selskap. Det følger av artikkel 3 nr. 4 bokstav a at de ansvarlige revisorene i et revisjonsselskap må være godkjente revisorer. Dette kravet vil i praksis kunne oppfylles av en kommunal revisjonsenhet. Etter artikkel 3 nr. 4 bokstav c kreves at et flertall av medlemmene av foretakets administrasjons- eller ledelsesorgan (styret) skal være personer som oppfyller vilkårene om utdanning, praksis og vandel for å kunne godkjennes som revisorer. Medlemsstatene kan oppstille strengere krav til styresammensetning, men etter direktivet kan det ikke kreves at mer enn 75 pst. av medlemmene skal være revisorer eller revisjonsselskaper som nevnt. Kravet kan i prinsippet oppfylles innenfor rammene av lov om interkommunale selskaper (IKS-loven) ved at det oppnevnes et tilstrekkelig antall revisorer til styret i den kommunale revisjonsenheten.

Etter direktivet artikkel 3 nr. 4 bokstav b kreves at flertallet av stemmene i revisjonsselskapet må innehas av godkjente revisjonsselskaper eller av personer som kan godkjennes som revisorer. Etter IKS-loven § 1 er alle deltakerne kommuner, fylkeskommuner eller interkommunale selskaper. Av IKS-loven § 7 følger at deltakerne utøver sin myn-

dighet gjennom et representantskap. Etter IKS-loven § 5 skal samtlige deltakere være representert i representantskapet med minst én representant. IKS-loven må forstås slik at kommunene har stemmene i et interkommunalt selskap og utøver stemmerett gjennom sin(e) representant(er) i representantskapet. Etter departementets vurdering innebærer dette at direktivkravet ikke kan oppfylles ved at kommunene oppnevner godkjente revisorer til representantskapet. Kravet om at revisorer må ha flertallet av stemmene kan derfor ikke oppfylles innenfor rammene av IKS-loven.

Etter direktivet oppstilles ikke et eierskapskrav tilsvarende gjeldende revisorlov § 3-5 første ledd nr. 2. Direktivet åpner således for at kommunene i prinsippet kan velge å organisere de kommunale revisjonsenheter som aksjeselskaper, og for at slike revisjonsenheter i prinsippet kan gis godkjenning dersom kravene til stemmerett og styresammensetning er oppfylt.

7.4 Godkjenning av offentlige revisjonsenheter i andre nordiske land

7.4.1 Danmark

Det følger av den danske revisorloven (RL) at det bare er godkjente revisjonsselskaper som kan revidere kommunale aksjeselskaper. Etter RL § 13. stk. 2 er det et vilkår for godkjenning at majoriteten av stemmerettene innehas av revisorer eller revisjonsselskaper, som er godkjent i henhold til regler som gjennomfører revisjonsdirektivet (2006/43/EF). Andre personer kan, så fremt nevnte vilkår er oppfylt, enkeltvis inneha inntil maksimalt 10 pst. av stemmerettene i selskapet.

Det oppstilles unntak fra sistnevnte begrensning for

1. personer som er ansatt i revisjonsselskapet,
2. fagforeninger i et revisjonsallmennaksjeselskap, revisjonsaksjeselskap eller revisjonskommandittselskap (ansvarlig selskap), som er uavhengige av revisjonsselskapets ledelse, og som bare har deltakere som er ansatt i revisjonsselskapet, og
3. personer som har ervervet stemmerettene i revisjonsallmennaksjeselskapet, revisjonsaksjeselskapet eller revisjonskommandittselskapet gjennom en ansatteordning.

Det oppstilles videre krav om at flertallet av medlemmene i revisjonsselskapets øverste ledelsesorgan (styret) skal være revisorer eller revisjonssel-

skaper som er godkjent etter regler som gjennomfører Revisjonsdirektivet.

7.4.2 Sverige

Den eksterne revisjonen av aksjeselskaper kan i henhold til svensk selskapslovgivning (jf. særlig aktiebolagslagen 2005:551 9 kap 11–16 §§) bare utføres av autoriserte eller godkjente revisorer, og det er bare disse revisorene som har adgang til å undertegne revisjonsberetningen til et kommunalt aksjeselskap. På den annen side er det særlig i større svenske kommuner ofte også en enhet for intern revisjon. Den interne revisjonsenhetens arbeid kan eventuelt benyttes av den eksterne eller godkjente revisoren som ledd i den eksterne revisjon av kommunale aksjeselskaper i den grad det åpnes for bruk av slikt arbeid etter ISA 610.

Kravet til eierskap reguleres i den svenske revisorslagen (2001:883) 8-16 §§. Godkjenning av revisjonsselskaper i Sverige forutsetter som hovedregel at selskapet, direkte eller indirekte, i sin helhet eies av aktive revisorer, jf. revisorslagen 11 § stk. 1 og 2. Det åpnes imidlertid etter revisorslagen 14 § stk. 2 for at et revisjonsselskap kan godkjennes også når dette kravet til eierskap ikke fullstendig er oppfylt. En forutsetning er i så fall at 75 pst. av aksjene og stemmene innehas av revisorer, og at øvrige aksjer innehas av andre ansatte i revisjonsselskapet, eller av ansatte i samme revisjonsnettverk. Minst 75 pst. av styrets medlemmer og varamedlemmer samt daglig leder må dessuten være revisorer.

Videre åpnes det etter revisorslagen 16 § for et ytterligere unntak slik at Revisornemnden dersom det foreligger særlige grunner, kan registrere et selskap som ikke oppfyller ovennevnte krav til eierskap og styresammensetning. I så fall kreves imidlertid fortsatt at minst en majoritet av styremedlemmene, respektive varamedlemmene, er revisorer, og at mer en halvparten av aksjene og stemmene innehas av revisorer eller av eierselskaper som revisorer eier fullt ut.

7.4.3 Finland

I Finland har man tre typer revisorer, og de forskjellige typene revisorer er underlagt egne godkjenningsregler, eget tilsyn og til dels forskjellige regler. CGR-revisorer (revisorer godkjente av Centralhandelskammarens revisjonsnämnd) og GRM-revisorer (revisorer godkjente av Handelskammarens revisjonsutskott) kan i noen grad sammenlignes med statsautoriserte og registrerte revisorer etter norske regler. OFR-revisorer (revisorer god-

kjent av «OFR-nemnden» – Revisionsnämnden för den offentliga förvaltningen och ekonomin) kan i noen grad sammenlignes med kommunale revisorer i Norge.

Utgangspunktet etter den finske revisorloven er at revisjon av aksjeselskaper skal utføres av CGR-revisorer eller GRM-revisorer. Den finske revisorloven åpner imidlertid i en unntaksbestemmelse for at revisjon av offentlig eide aksjeselskaper kan revideres av OFR-revisorer.

OFR-nemnden kan godkjenne OFR-revisjonsselskaper. Vilkårene for at et slikt selskap skal kunne gis godkjenning er i henhold til OFR-lagen at det er organisert som aksjeselskap, kommandittselskap eller ansvarlig selskap (öppet bolag), at det ikke er tatt under konkursbehandling og at følgende vilkår i tillegg er oppfylt:

1. Selskapets registrerte virksomhetsområde i handelsregisteret skal være revisjon og tilgrensende virksomhet.
2. Over to tredjedeler av et ansvarlig selskaps deltakere eller av et kommandittselskaps ansvarlige deltakere skal være revisorer eller revisjonsselskaper som arbeider i selskapet. I et aksjeselskap skal over to tredjedeler av aksjene og de tilknyttede stemmer innehas av revisorer som arbeider enten i selskapet, i andre godkjente revisjonsselskaper, i offentlig sektor eller i foreninger hvis medlemmer utelukkende er offentlige enheter.
3. Over to tredjedeler av medlemmene i aksjeselskapets styre skal være revisorer eller personer som har god kjennskap til revisjon av den offentlige forvaltningen og økonomien.

7.5 Kredittilsynets forslag

7.5.1 Godkjenning av praksis fra kommunal revisjon

I høringsnotatet foreslår Kredittilsynet en innstramning slik at bare ett år, mot någjeldende to år, innen kommunale revisjonssenheter kan godkjennes som praksis etter revisorloven. Kredittilsynet har ikke foreslått at det gis adgang for kommunale revisjonssenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper, slik som KS tidligere har tatt til orde for.

7.5.2 Godkjenning av kommunale revisjonssenheter som revisjonsselskaper etter revisorloven

Kredittilsynet har foreslått at eierskapskravet i revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2 oppheves. Dette forslaget innebærer at kommunene kan organisere revisjonsselskaper som aksjeselskaper, og eie mer enn halvparten av disse. Så lenge godkjente revisorer eller revisjonsselskaper har et flertall av stemmene i revisjonsselskapets generalforsamling, og eierne påser at det velges et flertall av styremedlemmer som er godkjente revisorer, vil et slikt foretak i prinsippet kunne oppnå godkjenning som revisjonsselskap etter revisorloven. Endringen vil medføre at slike kommunale revisjonsselskaper får adgang til å revidere revisjonspliktige (forutsatt at slik revisjon ikke er i strid med øvrige krav etter revisorloven, for eksempel hva gjelder kravene til uavhengighet og objektivitet, jf. omtalen ovenfor), og dermed at (inter-) kommunale revisjonsselskaper vil kunne ha en viss adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper.

7.6 Høringsinstansenes merknader

KS og NKRF går i høringen inn for at hele praksiskravet skal kunne oppfylles med praksis fra offentlig revisjon. Disse legger vekt på at dette har betydning for å rekruttere og beholde gode revisjonsmedarbeidere. KS og NKRF har også tidligere tatt dette opp med departementet. De er mot Kredittilsynets forslag om at regelverket innstrammes, slik at bare ett år nå skal kunne godkjennes.

KS og NKRF gir i sine høringsuttalelser uttrykk for at kommunale revisjonssenheter bør ha adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper. De anfører at det ville gi økte muligheter til godkjenning av praksis dersom dette forslaget hadde blitt fulgt opp. KS og NKRF har særlig vist til følgende forhold:

- De fleste kommunale revisjonssenheter er nå organisert i selvstendige enheter, og de har dermed blitt mer uavhengige av kommunene.
- Revisjon av aksjeselskaper vil gi kommunale revisjonssenheter og revisjonsmedarbeiderne der bred praksiserfaring.
- Kommunalt eide aksjeselskap er dannet for å ivareta oppgaver som innbyggerne er avhengig av, som f.eks. strømforsyning, vann og avfall. Kommunale revisjonssenheter bør ikke hindres i å revidere selskaper som har en kommunal oppgave kun fordi disse er organisert som aksjeselskaper. KS skriver blant annet: «Den kommunale

le revisjonen vil kjenne kommunene og se sammenhengene bedre ved å ha mulighet til å revidere alle virksomhetene som kommunen har.»

- Private revisjonsselskaper kan revidere både kommuner og kommunalt eide selskaper. KS skriver blant annet: «*Dagens ordning er således også konkurransevridende i favør av privat revisjon.*»

7.7 Departementets vurdering

Spørsmålet om reguleringen av kommunale revisjonssenheters virksomhet innenfor rammene av lovpliktig revisjon etter revisjonsdirektivet gjelder i hovedsak to spørsmål. For det første er det spørsmål om praksis i kommunale revisjonsselskaper skal kunne gi grunnlag for godkjenning i større grad enn Kredittilsynets forslag legger opp til. For det andre er det spørsmål om kommunale revisjonsselskaper skal gis en adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper. Disse spørsmålene må imidlertid i noen grad ses i sammenheng, idet en adgang til å oppnå godkjenning også vil kunne innebære at praksis innen kommunal revisjon i større utstrekning enn i dag vil kunne godkjennes.

7.7.1 Adgangen til å godkjenne praksis fra kommunal revisjon

Kredittilsynets forutsetning er at kravet etter revisjonsdirektivet artikkel 10 må forstås slik at to år må gjennomføres hos en revisor eller et revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige. Etter Kredittilsynets oppfatning innebærer dette forutsetningsvis at praksisen må opparbeides hos revisor eller revisjonsselskap som driver revisjonsvirksomhet i medhold av godkjenningen. Dette innebærer etter Kredittilsynets vurdering at direktivet bare tillater at ett års praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes.

Departementet kan ikke se at det følger av ordlyden i artikkel 10 at revisoren som skal stå for den praktiske trainingen, også må drive i medhold av godkjenningen. Gitt at praksisen må gjennomføres hos godkjent revisor, men at revisoren ikke må drive i medhold av godkjenning, antar departementet at det etter direktivet må kunne være adgang til å godkjenne praksis innen offentlig revisjon, så lenge praktikanten faktisk følges opp av en registrert eller statsautorisert revisor, og denne revisoren attesterer praksisen. Departementet legger således i motsetning til Kredittilsynet til grunn at direktivet

ikke i seg selv er til hinder for at gjeldende regelverk om godkjenning av praksis videreføres.

Etter direktivet er det imidlertid en forutsetning at den praktiske trainingen skal sikre at revisorer har evne til å anvende sine teoretiske kunnskaper i praksis. Etter direktivet kreves at praksisen må gi erfaring i revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør, men utover dette stilles ikke konkrete krav til praksisens innhold.

Godkjenningsordningens primære funksjon er å sikre at revisorer som påtar seg oppdrag som gjelder lovfestet revisjon av årsregnskap etter regnskapslovgivningen holder et tilstrekkelig høyt faglig nivå. Dette innebærer at det som minstekrav må forutsettes at alle yrkesutøvere som faller inn under godkjenningsordningen har enn viss erfaring med slik revisjon. Selv om praksis innen offentlig revisjon mv. kan gi erfaring av relevans også for lovfestet revisjon av årsregnskap, vil praktikanter innen offentlig revisjon ofte ikke ha tilstrekkelig befatning med årsregnskap etter lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven). I tråd med vurderingene som ble lagt til grunn av Revisorlovutvalget, jf. omtalen ovenfor, om at praksis som grunnlag for å bli godkjent som revisor bør være variert, og omfatte relevante forhold, blant annet klientkontakt, ansvarsforhold og bransjevariasjon, som praksis fra offentlig revisjon i utgangspunktet ikke vil gi, er det derfor departementets vurdering at slik praksis ikke fullt ut kan erstatte praksis fra alminnelig ekstern, finansiell revisjon.

Når det ses hen til at formålet med det nye revisjonsdirektivet særlig er å høyne kvaliteten på revisjon innen EØS-området, taler dette etter departementets syn i utgangspunktet for en innstramning i samsvar med Kredittilsynets høringsforslag. På den annen side er det tidligere lagt til grunn av Stortinget, jf. omtalen ovenfor, at det ikke bør utelukkes å godkjenne også ett ytterligere års praksis innen offentlig revisjon, dersom slik praksis kan dokumenteres å særlig være rettet mot det private næringslivet, og således forutsetningsvis har særlig høy relevans for ekstern finansiell revisjon av årsregnskaper. Når det ses hen til at muligheten til å få godkjent praksis innen offentlig revisjon også vil kunne ha vesentlig betydning for rekrutteringen til offentlige revisjonssenheter, og herunder betydningen av dette for å sikre tilstrekkelig kvalitet innen offentlig revisjon, antar departementet under noe tvil at det vil være forsvarlig å videreføre gjeldende regelverk for godkjenning av praksis (med unntak av rent lovtekniske endringer som ikke omtales nærmere her). Departementet vil etter dette ikke

foreslå at Kredittilsynets forslag om å stramme inn regelverket for godkjenning av praksis følges opp.

7.7.2 Bør det åpnes for en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper?

Departementet legger til grunn at KS og NKRF i sitt forslag, med kommunale revisjonsenheter, i utgangspunktet tok sikte på interkommunale selskaper som utfører regnskaps- og forvaltningsrevisjon av de deltakende kommunene. Det har blitt mer vanlig de senere år å organisere kommunerevisjonen på denne måten, men i enkelte kommuner utgjør kommunerevisjonen fortsatt en del av kommunens administrasjon. Problemstillingen her gjelder mer presist adgangen for utskilte kommunale revisjonsenheter til å utføre lovbestemt revisjon av kommunalt eide foretak som har revisjonsplikt etter revisorloven. Dette omfatter i første rekke kommunalt eide aksjeselskaper, og i det følgende omtales for enkelthets skyld bare disse selskapene. Departementet ser det ikke som aktuelt å vurdere å la kommunerevisjon som er en del av kommunens administrasjon, revidere kommunalt eide aksjeselskaper.

De forhold KS og NKRF har anført til støtte for forslaget om å åpne for en adgang for kommunale revisjonsenheter til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper, jf. omtale ovenfor i punkt 7.5, taler i utgangspunktet for at kommunale revisjonsenheter bør gis en slik adgang.

Det følger av EØS-krav til hvilke typer selskaper som må underlegges lovpliktig revisjon, at det er en ufravikelig forutsetning for at kommunal revisjon skal kunne gis adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper, at den kommunale revisjonsenheten får godkjenning fra Kredittilsynet. Kommunale revisjonsenheter organisert som interkommunale selskaper etter IKS-loven eller kommunale foretak etter kommuneloven vil etter dagens lovgivning ikke kunne gis slik godkjenning, jf. omtalen ovenfor. Det ligger utenfor rammene av foreliggende proposisjon å foreslå endringer i disse lovene, og departementet foreslår derfor ikke at slike selskaper gis adgang til å få godkjenning som revisjonsselskaper etter revisorloven.

Departementet har imidlertid vurdert om et kommunalt revisjonsselskap skal kunne gis godkjenning dersom det organiseres som aksjeselskap. En løsning med kommunale revisjonsenheter organisert som aksjeselskaper innebærer en annen eier- og styringsstruktur enn det en i dag finner i de kommunale revisjonsenhetene. Mot å åpne for en

slik adgang taler hensynet til uavhengighet mellom revisor og det selskapet som revideres (revisjonsklienten). Kravet til uavhengighet skal sikre at utførelsen av revisjonen ikke er påvirket av bindinger til revisjonsklienten og, ikke minst, at omverdenen kan ha tillit til at slike bindinger ikke har påvirket revisjonen, jf. omtalen nedenfor.

Dersom revisjonsselskapet er eiet av kommuner, vil kommunene som deltar ha myndighet til å oppnevne medlemmene av enhetens styrende organer. Det gir en klar formell binding mellom kommunen og revisjonsenheten. Dersom det oppstår tilfeller hvor det kommer fram at revisjonen ikke har avdekket misligheter eller alvorlige feil i regnskapene til kommunalt eide selskaper, er det etter departementets vurdering en reell fare for at tilliten til at dette ikke har sammenheng med bindingene mellom kommunen og den kommunale revisjonsenheten, svekkes. Departementet bemerker for øvrig at dette helt sentrale hensynet kan tale for større grad av uavhengighet enn i dag mellom kommunene og de kommunale revisjonsenhetene mer generelt, og ikke bare når det gjelder revisjon av kommunalt eide aksjeselskaper. Det vises i den forbindelse til at det i Danmark er oppstilt krav til kommunene må velge ekstern revisor, og at det også er forutsatt at danske kommuner og kommunale virksomheter fra 1. januar 2012 skal omfattes av en rekke av de særlige krav som stilles for revisjon av «foretak av allmenn interesse», jf. for eksempel § 21 nr. 3 i den danske revisorloven og drøftelsen i forarbeidene¹ til de aktuelle bestemmelser i den danske lovgivningen. Departementet vil etter dette ikke foreslå at heleide kommunale revisjonsaksjeselskaper generelt skal kunne gis godkjenning som revisjonsselskaper etter revisorloven.

På den annen side antar departementet at betenkelighetene knyttet til formelle bindinger mellom kommunene og kommunale revisjonsselskaper svekkes dersom det reelt sett er revisorer som, i samsvar med direktivets krav, utgjør flertallet i selskapets styre og generalforsamling. Departementet finner på det grunnlag å kunne åpne for at revisjonsaksjeselskaper som eies i fellesskap av kommuner og revisorer kan gis godkjenning ved at eierskapskravet i revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2, i samsvar med Kredittilsynets forslag, oppheves. Departementet presiserer at det er en forutsetning at det ikke foreligger noen mulighet for eierkommunene til å kunne instruere de revisorene som ut-

¹ L120, 27. mars 2008, økonomi- og erhvervsministeren. Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheter (Revisorloven).

gjør generalforsamlingens flertall i stemmegivningen.

7.7.3 Kommunale revisjonsenheters uavhengighet i forhold til revisjonspliktige kommunale enheter

Dersom et delvis kommunalt eid revisjonsaksjeselskap oppnår godkjenning i henhold til departementets forslag, vil et særlig spørsmål være i hvilken grad det faktisk kan påta seg revisjonsoppdrag for revisjonspliktige etter revisorloven i tilfeller hvor eierkommunene har en eierandel i revisjonsklienten. Dette vil blant annet være avhengig av om revisorlovens uavhengighetsregler er oppfylt.

Hovedregelen etter § 4-1 er som nevnt i kapittel 5.2 at revisor ikke kan revidere den revisjonspliktiges årsregnskap dersom revisor eller revisors nærstående har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Etter § 4-2 annet ledd første punktum gjelder bestemmelsen tilsvarende når aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 pst. av aksje- eller innskuddskapitalen i revisjonsenheten har et forhold som nevnt til den revisjonspliktige mv. Regelen er ubetinget, slik at det ikke vil være adgang for revisjonsselskapet til å påta seg revisjonsoppdrag dersom eierkommunen har et forhold til den revisjonspliktige som kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, og eierkommune samtidig eier mer enn 10 pst. av aksjekapitalen i revisjonsselskapet.

I tillegg til hovedregelen etter § 4-1 første ledd, jf. § 4-2 annet ledd første punktum, er det særskilt nevnt visse forhold som alltid vil være til hinder for at revisjonsselskapet påtar seg et gitt revisjonsoppdrag, jf. revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 2 og 3 og § 4-2 annet ledd annet punktum. Dersom kommunen eier mer enn 10 pst. av aksjekapitalen i revisjonsselskapet, og har eierandel i eller mellomværende med det revisjonspliktige selskapet, jf. § 4-1 annet ledd nr. 2 og 3, som er vesentlig, kan revisjonsselskapet ikke påta seg revisjonsoppdraget, jf. § 4-2 annet ledd annet punktum.

Oppsummeringsvis vil følgende forhold etter gjeldende rett ubetinget være til hinder for at et delvis kommunalt eid revisjonsselskap (gitt at det får godkjenning i henhold til departementets forslag) påtar seg et revisjonsoppdrag:

1. Eierkommunen eier mer enn 10 pst. av aksjekapitalen i revisjonsselskapet, og har et slikt forhold til revisjonspliktig at det vil kunne svekke revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet.
2. Eierkommunen eier mer enn 10 pst. av aksjeka-

pitalen i revisjonsselskapet og har i tillegg en vesentlig eierandel i det revisjonspliktige selskapet.

3. Eierkommunen eier mer enn 10 pst. av aksjekapitalen i revisjonsselskapet og har i tillegg vesentlige forretningsmessige mellomværender med det revisjonspliktige selskapet.

Om det foreligger tilknytning som kan svekke revisjonsselskapets uavhengighet og objektivitet, jf. nr. 1 ovenfor, må avgjøres konkret. For vurderingen vises det til drøftelsen i NOU 1997: 8 om revisjon og revisorer, hvor det tas utgangspunkt i at det i prinsippet kan skilles mellom «uavhengighet in appearance» og «uavhengighet in fact». «Uavhengighet in appearance» vil si at revisjonsselskapet fremstår som uavhengig og objektivt, mens «uavhengighet in fact» vil si at revisjonsselskapet faktisk er uavhengig og objektivt.

Uavhengighetskravet etter revisorloven omfatter i utgangspunktet begge disse former for uavhengighet. Spørsmålet om en delvis kommunalt eid revisjonsenhet kan gis en adgang til å revidere kommunalt eide aksjeselskaper vil dermed måtte avgjøres på grunnlag av om tilknytningen er av en art som kan skape et inntrykk av at eierkommunen har en interesse i å påvirke revisors faglige vurderinger, og/eller om eierkommunen har noen faktisk mulighet til å utøve innflytelse på utførelsen av revisjonen.

Etter departementets vurdering kan forvaltningslovens og kommunelovgivningens saksbehandlingsregler (herunder habilitetsbestemmelsene) isolert sett tilsi at det er mer sannsynlig at en delvis kommunalt eid revisjonsenhet som omfattes av disse reglene, kan sies å være «uavhengig in fact» enn en revisjonsenhet som ikke er underlagt slike lovbestemte krav. Nevnte saksbehandlingsregler medfører i utgangspunktet også at det er mer sannsynlig at delvis kommunalt eide revisjonsenheter fremstår som uavhengige.

På den annen side er det også lovkrav som kan antas å svekke uavhengigheten til delvis kommunalt eide revisjonsenheter. Det vises da særlig til kommunestyrets overordnede tilsynsansvar etter kommuneloven § 76, samt de særlige reglene om etablering av kontrollutvalg som skal ha ansvar for å forestå det løpende kontroll- og tilsynsarbeidet på kommunestyrets vegne, jf. også drøftelsen nedenfor. Avgjørende for uavhengighetsvurderingen vil være i hvilken grad kommunen har reell innflytelse i selskapet og i hvilken grad revisjonsselskapet fremstår som uavhengig.

Ved vurderingen av i hvilken grad det foreligger reell kommunal innflytelse, vil det særlig måtte

legges vekt på den bindingen som forutsetningsvis ligger i kommunestyrets/fylkestingets overordnede ansvar, jf. kommuneloven § 76, og kontrollutvalgets faktiske innflytelse etter kommuneloven § 77. I den grad et delvis kommunalt eid revisjonsselskap med godkjenning kan være gjenstand for påvirkning fra organer i eierkommunen i faglige spørsmål, vil det etter departementets vurdering neppe kunne anses for å foreligge «uavhengighet in fact». Tilsvarende vil det kunne foreligge reell innflytelse som er til hinder for at en kommunal revisjonsenhet som er godkjent etter revisorloven, påtar seg et oppdrag, dersom det samme revisjonsselskapet for eksempel også har i oppdrag å utføre kommunens forvaltningsrevisjon eller å levere andre tjenester til kommunen, og det dermed på avtale- eller lovmessig grunnlag er etablert formelle bindinger mellom kommunen og revisjonsselskapet.

I tillegg kan kommunal innflytelse i revisjonsenheten, selv om det ikke direkte øves innflytelse på de revisjonsfaglige vurderingene i selskapet, få konsekvenser for vurderingen av om det foreligger «uavhengighet in appearance». Slike forhold vil i seg selv kunne være til hinder for at revisjonsenheten påtar seg et konkret oppdrag. Det vises i den forbindelse blant annet til en rapport 19. januar 2009, utarbeidet av Sintef og PwC for Forskningsrådet, hvor adgangen til å konkurranseutsette kommunale revisjonstjenester evalueres. I rapporten fremkommer det blant annet at det ble gjennomført en intervjuundersøkelse vedrørende det interkommunale samarbeidet om revisjonstjenester i Vestfold, og at en respondent i den forbindelse blant annet pekte på at:

«[...] det kan være et tankekors at posten som leder for kontrollutvalget tildeles en tidligere tung politiker som var med å vedta saker som det nå skal bestemmes om skal revideres.»

I oppsummeringen av evalueringen på s. 41 i rapporten gis blant annet følgende vurdering av konsekvensene for revisors uavhengighet:

«Et flertall av respondentene opplever at reformen har gitt mer uavhengige revisjonstjenester, og at uavhengigheten har økt med kontrollutvalgene. Denne tendensen er uavhengig av hvilken revisjonsløsning kommunene har valgt, men tendensen er sterkest i de kommunene som har valgt å kjøpe tjenester fra privat revisjonsfirma og svakest i de kommunene som har valgt revisjon i egen regi.»

Det presiseres at selv om det, jf. drøftelsen ovenfor, gjelder en 10 pst.-grense for når en eierandel vil være til hinder for at revisjonsselskapet påtar seg et oppdrag, vil det måtte vurderes konkret om

også en mindre eierandel rammes av det generelle uavhengighetskravet. Etter departementets vurdering vil det imidlertid være et normalt utgangspunkt at en gitt tilknytning ikke rammes av revisorlovens skjønnsmessige uavhengighetsbegrensninger dersom kommunens formelle innflytelse i revisjonsselskapet er innenfor de eksplisitt tillatte rammer for stemmerett og styrerepresentasjon og vice versa, jf. omtalen i kapittel 5. Også dette vil imidlertid måtte vurderes konkret. For eksempel må det etter departementets vurdering normalt forutsettes at revisor ikke kan anses tilstrekkelig uavhengig dersom enkelte ledende ansatte, oppdragsansvarlige revisorer eller revisjonsmedarbeidere samtidig har et ansettelsesforhold både i revisjonsselskapet og i kommunen (for så vidt uavhengig av om vedkommende er utpekt som oppdragsansvarlig revisor for et bestemt oppdrag som vurderingen gjelder). Tilsvarende ville et revisjonsselskap neppe kunne anses for å være uavhengig i relasjon til kommunalt eide klienter dersom kommunalt folkevalgte er ansatt i revisjonsselskapet.

Begrensningene som nevnt i nr. 2 og 3 ovenfor er alltid til hinder for at revisjonsselskapet påtar seg et revisjonsoppdrag. Det vil således i utgangspunktet ikke være av betydning om forholdet faktisk kan sies å svekke (tilliten til) revisors uavhengighet og objektivitet. Vilåret om at eierandelen eller det forretningsmessige mellomværende skal være «vesentlig» betyr imidlertid at det indirekte likevel vil kunne ha en viss betydning om forholdet kan sies å svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Selv om presumsjonen normalt vil være at slike forhold er til hinder for at revisor påtar seg et oppdrag, må det således vurderes konkret om det gitte forhold kan sies å være «vesentlig» i bestemmelsens forstand. I vurderingen kan det ikke utelukkende ses på eierandelens størrelse, i den forstand at det kan oppstilles en absolutt grense, hvor eierandeler over grensen alltid skal anses for å være vesentlige, og eierandeler under grensen aldri. Det presiseres at vurderingen også her vil kunne slå annerledes ut enn vurderingen av et tilsvarende forhold i det private næringsliv. Viktige momenter i en helhetsvurdering vil blant annet være:

- Kommunens faktiske eierandel
- Kommunens reelle innflytelse i det revisjonspliktige selskapet
- Det revisjonspliktige selskapets økonomiske betydning for kommunen
- Det revisjonspliktige selskapets ikke-økonomiske (for eksempel i forhold til kommunal tjenestetilgang) betydning for kommunen

8 Krav til utførelse av revisjonen – revisjonsstandarter og revisjonsberetning

8.1 Gjeldende rett

Krav til utførelse av revisjonen fremgår av revisorloven kapittel 5. I § 5-2 oppstilles den rettslige standarden «god revisjonsskikk». At det er en rettslig standard, vil si at innholdet i kravet til yrkesutførelsen utvikles kontinuerlig i samsvar med det som til enhver tid anses som god yrkesutøvelse blant dyktige og samvittighetsfulle revisorer. De standardene som fastsettes av DnR, og som er basert på de internasjonale revisjonsstandardene, er derfor av stor betydning for innholdet i denne rettslige standarden.

DnR vedtar omfattende og detaljerte standarder for kvalitetskontroll, revisjon, attestasjon og beslektede tjenester. Før vedtakelsen gjennomføres en høringsrunde, der blant annet Kredittilsynet og Finansdepartementet er høringsinstanser. Det forberedende arbeidet skjer gjennom Revisjonskomiteén som er nedsatt av styret i DnR, men det er styret som vedtar standardene.

I utgangspunktet er de norske standardene en direkte oversettelse av de internasjonale revisjonsstandardene (ISA) som fastsettes av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB), som er et underorgan av The International Federation of Accountants (IFAC). I de norske standardene gjøres det imidlertid nødvendige endringer eller tillegg for å imøtekomme særlige norske regler eller behov. Denne typen avvik angis normalt ved at de kommer som et N-punkt eller som fotnoter.

Innholdet i revisjonsberetningen reguleres i dag av revisorloven § 5-6, utfyllt gjennom god revisjonsskikk, særlig ved standarder for revisjon og beslektede tjenester (RS) 700. RS 700 inneholder også en standard revisjonsberetning som er så å si enerådende i dag. Kredittilsynet har lagt til grunn at denne revisjonsberetningen som hovedregel skal benyttes, og at strukturen skal følges i de tilfeller det avgis beretning med forbehold eller presiseringer. Det følger av § 5-6 første ledd siste punktum at revisjonsberetningen skal dateres og underskrives av «revisor».

8.2 EØS-rett

Direktivets utgangspunkt er at all lovfestet revisjon i EU skal utføres i henhold til internasjonale revisjonsstandarter som er vedtatt av EU-kommisjonen. Det er lagt opp til at EU-kommisjonen skal fastsette disse revisjonsstandardene i samsvar med prosedyren som er angitt i direktivets artikkel 48 nr. 2. Kommisjonen skal i henhold til artikkel 26 nr. 2 kun vedta internasjonale revisjonsstandarter dersom de

1. er utviklet på en tilstrekkelig forsvarlig måte under offentlig tilsyn og innsyn, og har oppnådd tilstrekkelig anerkjennelse internasjonalt,
2. gir årsregnskaper eller konsoliderte regnskaper en tilstrekkelig høy grad av troverdighet i overensstemmelse med prinsippene i artikkel 2 nr. 3 i direktiv 78/660/EØF (fjerde selskapsrettsdirektiv), og artikkel 16 nr. 3 i direktiv 83/349/EØF (syvende selskapsrettsdirektiv), og
3. fremmer allmenne europeiske interesser.

For å sikre at de internasjonale standardene oppfyller disse kriteriene er det igangsatt et prosjekt gjennom IAASB, med henblikk på å bearbeide og klargjøre standardene, slik at de blir mer egnet for vedtakelse som forskrift («*clarity-prosjektet*»). Det er trolig at EU-kommisjonen ikke vil vedta revisjonsstandarter i henhold til artikkel 26 før de bearbeidede standardene i henhold til «*clarity-prosjektet*» er vedtatt av IFAC.

Det legges opp til en høy grad av harmonisering når det gjelder revisjonsstandardene innen EØS-området. For å oppnå dette forutsettes det oppstilt begrensninger på hvilke tillegg eller utelatelser medlemsstatene kan gjøre. Det er også oppstilt et tidsmessig skjæringspunkt. Etter 29. juni 2010 opphører medlemsstatenes adgang til å innføre egne krav.

Direktivet artikkel 28 nr. 1 oppstiller krav om at revisjonsberetningen minst skal signeres av den revisor som er ansvarlig for oppdraget der det er et revisjonsselskap som er valgt som revisor. Det åpnes for at medlemsstatene kan tillate at signaturen ikke blir offentliggjort dersom slik offentliggjøring

kan medføre en nærliggende og betydelig trussel mot noen persons sikkerhet. Tilsynsmyndigheten skal i denne typen tilfeller være kjent med hvilken person det gjelder.

Etter artikkel 28 nr. 2 åpnes det for at EU-kommisjonen kan vedta felles regler som skal gjelde for revisjonsberetninger innen EØS-området. Disse må i så fall være utarbeidet i samsvar med internasjonale standarder, med sikte på å styrke allmennhetens tillit til revisjonens funksjon.

8.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har i høringsnotatet lagt til grunn at revisjonsstandarder fastsatt av EU, som følge av økt oppmerksomhet og et skjerpet krav til etterlevelse, vil medføre merarbeid for revisorene.

Kredittilsynet peker på at det er usikkert når EU-kommisjonen vil vedta revisjonsstandardene gjennom de ovennevnte prosedyrene. Det samme gjelder hvilke standarder og hvilke deler av standardene som vil bli vedtatt. Inntil prosessen er gjennomført har Kredittilsynet derfor forutsatt at revisorlovens bestemmelser om revisjonens utførelse, herunder den rettslige standarden god revisjonsskikk, videreføres uendret.

Kredittilsynet har imidlertid foreslått at det, i tråd med direktivet, tas inn en uttrykkelig bestemmelse om at det er den revisor som er utpekt som ansvarlig for oppdraget som skal underskrive på revisjonsberetningen. Kredittilsynet har også foreslått at det inntas en forskriftshjemmel som et nytt åttende ledd i revisorloven § 5-6 for det tilfellet at EU-kommisjonen vedtar en standard revisjonsberetning for EU i henhold til artikkel 28 nr. 2.

For øvrig har Kredittilsynet foreslått at gjennomføringen av EU-revisjonsstandarder, når prosessen i EU er fullført, skjer ved forskrift, og har for dette formål foreslått at det inntas en forskriftshjemmel i revisorloven § 5-2.

8.4 Høringsinstansenes merknader

DnR er uenig i at innføringen av ISAene som forskrift vil medføre vesentlig merarbeid for revisorene, slik det er anført i høringsnotatets kapittel 15. *DnR* uttaler i den forbindelse:

«Kravene til revisors handlinger endres ikke, men det at revisjonsstandardene får forskriftsstatus vil kunne få konsekvenser for håndhevingen og sanksjoneringen av brudd på kravene.»

DnR peker videre på at det i forbindelse med den pågående EU-prosessen, er uklart om veiled-

ningsdelen til standardene vil bli forskriftsfestet. *DnR* gir i den forbindelse uttrykk for at veiledningsdelen bør forbli en del av god revisjonsskikk selv om den eventuelt ikke skulle bli forskriftsfestet. Tilsvarende gis det uttrykk for at også nasjonale standarder bør forbli en del av god revisjonsskikk.

8.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om at EU-standarder for revisjon bør kunne gjennomføres ved forskrift, og at det derfor bør oppstilles en forskriftshjemmel i § 5-2. Som Kredittilsynet, mener departementet at den foreslåtte forskriftshjemmel er en hensiktsmessig løsning når EU-kommisjonen ikke er kommet lengre i prosessen med innføringen av ISAene, og det derfor fortsatt er uklart hvilke standarder eller deler av standardene som faktisk vil bli vedtatt.

Som Kredittilsynet, legger departementet videre til grunn at en innføring av internasjonale standarder som forskrifter vil medføre en prinsipiell endring i det rettslige grunnlaget for hvordan revisjonen skal utføres. Dette gjelder særlig revisorer som ikke er medlem av *DnR*, og som således ikke har forpliktet seg til å etterleve standardene som er vedtatt av *DnR* gjennom sitt medlemskap. Som Kredittilsynet påpeker, vil imidlertid en bestemmelse gitt i forskrift også for medlemmer av foreningen medføre et annet rettslig grunnlag. Departementet er således enig med Kredittilsynet i at revisjonsstandardene som i dag er omfattet av virkeområdet for den rettslige standarden «god revisjonsskikk» vil bli innsnevret når tilsvarende standarder fastsettes som forskrift. Som *DnR* påpeker, er det imidlertid også korrekt at endringen i rettslig grunnlag i seg selv ikke medfører endringer i hvilke krav som vil bli stilt til revisjonsutførelsen, men at det derimot kan få konsekvenser for håndheving og sanksjoner ved brudd på kravene.

Når det gjelder *DnRs* anførsel om hvilke deler av standardene som vil forbli en del av «god revisjonsskikk», vil departementet bemerke at nasjonale standarder og veiledningsdelen (i den grad disse ikke vedtas av EU-kommisjonen), bare kan gjøres gjeldende i Norge i den utstrekning EU-kommisjonen ikke har fastsatt internasjonale standarder som dekker det samme området og/eller det følger av artikkel 26 nr. 3 og 4 at det er adgang til å oppstille tilleggskrav. Departementet ser det som lite formålstjenlig på det nåværende tidspunkt å ha noen formening om det innsnevrede området for den rettslige standarden god revisjonsskikk kan omfatte nasjonale standarder eller veiledningsdelen, i

den grad dette ikke følger av de internasjonale revisjonsstandardene, slik disse eventuelt måtte bli vedtatt av EU-kommisjonen.

På generelt grunnlag vil departementet dessuten bemerke at det ikke er mulig å gi en uttømmende angivelse av innholdet i en rettslig standard på forhånd. Det ligger i begrepet «standard» at innholdet defineres ved etablert praksis for hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer utfører revisjonen. I begrepet «skikk» ligger at denne praksisen må oppfylle visse krav til utbredelse, og også at skikken, og dermed standarden, kan utvikle seg over tid. Interesseorganisasjoner som DnR og tilsynsmyndigheter som Kredittilsynet vil naturlig nok inneha en avgjørende normskapende funksjon ved de fortolkninger og retningslinjer som oppstilles for hva som til enhver tid kan anses for å være innholdet i standarden. Det vises til at slike fortolkninger og retningslinjer både kan gi en presumsjon for hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer faktisk utøver sitt yrke, og at de vil kunne øve innflytelse på hvordan samvittighetsfulle og dyktige revisorer vil innrette sin yrkesutøvelse etter at fortolkningen/retningslinjen blir avgitt.

Departementet presiserer imidlertid at DnRs revisjonsstandarder og Kredittilsynets tolkningsuttalelser/retningslinjer, i motsetning til forskrift og formell lov, utleder sin imperative kraft fra lovkrav (eventuelt lovhjemlet kompetanse til å oppstille krav), og da særlig kravet om at revisjonen skal utøves i henhold til standarden «god revisjonsskikk». Tvil om en gitt revisjonsstandard eller retningslinje i et konkret tilfelle faktisk gir uttrykk for innholdet i den rettslige standarden «god revisjonsskikk», er

noe som ved en konkret tvist, i siste instans eventuelt vil måtte avgjøres av en domstol. På den annen side finner departementet på det nåværende tidspunkt ikke grunn til å betvile at veiledningsdelene og de nasjonale standardene også i fremtiden vil måtte tillegges betydelig vekt ved fortolkningen av innholdet av standarden god revisjonsskikk (i den grad det er behov for og adgang til utfylling av de internasjonale standardene som da forutsetningsvis vil være fastsatt ved forskrift).

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om at det i § 5-6 presiseres hvem som skal undertegne revisjonsberetningen. Etter departementets syn er det et viktig prinsipp at den som er ansvarlig revisor (eventuelt ved å være utpekt som ansvarlig av et valgt revisjonsselskap), går god for innholdet i revisjonsberetningen. Dette tilsier at vedkommende personlig bør signere revisjonsberetningen. Departementet viser til at dette vil bidra til å sikre notoritet, og kan motvirke at ansvar pulveriseres dersom det i ettertid stilles spørsmålstegn ved beretningens innhold. Departementet ser ikke at en regel som innebærer et unntak fra kravet til offentliggjøring av signaturen i tilfeller som kan medføre en nærliggende og betydelig trussel mot noen persons sikkerhet vil få noen praktiske betydning. I samsvar med Kredittilsynets forslag foreslås det derfor ikke at dette unntaket benyttes.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at det er hensiktsmessig med en forskriftshjemmel for det tilfellet at kommisjonene senere fastsetter en standard revisjonsberetning som skal gjelde i EØS-området.

9 Særlig om revisjon av konsernregnskaper

9.1 Gjeldende rett

Med unntak av § 5-6 åttende ledd om konsernberetning og § 6-2 om opplysningsplikt for revisor i datterselskaper overfor konsernrevisor, inneholder gjeldende revisorlov ikke særlige bestemmelser vedrørende revisjon av konsernregnskaper.

Det følger av revisorloven § 5-6 åttende ledd første punktum at revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap skal avgi en felles revisjonsberetning for morselskapet og konsernet. Første til syvende ledd i § 5-6 gjelder tilsvarende for denne felles revisjonsberetningen.

Av kravet til revisjonens innhold, jf. revisorloven § 5-1, sett i sammenheng med definisjonen av årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-2, følger at en revisor som reviderer morselskap også har ansvar for å revidere konsernregnskapet. Etter revisorloven § 6-2 tredje ledd oppstilles en plikt for revisor i datterselskap til å gi konsernrevisor nødvendige opplysninger (av betydning for konsernrevisjonen) når denne krever det.

9.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 27 bokstav a har konsernrevisor ansvaret for revisjonsberetningen for konsernet.

Etter bestemmelsens bokstav b pålegges konsernrevisor å foreta en gjennomgang av det revisjonsarbeid som er utført for datterselskaper i EU-/EØS-området og i tredjeland, med henblikk på konsernrevisjonen. Denne gjennomgangen skal dokumenteres tilstrekkelig til at tilsynsmyndighetene kan etterprøve konsernrevisors arbeid.

Etter bestemmelsens bokstav c oppstilles en selvstendig dokumentasjonsplikt for konsernrevisor i tilfeller hvor en del av konsernet revideres av revisorer eller revisjonsselskaper i tredjeland som ikke har noen tilsynssamarbeidsavtale etter artikkel 47. I slike tilfeller skal konsernrevisor sikre at tilsynsmyndighetene etter anmodning har tilgang til tilstrekkelig dokumentasjon på revisjonsarbeid av betydning for konsernrevisjonen, herunder arbeidspapirer, som er utført av revisorer eller revi-

sjonsselskaper i tredjelandet. For å sikre dette skal konsernrevisor

1. oppbevare kopi av dokumentasjonen, eller
2. inngå avtale med revisor eller revisjonsselskap i tredjeland om, etter anmodning, ubegrenset tilgang til dokumentasjonen, eller
3. treffe andre tilstrekkelige og hensiktsmessige foranstaltninger.

Dersom det er juridiske eller andre hindringer som gjør det umulig for at konsernrevisor å oppfylle sin dokumentasjonsplikt etter artikkel 27 c, skal konsernrevisor dokumentere at vedkommende har iverksatt tilstrekkelige tiltak for å få adgang til tredjelandsdokumentasjonen. Der det er andre enn juridiske hindringer som følge av nasjonal lovgivning, skal revisor dokumentere disse.

9.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har foreslått at det tas inn en egen bestemmelse om konsernrevisors ansvar for konsernrevisjonsberetningen, kravet til gjennomgang av revisjonsarbeidet i datterselskaper og dokumentasjon av gjennomgangen.

9.4 Høringsinstansenes merknader

DnR mener at det ikke fremkommer klart i høringsforslaget hva som menes med begrepet «gjennomgå» i ny § 5-7 annet ledd. DnR legger til grunn at ISA 600 vil definere og avgrense innholdet i dette kravet. DnR påpeker dessuten at formuleringen «med sikte på konsernrevisjonen» i forslaget til § 5-7 annet ledd ikke er entydig, men kan oppfattes å vise til konsernrevisors gjennomgåelse eller til revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskapet.

FNH har blant annet følgende merknad til Kredittilsynets forslag til regler om konsernrevisjon:

«Etter bestemmelsen skal konsernrevisor foreta en gjennomgang av det revisjonsarbeid som er utført for datterselskaper, herunder revisjon innen EØS-området og i tredjeland. FNH mener det er viktig at plikten for morselskapets re-

visor til å gjennomgå datterselskapsrevisjonen ikke blir mer omfattende enn det som følger av revisjonsstandardene. Formuleringen i § 5-7, 2. ledd, første setning bør derfor etter vårt syn være: «Konsernrevisor skal i samsvar med god revisjonsskikk gjennomgå revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskaper med sikte på konsernrevisjon, ...»

FNH mener videre at det særlige kravet om felles revisor i finanskonsern, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 2a-11, bør oppheves. FNH uttaler i den forbindelse blant annet:

«Slik FNH ser det vil en utvidet plikt for konsernrevisor til å gjennomgå revisjonen i datterselskaper i vesentlig grad oppfylle de hensyn som ligger til grunn for kravet om en felles revisor i finanskonsern. Tilsvarende hva gjelder kravet om felles revisor i finanskonsern, vil en utvidet konsernrevisjon sikre en mer helhetlig revisjon av finanskonsernet. Etter det FNH kjenner til er dette et aktuelt spørsmål i visse finanskonsern ettersom det har vist seg vanskelig å velge revisor som har den nødvendige revisjonskompetanse innen alle virksomhetsområdene til konsernet. Særlig har dette vært en aktuell problemstilling for finanskonsern med datterforetak innen forsikring.

Som følge av den foreslåtte særbestemmelsen om konsernrevisjon i revisorloven, er det FNHs oppfatning at det gjeldende særkravet i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-11, 3. ledd bør oppheves. Behovet for en slik bestemmelse er ikke lenger tilstede med den nye foreslåtte bestemmelsen i revisorlovens § 5-7.

Alternativt ber vi departementet vurdere nærmere om det bør innføres en dispensasjonsadgang fra kravet til felles revisor i finanskonsern. Vi viser i denne sammenheng til at finansieringsvirksomhetsloven § 2a-11 3. ledd allerede åpner for unntak gjennom forskrift, og at en slik dispensasjonsadgang ble foreslått av Banklovkommisjonen i utkastet til ny lov om finansforetak § 7-10 2. ledd i NOU 1998: 14.»

9.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til Kredittilsynets forslag om at direktivets krav til revisjon av konsernregnskaper tas inn i en ny bestemmelse i revisorloven.

Departementet foreslår imidlertid at unntaket fra oppbevaringsplikten etter Kredittilsynets forslag til § 5-7 tredje ledd, gis en noe annerledes utforming. Departementet viser til at bestemmelsen, slik den er foreslått av Kredittilsynet, kan forstås slik at det er tilstrekkelig at avtaledokumentet inne-

holder et vilkår om «ubegrenset tilgang». Det er uklart om det ligger i den foreslåtte utformingen at avtalevilkårene i det enkelte tilfellet også i tilstrekkelig grad må sikre at vilkåret om ubegrenset tilgang faktisk kan oppfylles når det ses hen til de praktiske fullbyrdelsesmulighetene i den aktuelle jurisdiksjon. Med den utforming Kredittilsynet har foreslått er det således etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig klart at det er konsernrevisor som skal stå ansvarlig for at offentlige myndigheter faktisk får tilgang til etterspurt dokumentasjon. Det vises i den forbindelse til at slikt ansvar er et krav etter direktivet artikkel 27 bokstav c, hvor det blant annet heter:

«[...] the group auditor is responsible for ensuring proper delivery, when requested, to the public oversight authorities of the documentation of the audit work performed by the third-country auditor(s) or audit entity(ies), including the working papers relevant to the group audit.»

Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen formuleres slik at oppbevaringsplikten ikke gjelder dersom «betryggende» tilgang til dokumentasjonen er sikret gjennom avtale revisor har inngått med datterselskapets revisor. Departementet foreslår videre at bestemmelsens siste punktum utformes slik at Kredittilsynet gis hjemmel til å pålegge revisorer som benytter seg av unntaket å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger.

Departementet foreslår at det i tråd med forutsetningen etter artikkel 27 bokstav c siste setning, inntas en bestemmelse i § 5-7 fjerde ledd nytt annet punktum som fritar revisor for ansvar for at dokumentasjon som nevnt i bestemmelsens tredje ledd ikke kan fremlegges dersom dette skyldes forhold utenfor revisors kontroll, og revisor hadde truffet betryggende foranstaltninger etter kravet i tredje ledd. Det ligger i dette at forhold som nevnt i direktivet («*legal or other impediments*») vil fritta revisor for ansvar i henhold til denne bestemmelsen dersom de ikke kunne forutses på tidspunktet hvor revisor var i posisjon til å treffe foranstaltninger (dersom de var mulige å forutse var foranstaltningene forutsetningsvis ikke «betryggende»). Departementet legger til grunn at eventuelle forhold som virker ansvarsbefriende etter denne bestemmelsen må kunne sannsynliggjøres av revisor. Revisor må med andre ord kunne godgjøre at de foranstaltninger som ble truffet var «betryggende», og dette innebærer i tråd med direktivets forutsetninger, at revisor må ha sikret dokumentasjon som viser hvilke tiltak som er gjennomført for å få tilgang til dokumentasjonen, og grunnen til at det likevel ikke var mulig å få tilgang.

Når det gjelder FNHs merknader, er departementet enig i at revisor ikke bør ha en plikt til å gå gjennom revisjonen av datterselskap utover det som følger av revisjonsstandardene. Departementet ser det imidlertid ikke som hensiktsmessig at konsernrevisors plikter knyttes eksplisitt til god revisjonsskikk, i tråd med FNHs forslag. Departementet viser til det pågående arbeidet med å fastsette internasjonale revisjonsstandarder som skal gjelde innen EØS-området, og at disse etter departementets forslag, jf. drøftelsen i kapittel 8.5, er forutsatt fastsatt i forskrift. Dette vil som nevnt medføre at virkeområdet for den rettslige standarden god revisjonsskikk innsnevres tilsvarende. Uansett er det departementets vurdering at den formuleringen som ligger i Kredittilsynets forslag må forstås slik at datterselskapsrevisjonen skal vurderes på grunnlag av god revisjonsskikk og gjeldende revisjonsstandarder på området, og at en ytterligere presisering derfor vil være unødvendig.

Når det gjelder FNHs vurdering av formålet med bestemmelsen i finansieringsvirksomhetsloven om plikten til å ha samme revisor i finanskonsern, er dette i prinsippet noe annet enn spørsmålet om konsernrevisors forhold til revisjonen i datterselskapene og tilgangen til revisjonsdokumentasjonen i datterselskapene. Departementet viser til at Banklovkommisjonen nå arbeider med en samlet finanslov og at spørsmålet om videreføring av bestemmelsen om samme revisor i konsernselskapene naturlig hører hjemme i den sammenhengen. Departementet ser det imidlertid som hensiktsmessig at det inntil Banklovkommisjonens vurdering foreligger, i tråd med FNHs ønske og forslaget i NOU 1998: 14, innføres en adgang for Kredittilsynet til å dispensere fra kravet om samme revisor i finanskonsern.

10 Valg, oppsigelse og fratreden

10.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper generalforsamlingen som skal velge revisor, jf. aksjelovene¹ § 7-1. I andre typer foretak er utgangspunktet, med mindre noe annet er spesifisert i spesiallovgivningen, at revisor velges av foretakets øverste organ. Det følger av aksjelovene § 7-2 første ledd at revisor som utgangspunkt tjenestegjør inntil annen revisor er valgt. For revisor som er oppnevnt etter aksjelovene § 7-3 annet ledd fastsetter imidlertid tingretten tjenestetid, jf. bestemmelsens tredje ledd. Ønsker revisor å tre tilbake før utløpet av den tjenestetiden tingretten har fastsatt, plikter revisor å gi tingretten rimelig forhåndsvarsel.

Det følger av aksjelovene § 7-2 annet ledd at styret uten opphold skal sørge for at det velges ny revisor dersom revisors oppdrag opphører før utløpet av tjenestetiden eller dersom revisor ikke lenger fyller vilkårene for å være selskapets revisor. Ved revisorskifte plikter selskapet å melde fra til Foretaksregisteret i henhold til lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) § 4-1, jf. § 3-7. I de tilfeller revisor sier fra seg oppdraget, har revisor plikt til å melde fra om avsluttet oppdrag, jf. revisorloven § 7-1 tredje ledd siste punktum.

10.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 1 regulerer den revisjonspliktiges adgang til å si opp revisor. Artikkelen 38 nr. 1 lyder slik:

«Member States shall ensure that statutory auditors or audit firms may be dismissed only where there are proper grounds. Divergence of opinions on accounting treatments or audit procedures shall not be proper grounds for dismissal.»

Direktivet krever videre at både den revisjonspliktige og revisor skal melde fra til revisortilsynsmyndigheten dersom oppdraget avsluttes i løpet av tjenestetiden. Ved slik avslutning av oppdraget skal det gis tilstrekkelig («adequate») begrunnelse, jf. artikkel 38 nr. 2.

10.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har lagt til grunn at det normalt ikke avtales en tjenestetid for revisorer i Norge, og at direktivbestemmelsen derfor må gjennomføres på en måte som gjør at de hensyn direktivet bygger på blir ivaretatt. Kredittilsynet vurderte at valg av ny revisor på ordinær generalforsamling ikke regnes som ekstraordinær oppsigelse, dvs. ikke som opphør før utløpet av tjenestetiden. Kredittilsynet har på den bakgrunn foreslått at det inntas en bestemmelse i aksjelovene som forbyr selskapet å avsette revisor før utløpet av tjenestetiden hvis det ikke foreligger tilstrekkelig grunn. I forslaget er det presisert at uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger ikke skal anses for å være tilstrekkelig grunn.

Kredittilsynet la til grunn at bestemmelsen om meldeplikt, jf. artikkel 38 nr. 2, i hovedsak er ment å beskytte revisor, og foreslo derfor at den gjennomføres ved at det inntas en bestemmelse i revisorloven § 7-1 fjerde ledd om at det i meldingen som etter gjeldende bestemmelser skal sendes til Foretaksregisteret, skal redegjøres for årsaken til at revisor er sagt opp, når dette skjedde før utløpet av tjenestetiden. Det ble vist til at Kredittilsynet gis tilgang til meldingene som sendes til Foretaksregisteret, og at redegjørelsen ikke gjøres tilgjengelig for andre enn Kredittilsynet.

10.4 Høringsinstansenes merknader

Justisdepartementet har anført at direktivets krav på dette området bør gjøres gjeldende også for andre revisjonspliktige selskaper enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Justisdepartementet har dessuten bemerket at det kan være i strid med di-

¹ Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

rektivet at meldeplikten bare pålegges revisor og ikke foretaket. Justisdepartementet reiser videre spørsmål om begrepet «saklig grunn» kan sies å være et mer treffende kriterium enn «tilstrekkelig grunn».

NHO gir uttrykk for lignende synspunkter som Justisdepartementet. I sin høringsuttalelse skriver NHO om dette blant annet følgende:

«Vi er enige i at direktivet gjør det nødvendig å lovfeste artikkel 38 nr. 1. Det foreslåtte forbudet retter seg mot "selskapet". Vi er usikre på om dette er den beste løsningen for norske selskaper.

Valg av revisor gjøres etter forslag fra styret – og etter de nye reglene på grunnlag av innstilling fra revisjonsutvalget. Generalforsamlingen begrunner ikke sine vedtak. Etter vår vurdering vil det derfor være mer treffende om forbudet rettet seg mot forslaget fra styret. På den måten vil det bli klarere hva som er grunnen til at revisor sies opp før tjenestetiden er ute, og langt på vei vil man også oppfylle begrunnelsesplikten omtalt i høringsnotatet punkt 7.4.

Videre mener vi at 'tilstrekkelig grunn' i forslaget til asl./asal. § 7-2 tredje ledd ikke presist gjenspeiler direktivet artikkel 38 nr. 1 og den begrunnelsen som er angitt i høringsnotatet punkt 7.2. Etter vår oppfatning er 'saklig grunn' mer treffende, når man i annet punktum likevel kvalifiserer grunnen. Vi viser til at den danske versjonen av direktivet kun viser til 'begrundelse', og den svenske til 'saklig grund'. Et relevant eksempel kan være der selskapet er kjøpt opp, og den nye eieren ønsker samme revisor som i resten av konsernet. Dette vil utvilsomt være en 'saklig' grunn, mens det er vanskeligere å vurdere om den er 'tilstrekkelig', all den tid det ikke foreligger noen veiledning i forarbeidene.»

Brønnøysundregistrene har i sin høringsuttalelse vist til at det ikke er teknisk mulig for registrene å unnta meldingene om revisorfratreden fra offentlighet, slik Kredittilsynet har lagt opp til i sitt forslag.

DnR har anført at det i Norge ikke er noen tjenestetid for revisor i den betydning som fremgår av direktivets artikkel 38 nr. 2. Det reises på det grunnlag spørsmål om den foreslåtte bestemmelsen i revisorloven § 7-1 fjerde ledd er nødvendig for å gjennomføre direktivet. Bestemmelsen om tilstrekkelig grunn for oppsigelse bør etter DnRs syn vurderes i samme lys.

10.5 Departementets vurdering

Utgangspunktet etter norsk rett er at revisor ikke velges for en bestemt periode, men fungerer inntil ny revisor er valgt på generalforsamling. Normalt

velges revisor på den ordinære generalforsamlingen. Etter det departementet forstår, er den samme typen ordning også den vanlige i Sverige. Det vises i den forbindelse til prop. 2008/09:135 s. 108-109, hvor det blant annet uttales følgende:

«Flera associationsrättsliga lagar möjliggör att en revisors uppdrag gäller tills vidare. Ett uppdrag som är utformat på så sätt kan sägas ge revisorn en tryggare ställning än om uppdraget är begränsat till viss tid och därefter måste bli föremål för förlängning för att fortsätta gälla. Samtidigt medför en ordning med uppdrag som gäller tills vidare att det med nödvändighet måste finnas en möjlighet för revisionsklienten – och revisorn – att vid någon tidpunkt låta uppdragsförhållandet upphöra. Revisorn är i ett sådant fall inte entledigad i förtid. Direktivets bestämmelser om entledigande bör tolkas så att de i ett sådant fall inte är tillämpliga, se artikel 38 som torde ta sikte på entledigande under en viss mandatperiod»

Den norske og svenske ordningen for revisors tjenestetid skiller seg fra det som er vanlig i andre EØS-stater, hvor revisor normalt velges for et bestemt antall år. Etter departementets vurdering kan det ikke forutsettes å være noe krav etter direktivet om at revisor skal velges for en klart avgrenset periode. I utgangspunktet mener departementet derfor at det må være anledning til å videreføre gjeldende ordning for valg av revisor.

Med dette som utgangspunkt vil et særlig spørsmål være hvordan en direktivbestemmelse må gjennomføres, når den bygger på og har som forutsetning en ordning som på vesentlige punkter avviker fra den ordning som er etablert, og som det etter direktivet forutsetningsvis er adgang til å videreføre, i et medlemsland.

I tråd med Kredittilsynets høringsforslag, er det departementets oppfatning at medlemsstatens EØS-forpliktelser må kunne sies å være oppfylt i slike tilfeller, dersom det finnes regler som i tilstrekkelig grad er egnet til å ivareta de hensyn som direktivkravene bygger på. Med dette som forutsetning legger departementet til grunn at det, i samsvar med Kredittilsynets forslag, er nødvendig å innta en bestemmelse som forbyr revisjonspliktige å si opp revisor uten «*proper*» grunn. I høringsforslaget ble kriteriet «tilstrekkelig grunn» foreslått. I UD's uoffisielle oversettelse av direktivbestemmelsen er «*i behørig begrunnede tilfeller*» benyttet. Justisdepartementet og NHO har reist spørsmål om begrepet «saklig grunn» bør benyttes istedenfor «tilstrekkelig grunn». Finansdepartementet støtter endringen i forhold til Kredittilsynets forslag som

NHO og Justisdepartementet foreslår på dette punktet.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at reguleringen i utgangspunktet bør inntas i tilknytning til bestemmelser om revisjon i gjeldende selskapslovgivning da bestemmelsen innfører en innskrenkning i den revisjonspliktiges handlefrihet (regelsubjektet). Etter departementets vurdering fremstår det som hensiktsmessig at forbudet retter seg mot selskapet som sådant. At forbudet rettes mot selskapet, vil innebære at styret må innrette sitt forslag i samsvar med dette. Det vises til at kravet til saklig grunn i utgangspunktet uansett ikke vil være knyttet til en eventuell begrunnelse som er utarbeidet som del av generalforsamlingens beslutningsgrunnlag, men til om det faktisk foreligger saklig grunn. Dersom det i etterkant skulle oppstå spørsmål om generalforsamlingens vedtak om å avsette revisor faktisk hadde saklig grunn, er dette eventuelt noe som da vil måtte vurderes av domstolen eller tilsynsorganet dersom dette konkret skal prøves.

Finansdepartementet er enig med Justisdepartementet i at regelen bør gjøres gjeldende for andre foretaksformer enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. For foretak som ikke er aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper, er Finansdepartementets vurdering at det vil være mest hensiktsmessig å regulere adgangen til å si opp revisor i tilknytning til reglene om revisjonsplikt i revisorloven. Det foreslås derfor tatt inn et nytt femte ledd i revisorloven § 2-1 med ordlyd tilsvarende som foreslått i aksjelovene § 7-2. Overskriften foreslås endret til «*Revisjonsplikt og adgangen til å si opp revisor*» for bedre å reflektere bestemmelsens innhold. I prinsippet kunne den nye bestemmelsen i revisorloven vært gjort gjeldende også for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Departementet er imidlertid enig med Kredittilsynet i at reglene om valg, fratreden mv. av revisor av hensyn til gjeldende systematikk i lovgivningen, i tillegg bør gis samlet i aksjelovene.

Direktivet artikkel 38 nr. 2 oppstiller krav om meldeplikt for den revisjonspliktige og for revisor ved bytte av revisor før utløpet av utnevnesperioden. Spørsmålet er om, eventuelt på hvilken måte, det er hensiktsmessig å gjennomføre bestemmelsen i norsk rett, når revisor ikke utnevnes for en bestemt periode.

Utgangspunktet for kravet om at revisor ikke skal kunne sies opp uten saklig grunn, er at det vil kunne representere en trussel mot revisors faglige integritet dersom selskapet har mulighet til å møte revisors kritiske merknader med en trussel om revisorbytte. Meldeplikten og kravet til begrunnelse

er blant annet begrunnet i behovet for å kunne kontrollere at kravet om saklig grunn ikke omgås.

Etter departementets vurdering tilsier praktiske hensyn at meldeplikten ikke bør gjelde revisorskifte som skjer på ordinær generalforsamling. Dersom meldeplikten skulle omfatte også de ordinære generalforsamlinger ville det, slik departementet har fått det forklart, medføre et antall meldinger som i praksis ville umuliggjøre effektiv kontroll, og dette ville undergrave formålet med bestemmelsen. Også ordlyden i direktivet taler for en slik løsning. Med det systemet for revisors ubestemte funksjonstid som er mest utbredt blant annet i Norge og Sverige, er det departementets syn at ordinær generalforsamling vil være det første tidspunktet hvor revisors tjenestetid kan bringes til opphør og dermed «utløpe», og følgelig at slikt opphør ikke kan sies å skje «før tjenestetidens utløp».

Mot en slik fortolkning taler at dersom det legges til grunn at selskapet hvert år har mulighet til å bringe revisors tjenestetid til opphør i forbindelse med den ordinære generalforsamlingen, vil det i praksis kunne åpne for at selskapet ved kritiske merknader, istedenfor å si opp revisor der og da, kan true med at oppdraget ikke vil bli forlenget etter den ordinære generalforsamlingen.

På den annen side viser departementet til at det uansett, jf. drøftelsen ovenfor, vil gjelde et saklighetskrav i forbindelse med revisorskifte på ordinær generalforsamling. Departementet viser i den forbindelse også til at det gjennom bestemmelser om melding til Foretaksregisteret er etablert et system som gir oversikt over hvem som er valgt som revisor i revisjonspliktige foretak. Revisor har dessuten en viss plikt til å fratre dersom den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på de lovbrudd revisor har påpekt i nummererte brev til foretaket. Dersom den revisjonspliktige ikke velger ny revisor vil selskapet i ytterste konsekvens kunne bli tvangsoppløst. Enhver som velges som revisor for en revisjonspliktig skal konsultere tidligere revisor, som skal opplyse om det er forhold som tilsier at vedkommende ikke bør påta seg oppdraget. Samlet sett har reglene til hensikt å stoppe virksomheter som ikke drives i samsvar med lovgivningen.

Den offentlige kontrollen med dette skjer gjennom Foretaksregisterets oppfølging overfor revisjonspliktige som ikke har revisor, og gjennom Kredittilsynets tilsynsvirksomhet med revisorene, herunder gjennom kontroll med kontakten mellom ny og tidligere revisor, og at revisor oppfylles plikten til å benytte nummererte brev i sin kommunikasjon med foretaket.

Revisor plikter dessuten å gi opplysninger der-

som dette kreves av en aksjeeier eller deltaker, medlem av styre eller kontrollkomité, daglig leder eller gransker. Revisor har rett til å anmelde forhold som gir grunn til å mistenke at det er begått en straffbar handling. Når det ses hen til at revisor, jf. aksjelovene § 7-3 første ledd, har rett til å møte på selskapets generalforsamling og redegjøre for sitt syn på forslaget til valg av ny revisor, og at generalforsamlingen uansett vil bli forelagt revisors beretning for behandling, er det departementets vurdering at behandling på ordinær generalforsamling må antas å sikre tilstrekkelig beskyttelse mot usaklige oppsigelser, og departementet foreslår derfor at meldeplikt bare gjøres gjeldende for selskapet og revisor dersom revisor fratrer utenom or-

dinær generalforsamling eller oppdraget besluttet avsluttet i forbindelse med ekstraordinær generalforsamling.

Når det ses hen til at Brønnøysundregistrene i sin høringsuttalelse viste til at det i dag ikke er teknisk mulig å unnta meldingene om revisorfratreden fra offentlighet, slik Kredittilsynet har forutsatt, er det departementets forslag at direktivets krav gjennomføres slik at det skal sendes en begrunnelse til Kredittilsynet dersom revisor fratrådte eller oppdraget ble sagt opp fra selskapets side før utløpet av tjenestetiden. Departementet legger til grunn at slike meldinger vil bli behandlet som annen informasjon som Kredittilsynet mottar i tilknytning til sin løpende tilsynsvirksomhet.

11 Krav om kvalitetskontroll og offentlig tilsyn

11.1 Generelt om tilsynet med revisjonsvirksomhet i Norge

11.1.1 Gjeldende rett

Norge har hatt et offentlig revisortilsyn (ved Kredittilsynet) siden 1992. Tilsynet er hjemlet i lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsyn for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. (kredittilsynsloven) § 1 nr. 9.

Etter kredittilsynsloven § 3 skal Kredittilsynet se til at de institusjoner det har tilsyn med

«[...] virker på hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lov og bestemmelser gitt i medhold av lov samt med den hensikt som ligger til grunn for institusjonens opprettelse, dens formål og vedtekter.»

Kredittilsynet har etter kredittilsynsloven § 4 første ledd nr. 3 rett til å pålegge tilsynsenhetene å sende inn oppgaver og opplysninger som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sine lovpålagte tilsynsoppgaver. Videre følger det av § 3 annet ledd at institusjonene når som helst:

«[...] plikter å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve og å la tilsynet få innsyn i og i tilfelle få utlevert til kontroll institusjonens protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, datamaskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel samt beholdninger av enhver art.»

Kredittilsynet gjennomfører tilsyn på bakgrunn av egne risikovurderinger, innrapporteringer og andre signaler som for eksempel mediaoppslag. Det norske systemet for periodisk kvalitetskontroll oppfyller kravene etter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv, og bygger på kravene til kvalitetskontroll i rekommendasjon 2001/256/EF om periodisk kvalitetskontroll.

Det norske kvalitetskontrollsystemet bygger på et formalisert samarbeid mellom Kredittilsynet og DnR. Samarbeidet innebærer at DnR gjennomfører periodisk kontroll av sine medlemmer hvert femte år, og at Kredittilsynet gjennomfører tilsvarende kontroll av ikke-medlemmer. Saker der DnR gjen-

nom sine kontroller har avdekket vesentlige svakheter, blir alltid fulgt opp av Kredittilsynet.

Kredittilsynet har en rekke sanksjonsmuligheter når det påvises brudd på revisorlovgivningen. Hjemler for å ilegge sanksjoner, samt straffebestemmelser, finnes både i revisorloven og i kredittilsynsloven (jf. også omtalen i kapittel 12).

I mindre alvorlige saker kan Kredittilsynet velge å påpeke en overtredelse av revisorlovgivningen, og forutsette at tilsynsenheten vil innrette seg for fremtiden. Dersom det anses nødvendig kan forholdet eventuelt følges opp ved et oppfølgningstilsyn. Kredittilsynsloven gir dessuten mulighet til å utferdige pålegg, innkalle styre eller generalforsamling, foreta bevisopptak eller ilegge dagmulkt.

Kredittilsynet kan kalle tilbake eller suspendere revisors godkjenning. Begge disse reaksjonsformene har hjemmel i revisorloven. Tilbakekall vil særlig være aktuelt der revisor ikke lenger har den nødvendige tillit som følge av at han har gjort seg skyldig i straffbare handlinger, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt sine plikter etter lov eller forskrifter på en slik måte at revisor må anses uskikket. Dette kan for eksempel omfatte tilfeller hvor oppfyllelse av kravet til etterutdanning og sikkerhetsstillelse for oppdragsansvarlige revisorer er overtrådt. Tilbakekall skal også skje ved straffbar handling når dette må antas å svekke tilliten til revisors yrkesutøvelse.

11.1.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 32 kreves at medlemsstatene skal opprette effektive systemer for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper. Det offentlige tilsynssystemet skal blant annet ha det endelige ansvar for tilsyn med:

- godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper,
- vedtakelse av standarder for yrkesetikk og intern kvalitetskontroll av revisjonsselskaper og revisjon, og
- etter- og videreutdanning, kvalitetssikring samt undersøkelses- og sanksjonssystemet.

Forutsetningsvis må det offentlige tilsynssystemet

ha tilstrekkelige hjemler til å foreta tilsyn, og herunder eventuelt til å iverksette nødvendige tiltak. Etter artikkel 32 er det et krav at tilsynssystemet skal være åpent for innsyn, og herunder at det årlig skal offentliggjøres en oversikt over tilsynsaktiviteter og -tiltak. Tilsynssystemet må dessuten ha finansiering som både er tilstrekkelig og som ikke åpner for utilbørlig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.

Direktivet artikkel 30 krever at medlemsstatene skal sikre at det finnes effektive systemer for undersøkelser og sanksjoner for å konstatere, korrigere og forhindre utilstrekkelig revisjon. Etter direktivet artikkel 5 skal sanksjonsmulighetene omfatte en adgang til i særlige tilfeller å frata revisoren eller revisjonsselskapet godkjenningen.

Direktivet artikkel 29 nr. 1 krever at alle revisorer og revisjonsselskaper skal underlegges et kvalitetssikringssystem. Kvalitetssikringssystemet skal minst oppfylle følgende krav:

- Det skal være uavhengighet mellom kontrolløren og den kontrollerte. Valget av kontrollør skal bygge på objektive kriterier.
- Kontrollordningen skal ha tilstrekkelige ressurser, og finansieringen skal ikke kunne gi opphav til utilbørlig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.
- Kontrollørene skal ha tilstrekkelig opplæring og erfaring.
- Kvalitetskontrollen skal understøttes av prøving av revisjonsdokumentasjon, og skal omfatte en vurdering av etterlevelse av revisjonsstandarder, uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsselskapers systemer for intern kvalitetskontroll.
- De viktigste konklusjonene som trekkes på grunnlag av en kvalitetskontroll skal beskrives i en skriftlig rapport.
- For hver revisor og hvert revisjonsselskap skal det minst hvert sjette år gjennomføres kvalitetskontroll.
- Det skal årlig offentliggjøres en oversikt over hvordan kvalitetssikringssystemet har fungert.
- Anbefalinger på grunnlag av en kvalitetskontroll skal følges opp av revisor innen rimelig tid. Hvis anbefalingene ikke blir fulgt opp, skal det iverksettes disiplinære tiltak eller sanksjoner.

EU-kommisjonen er etter artikkel 29 nr. 2 gitt kompetanse til å vedta gjennomføringstiltak for å styrke allmennhetens tillit til revisorfunksjonen, og sikre enhetlig anvendelse av krav som nevnt ovenfor. Kommisjonen har på denne bakgrunn fastsatt en rekommendasjon 2008/362/EF om ekstern kvalitetssikring av revisorer og revisjonsselskaper som revi-

derer foretak av allmenn interesse. Medlemsstatene forutsettes å iverksette tiltak til gjennomføring av denne rekommandasjonen innen 6. mai 2009.

11.1.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har lagt til grunn at de fleste krav til offentlig tilsyn og kvalitetskontrollsystem allerede er oppfylt i Norge, når det også ses hen til den kvalitetskontroll som utføres gjennom Kredittilsynets samarbeid med DnR.

Kredittilsynet har imidlertid vurdert det slik at kravet om at det offentlige tilsynet skal ha det endelige ansvaret for fastsettelsen av etiske regler som gjelder for revisorer, krever lovendring. I høringsforslaget ble det på denne bakgrunn foreslått et nytt sjette ledd i revisorloven § 4-1 om at departementet kan fastsette yrkesetiske regler for revisorer. Det ble anført at man bør vurdere å benytte en modell tilsvarende den som brukes for advokatyrket, slik at departementet ved forskrift stadfester etiske regler utarbeidet av en bransjeorganisasjon (DnR).

Kredittilsynet foreslo videre at det tas inn i lovgivningen en bestemmelse om hvor hyppig kvalitetskontroll skal gjennomføres for henholdsvis revisorer eller revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse, og for de som ikke reviderer denne typen foretak. Av høringsnotatet fremgår at bestemmelsen ble foreslått for å synliggjøre revisors/revisjonsselskapets plikt til å underlegge seg periodisk kvalitetskontroll. En bestemmelse om at Kredittilsynet kan utpeke andre til å gjennomføre kvalitetskontrollen foreslås for å gi samarbeidet med DnR en mer synlig rettslig forankring.

11.1.4 Høringsinstansenes merknader

DnR stiller seg positiv til at det inntas en lovbestemmelse om kvalitetskontroll, og uttaler at dette vil tydeliggjøre kravene til kvalitetssikring innen revisjonsbransjen. DnR anbefaler imidlertid at direktivets oppstilling av kriterier for gjennomføring og organisering av kvalitetskontrollen i artikkel 29, i sin helhet tas inn i den foreslåtte bestemmelsen i revisorloven § 5b-2.

DnR anfører at begrepet «ansvarlig revisor», som brukes i direktivet artiklene 29 og 43, også bør benyttes i bestemmelsen.

Videre anfører DnR at det bør tas inn en forskriftshjemmel knyttet til eventuelle gjennomføringstiltak som måtte komme fra EU-kommisjonen.

DnR påpeker at kravet om at alle revisorer er underlagt etiske regler oppfylles av forslaget til ny § 1-2 annet punktum.

FNH reiser spørsmål om det kan tenkes å oppstå interessekonflikter når kvalitetskontrollen utføres (dels) i regi av revisorenes egen bransjeorganisasjon.

11.1.5 Departementets vurdering

Etter departementets vurdering er et tilstrekkelig kvalitetskontrollsystem en vesentlig forutsetning for å sikre god revisjonskvalitet. Formålet med den eksterne kvalitetskontrollen, dvs. kvalitetssikring som utføres av andre enn revisor selv eller det revisjonspliktige foretak som revideres, er å sikre at revisor holder et kvalitetsnivå i sitt arbeid som oppfyller gjeldende normer og yrkesetiske regler. Kontrollen kan imidlertid også ses som en støtte for revisors eget kvalitetsarbeid.

Etter departementets oppfatning fremstår Kredittilsynets forslag om gjennomføring av direktivets regler om kvalitetskontroll og offentlig tilsyn, jf. lovforslagets § 5b-2, i hovedsak som hensiktsmessige. Det vises til Kredittilsynets vurderinger og begrunnelser som departementet i det vesentlige finner å kunne slutte seg til.

Et særlig spørsmål er om direktivets krav om tilsynsmyndighetenes endelige ansvar for kvalitetskontrollsystemet, jf. artikkel 32 nr. 4 bokstav c og kravet til uavhengighet etter artikkel 29 nr. 1 bokstav a, er til hinder for at samarbeidet mellom Kredittilsynet og DnR videreføres. Departementet viser i den forbindelse til at det er forutsatt at kvalitetskontroll innen EØS-området i fremtiden i betydelig utstrekning vil bygge på et formalisert samarbeid mellom offentlige myndigheter og bransjeorganisasjoner. Slike ordninger vil oppfylle direktivets krav så lenge tilsynsmyndighetene har det endelige ansvaret for de kontrollene som utføres. I dette ligger at så lenge tilsynsmyndighetene legger premissene for utvelgelsen av kontrollsubjekter og gjennomføringen av den enkelte kontroll, kan tilsynsmyndighetene i en viss utstrekning bygge på det kontrollarbeidet som en bransjeorganisasjon bidrar med.

Departementet vil peke på at det i Sverige, jf. prop. 2008/09:135 kapittel 11, er lagt til grunn at direktivet ikke er til hinder for at kvalitetskontroll-samarbeidet mellom Revisorsnämnden og FAR SRS videreføres. Dette kvalitetskontroll-samarbeidet har mye til felles med samarbeidet mellom Kredittilsynet og DnR. Departementet legger således til grunn at direktivet i seg selv ikke er til hinder for at dagens ordning i det vesentlige videreføres.

Et annet spørsmål er om denne formen for samarbeid bør videreføres. Departementet peker her på at Kredittilsynet gjennom avtalen med DnR i til-

strekkelig grad har sikret at det ikke oppstår interessekonflikter i det arbeidet DnR utfører på vegne av Kredittilsynet, blant annet ved at det alltid er Kredittilsynet som følger opp svakheter som måtte bli avdekket. Direktivets krav til tilstrekkelig uavhengig finansiering er oppfylt gjennom statlige bevilgninger og på grunnlag av forutsetningene etter kredittilsynsloven § 9. Til forskjell fra i Sverige, benytter Kredittilsynet dessuten egne uavhengige kontrollører, og gjennomfører hvert år 70-100 kontroller i egen regi basert på en risikovurdering. Dette setter Kredittilsynet i stand til i praksis å følge opp sitt overordnede ansvaret for de individuelle kontrollene som gjennomføres av DnR. Som Kredittilsynet legger departementet videre til grunn at dagens ordning fungerer tilfredsstillende, og at en vesentlig endring dessuten vil medføre en betydelig merkostnad for det offentlige. Når det i Sverige er vurdert at samarbeidet mellom Revisorsnämnden og FAR SRS bør videreføres, tilsier dette således etter departementets vurdering at det ikke foreligger innvendinger som kan tilsi at man bør gå bort fra den ordningen for periodisk kvalitetskontroll som hittil er vurdert å fungere tilfredsstillende. Departementet foreslår imidlertid at enkelte direktivkrav lovfestes, jf. omtalen nedenfor. Departementet viser dessuten til at enkelte nærmere detaljer når det gjelder kvalitetskontrollsystemet også vil bli behandlet i forbindelse med vurderingen av hvorvidt og på hvilken måte rekommandasjon 2008/362/EF om ekstern kvalitetssikring av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse bør gjennomføres i Norge.

Etter departementets vurdering er det ikke behov for å presisere at det er ansvarlig revisor som skal underlegges tilsyn som nevnt i lovforslagets § 5b-2. I den grad det ved kvalitetskontroll av revisjonsselskapet skal skilles mellom kontroll med selskapet og kontroll med revisorene som jobber i selskapet vil dette uansett følge av at det etter forslaget er «*Revisor som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap*» som skal underlegges kontrollen. Ved tvil må det eventuelt vurderes konkret i det enkelte tilfellet om kontrollen skal utføres på selskapsnivå eller om det er den enkelte ansvarlige revisor som har ansvar for revisjonsoppdrag som skal kontrolleres.

Kravene til sanksjonsmuligheter etter revisjonsdirektivet artiklene 5 og 30 er etter departementets vurdering tilfredsstillende dekket ved gjeldende bestemmelser i kredittilsynsloven og revisorloven, jf. omtalen av gjeldende rett i punkt 11.1.1 og i drøftelsen nedenfor om ansvarsregler.

Departementet legger til grunn at dagens hjemler etter kredittilsynsloven tilstrekkelig oppfyller

kravene til å kunne foreta undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper. Kredittilsynets avgjørelser er offentlige. Det fremgår også av Revisorregisteret hvem som er fratatt godkjenningen. Særlig prinsipielle vedtak gjøres kjent for bransjen, for eksempel ved at de legges ut på Kredittilsynets nettsted, eller ved at det blir henvist til dem i rundskriv. Direktivets krav til offentlighet etter artikkel 32 kan dermed oppfylles innenfor gjeldende regelverk.

Når det ses hen til at en vesentlig del av kvalitetskontrollsystemet forutsettes å fortsatt skulle bygge på et formalisert samarbeid mellom Kredittilsynet og DnR, er det departementets oppfatning at det av hensyn til forutsigbarhet i loven bør oppstilles overordnede prinsipper for hva kvalitetskontrollen skal omfatte, herunder blant annet frekvensen for hvor ofte revisorer skal underlegges kvalitetskontroll, jf. forslaget til § 5b-2 første ledd, og enkelte overordnede prinsipper for hva den enkelte kontroll skal omfatte, jf. forslaget til § 5b-2 annet ledd første punktum. Departementet mener dessuten at hensynet til rettssikkerhet tilsier at det bør oppstilles et skriftlighetskrav, jf. forslaget til § 5b-2 annet ledd annet punktum. Videre er det departementets oppfatning at revisors plikt til å følge opp merknader fra kvalitetskontrollen bør følge av loven, jf. forslaget til § 5b-2 tredje ledd.

Etter artikkel 29 nr. 1 er det et krav at det skal offentliggjøres en oversikt over overordnede resultater av årets arbeid med revisortilsyn og kvalitets sikring. Departementet foreslår at det oppstilles plikt for Kredittilsynet til å utarbeide en slik årlig rapport, jf. forslag til § 8 nytt tredje ledd i kredittilsynsloven. Departementet legger til grunn at det vil være tilstrekkelig at rapporten inntas som et kapittel i Kredittilsynets årsmelding.

Når det gjelder spørsmålet som DnR har reist, om en opplisting av kriterier for gjennomføring og organisering av kvalitetskontrollsystemet, jf. artikkel 29 nr. 1, er departementet enig i at det for enkelte kravs del er behov for en klarere formell rettslig forankring enn det som følger av gjeldende rett, jf. også drøftelsen i det foregående. Det vises til at gjennomføringen av direktiver er ment å skulle oppfylle grunnleggende krav til rettssikkerhet og notoritet. Departementet ser det imidlertid ikke som naturlig at samtlige punkter etter artikkel 29 nr. 1 inntas i lovteksten. Det vises til at flere av direktivkravene er ivaretatt gjennom kredittilsynsloven og de nærmere instruksjer og retningslinjer for organiseringen av Kredittilsynets revisortilsyn. Dersom det er behov for nærmere gjennomførings tiltak for disse punktenes del, legger departementet til grunn at dette mest hensiktsmessig følges opp

gjennom forskrift eller som del av etatsstyringsdialogen.

Når det gjelder de øvrige punktene i artikkel 29 nr. 1 er det departementets vurdering at det på det nåværende tidspunkt ikke er behov for konkrete gjennomføringstiltak. Departementet ser det imidlertid som hensiktsmessig å oppstille en forskriftshjemmel for det tilfellet at det senere skulle vise seg ønskelig med mer detaljerte krav, eventuelt fordi EU-kommisjonen fastsetter ytterligere krav, jf. forslaget til forskriftshjemler i § 4-1 nytt sjette ledd og ny § 5b-2 fjerde ledd. Departementet vil blant annet vurdere å fastsettes forskrift til gjennomføring av rekommandasjon 2008/362/EF om kvalitetskontroll av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse på et senere tidspunkt.

11.2 Særlig om tilsynet med utenlandske revisorer

11.2.1 Gjeldende rett

Utenlandske revisorer vil etter gjeldende regelverk, i den grad de gis godkjenning til å drive revisjonsvirksomhet i Norge, være underlagt samme regler om tilsyn som norske revisorer.

Det finnes per i dag ingen særlige bestemmelser i revisorlovgivningen som regulerer samarbeid eller informasjonsutveksling med andre lands revisortilsyn. Etter lov 19. mai 2006 nr. 16 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleg-lova 2006) § 3 er hovedregelen at forvaltningens saksdokumenter er åpne for innsyn så langt det ikke er gjort unntak i lov eller i medhold av lov.

11.2.2 EØS-rett

Det offentlige tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper fra EØS-området forutsettes etter artikkel 34 å bygge på et prinsipp om hjemlandstilsyn, og herunder at det i den utstrekning det er nødvendig etableres og bygges på samarbeid mellom EØS-statenes tilsynsorganer. I revisjonsdirektivet artiklene 33 og 35 oppstilles krav om at landene skal ha et regelverk som muliggjør et effektivt tilsynssamarbeid.

Av artikkel 36 nr. 1 følger det at tilsynsmyndighetene i EØS-landene skal samarbeide hvor det er nødvendig for å oppfylle landenes forpliktelser etter direktivet. Dette kan for eksempel være utveksling av dokumenter eller informasjon om revisorer.

Av artikkel 36 nr. 2 følger det at de ansatte i tilsynsmyndighetene skal være pålagt taushetsplikt, og at unntak fra denne skal være lovregulert. Taushetsplikten skal ikke hindre utveksling av taushets-

belagt informasjon mellom tilsynsmyndigheter jf. artikkel 36 nr. 3.

I tillegg til bestemmelser om informasjonsutveksling, følger det av direktivets artikkel 36 nr. 6 at tilsynsmyndigheten i ett land kan be tilsynsmyndigheten i et annet land om at det foretar en konkret undersøkelse eller tilsyn («*investigation*») med en revisor. Det kan også be om at dets eget personale får delta ved tilsynet.

I artiklene 45 til 47 er det bestemmelser om registrering av og tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra tredjeland, jf. i den forbindelse også omtalen i kapittel 4.

Det følger av artikkel 45 nr. 3 at medlemsstatene i utgangspunktet skal underlegge registrerte revisorer og revisjonsselskaper fra tredjeland tilsyn, herunder kvalitetskontroll og sanksjoner. Registrerte revisorer og revisjonsselskap kan unntas fra kravet til tilsyn mv. dersom det er gjennomført kvalitetskontroll med revisoren/revisjonsselskapet i en annen medlemsstat, eller dersom tredjelandet har et kvalitetskontrollsystem som er vurdert å oppfylle direktivets krav til tilsyn og kvalitetssikring. For øvrig vises det til drøftelsen i kapittel 5.5.

Artikkel 46 har nærmere bestemmelser om hva som skal til for at et slikt kvalitetskontrollsystem kan anses å være likeverdig. Av artikkel 46 nr. 2 følger blant annet at EU-kommisjonen skal treffe beslutning om tredjestaters kvalitetskontrollsystemer kan anses for å oppfylle kravet til likeverdighet.

Revisjonsdirektivet artikkel 47 åpner for at medlemsstatene kan tillate utlevering av revisors arbeidspapirer og andre dokumenter til tredjelands revisortilsynsmyndigheter. Forutsetningen, jf. artikkel 47 nr. 1 bokstav a, er at dokumentasjonen som søkes utlevert vedrører selskaper som har utstedt verdipapirer i tredjestaten eller er datterselskap av et morselskap som er hjemmehørende der. Vilåårene for at et medlemsland skal kunne utlevere dokumenter til tredjeland er knyttet til innholdet i dokumentene, måten overføringen skjer på, avtalen mellom avgiver- og mottakerlandet, samt krav til tilsynsmyndighetene som sådan.

I henhold til artikkel 47 nr. 1 bokstav e er det et vilkår for utlevering, at overføring av personopplysninger oppfyller forutsetningene etter kapittel IV i personopplysningsdirektivet. Disse bestemmelsene gjelder overføring av personopplysninger til tredjeland og er gjennomført i norsk rett i lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) §§ 29 til 30. Utgangspunktet er at overføring av personopplysninger bare kan skje til stater som sikrer en forsvarlig behandling av opplysningene. Det skal ved vurderingen av om behandlingen sikres på forsvarlig må-

te, bl.a. legges vekt på opplysningenes art, den planlagte behandlingens formål og varighet samt de rettsregler og sikkerhetstiltak som gjelder i vedkommende stat.

I utgangspunktet skal utlevering av dokumenter skje via Kredittilsynet etter anmodning fra tilsynet i det aktuelle tredjelandet. Revisjonsdirektivet åpner imidlertid for at det kan fastsettes unntak, slik at overføring kan skje direkte.

11.2.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har antatt at det norske regelverket tilfredsstiller kravet som skal muliggjøre effektivt tilsynssamarbeid. Kredittilsynet har på det grunnlag kommet til at det ikke er behov for å lovfeste de pliktene som oppstilles i artiklene 33 og 35.

Når det gjelder kravet etter artikkel 36 nr. 2 om taushetsplikt, har Kredittilsynet lagt til grunn at direktivkravet tilstrekkelig er dekket ved kravet til taushetsplikt for nåværende og tidligere ansatte etter kredittilsynsloven § 7, og forvaltningslovens alminnelige bestemmelser om taushetsplikt, jf. §§ 13 flg., og at det således ikke er behov for ytterligere gjennomføringstiltak. Kredittilsynet foreslår at unntaket fra taushetsplikten for tilsynsmyndighetene i andre EØS-stater etter artikkel 36 nr. 3, gjennomføres ved endring i kredittilsynsloven § 7.

Kredittilsynet har lagt til grunn at forskriftshjemmelen i kredittilsynsloven § 7 første ledd femte punktum vil være tilstrekkelig dersom det skulle oppstå behov for gjennomføringstiltak knyttet til eventuelle bestemmelser EU-kommisjonen måtte fastsette om prosedyrer for utveksling av informasjon og former for undersøkelser og tilsyn på tvers av landegrenser for å lette samarbeidet mellom tilsynsmyndighetene i EØS-statene.

EU-kommisjonen skal etter artikkel 46 nr. 2 vurdere anvendelse av kravene til likeverdighet av kvalitetskontrollsystem og treffe beslutning om dette. Inntil kommisjonen har truffet sin beslutning, kan medlemsstatene selv vurdere om kravet til likeverdighet er oppfylt eller bygge på vurderinger foretatt av andre medlemsstater. Kredittilsynet har tatt utgangspunkt i at ytterligere gjennomføringstiltak vil bli foreslått etter at EU-kommisjonen har fullført sitt arbeid på dette området, og har for dette formål foreslått at forskriftshjemmelen i revisorloven § 3-6 endres slik at den åpner for at det ved behov kan gis nærmere regler om godkjenning av og tilsyn med revisorer fra andre land, jf. også drøftelsen i kapittel 5.5.

Når det gjelder bestemmelsen i artikkel 47 om samarbeid med tilsynsmyndigheter i tredjestater, herunder særlig utlevering av dokumentasjon, har

Kredittilsynet vist til at dette i utgangspunktet skal bygge på en gjensidig avtale mellom de aktuelle myndigheter. Kredittilsynet har vurdert at grunnlaget for å inngå slike avtaler vil bli vurdert konkret, men har foreslått at det inntas en forskriftsbestemmelse i revisorloven § 6-1 som gjør det mulig å fravike taushetsplikten overfor tilsynsmyndighetene i tredjestater.

11.2.4 Høringsinstansenes merknader

DnR peker i sin høringsuttalelse på at det en rekke steder i Kredittilsynets forslag er tatt inn hjemler til å gi forskrifter dersom dette er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Om dette uttaler *DnR* blant annet følgende:

«Etter vår oppfatning bør forskriftshjemlene begrenses til bestemmelser som er nødvendige for å gjennomføre Norges forpliktelser etter EØS-avtalen (jf. også punktet ovenfor om harmonisering).»

For øvrig er det ikke innkommet høringsmerknader til denne delen av Kredittilsynets forslag

11.2.5 Departementets vurdering

Departementet støtter i hovedsak Kredittilsynets tilnærming til et regelverk for tilsyn med utenlandske revisorer. Departementet viser i den forbindelse til at tilsynsordningen, både etter direktivet og i praksis, er et system som ved siden av de særlige reglene om kvalitetskontroll, på en avgjørende måte bygger på systemene for godkjenning og registrering. For utenlandske revisorer er det av særlig stor betydning at det godtgjøres at forutsetningene for å drive revisjonsvirksomhet er oppfylt, og at tilsynsmyndighetene har tilstrekkelig oversikt over hvem som til enhver tid har tillatelse til å drive slik virksomhet i Norge, jf. også omtalen av forslag om

regler for godkjenning og registrering av utenlandske revisorer i kapitlene 4 og 5.

Når det gjelder det prinsipielle spørsmålet som *DnR* reiser knyttet til bruken av forskriftshjemler, vises det til drøftelsen i kapittel 8.5. Departementet vil imidlertid også bemerke at forskriftsbestemmelser fremstår som særlig hensiktsmessig når det gjelder behovet for den mer detaljpregede reguleringen av tilsynsmyndighetenes virksomhet, for eksempel når det gjelder mulighetene til å inngå tilsynssamarbeid med andre lands myndigheter og regulering av unntak fra taushetsplikten for tilsynsformål.

Departementet viser i den forbindelse også til at forståelsen av og rekkevidden av flere av bestemmelsene om utenlandske revisorer på tidspunktet for Kredittilsynets høringsnotat, var uklar. For å tilrettelegge for at revisorer og revisjonsselskap som er revisorer for selskaper som opererer på regulerte markeder i EU/EØS i dag, skal kunne fortsette å revidere disse frem til EU-kommisjonen har foretatt fullstendige vurderinger etter artikkel 46, har EU-kommisjonen ved beslutning 29. juli 2008 vedtatt en overgangsordning. Overgangsordningen innebærer at revisorene fra tredjestater som omfattes, fyller ut og sender inn et standardskjema til de enkelte tilsynsmyndighetene, og med det blir registrert i det enkelte land. Ordningen gjelder kun for revisorer fra bestemte tredjestater som er angitt i beslutningen, og gjelder frem til 2010.

Siden det per i dag gjenstår behov for flere avklaringer i EU på dette området, fremstår det etter departementets vurdering som hensiktsmessig at de nærmere gjennomføringstiltak på dette området skjer ved forskrift når avklaringer foreligger. Det vises imidlertid til enkelte endringer sammenlignet med Kredittilsynets forslag som er gjort i reglene om Revisorregisteret, jf. drøftelsen i kapittel 4, herunder særlig forslaget om forskriftshjemmel i § 10-6 nytt annet ledd.

12 Særlig om revisorlovens ansvarsregler

12.1 Revisors erstatnings- og straffansvar

12.1.1 Gjeldende rett

Det følger av revisorloven kapittel 8 at de alminnelige erstatningsreglene i utgangspunktet også gjelder for revisorer. Vilkårene er således at det foreligger en skadevoldende handling, at handlingen har ført til økonomisk tap og at revisor kan bebreides for handlingen. I den grad det foreligger subjektiv skyld, følger det av revisorloven § 8-1 annet ledd at revisor i utgangspunktet vil ha fullt solidarisk ansvar med revisjonsselskapet. For øvrig vil revisor ha solidaransvar med andre skadevoldere i den grad dette følger av de alminnelige erstatningsreglene. Det er særskilt fastsatt i revisorloven § 8-2 at revisors ansvar kan lempes etter reglene i lov 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skadeserstatningsloven) § 5-2.

Revisorer har i utgangspunktet selv ansvar for å dekke eventuelle erstatningskrav. Typisk har revisorer imidlertid tegnet ansvarsforsikring (eventuelt med egenandel), og skadelidte har dessuten en særlig sikkerhet for erstatningsoppgjør gjennom ordningen med sikkerhetsstillelse, jf. omtalen i kapittel 12.2.

Revisors straffansvar er regulert i revisorloven § 9-3 første ledd. Bestemmelsen lyder slik:

«Forsettlig eller uaktsom overtredelse av denne lovs § 2-1, § 3-1 tredje ledd, §§ 4-1 til 4-7, § 5-1 første og annet ledd, § 5-2 første, tredje og fjerde ledd, §§ 5-3 til 5-6, § 6-1, § 6-2, § 7-1 eller § 7-2 med tilhørende forskrifter, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk, jf. § 5-2 annet ledd, straffes på samme måte.»

Om innholdet i bestemmelsen skriver departementet i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) s. 116 følgende:

«Departementet anser at de ovenfor nevnte bestemmelsene er av vesentlig betydning for utførelsen av revisors virksomhet, slik at overtredelse bør være straffbar. Departementet foreslår videre at grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk skal kunne straffesanksjoneres.»

Tidligere åttende selskapsrettsdirektiv artikkel 26 inneholdt krav om at medlemsstatene skal påse at autoriserte personer kan ilegges «passende sanksjoner» dersom de ikke foretar revisjon i samsvar med kravene til faglig integritet og uavhengighet i direktivet. Direktivet er gjennomført i norsk rett, jf. ovennevnte § 9-3 i revisorloven.

12.1.2 EØS-rett

Direktivet inneholder ikke særskilte bestemmelser som regulerer revisors erstatningsansvar. Derimot heter det i direktivet artikkel 31 at EU-kommisjonen før 1. januar 2007 skal fremlegge en rapport om virkningene av gjeldende erstatningsregler innen medlemsstatene for de europeiske kapitalmarkeder og for revisorers muligheter til å oppnå forsikringsdekning. EU-kommisjonen skal hvis det anses hensiktsmessig gi medlemsstatene anbefalinger om tiltak på området. Slike anbefalinger er gitt ved EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30 skjerpes kravet til revisors straffansvar i forhold til tidligere åttende selskapsrettsdirektiv. Således plikter medlemsstatene etter artikkel 30 nr. 1 å påse at det finnes effektive systemer for å oppdage, korrigere og forhindre utilstrekkelig revisjon, mens det etter artikkel 30 nr. 2 påhviler medlemsstatene å sørge for effektive, forholdsmessige og avskrekkende reaksjoner (straffer) hvor lovpålagt revisjon ikke utføres i samsvar med direktivets krav. Det er imidlertid opp til medlemsstatene å vurdere om reaksjonene skal være av strafferettslig karakter, eller om illeggelse av administrative sanksjoner vil være tilstrekkelig, så lenge de kan anses for å være effektive, forholdsmessige og avskrekkende.

12.1.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har ikke foreslått endringer i reglene om revisors straff- og erstatningsansvar. Kredittilsynet har imidlertid foreslått at kravet til sikkerhetsstillelse erstattes med et krav om ansvarsforsikring, jf. drøftelsen nedenfor.

12.1.4 Høringsinstansenes merknader

Når det gjelder spørsmålet om revisors erstatningsansvar viser DnR i sin høringsuttalelse til en rapport utarbeidet av konsultentselskapet London Economics på vegne av EU-kommisjonen, hvor det fremgår at revisormarkedet domineres av de fire store revisjonsselskapene E&Y, PwC, KPMG og Deloitte. DnR viser til at regelen om ubegrenset ansvar kan føre til en ytterligere markedskonsentrasjon når det gjelder revisjon av de største selskapene, fordi det bare vil være de store revisjonsselskapene som har økonomisk ryggrad til å bære risikoen og ansvaret ved revisjon av slike selskaper.

DnR viser også til at det av rapporten fremgår at muligheten for å oppnå forsikringsdekning er betydelig redusert, erstatningskravene er blitt større, og at det er risiko for krav i en størrelsesorden hvor også et av de store revisjonsselskapene kan risikere å gå over ende. Et slikt utfall kan få store samfunnsmessige konsekvenser, blant annet gjennom svekket konkurranse og redusert revisjonskapasitet.

Når det gjelder straffansvaret viser DnR i sin høringsuttalelse til at de norske reglene om revisors straffansvar ikke fullt ut er harmonisert med EØS-retten. DnR påpeker i den forbindelse at revisorloven § 9-3 hjemler straff i form av bøter eller fengsel ved forsettlig eller uaktsomt brudd på en rekke bestemmelser i loven. Straffansvar ilegges av domstolene. DnR skriver:

«I Norge har man sett flere eksempler på revisor er idømt fengselsstraff som følge av overtredelse av revisors plikter etter revisorloven. I mange øvrige land i EU-/EØS-området sanksjoneres overtredelse av brudd på revisors plikter som oftest med administrative reaksjoner, gjerne bøter. Fengselsstraff blir sjelden idømt.»

12.1.5 Departementets vurdering

12.1.5.1 Revisors erstatningsansvar

Revisor blir i utgangspunktet bare erstatningsansvarlig der det foreligger en skadevoldende handling hos revisor, og det foreligger subjektiv skyld. Etter departementets oppfatning vil revisor på grunn av sitt engasjement i saken og sin fagkunnskap i slike tilfeller være nærmere til å bære tapet enn den skadelidte.

På den annen side er det styret som står ansvarlig for selskapets finansielle rapportering, og det må antas at tilfellene hvor revisor blir erstatningsansvarlig uten at det også foreligger ansvar for et eller flere styremedlemmer, vil være sjeldne. I den forbindelse er det pekt på eksempler på det såkalte

«Deep pocket syndrome», som har medført at revisjonsselskapet alene i enkelte tilfeller har blitt saksøkt for tap som det ikke er eneansvarlig for, fordi andre ansvarlige antas å ikke være søkegode.

Etter departementets oppfatning bør det isolert sett ikke være slik at andre potensielt ansvarlige (for eksempel styremedlemmer eller långivere), på grunn av revisors sikkerhetsstillelse (eventuelt ansvarsforsikring) for mulig erstatningsansvar, reduserer sin aktsomhet for eksempel med hensyn til systemene for internkontroll og risikostyring. «Deep pocket syndrome» er således et fenomen som kan tilsi at man bør gjennomføre en fornyet vurdering av solidar kontra pro rata ansvar, eventuelt subsidiært solidaransvar på linje med forslaget som er sendt på høring i Sverige. Det bør i så fall også gjennomføres en vurdering av konsekvensene av ansvarsforsikringsordninger for grupper av potensielt ansvarlige.

Etter departementets vurdering er det imidlertid betenkelig å endre erstatningsrettens generelle utgangspunkt om solidaransvar før hensynene er tilstrekkelig utredet. Departementet viser i den forbindelse til vurderingen til revisorlovutvalget i NOU 1997:9, hvor det pekes på at det er viktig at revisors erstatningsansvar undergis de samme vurderinger og underlegges de samme prinsipper som ellers gjelder i erstatningslovgivningen, og at det ikke er aktuelt å gå inn for noen beløpssmessig begrensning eller noen endring i hovedregelen om fullt solidaransvar (utover henvisningen i revisorloven til den alminnelige lempningsregelen i skadeserstatningsloven). Det vises videre til at departementet i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) peker på at det bør kreves sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning for sitt økonomiske tap.

Departementet ser ikke at det har fremkommet argumenter i høringen som kan tale for en fornyet vurdering av disse spørsmålene. Departementet har på denne bakgrunn funnet å foreløpig ikke ville følge opp høringsinstansenes ønske om endringer i reglene om revisors erstatningsansvar (unntatt forslaget om å oppheve krav til sikkerhetsstillelse, jf. omtale nedenfor.) Departementet viser imidlertid til at EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF om begrensning av revisors erstatningsansvar er sendt på høring med frist 31. mars 2009. Departementet vil på grunnlag av høringen vurdere hvorvidt, og i tilfelle på hvilken måte, denne rekommandasjonen bør gjennomføres i norsk rett.

12.1.5.2 Revisors straffansvar

Det er departementets vurdering at straffansvaret etter gjeldende revisorlov oppfyller Norges EØS-forpliktelser også etter det nye direktivet. Etter Finansdepartementets syn er det derfor ikke behov for lovendringer. Departementet viser dessuten til at kravet om offentlighet med hensyn til straffereaksjoner, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 3 taler for et ordinært straffansvar ilagt av domstol, siden en dom ofte vil sikre bedre notoritet enn en administrativ reaksjon. Departementet anser samtidig at domstolsprøving av mulige lovovertridelser også bedre vil ivareta revisors rettssikkerhet. Departementet mener i den forbindelse også at det preventive hensynet må tillegges vesentlig betydning, og når DnR viser til at man har flere eksempler på at fengselsstraff er blitt idømt, kan dette etter departementets vurdering tas som en indikasjon på at systemet har fungert som forutsatt. At straffereaksjonene i andre EØS-stater eventuelt er mildere, kan etter departementets vurdering ikke tillegges vesentlig vekt. Departementet viser til at det er opp til medlemsstatene å vurdere hva som vil være effektive, forholdsmessige og tilstrekkelig preventive reaksjoner.

I Ot.prp. nr. 75 (1997-98) pekte departementet på at revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet. Departementet viste til at dette tilsier at aktsomhetsnormen for revisorer bør være forholdsvis streng. Etter departementets oppfatning har det ikke kommet fram momenter i høringen som tilsier en annen vurdering av revisors straffansvar nå enn da gjeldende lov ble fastsatt. Tvert imot viser departementet til at FNH i høringen særlig peker på den samfunnsmessige betydningen av revisors arbeid, og i den forbindelse blant annet uttaler:

«Revisors arbeid har en viktig samfunnsmessig rolle. Gjennom revisors tilstedeværelse i foretakene kontrolleres at foretakene overholder lover og regler, og bidrar også til å avdekke økonomisk kriminalitet. For bankene som kredittgiver og finansiell partner for næringslivet, er revisors oppgaver knyttet til årsregnskapsrevisjon og særattestasjoner av fundamental betydning. I en kredittvurderingsprosess tillegges for eksempel revisors uttalelser til regnskapene betydelig vekt. Bankene er på denne bakgrunn en av de største brukerne av revisors arbeid.

En lovgivning som bidrar til høy faglig og etisk kvalitet på revisors arbeid er en forutsetning for at långivere og investorer kan ha tillit til den informasjonen som regnskapene gir, både av økonomisk og ikke-økonomisk art. Om tilliten svikter vil kapitalkostnadene for næringsli-

vet øke og den økonomiske veksten bli redusert. Samtidig er det i en stadig mer globalisert verden helt nødvendig med en harmonisert lovgivning som har tillit over landegrensene.»

På denne bakgrunn er det, når det særlig ses hen til den internasjonale utvikling og de senere tiders finansskandaler, etter departementets oppfatning ikke på det nåværende tidspunkt grunnlag for å vurdere å redusere revisors straffansvar. Departementet vil derfor ikke foreslå endringer i sanksjonsreglene.

12.2 Særlig om kravet til sikkerhetsstillelse

12.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 er det stilt krav om sikkerhet for alle oppdragsansvarlige revisorer. Revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 lyder:

«Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal i tillegg
[...]

4. ha nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet.»

I forskrift om revisjon og revisorer (revisorforskriften) § 3-1 presiseres kravet til sikkerhet slik:

«Sikkerhet etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 skal stilles av norsk skadeforsikringsselskap eller et annet norsk foretak som nevnt i lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner § 1-4 første ledd nr. 1 til 3, eller fra et tilsvarende foretak (sikkerhetsstilleren) som har hovedsete i, er gitt tillatelse til å drive virksomhet i og er underlagt myndighets-tilsyn i en annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde.

Sikkerhetsstilleren påtar seg på vilkår som nevnt i § 3-2 og § 3-4 å innestå for oppfyllelse av revisors ansvar som nevnt i revisorloven kapittel 8 innenfor rammen av et nærmere angitt beløp som oppfyller kravene i § 3-3.

Revisor skal til enhver tid kunne fremlegge dokumentasjon som viser at det er stillet tilstrekkelig sikkerhet.»

Sikkerhetsstillelse medfører ikke at et krav mot revisor bortfaller, og er således utelukkende en garanti som sikrer at eventuelle skadelidte får erstatningsoppgjør (inntil sikringsbeløpet – typisk kr 5 mill per oppdragsansvarlig revisor, jf. minstekravet etter § 3-3 første ledd i revisorforskriften). Sikkerhetsstiller vil i utgangspunktet ikke lide noe endelig tap før etter at:

- revisors forsikringsordning har utbetalt maksimal forsikringssum og
- revisjonsselskapet globalt ikke er villige til å finansiere resten og
- revisjonsselskapet i Norge er gått konkurs fordi overskytende erstatningskrav er for stort og
- oppdragsansvarlig revisor er gått konkurs

I motsetning til ansvarsforsikring dekker sikkerhetsstillelse også tap som følge av forsettlig handling. På den annen side vil sikkerhetsstiller i utgangspunktet ikke lide noe endelig tap før den oppdragsansvarlige revisor og antagelig også revisjonsselskapet som revisoren er tilknyttet, er slått konkurs.

For å oppnå dekning under sikkerhetsstillelsen kreves den samme prosess og bevisføring for erstatning som ved forsikringsdekning. Sikkerheten dekker skader opp til 5 millioner kroner. Dekningen på en typisk ansvarsforsikring er normalt betydelig høyere enn sikkerhetsdekningen. Under ansvarsforsikring er et revisjonsselskap dessuten automatisk dekket for ny skade hos den revisor som har forvoldt skaden, mens revisor må ut og skaffe seg ny sikkerhet dersom en skade dekkes av sikkerhetsstiller.

12.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF kreves verken sikkerhetsstillelse eller ansvarsforsikring. Heller ikke tidligere åttende selskapsrettsdirektiv om godkjenning av revisorer hadde noen regler om sikkerhetsstillelse eller ansvarsforsikring.

12.2.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har foreslått at gjeldende krav om sikkerhetsstillelse for oppdragsansvarlige revisorer erstattes med et krav om ansvarsforsikring. Kredittilsynet peker i den forbindelse på at særegenheter ved sikkerhetsstillelsesordningen gjør at den blir uforholdsmessig kostbar i forhold til en forsikringsordning, uten at den antas å gi eventuelle skadelidte nevneverdig bedre dekningsmuligheter enn et krav om ansvarsforsikring.

I sin drøftelse viser Kredittilsynet i høringsnotatet blant annet til at revisorforskriften ikke krever sikkerhet for revisorer som etter å ha trådt ut av revisjonsselskapet, beholder godkjenningen, men uten å påta seg oppdragsansvar. Kredittilsynet reiser på den bakgrunn spørsmål om skadelidt som senere fremmer et krav på grunnlag av arbeid utført av revisor som har sluttet i revisjonsselskapet, vil være garantert oppgjør fra tidligere sikkerhets-

stiller. Kredittilsynet peker på at siste sikkerhetsstiller etter forskriften vil være ansvarlig for de revisorer som er sluttet i revisjonsselskapet, men at det er spørsmål om faktiske sikkerhetsstillelsesavtaler i dag dekker slikt ansvar, og om sikkerhetsstillere i tilfelle kan tvinges til å oppfylle. Det er i den forbindelse vist til pågående rettslige tvister knyttet til dette spørsmålet.

Kredittilsynet viser videre til at revisorforskriften ikke krever avviklingsforsikring eller såkalt «run-off»-forsikring. Dette innebærer at skadelidte ikke vil være sikret dekning for skade (tidligere) forvoldt av revisor som pensjoneres eller som har sluttet som oppdragsansvarlig revisor. På grunnlag av disse forhold vurderte Kredittilsynet at skadelidte ville være bedre tjent med krav om ansvarsforsikring og avviklingsforsikring for en periode etter at man ikke lenger har oppdragsansvar.

12.2.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke innkommet høringsmerknader til denne delen av Kredittilsynets forslag.

12.2.5 Nærmere om sikkerhetsstillelsesordningen

Revisorloven og revisorforskriften krever sikkerhetsstillelse for alle oppdragsansvarlige revisorer som en av betingelsene for å kunne praktisere som revisor. Øvrige land i Europa krever ansvarsforsikring, og ikke sikkerhetsstillelse. DnR og IFAC krever at medlemmene har ansvarsforsikring. Etter det nye revisjonsdirektivet kreves verken sikkerhetsstillelse eller ansvarsforsikring.

Sikkerhetsstillelse tilbys så vidt departementet har kunnet fastslå, ikke i det norske markedet, og revisorer vil dermed være henvist til internasjonale forsikringsselskaper for å oppfylle kravet. Departementet har fått opplyst at de fire store revisjonsselskapenes forsikringscaptive ikke kan tilby slik sikkerhetsstillelse som kreves etter revisorloven. Disse selskapene må dermed kjøpe sikkerhetsstillelse i markedet, og dette medfører en betydelig tilleggsgift for disse selskapene.

Revisorforeningen har på vegne av sine medlemmer fremforhandlet en samlet avtale om sikkerhetsstillelse og ansvarsforsikring med Quality Broker. Det er lagt til grunn at merkostnadene knyttet til sikkerhetsstillelse etter denne ordningen (utover kostnadene ved ansvarsforsikringskomponenten) per i dag er av begrenset betydning, men at kostnadene vil kunne øke som følge av pågående tvister med hensyn til om sikkerhetsstilleren står ansvarlig når revisjonsselskapet ikke fornyer sik-

kerheten til en revisor som slutter, og det senere fremmes krav knyttet til vedkommendes arbeid.

Det er i Kredittilsynets høringsnotat opplyst at det fra kravet til sikkerhetsstillelse trådte i kraft og til dags dato, i følge Quality Broker, som administrer ordningen med sikkerhetsstillelse for DnR-medlemmer, har vært svært få henvendelser om krav etter denne ordningen. Med hensyn til tvister som har medført utbetaling på sikkerheten og ikke fra forsikringen/egenandelen, kjenner Quality Broker til ett eller to tilfeller, og disse er per i dag ikke avklart. Disse sakene gjelder spørsmålet om sikkerhetsstillerens ansvar for oppdragsansvarlige revisorer som trer ut av revisjonsselskapet, og slutter som revisor. De det gjelder drev ikke lenger som revisor og hadde ikke tegnet run-off forsikring, og dermed er det kun siste sikkerhetsstiller igjen, når revisor ikke klarer å gjøre opp for seg.

12.2.6 Departementets vurdering

Departementet viser til at revisorlovutvalget i NOU 1997:9 begrunnet kravet til sikkerhetsstillelse med at det er viktig å beskytte den skadelidte best mulig. På det grunnlag ble det fremmet forslag om krav til at revisor må stille nødvendig sikkerhet for mulig ansvar. Departementet sluttet seg i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) til revisorlovutvalgets forslag. Departementet har ikke endret syn i dette spørsmålet. På grunnlag av Kredittilsynets forslag kan det imidlertid reises spørsmål om sikkerheten bør kunne stilles i form av ansvarsforsikring i stedet for som garanti.

Departementet er enig i Kredittilsynets vurdering av sikkerhetsstillelsesordningen. Departementet viser i den forbindelse særlig til at sikkerhetsstillelsen antas ikke i praksis å gi eventuelle skadelidte nevneverdig bedre dekningsmuligheter enn en ansvarsforsikring ville ha gjort. Departementet viser videre til at sikkerhetsstillelseskravet er en særnorsk ordning som av denne grunn medfører en uforholdsmessig kostnad for revisorene.

Selv om departementet i utgangspunktet er enig med Kredittilsynet i at kravet til sikkerhetsstil-

lelse bør kunne erstattes med et krav om ansvarsforsikring og avviklingsforsikring, er det etter departementets vurdering imidlertid ikke behov for lovendring. Etter departementets oppfatning følger det av drøftelsen i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) at gjeldende krav etter revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4 kan oppfylles ved ansvarsforsikring. Det vises i den forbindelse til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 75 (1997-98) s. 61:

«Etter departementets syn bør en sikkerhetsstillelsesordning i første rekke sikre skadelidte dekning for sine rettmessige krav på en rask og effektiv måte, uavhengig av om manglende dekning fra revisor skyldes manglende evne eller vilje. Departementet antar at en ansvarsforsikring vil representere en velegnet sikkerhet for skadelidte. Departementet mener imidlertid at sikkerheten bør kunne stilles både som ansvarsforsikring og garantierklæring. [...] Det vesentlige må være at den som sikkerhet som stilles gir sikrede et ubetinget krav på utbetaling dersom ansvar er konstatert.

[...]

Departementet legger til grunn at skadelidte bør kunne kreve dekning direkte fra sikkerhetsstilleren uten først å ha rettet krav mot foretaket. Sikkerhetsstilleren bør kunne gjøre gjeldende de samme innsigelser mot kravet, som revisor selv har.»

Det vises til at dette også er forutsatt av revisorlovutvalget i NOU 1997:9, hvor det i spesialmerkningen til bestemmelsen heter:

«Etter bokstav (b) innføres det nå lovbestemt krav om at revisor må stille sikkerhet. [...] Sikkerheten kan f.eks. være krav om ansvarsforsikring, garanti eller kombinasjoner av ulike former, jf. den ordning som gjelder for advokater.»

Departementet foreslår etter dette ikke noen endring i revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4. Departementet legger imidlertid opp til at revisorforskriften vil bli endret slik at det åpnes for at sikkerhetsstillelse kan erstattes med ansvarsforsikring og avviklingsforsikring.

13 Foretak av allmenn interesse

13.1 Innledning

Revisor og revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse skal etter direktivet kapittel X avgi en årlig beretning om revisjonsvirksomheten m.m. Det stilles videre særlige krav til revisors uavhengighet, jf nærmere omtale i kapittel 14.3, herunder krav om rotasjon av oppdragsansvarlige revisorer. I tillegg skjerpes kravet til periodisk kvalitetskontroll av revisors arbeid, slik at revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse må kontrolleres hvert tredje istedenfor hvert sjette år.

Foretak av allmenn interesse er i utgangspunktet:

- foretak med verdipapirer notert på regulert marked
- banker og andre kredittinstitusjoner
- forsikringsselskaper

Medlemsstatene kan bestemme at også andre typer foretak skal anses for å være foretak av allmenn interesse. Medlemsstatene kan i nærmere angitte tilfeller unnta visse foretak av allmenn interesse fra et eller flere av de kravene som oppstilles i direktivet.

Gjennom revisjonsdirektivet, som i det vesentligste regulerer revisorer og tilsynet med revisorer, innføres også krav om at alle foretak av allmenn interesse skal etablere revisjonsutvalg. Direktivet inneholder nærmere regler om revisjonsutvalgets sammensetning, herunder krav om at minst ett medlem skal være uavhengig av virksomheten og ha kompetanse innen regnskap eller revisjon, jf. nærmere omtale i kapittel 13.4, særlig punkt 13.4.7.2 (om kravet til uavhengighet) og 13.4.7.3 (om kravet til kompetanse). Det stilles også krav til revisjonsutvalgets oppgaver, herunder at det skal overvåke foretakets finansielle rapportering, samt effektiviteten til foretakets systemer for intern kontroll og risikostyring samt eventuelt internrevisjon, jf. nærmere omtale i kapittel 13.5. Revisor skal informere revisjonsutvalget om sentrale forhold knyttet til revisjonen av foretaket, særlig om vesentlige svakheter ved den interne kontrollen knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen.

13.2 Begrepet foretak av allmenn interesse

13.2.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det ikke definert at visse typer foretak skal anses for å være «av allmenn interesse». Derimot gjelder særlige krav for enkelte typer virksomheter, herunder krav til internkontroll for kredittinstitusjoner mv. etter forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll. Det gjelder dessuten særlige krav til regnskapsføring og noteopplysninger i store foretak, samt særlige rapporteringskrav for utstedere med verdipapirer notert på regulert marked, blant annet etter verdipapirhandelloven kapittel 5. Heller ikke for virksomheter som nevnt er det imidlertid oppstilt særskilte krav til revisor eller til revisjonen i lovgivningen.

13.2.2 EØS-rett

Forutsetningen for de særlige reglene som skal gjelde ved revisjonen av foretak av allmenn interesse følger av fortalen punkt 23, hvor det heter at slike foretak er mer synlige og av større samfunnsøkonomisk betydning enn andre foretak, og at det derfor må gjelde strengere krav til revisjonen av slike foretaks årsregnskaper.

Definisjonen av foretak av allmenn interesse gis i direktivet artikkel 2 nr. 13:

«'public-interest entities' means entities governed by the law of a Member State whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market of any Member State within the meaning of point 14 of Article 4(1) of Directive 2004/39/EC, credit institutions as defined in point 1 of Article 1 of Directive 2000/12/EC of the European Parliament and of the Council of 20 March 2000 relating to the taking up and pursuit of the business of credit institutions and insurance undertakings within the meaning of Article 2(1) of Directive 91/674/EEC. Member States may also designate other entities as public-interest entities, for instance entities that are of significant public relevance because of

the nature of their business, their size or the number of their employees.»

Foretak med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i EØS-stat er definert som foretak av allmenn interesse etter direktivet. Også kredittinstitusjoner er etter direktivet definert som foretak av allmenn interesse. I Norge er blant annet sparebanker, forretningsbanker, finansieringsforetak (dvs. kredittforetak og finansieringsselskaper) samt e-pengeforetak definert som kredittinstitusjoner. Det vises i den forbindelse til lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) § 1-5 nr. 3, der kredittinstitusjoner er definert som foretak hvis virksomhet består i å motta innskudd eller andre tilbakebetalingspliktige midler fra allmennheten, og i å yte lån for egen regning. Definisjonen av kredittinstitusjon i kredittinstitusjonsdirektivet omfatter også e-pengeforetak. Direktivbestemmelser om e-pengeforetak er gjennomført i norsk lov gjennom lov 13. desember 2002 nr. 74 om e-pengeforetak (e-pengeforetaksloven).

Direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse omfatter også forsikringsforetak. I Norge vil dette være skadeforsikringsselskaper, livsforsikringsselskaper, og gjenforsikringsselskaper etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet m.v. (forsikringsvirksomhetsloven).

Direktivet åpner for at medlemsstatene også kan definere andre typer foretak enn de som er nevnt ovenfor som foretak av allmenn interesse.

13.2.3 Dansk og svensk rett

13.2.3.1 Danmark

I den danske revisorloven er det ikke eksplisitt angitt at enkelte foretak skal anses for å være «av interesse for offentligheten». De kravene som etter direktivet oppstilles for foretak av allmenn interesse, er i Danmark istedenfor knyttet til revisor og de enkelte foretakstyper.

13.2.3.2 Sverige

I prop. 2008/09:135 Revisionsutskott m.m. har den svenske regjeringen vurdert at begrepet foretak av allmenn interesse ikke bør defineres i loven. Det er videre foreslått at de særlige reglene knyttet til foretak av allmenn interesse gjøres gjeldende bare for de foretakstyper som etter direktivet er definert som foretak av allmenn interesse. I begrunnelsen for avgrensningen av begrepet uttales i prop 2008/09:135 på s. 115-116 blant annet følgende:

«Utredningen foreslår att de nya reglerna om revisionsutskott ska omfatta enbart de företag som enligt direktivet inte får undantas. Detsamma har föreslagits i övriga nordiska länder. Regeringen anser att det finns goda skäl för detta ställningstagande.

Visserligen innebär det att det stora flertalet finansiella företag inte behöver tillämpa bestämmelserna om revisionsutskott (se artikel 39). Som bl.a. *Finansinspektionen* har varit inne på har dessa företag en särskild betydelse för förtroendet för de finansiella marknaderna. Enligt regeringens mening är dock revisionsutskott främst av värde för stora företag med en mer betydande ledningsorganisation. De administrativa kostnaderna för inrättandet av ett revisionsutskott är inte försumbara. Många av de ca 3 700 företag som står under Finansinspektionens tillsyn är små eller medelstora. Detsamma gäller många statliga och kommunala företag. I sammanhanget finns det också skäl att erinra om att företagets styrelse, oavsett om den har ett revisionsutskott eller inte, inte undgår det ansvar för den finansiella rapporteringen och den interna kontrollen som utgör revisionsutskottets huvuduppgift.

Regeringen ställer sig därför bakom utredningens förslag till avgränsning av tillämpningsområdet. Sedan lagbestämmelser om revisionsutskott har varit i kraft i några år kan det dock finnas skäl att på nytt överväga om tillämpningsområdet bör utökas till fler företag.»

13.2.4 Kredittilsynets forslag

Foretak av allmenn interesse er etter Kredittilsynets forslag definert i revisorloven, og angir virkeområdet for særskilte krav ved revisjonen av slike foretak. Kredittilsynet viser til at minstekravet etter direktivet artikkel 2 nr. 13, er at foretak med verdipapirer notert på regulert marked, samt kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper, skal defineres som foretak av allmenn interesse. Dette vil gjelde selv om det gjøres unntak helt eller delvis for de særlige kravene som stilles til slike foretak. Kredittilsynet foreslår at man i første omgang ikke går utover direktivets minstekrav, og at definisjonen dermed skal omfatte foretak som har utstedt verdipapirer som omsettes på regulert marked, samt kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

Direktivet åpner for at også andre foretak enn de som særskilt er nevnt kan anses for å være av allmenn interesse, men Kredittilsynet har ikke foreslått et slikt utvidet virkeområde. I Kredittilsynets høringsnotat vises til at man kan vurdere om også andre foretak skal omfattes når man har vunnet noe erfaring med det nye regelverket.

På den annen side har Kredittilsynet foreslått at direktivets unntaksmulighet benyttes blant annet når det gjelder enkelte typer finansinstitusjoner, som for eksempel e-pengeforetak. Kredittilsynet har foreslått at også foretak som er datterselskaper i konsern der virksomheten på konsernnivå har etablert revisjonsutvalg unntas. Det vises til den nærmere omtalen av de foreslåtte unntakene i drøftelsen nedenfor.

13.2.5 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har ikke hatt særskilte merknader til Kredittilsynets forslag på dette punktet, men flere høringsinstanser har tatt til orde for at visse typer foretak i større utstrekning enn Kredittilsynet har foreslått, bør unntas fra enkelte av de krav som etter direktivet skal stilles til foretak av allmenn interesse. Dette gjelder særlig kravet om at det må etableres revisjonsutvalg. Unntakene høringsinstansene har tatt til orde for drøftes nærmere nedenfor.

13.2.6 Departementets vurdering

Departementet støtter Kredittilsynets forslag til definisjon av foretak av allmenn interesse. Departementet ser det som hensiktsmessig at definisjonen inntas i bestemmelsen i revisorloven som skal angi virkeområdet for de særlige krav som gjelder ved revisjonen av slike foretak.

Som nevnt under punkt 13.1 kan medlemsstatene bestemme at også andre foretak skal anses som foretak av allmenn interesse. Kredittilsynet har ikke foreslått noen slik utvidelse av definisjonen. Etter departementets syn er det på det nåværende tidspunkt ikke hensiktsmessig å oppstille en definisjon av foretak av allmenn interesse som går utover direktivets minstekrav. Den svenske regjeringens vurdering med hensyn til at revisjonsutvalg først og fremst vil ha verdi for større foretak med en mer betydningsfull ledelsesorganisasjon, må etter departementets oppfatning antas å ha relevans også for norske forhold. Det vises i den forbindelse til at norske foretak, som de danske, jf. omtalen av drøftelsen av unntaksbestemmelsen i det danske lovforslaget omtalt nedenfor, i alminnelighet er mindre enn i mange andre EØS-stater, og at definisjonen etter direktivet, sett ut fra norske forhold, må antas å omfatte den overveiende majoriteten av de foretak som det på grunn av størrelse eller andre samfunnsmessige hensyn kan være aktuelt å oppstille særlige krav til. Departementet vil dessuten vise til at mange av de særlige kravene som etter revisjonsdirektivet oppstilles for slike foretak, er rela-

tivt uprøvde i Norge, og at det på det nåværende tidspunkt er vanskelig å overskue i hvilken grad de vil virke i praksis. Departementet legger uansett til grunn at definisjonen eventuelt kan vurderes på nytt etter at det er vunnet erfaring med de nye reglene.

13.3 Plikten til å etablere revisjonsutvalg

13.3.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett oppstilles ikke noen plikt for enkelte typer foretak til å etablere revisjonsutvalg. Etter NUES (Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse) Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse anbefales imidlertid selskaper med verdipapirer notert på Oslo Børs og Oslo Axess å vurdere bruk av styreutvalg, jf. nærmere omtale nedenfor.

13.3.2 NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse

«Norsk Anbefaling Eierstyring og selskapsledelse», utarbeidet av Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse (NUES), er en «beste praksis»-anbefaling for eierstyring og selskapsledelse (foretaksstyring), sist oppdatert 4. desember 2007. Anbefalingen er angitt å bygge på lover og forskrifter som vil være gjeldende pr. 1. januar 2008. Anbefalingen bygger på et «oppfyll eller forklar»-prinsipp. Det følger av dette at dersom selskapet velger å ikke følge enkelte punkter i anbefalingen, skal det forklares hvorfor og hvordan selskapet har innrettet seg på en annen måte.

Selskaper med verdipapirer opptatt til handel på Oslo Børs er omfattet av anbefalingen i henhold til Oslo Børs' «Løpende forpliktelser for børsnoterte selskaper» kapittel 7, oppstilt med hjemmel i børsloven § 24. Et tilsvarende krav gjelder for selskaper notert på Oslo Axess, jf. «Løpende forpliktelser for selskaper notert på Oslo Axess» kapittel 7, også oppstilt med hjemmel i børsloven § 24. I anbefalingens innledning angis at den også kan være hensiktsmessig for *«ikke-børsnoterte selskaper med spredt eierskap, og hvor aksjene er gjenstand for regelmessig omsetning.»*

I kommentaren til anbefalingen om bruk av styreutvalg heter det:

«Dersom daglig leder er styremedlem, bør selskapet opprette et revisjonsutvalg og kompensasjonsutvalg for å sikre en mest mulig uavhengig behandling i styret, jf. punkt 8.

Også i tilfeller der den daglige ledelsen ikke

er representert i styret, bør styret vurdere å etablere et revisjons- eller kompensasjonsutvalg. Dette vil bidra til økt fokus på styrets ansvar for kompensasjon, finansiell rapportering og kontroll og gi mulighet for spesialisering kompetansemessig.»

13.3.3 EØS-rett

13.3.3.1 Plikten til å etablere revisjonsutvalg

I direktivet artikkel 41 nr. 1 første setning heter det at hvert foretak av allmenn interesse skal ha et revisjonsutvalg.

13.3.3.2 Adgangen til å gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg

Artikkel 39 inneholder en generell adgang til å gjøre unntak fra alle eller deler av kravene som er oppstilt i direktivets kapittel X for foretak av allmenn interesse hvis omsettelige verdipapirer ikke er opptatt til handel på et regulert marked.

Artikkel 41 nr. 5 åpner for at foretak av allmenn interesse kan unntas fra kravet til revisjonsutvalg, dersom EU-kommisjonens rekommandasjon 2005/62/EF er gjennomført ved lovgivning i medlemsstaten hvor foretaket er registrert, og det i henhold til slik lovgivning er etablert et organ som utøver tilsvarende funksjoner som et revisjonsutvalg. Foretaket skal i så fall opplyse om hvilket organ som utøver funksjonene til revisjonsutvalget, og om organets sammensetning.

Bestemmelsen i artikkel 41 nr. 5 innebærer at det også vil være en adgang for medlemsstatene til å gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg dersom foretaket oppfyller krav til revisjonsutvalg i utlandet som svarer til direktivets krav. Etter sin ordlyd er dette unntaket begrenset til foretak hjemmehørende i annet land innenfor EØS-området, men hvis omsettelige verdipapirer er notert på regulert marked i EØS-området. I utgangspunktet vil dette si at kravet til selskaper fra tredjeland i prinsippet innebærer en plikt til å etablere revisjonsutvalg i henhold til de norske reglene.

Etter artikkel 41 nr. 6 bokstav a åpnes det for at foretak av allmenn interesse som er datterforetak¹ kan unntas fra kravet om revisjonsutvalg, forutsatt at virksomheten på konsernnivå har etablert et revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav. Etter bokstav b og c åpnes videre for unntak for verdipapirfond, og for foretak hvis eneste virksomhet er å utstede verdipapirer med sikkerhet i eiendeler som

forventes å ha en avkastning tilstrekkelig til å dekke foretakets forpliktelser overfor innehaverne av verdipapirene². Etter bokstav b kan også foretak som er kredittinstitusjon³ unntas, forutsatt at institusjonen ikke har utstedt aksjer som opptatt til handel på regulert marked⁴, og forutsatt at obligasjoner som løpende eller gjentatte ganger er utstedt, samlet har et pålydende mindre enn 100 millioner euro, og det ikke er offentliggjort prospekt⁵.

13.3.3.3 Særregler for mindre foretak av allmenn interesse

I henhold til artikkel 41 nr. 1 annet ledd kan det tilates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av hele styret dersom styreleder som er ledende ansatt i foretaket ikke er leder når styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver, og foretaket oppfyller minst 2 av følgende 3 vilkår:

- gjennomsnittlig antall ansatte på mindre 250 i regnskapsåret
- balansesum på mindre enn 43 millioner euro
- årlig nettoomsetning på mindre enn 50 millioner euro.

13.3.4 Dansk og svensk rett

13.3.4.1 Danmark

I lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (RL) § 31 stk. 1 er hovedregelen at virksomheter som har verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked i en EØS-stat, skal etablere et særskilt revisjonsutvalg.

Etter RL § 31 stk. 4 tillates virksomheter som er omfattet av bestemmelsens stk. 1 å la det samlede styret på visse nærmere angitte vilkår utøve revisjonsutvalgets funksjoner. Det er en forutsetning at ingen styremedlemmer har ledende stilling i virksomheten, og at minst ett styremedlem er uavhengig og med kvalifikasjoner innen regnskap og revisjon, i samsvar med kravene som i Danmark ellers stilles til revisjonsutvalgets sammensetning, jf. RL § 31 stk. 1 og 2.

RL § 31 stk. 4 gjennomfører unntaksadgangen etter direktivets artikkel 41 nr. 5. I drøftelsen av direktivbestemmelsen fremheves at danske virksomheter typisk er mindre enn virksomhetene i mange andre EU-land. Unntaksadgangen i RL § 31 stk. 4 er

¹ Gjelder datterforetak som definert i artikkel 1 i direktiv 83/349/EØF om konsoliderte regnskaper.

² Jf. nærmere definisjon i Kommisjonens forordning (EF) nr. 809/2004 artikkel 2 nr. 5.

³ Jf. henvisningen til direktiv 200/12/EF artikkel 1 nr. 1

⁴ Jf. henvisningen til direktiv 2004/39/EF artikkel 4 første ledd nr. 14

⁵ Prospektet må være i henhold til direktiv 2003/71/EF

ment å ivareta virksomhetenes behov for fleksibilitet med hensyn til oppfyllelsen av direktivets krav. Det er vist til at mens noen virksomheter vil finne det hensiktsmessig å etablere et revisjonsutvalg, vil andre finne det mer hensiktsmessig at et samlet styre intensiverer sin møtevirkomhet hvor det foreligger bestemte behov, for eksempel i forbindelse med regnskapsavleggelsen.

I vurderingen av unntaksadgangen vises det i spesialmerknadene til bestemmelsen til Revisorkommissionens betenkning 1478/2006. Revisorkommissionen vurderte at gjeldende krav til danske styre i stor utstrekning oppfyller direktivets krav til revisjonsutvalgets funksjoner og rolle. Det ble vist til at danske selskaper har et hierarkisk ledelsessystem, hvor styret har den overordnede ledelsen og kontrollerer direksjonen, mens direksjonen står for den daglige ledelsen. Revisorkommissionen fant imidlertid at direktivets krav om uavhengighet og kvalifikasjoner ikke fullt ut var dekket av gjeldende dansk lovgivning. Det ble derfor foreslått at det oppstilles som vilkår for å benytte unntaket at ingen styremedlemmer utgår fra direksjonen, og at minst ett styremedlem må oppfylle kravet til uavhengighet og til kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

I RL § 31 stk. 5 oppstilles unntaksadgang for mindre virksomheter, jf. direktivets artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt. Forutsetningen for dette unntaket er at styreformannen, hvis vedkommende har ledende stilling i foretaket, ikke samtidig leder revisjonsutvalget. Det er for slike virksomheter ikke oppstilt krav om at (minst) ett styremedlem må være uavhengig og med kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

13.3.4.2 Sverige

Reglene om revisjonsutvalg er i Sverige foreslått inntatt i selskapslovgivningen for de foretaksformer som skal omfattes av kravet. I prop. 2008/09:135 er det foreslått inntatt et nytt kapittel 8 i lag (2005:551) om aktiebolag (ABL)⁶, hvor det i forslaget til 8 kap 49a § ABL stk. 1 oppstilles plikt for aksjeselskaper med verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked til, som hovedregel, å etablere revisjonsutvalg.

I prop. 2008/09:135 drøftes hvorvidt det kan åpnes for at et samlet styre, slik dette organet er regulert etter svensk lovgivning, kan fungere som revi-

sjonsutvalg. På side 116 i nevnte prop. uttales blant annet følgende om dette spørsmålet:

«Direktivet inneholder ett annet undantag från huvudregeln att alla företag av allmänt intresse ska ha ett revisionsutskott. Som anges ovan får medlemsstaterna nämligen besluta att bestämmelserna om revisionsutskott inte ska gälla för ett företag som har ett organ med liknande uppgifter som ett revisionsutskott (se artikel 41.5). Den närmare innebörden av denna undantagsbestämmelse får, som redan har konstaterats, anses vara något oklar. Enligt regeringens mening utesluter bestämmelsen dock inte att hela styrelsen betraktas som ett sådant organ, under förutsättning att styrelsen har liknande uppgifter som de som ett revisionsutskott ska ha enligt direktivet. I bl.a. Danmark har bestämmelsen tolkats på det sättet. Det kan därvid konstateras att de uppgifter och det ansvar som direktivet ålägger revisionsutskottet i allt väsentligt är sådana som åligger styrelsen i ett svenskt aktiebolag och i övrigt omfattas av styrelsens kompetens enligt aktiebolagslagen.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till den administrativa börda som ett krav på revisionsutskott innebär gör regeringen bedömningen att det i den svenska lagen bör öppnas en möjlighet för berörda företag att kunna välja att låta revisionsutskottets funktioner utövas av hela styrelsen. Som förutsättning för detta bör, i enlighet med direktivets reglering, gälla att styrelsen oppfyller de krav som direktivet ställer på revisionsutskottets sammansättning.»

På denne bakgrunn foreslås fastsatt i 8 kap 49a § ABL stk. 2 nr. 2 at selskapet skal ha adgang til å beslutte at det ikke skal etableres et særskilt revisjonsutvalg dersom ingen styremedlemmer er ansatt i selskapet, og minst ett styremedlem er uavhengig og har kompetanse innen regnskap eller revisjon. Etter bestemmelsens stk. 2 nr. 1 er det krav om at styret, dersom unntaksadgangen benyttes, må ivareta de oppgaver som etter 8 kap 49b § ABL pålegges revisjonsutvalget.

Det er i Sverige ikke foreslått noen særskilt bestemmelse til gjennomføring av unntaksadgangen for mindre foretak av allmenn interesse etter direktivet artikkel 41 nr. 1 annet ledd. I prop. 2008/09:135 vises det som begrunnelse til at ovennevnte unntak må anses tilstrekkelig, og det uttales i den forbindelse på s. 116 blant annet følgende:

«I artikel 41.1 andra stycket öppnas en särskild möjlighet för medlemsstaterna att, såvitt gäller små och medelstora företag, under vissa förutsättningar tillåta att revisionsutskottets funktioner fullgörs av styrelsen i dess helhet. Med hänsyn till vad som föreslås ovan saknas det anled-

⁶ Tilnærmet likelydende bestemmelser er i samme proposition foreslått inntatt i lag (1987:667) om økonomiske foreninger, lag (1982:713) om forsikringsforeninger, lag (1987:619) om sparbanker og lag (1995:1570) om medlemsbanker.

ning att för svensk del utnyttja denna möjlighet.»

I drøftelsen av unntaksmuligheten etter artikkel 41 nr. 6 i revisjonsdirektivet vises i prop. 2008/09:135 kort til at det ikke finnes noe tilsvarende unntak i «Svensk kod för bolagsstyrning», og at det derfor ikke er grunnlag for å benytte unntaket.

13.3.5 Kredittilsynets forslag

13.3.5.1 Plikten til å etablere revisjonsutvalg

Kredittilsynet har foreslått at foretak av allmenn interesse, i samsvar med direktivet, pålegges å etablere et revisjonsutvalg. Etter Kredittilsynets forslag gis det imidlertid en hjemmel til ved enkeltvedtak eller forskrift, å unnta kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper fra plikten til å opprette revisjonsutvalg i tilfeller hvor det ikke følger av direktivet at det enkelte foretak må pålegges en slik plikt.

13.3.5.2 Særlige om utenlandske foretak

Når det gjelder utenlandske foretak av allmenn interesse med verdipapirer notert på norsk regulert marked, har Kredittilsynet i sitt forslag lagt til grunn at det må være tilstrekkelig dersom foretaket har etablert et organ som oppfyller direktivets krav, og at det derfor ikke er behov for at slike foretak pålegges plikt til å etablere revisjonsutvalg etter særlige norske regler. Behovet for å pålegge kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper fra tredjeland som ønsker å etablere filial i Norge tilsvarende plikter, vil etter Kredittilsynets vurdering kunne ivaretas gjennom konsesjonsbehandlingen. I samsvar med direktivet er det foreslått en plikt for utenlandske foretak som omfattes av ovennevnte unntak å opplyse i årsberetningen om hvilket organ som fungerer som revisjonsutvalg og hvordan dette organet er sammensatt.

13.3.5.3 Forslag til særregler for mindre foretak av allmenn interesse

Kredittilsynet har foreslått at unntaket kan benyttes av foretak av allmenn interesse som oppfyller direktivets vilkår, hvilket vil si at de må oppfylle minst to av følgende tre kriterier:

- gjennomsnittlig antall ansatte på mindre 250 i regnskapsåret
- balansesum på mindre enn 43 millioner euro
- årlig nettoomsetning på mindre enn 50 millioner euro.

Etter Kredittilsynets forslag skulle imidlertid ikke

unntaksmuligheten gjelde for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. For disse typene foretak ble det istedenfor foreslått hjemmel til å fastsette unntak i forskrift.

13.3.5.4 Unntak for datterforetak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked

I høringsforslaget foreslo Kredittilsynet et unntak fra kravet om revisjonsutvalg for foretak av allmenn interesse som er datterselskaper, forutsatt at virksomheten på konsernnivå har revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav, jf. direktivet artikkel 41 nr. 6 bokstav a. I sin vurdering peker Kredittilsynet på at det bare vil være datterselskaper som selv har utstedt noterte verdipapirer som vil ha en selvstendig plikt til å etablere et revisjonsutvalg, og som et unntak derfor vil kunne være aktuelt for.

Kredittilsynet har foreslått at unntaket for datterselskaper også skal gjelde kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som er datterselskap i finanskonsern. For å ta høyde for situasjoner der det viser seg å være et behov for å etablere revisjonsutvalg for datterselskaper som inngår i slike konsern, blant annet dersom den aller vesentligste del av virksomheten drives i et datterselskap, har Kredittilsynet imidlertid foreslått at det gis hjemmel til å pålegge de aktuelle kredittinstitusjoner eller forsikringsselskap en plikt til likevel å måtte etablere revisjonsutvalg.

Kredittilsynet la til grunn at dette unntaket uansett ikke bør gjelde datterselskaper i finanskonsern når konsernspissen er eierforetak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-2 bokstav e, og revisjonsutvalget er etablert på eierforetaksnivå.

13.3.5.5 Forslag til særlige unntak for visse typer finansinstitusjoner

I Kredittilsynets høringsnotat er det foreslått at kredittinstitusjoner som er finansieringsforetak, jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 3, unntas fra plikten til å etablere revisjonsutvalg. Kredittilsynet viste i sin begrunnelse til at slike foretak er av begrenset betydning, både for verdipapirmarkedet og finansmarkedet. Det ble videre vist til at slike foretak ikke forvalter kundemidler, og at de dessuten normalt vil inngå i finanskonsern hvor det på konsernnivå er etablert revisjonsutvalg.

Kredittilsynet drøftet i høringsnotatet om det burde oppstilles et unntak for finansieringsforetak med noterte verdipapirer, hvis eneste formål er å utstede verdipapirer med sikkerhet i eiendeler som forventes å ha en avkastning tilstrekkelig til å dek-

ke foretakets forpliktelser overfor innehaverne av verdipapirene. I Norge vil dette være kredittforetak som utsteder fortrinnsberettigede obligasjoner⁷. Kredittilsynet kom til at unntaksmuligheten ikke burde benyttes, og viste som begrunnelse til at reguleringen av slike foretak burde styrkes.

Kredittilsynet drøftet videre om man burde unnta kredittinstitusjoner som løpende eller gjentatte ganger har utstedt obligasjoner med samlet pålydende mindre enn 100 millioner euro, når det ikke er offentliggjort prospekt⁸, og foretaket ikke har utstedt aksjer som er opptatt til handel på regulert marked, jf. artikkel 41 nr. 6 bokstav d. Kredittilsynet kom til at det ikke burde oppstilles et slikt unntak, men foreslo at det oppstilles en hjemmel til å gjøre unntak i forskrift.

I høringsnotatet ble det også foreslått at e-pengeforetak unntas fra kravet om revisjonsutvalg etter unntakshjemmelen i artikkel 39. Kredittilsynet viste til at disse foretakene er regulert i særlov og underlagt tilsyn. Det ble dessuten påpekt at slike foretak (foreløpig) er av begrenset betydning i finans- og verdipapirmarkedet

13.3.5.6 Vurdering av direktivets adgang til å unnta forsikringsselskaper

Kredittilsynet har foreslått at også forsikringsselskaper som ikke har utstedt noterte verdipapirer, underlegges plikten til å etablere revisjonsutvalg. Kredittilsynet viste i sin begrunnelse til at alle forsikringsselskaper, så langt som mulig, burde være underlagt det samme regelverket når det gjelder organstruktur og andre selskapsrettslige bestemmelser.

13.3.6 Høringsinstansenes merknader

DnR har gitt uttrykk for at innføringen av revisjonsutvalg vil være med på å sikre kvaliteten på den finansielle rapporteringen og gi kvalitetsmessig bedre revisjon, og støtter forslaget om å pålegge foretak av allmenn interesse en plikt til å opprette revisjonsutvalg. DnR har ellers blant annet følgende merknader til Kredittilsynets forslag til regler om etablering av revisjonsutvalg:

«Forslaget om å plassere bestemmelsene om revisjonsutvalg i allmennaksjeloven kapittel 7, er etter vårt syn misvisende. Revisjonsutvalg er et underutvalg av selskapets styre, og hører naturlig inn under bestemmelsene om styrets ar-

beidsoppgaver og reguleringen av styrets arbeid i allmennaksjeloven kapittel 6.

Kredittilsynet kan etter forslaget unnta kredittinstitusjoner og forsikringsselskap fra kravet om revisjonsutvalg, jf. forskriftshjemmel mellom annet i forelått ny § 17 d i sparebankloven. Vi ser ikke hvilke hensyn som begrunner et unntak for denne type foretak, som må anses å være av allmenn interesse. Revisjonsutvalgets oppgaver kan i mindre selskaper utføres av selskapets styre som helhet, og det er etter vårt syn derfor ikke behov for en slik unntaksbestemmelse.

I foreslått ny § 7-6 tredje ledd er det inntatt en bestemmelse om at styret som helhet kan ivareta revisjonsutvalgets oppgaver dersom 'selskapet', siste regnskapsår, oppfyller to av tre gitte størrelseskriterier. Vi forutsetter at dette begrepet i konserntilfeller må forstås som konsernet, og ikke morselskapet. Etter vår mening bør dette spesifiseres i lovteksten.»

FNH støtter Kredittilsynets forslag til regler om foretak av allmenn interesse og revisjonsutvalg, men mener at direktivet bør implementeres for alle revisjonspliktige foretak i Norge.

NHO peker på at direktivet ikke pålegger styret nye oppgaver eller ansvarsområder, og at det derfor ikke er et direktivkrav om at foretak av allmenn interesse må pålegges å etablere revisjonsutvalg. Etter NHOs oppfatning bør man på dette grunnlag, i større grad enn det legges opp til i høringsforslaget, tillate at de funksjonene som etter direktivet tilhører revisjonsutvalget, ivaretas av det samlede styret. NHO viser til løsningene som har blitt valgt i Danmark og Finland, og som er blitt foreslått i Sverige. NHO argumenterer for at det ikke er dokumentert noe reelt behov for revisjonsutvalg i Norge, og at direktivkravene ikke er tilpasset norske forhold. Det vises dessuten til at innføring av revisjonsutvalg vil øke arbeidsbyrden for foretakene og for tilsynsmyndighetene.

Sparebankforeningen er uenig i forslaget om pliktig revisjonsutvalg i alle banker, og ber departementet om å gjøre bruk av de unntaksmuligheter som finnes i direktivet. Etter Sparebankforeningens oppfatning er norske banker etter gjeldende rett underlagt tilfredsstillende regulering på de områder hvor revisjonsutvalget er tillagt oppgaver. Det vises til at mange sparebanker er små, og at disse institusjonene vil ha færre komplekse transaksjoner og en mer oversiktlig transaksjonsstruktur som overflødiggjør revisjonsutvalg. Sparebankforeningen anfører dessuten at en ordning med et eget revisjonsutvalg generelt vil passe dårlig inn i norsk banklovgivning. Sparebankforeningen peker på at etableringen av revisjonsutvalg vil medføre en

⁷ Jf. finansieringsvirksomhetsloven kapittel 2 del IV.

⁸ Prospektet må være i henhold til direktiv 2003/71/EF

tyngre organisasjonsstruktur, og peker også på muligheten for at en eventuell oppdeling av oppgaver knyttet til revisjon kan bidra til å svekke styret som kollegium. Sparebankforeningen peker videre på at innføringen av revisjonsutvalg synes å passe dårlig til kravene i det nylig reviderte kapitaldekningsregelverket.

Skattedirektoratet bemerker at det synes noe uvanlig å angi størrelseskriteriene for foretak som skal kunne benytte unntaksmuligheten i direktivet artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt i euro istedenfor i norske kroner.

13.3.7 Departementets vurdering

13.3.7.1 Plikten til å etablere revisjonsutvalg

Etter revisjonsdirektivet artikkel 41 er det i utgangspunktet et krav at foretak av allmenn interesse pålegges å opprette et revisjonsutvalg. Det fremgår av direktivets fortale punkt 24 at revisjonsutvalg og effektive systemer for internkontroll forutsettes å styrke kvaliteten på foretakets finansielle rapportering, og at de vil bidra til at foretaket ikke påføres mer finansiell-, operasjonell- og kontrollrisiko enn det som er nødvendig ut fra virksomhetens art og omfang.

Departementet støtter Kredittilsynets forslag om at foretak av allmenn interesse som hovedregel bør pålegges å etablere revisjonsutvalg. Som Kredittilsynet ser departementet det som hensiktsmessig at kravene oppstilles i lovgivningen som regulerer de enkelte typene foretak som anses for å være av allmenn interesse, jf. vurderingen i Kredittilsynets høringsnotat og løsningen som er foreslått i Sverige. Når det gjelder bestemmelsene som pålegger børsnoterte allmennaksjeselskaper plikt til å etablere revisjonsutvalg, er departementet enig med DnR i at det er mer naturlig at disse inntas i en ny del V i lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) kapittel 6 om selskaps ledelse. Departementet viser til at revisjonsutvalget, jf. omtalen nedenfor, er forutsatt å skulle være et arbeidsutvalg for styret, og at det skal utgå fra dette. Kravene som gjelder revisjonsutvalg har derimot etter departementets oppfatning ikke like nær tilknytning til reglene om valg av revisor, og departementet ser det derfor ikke som naturlig at bestemmelsene om revisjonsutvalg inntas i allmennaksjeloven kapittel 7.

For foretak av allmenn interesse, som for eksempel kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper, som er regulert i spesiallovgivningen, foreslås det egne regler om revisjonsutvalg som i hovedsak svarer til reglene som gis for børsnoterte allmennaksjeselskaper. Departementet bemerker at regle-

ne i spesiallovgivningen vil gå foran reglene i allmennaksjeloven for de foretakene av allmenn interesse som er organisert som allmennaksjeselskaper når de er omfattet av slike regler i spesiallovgivningen.

I høringsforslaget forutsettes at oppnevningen av et revisjonsutvalg ikke vil få konsekvenser for styrets ansvar etter gjeldende rett. Dette er i samsvar med direktivets ordlyd, og er også en forutsetning som ligger til grunn for anbefalingen til Norsk Utvalg for Eierstyring og Selskapsledelse (NUES), jf. likevel nærmere vurdering av revisjonsutvalgets ansvar nedenfor. FNH støtter opplegget som er foreslått. Med denne forutsetning ser departementet det som hensiktsmessig at revisjonsutvalget utgår fra styret som et arbeidsutvalg. Det ligger i dette at revisjonsutvalgets skal anses for å være et «saksforberedende» organ for styret. Departementets forslag er dermed i hovedsak ment å skulle representere en presisering av oppgaver og ansvar styret allerede må anses for å ha etter gjeldende rett, eksempelvis etter allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-13.

Kredittilsynet har i høringsnotatet lagt til grunn at fungerende revisjonsutvalg vil øke foretakenes fokus på finansiell rapportering og internkontroll, og at revisjonsutvalg vil kunne bidra vesentlig til å styrke styrets beslutningsgrunnlag og informasjonstilgang. DnR ga i høringen uttrykk for at revisjonsutvalg vil være med på å sikre kvaliteten på den finansielle rapporteringen og gi kvalitetsmessig bedre revisjon. Etter departementets vurdering taler disse momentene i utgangspunktet for å bare i begrenset utstrekning benytte direktivets unntaksmuligheter.

På den annen side må det etter departementets vurdering legges til grunn at krav om å etablere revisjonsutvalg innebære nye administrative byrder på foretakene, jf. også vurderingen, omtalt ovenfor, som er gjort i Sverige. Det vises blant annet til at bestemmelser som regulerer organisering av virksomhetens styringsstruktur vil innebære en økt belastning, fordi de kommer i tillegg til de krav som ellers oppstilles i selskapslovgivningen.

I Danmark har man på grunnlag av artikkel 41 nr. 5 valgt en løsning hvor det samlede styre på visse nærmere angitte vilkår kan fungere som selskaps revisjonsutvalg. Det er vist til at danske styre, i henhold til artikkel 41 nr. 5, kan anses for å være «*body performing equivalent functions to an audit committee*», fordi de danske lovkravene til styrets funksjoner i det vesentlige dekker direktivets krav til revisjonsutvalgets funksjoner og rolle. Det er dessuten vist til at styret har overordnet styring og ansvar, mens «*direktionen*» står for den daglige ledelsen. I prop. 2008/09:135 er det vist til den dans-

ke vurderingen som begrunnelse for forslaget om å åpne for at også svenske styrer kan fungere som revisjonsutvalg.

Selskapslovgivningen i Norge, Danmark og Sverige har mange likheter. Det vises blant annet til at kravene til styret i norske selskaper i vesentlig utstrekning er like kravene som oppstilles til styrer i de øvrige nordiske land. Etter departementets vurdering kan derfor også norske styrer anses for å være *«body performing equivalent functions to an audit committee»*.

Departementet viser dessuten til at foretak med verdipapirer notert på regulert marked i dag anbefales å vurdere å etablere revisjonsutvalg i henhold til NUES anbefaling, jf. løpende forpliktelser for selskaper notert på Oslo Børs og Oslo Axess. Etter departementets oppfatning vil det være hensiktsmessig å åpne for en fleksibel tilnærming til direktivets krav, slik at den passer for flest mulig forskjellige typer av virksomhet. Departementet legger til grunn at selskaper som er omfattet av NUES anbefaling allerede har vurdert om etablering av et revisjonsutvalg vil være et hensiktsmessig tiltak. Departementet legger videre til grunn at selv om flere av selskapene det her er tale om, har valgt å ikke opprette revisjonsutvalg, er det i de fleste av disse selskapene uansett etablert kontrollrutiner som er vurdert å være hensiktsmessige. Etter departementets syn bør loven legge til rette for at foretakene gis tilstrekkelig fleksibilitet til å tilpasse sine rutiner til de nye kravene på den måten som anses mest hensiktsmessig.

For departementet er det avgjørende at det vil kunne variere fra virksomhet til virksomhet og over tid hvordan det er mest hensiktsmessig å organisere styrets arbeid med risikostyring og finansiell rapportering. Også i Norge vil noen selskaper kunne finne det mest hensiktsmessig å etablere revisjonsutvalg, mens andre vil kunne finne det mer hensiktsmessig med møtevirksomhet i et samlet styre. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det som hovedregel oppstilles krav til at foretak av allmenn interesse må opprette revisjonsutvalg, men at selskapet i utgangspunktet gis adgang til å bestemme at det samlede styret på visse vilkår skal kunne fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret ved sin sammensetning oppfyller de krav som ellers stilles til revisjonsutvalg.

Siden erfaring internasjonalt har vist at et revisjonsutvalg kan bidra til å øke kvaliteten på arbeidet med risikostyring, internkontroll og finansiell rapportering, har departementet imidlertid sett det som viktig at en beslutning om å fravike det som internasjonalt anses for å være beste praksis på området (direktivets standardløsning), forankres hos

foretakets eiere gjennom selskapets vedtekter, jf. forslaget til § 6-42 tredje ledd i allmennaksjeloven, og tilsvarende bestemmelser i spesiallovgivningen for andre selskapsformer. Det vises i den forbindelse også til at hensikten med å oppstille krav om revisjonsutvalg, er å øke kvaliteten på styrets arbeid med risikostyring, internkontroll og finansiell rapportering, blant annet ved at man på denne måten kan oppnå å samle de styremedlemmene som særlig har interesser og kvalifikasjoner på området, og dessuten bidra til at mer generelle spørsmål knyttet til strategi, selskapets drift mv. ikke leder oppmerksomheten bort fra dette arbeidet.

Dersom et selskap velger å benytte adgangen etter dette forslaget, er det et krav etter artikkel 41 nr. 5 at det skal opplyses om dette. Siden det imidlertid er forutsatt at bruk av denne muligheten skal være fastsatt i foretakets vedtekter, vil opplysningene forutsetningsvis allerede være gitt, og departementet ser derfor ikke behov for å fastsette noe særlig opplysningskrav.

13.3.7.2 Særlig om utenlandske foretak

Medlemslandene er forpliktet til å påse at direktivets bestemmelser også gjøres gjeldende for utenlandske foretak med verdipapirer notert på regulert marked i medlemsstaten, herunder utenlandske kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Etter departementets syn bør utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge ikke behandles lempeligere enn tilsvarende norske foretak. Det foreslås derfor at slike foretak får plikt til å etablere revisjonsutvalg på lik linje som norske foretak. Departementet vil på et senere tidspunkt følge opp dette med de endringer i børsforskriften og verdipapirforskriften som er foreslått av Kredittilsynet.

Unntaksbestemmelsen i artikkel 41 nr. 5 åpner for at medlemsstatene også kan unnta utenlandske foretak fra kravet om revisjonsutvalg dersom foretaket oppfyller et utenlandsk krav til revisjonsutvalg som svarer til direktivets krav. Etter sin ordlyd er dette unntaket i utgangspunktet begrenset til foretak hjemmehørende i annet land innenfor EØS-området. I prinsippet vil dette si at kravet til selskaper fra tredjeland innebærer en plikt til å etablere revisjonsutvalg i henhold til de norske reglene. Departementet er imidlertid enig med Kredittilsynet i at det må være tilstrekkelig dersom foretak fra tredjeland har etablert revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav. Departementet foreslår derfor i samsvar med Kredittilsynets forslag en bestemmelse som regulerer krav til revisjonsutvalg for utenlandske selskaper, uavhengig av om det er et EØS-land eller tredjeland. I samsvar med Kredittilsynets for-

slag og artikkel 41 nr. 5 i direktivet, foreslås det en plikt for foretaket til i tilfelle å opplyse hvilket organ som fungerer som revisjonsutvalg og hvordan dette organet er sammensatt.

Kredittilsynet har lagt til grunn at behovet for å pålegge tilsvarende plikter på kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper fra tredjeland som ønsker å etablere filial i Norge, vil kunne ivaretas gjennom konsesjonsbehandlingen. Departementet støtter denne tilnærmingen, og foreslår derfor ikke konkrete endringer i bestemmelsene for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som driver virksomhet i Norge gjennom filial eller ved grensekryssende virksomhet, og som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på regulert marked i Norge.

Departementet mener i likhet med Kredittilsynet at det ikke vil være behov for særlige regler for norske revisorer som reviderer utenlandske foretak av allmenn interesse i henhold til norske regler, i den grad de ikke driver virksomhet i Norge. I slike situasjoner kan det imidlertid tenkes at revisor eller revisjonsselskap også vil være underlagt bestemmelser i foretakets hjemland. Departementet er enig med Kredittilsynet i at det bør tas høyde for situasjoner hvor det kan oppstå motstrid mellom forskjellige regelsett, ved at det inntas en hjemmel til å gjøre unntak fra de norske reglene i den utstrekning direktivet åpner for at slike unntak gjøres.

13.3.7.3 Særregler for mindre foretak av allmenn interesse

Departementet støtter Kredittilsynets forslag om at direktivets unntaksadgang for mindre foretak bør benyttes. I tråd med Skattedirektoratets høringsinnspill foreslås imidlertid at regnskapskriteriene uttrykkes i norske kroner. Departementet bemerker at adgangen til å la styret ivareta revisjonsutvalgets oppgaver i henhold til denne unntaksbestemmelsen både prinsipielt og praktisk skiller seg fra forslaget om at styret på visse nærmere angitte vilkår skal kunne fungere som selskapets revisjonsutvalg, jf. omtalen i punkt 13.3.7.1. Adgangen til å vedtektsfeste at styret skal fungere som revisjonsutvalg i henhold til drøftelsen ovenfor vil, dersom vilkårene ellers er oppfylt, si at det i selskapet må anses å være etablert et utvalg som oppfyller direktivets krav. Dette innebærer blant annet at det er det samlede styret som må oppfylle de nærmere kravene som stilles til et revisjonsutvalgs sammensetning. Når det samlede styret fungerer som revisjonsutvalg i medhold av § 6-42 tredje ledd og relevante vedtektsbestemmelser, vil det således være korrekt å betegne det som «revisjonsutvalget».

Motsetningsvis innebærer unntaksadgangen etter forslaget til ny § 6-41 annet ledd for mindre foretak at foretaket unntas fra kravet om å måtte etablere et revisjonsutvalg som oppfyller kravene etter direktivets hovedregel. Således er det ikke et krav etter bestemmelsen at det må fastsettes i vedtektene at styret skal fungere som foretakets revisjonsutvalg, og styret vil heller ikke betegnes som et «revisjonsutvalg», selv om det skal utføre oppgavene som ellers ville ha tilhørt revisjonsutvalget.

13.3.7.4 Særlig om kredittinstitusjoner

Etter departementets forslag vil kredittinstitusjoner som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked ha plikt til å etablere revisjonsutvalg. Etter Kredittilsynets forslag skal også andre kredittinstitusjoner pålegges en slik plikt.

Sparebankforeningen ga i høringen uttrykk for at direktivets unntaksmuligheter burde benyttes i større grad enn høringsforslaget la opp til. Sparebankforeningen viste blant annet til at det særlig for mindre sparebanker i små lokalsamfunn kan være utfordrende å finne et medlem til revisjonsutvalget som har lokal tilknytning, og som samtidig oppfyller kravet til uavhengighet og faglig kompetanse, jf. omtalen i punkt 13.4.7.

Selv om departementet i utgangspunktet er enig i at små finansinstitusjoner kan anses for å være av mindre «allmenn interesse» enn større institusjoner, for eksempel fordi finansielle uregelmessigheter i slike institusjoner ikke på samme måte vil medføre risiko for den finansielle stabilitet, eller ellers være av vesentlig makroøkonomisk betydning, vil departementet presisere at ikke alle institusjoner som Sparebankforeningen ønsket omfattet av unntaket nødvendigvis vil være «mindre» institusjoner. Etter departementets oppfatning må det dessuten vektlegges at mange slike institusjoner, for eksempel mindre sparebanker, er av stor betydning for det enkelte lokalsamfunn når det gjelder å skape og finansiere lokal aktivitet, forvalte lokalsamfunnets sparepenger og drive allmenntilgitt virksomhet. Dette tilsier etter departementets vurdering at krav som generelt oppstilles for å bidra til forsvarlig forvaltning også bør gjelde for slike institusjoner.

Sparebankforeningen pekte i høringen også på at mange små banker og forsikringsselskaper trolig vil slite med å finne en person til revisjonsutvalget med lokal forankring, som oppfyller kravene til uavhengighet og kompetanse innen regnskap eller revisjon. Dersom dette argumentet bygger på faktiske forhold, må det i noen grad også kunne antas at

mange slike institusjoner ikke har noe styremedlem som oppfyller slike kriterier idag. I lys av styrets ansvar for avleggelsen av regnskapet og til å påse at den interne kontroll fungerer tilfredsstillende, er det etter departementets vurdering ikke betryggende å videreføre en situasjon hvor styret ikke er sikret at det finnes et medlem som både er uavhengig og som har en viss kompetanse innen regnskap eller revisjon. At styret sikres tilstrekkelig kompetanse og uavhengighet til å utføre sitt verv på en forsvarlig måte er etter departementets oppfatning et hensyn som må veie tyngre enn hensynet til å sikre at samtlige styremedlemmer har lokal tilknytning.

Når det ses hen til departementets forslag om at det samlede styret, i større grad enn det som det ble lagt opp til etter Kredittilsynets forslag, får anledning til å utføre revisjonsutvalgets oppgaver, er det etter departementets vurdering ikke behov for å oppstille særskilte unntak for sparebanker. Departementet viser til at forslaget åpner for at foretaket kan etablere revisjonsutvalget på en måte som ikke medfører en tyngre organisasjonsstruktur, blant annet siden det forvaltnings- og tilsynsansvaret som styret i dag har, når det ses hen til den fleksibiliteten som forslaget medfører, betyr at kravet til revisjonsutvalg ikke behøver å få vesentlige konsekvenser for hvordan styrene må organisere sitt arbeid. I praksis vil det således bare være presiseringen av enkelte arbeidsoppgaver som må utføres innen risikostyring, internkontroll og rapportering, samt kravet til at det må velges en uavhengig person med regnskaps- eller revisjonsfaglig kompetanse, som representerer en reell endring sammenlignet med gjeldende rett.

Etter departementets syn vil regelverket samlet sett ta tilstrekkelig hensyn også til de mindre institusjonene ved at kravene til sammensetning og oppgaver forutsetningsvis skal reflektere den enkelte virksomhets art og omfang. Dersom det i slike institusjoner er færre komplekse transaksjoner og en mer oversiktlig transaksjonsstruktur, slik Sparebankforeningen påpeker, innebærer dette at revisjonsutvalget får mindre utfordrende oppgaver og at det da forutsetningsvis vil gjelde et mindre strengt krav til kompetanse, jf. omtalen i kapittel 13.4.7.3. De foreslåtte endringer kan dessuten etter departementets vurdering bidra til at styret på en bedre måte enn i dag blir i stand til å ivareta sitt allerede lovpålagte tilsyns- og forvaltningsansvar.

13.3.7.5 Unntak for datterforetak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til handel på et regulert marked

Når det gjelder Kredittilsynets forslag om å unnta datterselskaper, er departementet enig i at det for de heleide datterselskapene særlig er kvaliteten til konsernregnskapet som vil ha betydning for verdipapirmarkedet. I slike datterselskaper vil styret normalt også i større grad være underlagt morselskapets styring. Dette tilsier etter departementets syn at det ikke kan være behov for å kreve at det skal etableres særskilte revisjonsutvalg i heleide datterselskaper når kravet er oppfylt på konsernnivå.

For datterselskaper som ikke er heleide, stiller saken seg etter departementets syn annerledes. I selskaper hvor et morselskap har bestemmende innflytelse er det etter departementets vurdering et særlig behov for regler som kan bidra til å skape notoritet og til å beskytte minoritetseierens interesser. Etter departementets vurdering vil revisjonsutvalget gjennom sitt fokus på intern kontroll, risikostyring og finansiell rapportering kunne spille en viktig rolle i så måte. Det vises i den forbindelse til den tilsvarende vurderingen i NOU 2008:16 av hvorvidt datterselskaper burde unntas fra opplysningskrav om resultatbaserte lederlønninger. Man kom også der til at de heleide døtrene burde unntas, mens kravet burde gjelde datterselskaper som ikke er heleide. Departementet foreslår på denne bakgrunn at unntaket bare skal gjelde for datterselskaper som er heleide.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at unntaket for datterselskaper også bør gjelde datterselskaper i finanskonsern, men foreslår i samsvar med forslaget til det generelle unntaket for datterselskaper, jf. omtalen ovenfor, at unntaket bare skal gjelde for heleide datterselskaper.

13.3.7.6 Unntak for enkelte særlige typer finansinstitusjoner

Departementet støtter Kredittilsynets begrunnelse for ikke å oppstille noe generelt unntak for kredittforetak når det gjelder plikten til å etablere revisjonsutvalg, jf. også drøftelsen ovenfor. Departementet er imidlertid enig med Kredittilsynet i at det vil være hensiktsmessig å oppstille en forskriftshjemmel som gir adgang til i særlige tilfeller å unnta slike foretak fra plikten til å måtte etablere revisjonsutvalg.

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om og begrunnelse for at kredittinstitusjoner som er finansieringsforetak unntas fra plikten til å

etablere revisjonsutvalg. Departementet presiserer imidlertid at dersom slike foretak har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på regulert marked, vil de uansett ha plikt til å etablere revisjonsutvalg.

Departementet slutter seg til Kredittilsynet forslag om at det oppstilles hjemmel til i forskrift å gjøre unntak fra kravet til revisjonsutvalg for kredittinstitusjoner som løpende eller gjentatte ganger har utstedt obligasjoner med samlet pålydende mindre enn 100 millioner euro, når det ikke er offentliggjort prospekt⁹, og foretaket ikke har utstedt aksjer som er opptatt til handel på regulert marked i en medlemsstat etter artikkel 41 nr. 6.

Departementet støtter Kredittilsynets forslag om at e-pengeforetak ikke pålegges å etablere revisjonsutvalg.

13.3.7.7 *Vurdering av adgangen til å unnta forsikringsselskaper*

Departementet er enig i Kredittilsynets vurdering, og foreslår at plikten til å etablere revisjonsutvalg i utgangspunktet skal omfatte alle forsikringsselskaper. Det foreslås imidlertid, i samsvar med Kredittilsynets forslag, en forskriftshjemmel som gir adgang til i særlige tilfeller å unnta slike foretak fra plikten til å måtte etablere revisjonsutvalg.

13.4 Revisjonsutvalgets sammensetning

13.4.1 Gjeldende rett

Det er ikke gitt regler om revisjonsutvalg i gjeldende rett. Generelle regler om styrets saksbehandling er imidlertid gitt i aksjelovene §§ 6-19–6-28 og i spesiallovgivningen for andre foretaksformer som vil være omfattet av kravet. Siden det er forutsatt at revisjonsutvalget vil utgå fra styret som et arbeidsutvalg, vil disse bestemmelsene sette de formelle rammene for revisjonsutvalgets konstituering og hvilken kompetanse som kan tildeles revisjonsutvalget.

13.4.2 NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse

I tråd med reglene om hvordan styret skal organisere sitt arbeid, jf. aksjelovene §§ 6-19 flg., og det ansvar som etter loven tillegges styret (som kollegi-

alt organ), forutsettes et eventuelt revisjonsutvalg etter NUES anbefaling å være et saksforberedende arbeidsutvalg for styret. Revisjonsutvalg forutsettes med andre ord ikke å skulle være et nytt selskapsorgan. I anbefalingens kapittel 9, «Styrets arbeid», anbefales på dette grunnlag blant annet:

«Slike utvalg bør bestå av styremedlemmer som er uavhengige av den daglige ledelsen.»

Et revisjonsutvalg forutsettes etter NUES anbefaling å ha kompetanse innen regnskap.

Når det gjelder anbefalingen om styrets uavhengighet heter det i anbefalingen på s. 28-29 i kommentarene til anbefalingens kapittel 8 blant annet følgende:

«Flertallet av de aksjeeiervalgte medlemmene bør være uavhengige av selskapets daglige ledelse og selskapets vesentlige forretningsforbindelser [sic]. Det er viktig at styret er slik sammensatt at det kan vurdere den daglige ledelse og vesentlige avtaler som inngås av selskapet på uavhengig grunnlag.

Det bør legges vekt på at styret har tilstrekkelige forutsetninger til å foreta selvstendige vurderinger av ledelsens saksfremlegg og selskapets virksomhet. Generelt vil et styremedlem kunne defineres som uavhengig når vedkommende ikke har forretningsmessige, familiære eller andre relasjoner som må antas å kunne påvirke vedkommendes vurderinger og beslutninger. Det er vanskelig å gi en uttømmende oversikt over hvilke forhold som påvirker et styremedlems uavhengighet. Ved vurderingen av om et styremedlem er uavhengig av selskapets ledelse eller vesentlige forretningsforbindelser bør det blant annet legges vekt på at vedkommende ikke

- har vært ansatt i en ledende stilling i selskapet (eventuelt konsernet) de siste fem år
- mottar annen godtgjørelse enn styrehonoraret fra selskapet (gjelder ikke eventuelle pensjonsutbetalinger)
- har eller representerer forretningsmessige relasjoner med selskapet
- har resultatavhengig styrehonorar eller opsjoner i selskapet
- har kryssrelasjoner med den daglige ledelsen, andre styremedlemmer eller andre tilknyttede for aksjeeierne
- har vært partner eller ansatt i selskapets nåværende revisjonsselskap i løpet av de siste 3 år.»

13.4.3 EØS-rett

Hovedregelen om revisjonsutvalgets sammensetning gis i revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 første

⁹ Prospektet må være i henhold til direktiv 2003/71/EF

avsnitt annet punktum, hvor det blant annet heter følgende:

«The Member State shall determine whether audit committees are to be composed of non-executive members of the administrative body and/or members of the supervisory body of the audited entity and/or members appointed by the general meeting of shareholders of the audited entity. At least one member of the audit committee shall be independent and shall have competence in accounting and/or auditing.»

Av artikkel 41 nr. 2 følger at etableringen av et revisjonsutvalg ikke behøver å berøre det ansvar andre selskapsorganer har etter ellers gjeldende regler. (Direktivet forbyr imidlertid heller ikke at medlemsstatene oppstiller særlige ansvarsregler for revisjonsutvalgets medlemmer.)

Dersom styret etter unntaksbestemmelsen for mindre foretak skal ivareta revisjonsutvalgets oppgaver etter artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt, er det fastsatt at styrets leder, dersom han er ledende ansatt i foretaket, ikke kan være leder når styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver.

13.4.4 Dansk og svensk rett

13.4.4.1 Danmark

Etter RL § 31 stk. 1 annet punktum skal medlemmene i revisjonsutvalget bestå av styremedlemmer som ikke inngår i virksomhetens «direktion». Det følger av § 50 i *lov om aktieselskaber* (AL) at styret i utgangspunktet skal ansette en direktion bestående av fra ett til tre medlemmer. Selskapets vedtekter kan imidlertid angi at styret skal ansette en større direktion. Styrets formann kan ikke være medlem av direktionen.

Angivelsen av direktionens oppgaver etter AL § 54 svarer i det vesentlige til oppgavene til daglig leder etter de norske aksjelovene. Etter RL § 31 stk. 1 tredje punktum skal minst ett medlem av revisjonsutvalget være både uavhengig av virksomheten, og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

I spesialmerknedene til RL § 31 stk. 2 er det angitt at kvalifikasjonskravet skal sikre at revisjonsutvalget kan utøve sin lovpålagte funksjon. Kvalifikasjonene skal minimum være tilstrekkelige til at revisjonsutvalget, jf. stk. 1, henholdsvis styret, jf. stk. 4, kan foreta en selvstendig vurdering av om regnskapsrapporteringsprosessen, og herunder internkontroll, risikostyring og lovpålagt revisjon, sett hen til virksomhetens kompleksitet og omfang, er tilrettelagt og utført på en hensiktsmessig måte. Kvalifikasjonskravet skal dessuten være tilstrekkelig til at revisjonsutvalget, henholdsvis styret, blir i

stand til å vurdere den eksterne revisors uavhengighet. Etter bestemmelsen oppstilles ikke noe ubetinget krav om formalkompetanse. Også realkompetanse, oppnådd for eksempel gjennom erfaring, vil kunne oppfylle kravet. I spesialmerknedene til bestemmelsen legges det ellers til grunn at det normalt vil være tilstrekkelig hvis kvalifikasjonene er oppnådd gjennom en eller flere av følgende utdannelser eller stillinger i børsnoterte selskaper, i andre virksomheter av særlig allmenn interesse, eller i andre virksomheter som følger tilsvarende regnskapsregler:

- Godkjennelse som statsautorisert eller registrert revisor, eller andre tilsvarende kvalifikasjoner
- Erfaring fra ansvar for regnskapsrapporteringsprosessen oppnådd som finansdirektør
- Erfaring fra ledelsen av en internrevisjonsenhet
- Erfaring fra medlemskap i et revisjonsutvalg
- Annen erfaring med overvåkning av regnskapsavleggelse og revisjon av regnskaper
- Annen tilsvarende relevant erfaring.

Det er presisert at de nevnte kvalifikasjonene enten kan være oppnådd gjennom arbeid i Danmark eller i et annet land.

Ved vurderingen av om medlemmet er uavhengig er det angitt at det skal ses hen til EU-kommisjonens rekommandasjon 2005/162/EF. Det skal imidlertid tas hensyn til særlige danske forhold, herunder det lovfestede skillet mellom styre og ledelse, og forbudet mot at ledende ansatte (direktionen) kan velges som styreformann. Det skal etter merknedene til bestemmelsen legges avgjørende vekt på at medlemmet ikke er ledende ansatt i virksomheten, og ikke er eller har vært ansatt i virksomheten de siste fem år.

13.4.4.2 Sverige

Etter forslaget i prop. 2008/09:135 til 8 kap 49a § ABL stk. 1 første pkt. er plikten til å ha et revisjonsutvalg lagt til styret. I prop. 2008/09: 135 uttales i den forbindelse blant annet på s. 115:

«Enligt regeringens mening bör alltså revisionsutskottet bestå av styrelseledamöter som utses av styrelsen själv.»

I prop. 2008/09:135 er det videre lagt til grunn at direktivet oppstiller krav om at foretakets ansatte ikke kan være medlemmer av revisjonsutvalget. Det er foreslått bestemmelse som gjennomfører denne direktivfortolkningen i 8 kap 49a § ABL stk. 1 annet pkt., hvor det således fremgår medlemme-

ne i revisjonsutvalget ikke kan være ansatte i foretaket.

Etter bestemmelsens tredje pkt. skal minst et medlem av revisjonsutvalget være uavhengig og ha kompetanse innen regnskap eller revisjon. Det følger av bestemmelsens stk. 2 at de nevnte krav til revisjonsutvalgets medlemmer gjelder tilsvarende for det samlede styret dersom det er bestemt at styret ikke skal ha noe særskilt revisjonsutvalg.

I regjeringens begrunnelse heter det i prop. 2008/09:135 blant annet følgende:

«Regeringen instämmer i att [revisionsutskottet bör bestå av styrelseledamöter som utses av styrelsen själv]. Det är [...] minst kostsamt för bolaget och överensstämmer bättre med svensk bolagsrätt, bl.a. i fråga om ansvar. Likaså talar det faktum att det, av företagets ledande befattningshavare, normalt endast är den verkställande direktören som sitter i styrelsen för en sådan ordning.»

Når det gjelder kravet til uavhengighet uttales i prop. 2008/09:135 at det nærmere innholdet i kravet ikke bør bestemmes ved lov. Dette begrunnes med at det er vesentlig at reglene på området er vel forankret i næringslivet og at de er tilstrekkelig fleksible, slik at de raskt kan tilpasses nye krav. Det konkluderes med at regelverket derfor så langt som mulig bør overlates til næringslivets selvregulering og god revisjonsskikk i den grad det ikke er særlige hensyn taler for noe annet.

Om kravet til kompetanse uttales i prop. 2008/09:135 blant annet følgende:

«Direktivets krav på att den oberoende styrelseledamöten ska ha redovisnings- eller revisionskompetens saknar motsvarighet i koden. Den uttrycker dock att styrelsen ska ha en med hänsyn till bolagets verksamhet, utvecklingsskede och förhållanden i övrigt ändamålsenlig sammansättning, präglad av mångsidighet och bredd avseende ledamöternas kompetens, erfarenhet och bakgrund (regel 4.1). Ingenting hindrar att även innebörden av kravet på redovisnings- eller revisionskompetens preciseras genom kommande regler inom ramen för näringslivets självreglering.»

13.4.5 Kredittilsynets forslag

I Kredittilsynets høringsforslag er det foreslått at revisjonsutvalgets medlemmer skal velges av og blant styrets medlemmer. Det er videre foreslått krav til at utvalget samlet skal ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Det er presisert at minst ett av medlemmene i revisjonsut-

valget skal være uavhengig og ha kompetanse innen regnskap og revisjon.

I sin drøftelse av uavhengighetskravet viser Kredittilsynet til rekommandasjon 2005/162/EF om uavhengige styremedlemmer og til drøftelsen i NUES anbefaling. Kredittilsynet bemerker at et medlem som et generelt utgangspunkt kan anses for å være uavhengig når det ikke foreligger noen ervervsmessige, familiemessige eller andre bånd til foretaket eller dets kontrollerende aksjonærer eller til disses ledelse som kan gi anledning til en interessekonflikt som kan påvirke vedkommendes dømmekraft.

I høringsnotatet har Kredittilsynet lagt til grunn at direktivets kompetansekrav gjelder realkompetanse. Kredittilsynet viser i den forbindelse til at det i EU-kommisjonens rekommandasjon 15. februar 2005, ikke oppstilles et krav om formell utdanning.

13.4.6 Høringsinstansenes merknader

NHO støtter forslaget om at medlemmene i revisjonsutvalget skal være medlemmer i styret. NHO bemerker ellers at det vil være en fornuftig løsning å ikke definere uavhengighetskravet nærmere, men at NUES anbefaling bør være retningsgivende sammen med andre relevante fremtidige regler på området.

Når det gjelder kompetansekravet bemerker NHO blant annet følgende:

«Et moment som bør nevnes som relevant for vurderingen av kompetansen til minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget, er foretakets art og virksomhet. Dette fremstår som temmelig åpenbart, men bør nevnes i odelstingsproposisjonen. Det er klart at ulike foretak har høyst ulik kompleksitet og ulikt innhold når det gjelder finansielle forhold og regnskapsforhold.»

FNH støtter foreslaget om at revisjonsutvalget skal være et arbeidsutvalg under styret, bestående av styremedlemmer, og viser blant annet til at dette også ligger til grunn for den norske anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse.

Om Kredittilsynets forslag til revisjonsutvalgets sammensetning uttaler *Sparebankforeningen* blant annet følgende:

«Sparebankforeningen legger til grunn at det med regnskaps- eller revisjonskompetanse ikke nødvendigvis menes formell kompetanse, men at også realkompetanse bør anses å oppfylle kravet.

Mange sparebanker vil ganske sikkert finne det vanskelig å rekruttere medlemmer som er lokalt forankret og som både oppfyller kravet til regnskapsfaglig kompetanse og uavhengighet.

Betyr eksempelvis uavhengighet i forhold til forretningsmessige relasjoner at vedkommende ikke kan ha innskudd eller lån i banken? Vi har for øvrig merket oss at høringsnotatets drøfting av kravet til utvalgmedlemmenes uavhengighet innfører begrepet «kryssrelasjoner». For oss er det uklart hva som egentlig menes med dette. Foreningen er av den oppfatning at spørsmålet om uavhengighet, og som vi erkjenner er komplisert, ikke er tilfredsstillende drøftet i høringsnotatet.

Alt i alt mener vi det vil kunne bli vanskelig for mange sparebanker å finne personer med lokal forankring og som tilfredsstiller kravene til regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse og uavhengighet. Etter vår oppfatning er dette nok et argument for at ordningen med revisjonsutvalg passer dårlig for mange små- og mellomstore sparebanker.

Det bør også tillegges vekt at disse bankene vil ha færre komplekse transaksjoner og en mer oversiktlig organisasjonsstruktur enn større banker.»

Om kravet til uavhengighet uttaler *E&Y* blant annet følgende:

«Vi mener også det bør presiseres og tydeliggjøres at kravet til uavhengighet for medlemmer av revisjonsutvalget er andre enn kravene til uavhengighet for revisor. Dette fordi ordlyden kan gi inntrykk av at det er de samme reglene som gjelder, noe som kan gi grobunn for forvirring. I denne sammenheng bør det også klargjøres om ansattes representanter i styret er valgbare til revisjonsutvalget. Vi antar at dette er tilfelle, men det bør da klargjøres om det skal stilles visse krav til at disse ikke har ledende stillinger, samt at den lønn de mottar fra selskapet selvfølgelig ikke innebærer noe habilitetsproblem.»

13.4.7 Departementets vurdering

13.4.7.1 Generelt om revisjonsutvalgets sammensetning

Departementet støtter Kredittilsynets forslag om at revisjonsutvalget skal utgå fra styret som et arbeidsutvalg. I tråd med løsningen som er foreslått, innebærer dette at revisjonsutvalgets medlemmer skal velges av og blant styrets medlemmer. De nærmere krav som oppstilles til revisjonsutvalgets medlemmer, jf. drøftelsen nedenfor, vil dermed måtte oppfylles ved valget av styremedlemmer.

Departementet har vurdert om det bør lovfestes hvor mange medlemmer revisjonsutvalget skal ha. Departementet antar på generelt grunnlag at antallet medlemmer bør reflektere de oppgaver revisjonsutvalget er satt til å utføre, og at det således

bør tas hensyn til mulige medlemmers kvalifikasjoner og til at møter mv. lar seg gjennomføre på en effektiv måte. Imidlertid har departementet ikke funnet det naturlig å regulere dette i lov. Etter departementets syn er det hensiktsmessig å åpne for tilstrekkelig fleksibilitet til at styret selv kan tilpasse antallet til det som anses nødvendig ut fra virksomhetens art og omfang. Om det skulle vise seg å være et behov, kan nærmere retningslinjer eventuelt oppstilles i en «beste praksis»-anbefaling. Departementet vil imidlertid presisere at revisjonsutvalget uansett ikke kan bestå av samtlige styremedlemmer med mindre adgangen til å vedtektsfeste at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg er benyttet, jf. omtalen i kapittel 13.3.7.1.

13.4.7.2 Nærmere om kravet til uavhengighet

Når det gjelder uavhengighetskravet viser departementet, som Kredittilsynet, til det som er sagt i rekkommandasjon 2005/162/EF om uavhengige styremedlemmer og i NUES anbefaling om eierstyring og selskapsledelse, som danner et naturlig utgangspunkt for vurderingen. Departementet finner således å kunne slutte seg til det generelle utgangspunkt som er lagt til grunn i Kredittilsynets høringsnotat om at uavhengighet kan sies å foreligge dersom det ikke foreligger noe ervervsmessige, familiemessige eller andre bånd til foretaket eller dets kontrollerende aksjonærer eller til disses ledelse som kan gi anledning til en interessekonflikt som kan påvirke vedkommendes dømmekraft.

Kredittilsynets forslag innebærer at et styremedlem kan sitte i revisjonsutvalget, selv om det (i strid med NUES anbefaling) er ledende ansatt i selskapet. Etter departementets vurdering er dette i strid med direktivet. En lignende fortolkning er lagt til grunn i loven som er vedtatt i Danmark. Departementet legger til grunn at dersom hensikten med å innføre revisjonsutvalg skal oppfylles, må dets medlemmer inneha tilstrekkelig kompetanse til å utføre sine oppgaver, og dets vurderinger og råd må i størst mulig grad være uavhengig av ledelsen i selskapet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det, i samsvar med NHOs høringsmerknad, innføres en bestemmelse som forbyr styremedlemmer som er ledende ansatte i foretaket fra å sitte i revisjonsutvalget.

I Sverige er det lagt til grunn at direktivet krever at nevnte forbud også omfatter styremedlemmer som er ansatt i foretaket i ikke-ledende stillinger. Departementet viser til at fortolkningen som er lagt til grunn i Sverige ikke følger direkte av direktivets ordlyd, og at det således etter direktivet isolert

sett må være adgang til å åpne for at styremedlemmer som er ansatt i ikke-ledende stillinger kan være medlemmer av revisjonsutvalget. Etter departementets vurdering kan det imidlertid på bakgrunn av det svenske lovforslaget, reises spørsmål om det likevel burde gjøres gjeldende en begrensning mot at styremedlemmer som er ansatt i foretaket i ikke-ledende stillinger (og da forutsetningsvis særlig ansattevalgte styrerepresentanter) er medlemmer i revisjonsutvalget. Departementet viser i den forbindelse til at hensikten med kravet til revisjonsutvalg er å sikre en behandling av forhold knyttet til internkontroll, risikostyring og finansiell rapportering som reelt sett er uavhengig av selskapets ledelse, og at ansatterepresentanter ofte vil kunne befine seg i en posisjon som kan være utsatt for press fra ledelsen. Dette tilsier at ansatterepresentanter ikke generelt kan anses for å være fullstendig uavhengige.

Departementet viser imidlertid til at ansatterepresentanter ofte har en særlig kompetanse når det gjelder selskapets forhold, og ofte også vil være i en særstilling når det gjelder mulighetene for å oppdage og påpeke feil og/eller misligheter i selskapet. Etter departementets syn bør revisjonsutvalg ikke uten videre avskjæres denne typen kompetanse. Etter departementets vurdering vil hensynet til revisjonsutvalgets uavhengighet være tilstrekkelig sikret ved at det presiseres at en ansatterepresentant ikke kan sitte i revisjonsutvalget i egenskap av å være medlemmet som skal ha revisjons- eller regnskapsfaglig kvalifikasjoner, og som skal være uavhengig. Det vises til at en tilsvarende forståelse av dette uavhengighetskravet er lagt til grunn i spesialmerknaden til den tilsvarende danske bestemmelsen, på grunnlag blant annet av rekommandasjon 2005/162/EF om styremedlemmers uavhengighet.

13.4.7.3 *Nærmere om kravet til kompetanse*

Etter direktivet er det forutsatt at kompetansekravet ikke skal forstås som et krav til formalkompetanse. Departementet legger derfor, som Kredittilsynet, til grunn at det må vurderes konkret om en aktuell kandidat oppfyller kompetansekravet.

Departementet bemerker for øvrig også at Kredittilsynets forslag om at det generelt kreves at revisjonsutvalget samlet sett innehar den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og omfang er nødvendig for å ivareta sine oppgaver, kan medføre at det i noen selskaper ikke er tilstrekkelig at det bare er én person som har kompetanse innen regnskap eller revisjon. Det kan således tenkes at det i noen selskaper er behov for at det i revisjonsutvalget både sitter personer som har kompetanse innen

regnskap og innen revisjon, og at det etter forholdene også kan være nødvendig at revisjonsutvalget har medlemmer med andre former for kompetanse enn de som konkret er nevnt.

Etter departementets oppfatning er det ikke behov for å oppstille et krav til formell utdanning. Siden revisjonsutvalget skal bestå av styremedlemmer, vil det være generalforsamlingens plikt å påse at de som velges oppfyller kravet. En vurdering av kandidatens kompetansemessige forutsetninger må dermed forutsettes å ligge i innstillingen av kandidaten, og det vil være generalforsamlingen som må ta stilling til om en konkret kandidats realkompetanse kan anses tilstrekkelig.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å oppstille en oppregning av kvalifikasjoner som må anses for å oppfylle kompetansekravet, på linje med den som er oppstilt i spesialmerknadene til den danske bestemmelsen, jf. omtalen i punkt 13.4.4.1. Selv om departementet for så vidt antar at de kvalifikasjoner som der er nevnt som hovedregel vil kunne oppfylle kravet, og at den danske oppregning sånn sett kan ses som retningsgivende, er det departementets vurdering at terskelen der er lagt svært høyt når det som eksempler nevnes kvalifikasjoner som godkjent revisor, som finansdirektør eller som leder av internrevisjonsenheten i et børsnotert foretak. Departementet antar at realkompetanse tilegnet i en lavere stilling enn de nevnte etter en konkret vurdering vil kunne være tilstrekkelig, avhengig av virksomhetens art og omfang. Departementet vil dessuten ikke utelukke at det kan være tilfeller hvor konkret erfaring som der er angitt, etter en helhetsvurdering av erfaringens innhold, må anses for ikke å være tilstrekkelig.

13.4.7.4 *Nærmere om tilfellene hvor revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av styret*

I tilfeller hvor styret fungerer som selskapets revisjonsutvalg i henhold til særskilt vedtektsbestemmelse, jf. omtalen ovenfor, er det forutsatt at det samlede styret må oppfylle de alminnelige krav til et revisjonsutvalgs sammensetning.

I tilfeller hvor styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver etter hjemmelen i forslaget til § 6-41 annet ledd i allmennaksjeloven, vil foretaket som nevnt ikke ha et revisjonsutvalg. Styret vil likevel ha plikt til å påse at de særlige oppgavene, jf. omtalen i neste kapittel, som tilligger revisjonsutvalget, ivaretas. Dersom styreleder ikke er uavhengig av selskapets ledelse, er det i slike tilfeller etter direktivet, jf. artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt, et krav om at vedkommende ikke kan fungere som leder

når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg. At det i samsvar med Kredittilsynets forslag utpekes en annen person til å lede styret i slike tilfeller vil etter departementets oppfatning ikke være tilstrekkelig i tilfeller hvor styrelederen for eksempel på grunn av sin personlighet eller prestisje har en særlig dominerende stilling i styret. Hensynet til å oppnå en behandling som reelt sett oppfyller minstekrav til uavhengighet, tilsier derfor etter departementets vurdering at styrelederen fullstendig bør avstå fra å delta i møtet. Dette foreslås lovfestet i sammenheng med de bestemmelsene som åpner adgang for styret til i slike tilfeller å ivareta revisjonsutvalgets oppgaver.

13.5 Revisjonsutvalgets oppgaver

13.5.1 Gjeldende rett

De plikter som etter direktivet er lagt til revisjonsutvalget omfattes etter gjeldende norsk rett i prinsippet av de generelle bestemmelsene som regulerer forvaltningen av selskapet, og hører dermed særlig inn under styret, jf. særlig aksjelovene §§ 6-12 og 6-13. Styrets plikter etter disse bestemmelsene er imidlertid ikke like detaljerte som direktivets krav til revisjonsutvalgets oppgaver.

Av aksjelovene § 6-12 annet ledd følger at styret i nødvendig utstrekning skal fastsette planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten. Etter bestemmelsens tredje ledd skal styret holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling, og det har plikt til å påse at formuesforvaltningen er gjensstand for betryggende kontroll. Det enkelte styre- medlem kan, jf. revisorloven § 6-2, innenfor rammen av revisjonsoppdraget, kreve å få opplysninger som revisor har fått kjennskap til, dersom disse kan gis uten å føre til uforholdsmessig skade for selskapet.

Valg av revisor i forskjellige typer selskaper ligger som oftest til generalforsamlingen, representantskapet eller lignende. Selv om det ofte vil være styret som innstiller til valg av revisor, gjelder dette ikke ubetinget. Blant annet vil det i noen selskaper være praksis at valgkomiteen forbereder (innstiller til) valg av revisor.

13.5.2 NUES Anbefaling Eierstyring og Selskapsledelse

I anbefalingens kapittel 9, «Styrets arbeid», anbefales blant annet:

«Styret bør vurdere bruk av styreutvalg for å bidra til grundig og uavhengig behandling av sa-

ker som gjelder finansiell rapportering og godtgjørelser til ledende ansatte. Slike utvalg bør bestå av styremedlemmer som er uavhengige av den daglige ledelsen.

Styret bør informere om eventuell bruk av styreutvalg i årsrapporten.»

Kommentaren til NUES anbefaling punkt 9, s. 35:

«Hvis det etableres styreutvalg, bør styret fastsette instruks for disse. Styreutvalgene bør ha anledning til å trekke på ressurser i selskapet, eller hente råd og anbefalinger fra kilder utenfor selskapet.»

På s. 34 i anbefalingen gis det følgende anbefalinger om et revisjonsutvalgs naturlige oppgaver:

- «– forberede styrets kvalitetssikring av den finansielle rapporteringen
- overvåke selskapets interne kontroll, selskapets risikovurderingssystemer og internrevisjon hvor en slik funksjon er etablert
- ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor angående revisjonen av selskapets årsregnskap/konsernregnskap
- gjennomgå med revisor og overvåke revisor/revisjonsselskapets uavhengighet, herunder andre tjenester enn revisjon som er levert fra revisor/revisjonsselskapet
- å fremme innstilling ved valg av revisor.»

Anbefalingen forutsetter at bedriftsforsamlingen i selskaper som har et slikt organ bør be om innspill fra revisjonsutvalget.

13.5.3 EØS-rett

I artikkel 41 nr. 2 finnes følgende angivelse av hvilke oppgaver revisjonsutvalget skal utføre:

- a) monitor the financial reporting process;
- b) monitor the effectiveness of the company's internal control, internal audit where applicable, and risk management systems;
- c) monitor the statutory audit of the annual and consolidated accounts;
- d) review and monitor the independence of the statutory auditor or audit firm, and in particular the provision of additional services to the audited entity.»

Av artikkel 41 nr. 3 fremgår at innstilling til valg av revisor skal bygge på revisjonsutvalgets anbefaling.

Etter artikkel 41 nr. 4 plikter selskapets valgte revisor å rapportere til revisjonsutvalget om vesentlige forhold som avdekkes gjennom revisjonen, og herunder særlig om vesentlige svakheter som er

avdekket ved den interne kontroll knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen.

Det er uttrykkelig presisert at arbeid som utføres av revisjonsutvalget ikke behøver å berøre plikter som etter annen lovgivning påhviler foretakets tillitsvalgte og ledelse. Direktivets formulering vil for eksempel omfatte ansvaret som i Norge gjelder etter allmennaksjeloven §§ 6-12 til 6-15.

13.5.4 Kredittilsynets forslag

I høringsnotatet foreslo Kredittilsynet at det inntas en generell lovbestemmelse som reflekterer de overordnede prinsippene om revisjonsutvalgets oppgaver som er den samme for alle typer foretak av allmenn interesse. Disse oppgavene er i Kredittilsynets forslag til ny § 7-7 i allmennaksjeloven angitt slik:

«Revisjonsutvalget skal:

- a) forberede styrets kvalitetssikring av finansiell rapportering
- b) overvåke den interne kontroll, risikovurderingssystemer og internrevisjon hvor slik funksjon er etablert
- c) overvåke og ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet/konsernregnskapet
- d) gjennomgå med revisor og overvåke revisors uavhengighet, herunder andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor
- e) fremme innstilling ved valg av revisor»

Likelydende bestemmelser er foreslått inntatt i spesiallovgivningen for andre foretaksformer som er omfattet av kravet til revisjonsutvalg.

Kredittilsynet påpeker at det vil være opp til det enkelte styret å fastsette instruks for det nærmere innholdet i disse oppgavene. Det vises i den forbindelse til at revisjonsutvalget skal være et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret, og at det etter forslaget ikke skal ha beslutningskompetanse.

I sin drøftelse av forslaget viser Kredittilsynet videre til at det i direktivets fortale pkt. 24 klart presiseres at revisor eller revisjonsselskap ikke på noen måte skal være underordnet revisjonsutvalget.

Kredittilsynet viser til at det er positivt at arten og omfanget av tilleggstjenester som etterspørres fra revisor vil måtte gis større oppmerksomhet fra revisjonsklientens side fordi revisjonsutvalget etter bestemmelsen plikter å gjennomgå og overvåke revisors uavhengighet. Kredittilsynet presiserer imidlertid at det fortsatt vil være et ansvar for revisor å påse at han til enhver tid er tilstrekkelig uavhengig i forhold til revisjonsklienten.

Kredittilsynet har videre pekt på at revisor etter

gjeldende revisorlov plikter å vurdere selskapets internkontroll, og påpeke eventuelle mangler ved denne. Kredittilsynet foreslår at det presiseres at vurderingen og eventuelle påpekninger etter denne bestemmelsen skal bringes til revisjonsutvalgets kunnskap.

Kredittilsynet bemerker at siden revisjonsutvalget ikke skal treffe noen avgjørelser, er det ikke naturlig å kreve at det føres egen protokoll for utvalgets møter. Kredittilsynet mener imidlertid det bør komme klart frem av styreprotokollen når styret har fungert som revisjonsutvalg, hvilke overvåknings- og kontrolltiltak som er gjort, resultatet av dem, og de vurderinger og konklusjoner styret som revisjonsutvalg kommer til på bakgrunn av det arbeidet som er gjort.

13.5.5 Høringsinstansenes merknader

I sin høringsuttalelse gir *DnR* følgende merknader til Kredittilsynets forslag om revisjonsutvalgets oppgaver:

«I forslaget til asal § 7-7 bokstav a står det at revisjonsutvalget skal «forberede styrets kvalitetssikring» av finansiell rapportering. Den engelske teksten er «monitor the financial reporting process». Etter vår vurdering gir disse setningene noe ulik mening. Denne oppgaven er ikke nærmere kommentert i kapittel 11.10 i høringsforslaget. I oversettelsen av direktivet, som er gjengitt der, er formuleringen «overvåke prosessen for regnskapsavleggelsen» brukt. Vi mener oversettelsen av direktivet gir en mer presis forståelse av innholdet i direktivets engelske versjon.

I forslaget til asal ny § 7-7 bokstav c) står det at revisjonsutvalget skal «overvåke og ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet/konsernregnskapet». I Norge er en av revisors oppgaver å kontrollere styrets overholdelse av noen oppgaver og plikter. Det er for eksempel styret som avlegger årsregnskapet, og det er revisors oppgave å kontrollere dette. I andre land er det ikke alltid styret som har denne oppgaven. Med bakgrunn i dette mener vi at det foreslåtte begrepet 'overvåker' er uheldig, og det vil kunne fremstå som om at styret skal overvåke den instansen som skal kontrollere at styret overholder de ovenfor nevnte oppgavene. Vi foreslår derfor at begrepet «overvåke» strykes slik at bestemmelsen kun krever at revisjonsutvalget skal ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet/konsernregnskapet. Vi gjør i tillegg oppmerksom på at begrepet 'årsregnskapet' i regnskapsloven § 3-2 inkluderer konsernregnskap.

I asal § 7-7 bokstav d står det «gjennomgå med revisor og overvåke revisors uavhengighet, herunder andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor». Formuleringen etter komma er uklar. Vi viser til at setningen i den norske oversettelsen av direktivteksten er oversatt til: «.....revisors uavhengighet, særlig utføringen av tilleggstjenester til foretaket som revideres».

Gjensidige Forsikring peker i høringen på at løsningen som er foreslått, hvor revisjonsutvalget skal innstille til valg av revisor, harmonerer dårlig med gjeldende ordninger for valg av revisor i forskjellige typer selskaper, siden dette i utgangspunktet ligger til generalforsamlingen, representantskapet eller lignende. Selv om det ofte vil være styret som innstiller til valg av revisor, gjelder dette ikke ubetinget. Blant annet påpeker *Gjensidige Forsikring* at ordningen deres er at valgkomiteen forbereder (innstiller til) valg av revisor. Etter *Gjensidiges* syn kan en lovregel som i praksis medfører innstillingsrett for styret skape et uheldig avhengighetsforhold mellom de som fastsetter regnskapet og de som reviderer det.

FNH har blant annet følgende merknader til Kredittilsynets forslag om revisjonsutvalgets oppgaver:

«I særlovene der revisjonsutvalgets oppgaver defineres, er det i forslagene brukt følgende ordlyd, jf for eksempel forslag til ny § 16 b i forretningsbankloven:

«a) forberede styrets kvalitetssikring av finansiell rapportering»

En slik formulering kan leses som om styret kun har et kvalitetssikringsansvar for finansiell rapportering. Slik vi oppfatter det har styret primæransvaret for den finansielle rapportering, ikke kun kvalitetssikring, jf for eksempel regnskapslovens § 3-5: «For regnskapspliktige som har styre, skal årsregnskapet og årsberetningen underskrives av samtlige styremedlemmer.» Lovtekstene bør således etter vår oppfatning omformuleres til å «forberede styrets finansielle rapportering».

FNH mener at man bør vurdere å åpne for en adgang til å la styret delegere sine oppgaver knyttet til internrevisjon til revisjonsutvalget ved endring i internkontrollforskriften.

E&Y har pekt på et behov for at ansvarsforholdet mellom styre, revisor og revisjonsutvalg klargjøres og utdypes.

13.5.6 Departementets vurdering

13.5.6.1 Revisjonsutvalgets oppgaver og saksbehandling

Revisjonsutvalgets overordnede funksjon er å føre en uavhengig kontroll med selskapets finansielle rapportering og kontrollsystemer. Direktivets nærmere krav til revisjonsutvalgets oppgaver er i hovedtrekk gjengitt og kommentert i gjeldende NUES anbefaling. Selv om reguleringen av revisjonsutvalgets arbeid etter departementets syn i utgangspunktet er et område som naturlig reguleres gjennom en «beste praksis»-anbefaling, bør de overordnede prinsippene for revisjonsutvalgets oppgaver, som følge av EØS-avtalen, lovfestes i samsvar med direktivets overordnede krav. På denne bakgrunn mener departementet at Kredittilsynets forslag i hovedsak bør følges opp ved at det gis en lovbestemmelse som i det vesentlige er den samme for alle typer foretak av allmenn interesse, jf. allmennaksjeloven § 6-43, og tilsvarende bestemmelser i spesiallovgivningen for andre selskapsformer.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å oppstille mer detaljerte krav til revisjonsutvalgets arbeid enn det som følger av Kredittilsynets forslag. Skulle det eventuelt oppstå behov for mer detaljerte retningslinjer, bør dette etter departementets oppfatning i utgangspunktet heller fastsettes gjennom en videreutvikling av NUES anbefaling enn ved lovgivning. Uansett vil det påhvile det enkelte styre å vurdere hvordan lovens krav, sett hen til virksomhetens art og omfang, i praksis bør følges opp, forutsetningsvis ved at det fastsettes nærmere instruks for revisjonsutvalgets arbeid. Det vises i den forbindelse særlig til at revisjonsutvalget er foreslått å være et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret, og at det i utgangspunktet ikke vil ha selvstendig beslutningskompetanse.

Når det gjelder den nærmere utformingen av lovbestemmelsen, er departementet enig med DnR i at formuleringen: «*forberede styrets kvalitetssikring av finansiell rapportering*» ikke oppfyller direktivets krav med tilstrekkelig presisjon. På den annen side er departementet enig med Kredittilsynet i at det er viktig å få frem at lovbestemmelsen ikke oppstiller noe eget ansvar for revisjonsutvalgets medlemmer, utover det ansvaret styret har etter gjeldende selskapslovgivning. Departementet mener imidlertid at styrets endelige ansvar fremkommer tilstrekkelig klart ved bruken av begrepet «forberede» i forslaget til § 6-43 første ledd bokstav a og tilsvarende bestemmelser i spesiallovgivningen. Det er uansett en forutsetning som følger av den overordnede

bestemmelsen i § 6-41 første ledd annet punktum og tilsvarende bestemmelser i spesiallovgivningen, hvor det heter at: «*Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret*». Departementet finner det således ubetenkelig å legge bestemmelsens ordlyd nærmere den norske oversettelsen av direktivteksten enn det Kredittilsynet har foreslått. Departementet viser i den forbindelse også til høringsmerknaden til FNH, og kan i det vesentlige slutte seg til anførselen om at det ikke bør gis en lovbestemmelse som kan skape et inntrykk av at styrets ansvar er et rent kvalitetssikringsansvar. Istedenfor «prosessen for regnskapsavleggelsen» som brukes i direktivoversettelsen, ser departementet det som hensiktsmessig å bruke begrepet «*regnskapsrapporteringsprosessen*». Det vises til at dette begrepet allerede er foreslått brukt i NOU 2008:16 i forbindelse med gjennomføringen av direktiv 2006/46/EF, og at bakgrunnen for bruken av dette begrepet der er at det allerede er innarbeidet i regnskapsmiljøer. Det vises i den forbindelse til at begrepet «*financial reporting process*» er brukt i den engelske versjonen av både direktiv 2006/46/EF og revisjonsdirektivet.

Departementet er enig med DnR i at bruken av begrepet «overvåker» i forslaget til allmennaksjeloven ny § 7-7 bokstav c (§ 6-43 bokstav c etter departementets forslag) kan fremstå som uheldig. Etter departementets vurdering bør det ikke utformes en ordlyd som kan forstås slik at styret har mulighet til å overprøve revisors faglige vurderinger. På denne bakgrunn foreslår departementet at bestemmelsen utformes i samsvar med DnRs forslag.

Departementet ser det ikke som hensiktsmessig på det nåværende tidspunkt å følge opp FNHs merknad om at styret bør få adgang til å delegere sine oppgaver knyttet til internrevisjonen ved endring i forskrift 22. september 2008 om risikostyring og internkontroll (internkontrollforskriften). Departementet viser til at forskriftshjemmelen for internkontrollforskriften er lagt til Kredittilsynet, og departementet legger til grunn at Kredittilsynet som ledd i den fremtidige oppfølgingen av denne forskriften, vil vurdere om det er hensiktsmessig og forsvarlig å åpne for en endring i tråd med FNHs forslag. Finansdepartementet foreslår for dette formål forskriftshjemler som gir Kredittilsynet kompetanse til å fastsette nærmere regler om revisjonsutvalg i banker, finansieringsforetak og forsikringselskaper.

Når det gjelder spørsmålet om revisjonsutvalget burde innstille til valg av revisor, er departementet enig med Gjensidige Forsikring i at hensynet til å unngå uheldige avhengighetsforhold må veie tungt. På den annen side vil departementet peke på

at det formelt sett uansett ikke er revisjonsutvalget/styret som treffer den endelige beslutningen om valg av revisor. Etter departementets syn må det dessuten vektlegges at et revisjonsutvalg gjennom sitt arbeid med internkontroll og finansiell rapportering, samt sin tette kontakt med selskapets (herunder også tidligere) revisorer, vil ha særlig gode forutsetninger for å vurdere hvilke krav som må stilles til en ny revisor. Dette tilsier at organet som skal innstille til valg av revisor uansett bør innhente revisjonsutvalgets vurdering. Siden det er et direktivkrav at innstilling til valg av revisor skal bygge på revisjonsutvalgets anbefaling, foreslår departementet at det oppstilles krav til at det velgende organ skal innhente revisjonsutvalgets uttalelse om valget. Rent praktisk legger departementet til grunn at dette kan løses ved at det innstillende organ (styre, valgkomité eller lignende) konsulterer revisjonsutvalget i prosessen med å utarbeide innstilling, og at revisjonsutvalgets uttalelse deretter følger innstillingen. Så lenge revisjonsutvalgets uttalelse foreligger, er det departementets vurdering at gjeldende prosedyrer for valg av revisor ellers i hovedsak kan videreføres.

Etter direktivet er det et krav at revisor eller revisjonsselskap skal underrette revisjonsutvalget om vesentlige forhold knyttet til den lovpliktige revisjonen, og da særlig om vesentlige mangler ved den interne kontroll av betydning for regnskapsrapporteringsprosessen. En plikt til å vurdere internkontrollen og eventuelt påpeke mangler ved denne foreligger etter gjeldende revisorlov. Etter departementets vurdering vil lovbestemmelsene som foreslås for de ulike typer foretak være tilstrekkelig til å sikre at slike forhold bringes til revisjonsutvalgets kunnskap i samsvar med direktivets krav.

I og med at revisjonsutvalget ikke skal treffe avgjørelser er det som Kredittilsynet påpeker, ikke naturlig å kreve at det føres egen protokoll for revisjonsutvalgets møter. Dersom det samlede styret imidlertid har fungert som revisjonsutvalg i henhold til særskilt vedtektsbestemmelse, eller utført revisjonsutvalgets oppgaver i henhold til unntaket for mindre foretak, må det imidlertid forutsettes at det alminnelige kravet til styreprotokoll gjelder, jf. aksjelovene § 6-29, og styreprotokollen må derfor i samsvar med aksjelovene § 6-29 første ledd, klart angi at styret har fungert som revisjonsutvalg, hvilke overvåknings- og kontrolltiltak som er gjort, resultatet av dem, og de vurderinger og konklusjoner styret som revisjonsutvalg har kommet til på bakgrunn av arbeidet som er gjort.

13.5.6.2 Nærmere om revisjonsutvalgets ansvar

Etter gjeldende rett vil styret i utgangspunktet være et kollegialt organ selv om det etableres et revisjonsutvalg i henhold til de reglene departementet her foreslår. Det vises i den forbindelse til drøftelsen av styrets uavhengighet i kommentaren til NUES anbefaling punkt 8, hvor det blant annet heter:

«Ved utøvelsen av styrets oppgaver er det viktig at styret, i samsvar med allmennaksjeloven, opptrer som et kollegialt organ. Styremedlemmene skal ikke opptre som individuelle representanter for ulike aksjeeiere, aksjeeiergrupper eller andre interessegrupper. For å bidra til aksjemarkedets tillit til styrets uavhengighet, bør minst to av styremedlemmene være uavhengige av selskapets hovedaksjeeiere. Et slikt prinsipp er særlig viktig i selskaper med en eller flere kontrollerende aksjeeiere som i praksis kan avgjøre et styrevalg.»

Beslutninger innen området for revisjonsutvalgets funksjoner, blant annet når det gjelder selskapets interne kontroll eller risikostyring, vil det etter departementets forslag fortsatt være styret som fatter. Et styremedlem som ikke har blitt tilstrekkelig opplyst eller varslet kan ved et eventuelt erstatningssøksmål, neppe høres med at revisjonsutvalget burde ha brakt forholdet til hans kunnskap, dersom han har stilt seg bak styrets beslutning uten å

på eget initiativ kreve nødvendige opplysninger fremlagt, eller eventuelt har krevd forbehold ført inn i styreprotokollen.

På den annen side vil det endelige ansvar for de funksjonene som utøves av revisjonsutvalget i utgangspunktet påhvile det enkelte styremedlem. Det er således ikke tale om noe kollektivt styreansvar, og det enkelte styremedlem kan i prinsippet bli pålagt ulikt ansvar på grunnlag av en konkret, individuell vurdering av skyldgrad, tilknytning til skadevoldelsen mv. Dette betyr isolert sett at selv om reglene om revisjonsutvalg ikke er ment å skulle medføre et økt eller endret ansvar for revisjonsutvalgets medlemmer sammenlignet med ansvaret til det enkelte styremedlem etter gjeldende rett, kan det ikke utelukkes at det kan oppstå konkrete tilfeller hvor det vil gjelde en strengere aktsomhetsnorm for medlemmer av revisjonsutvalget fordi de har større kjennskap til saksforholdet eller har fått opplysninger tidligere enn andre styremedlemmer. Departementet viser imidlertid til at revisjonsutvalget i utgangspunktet ikke har selvstendig beslutningskompetanse. En slik strengere aktsomhetsnorm må dermed antagelig knytte seg til at opplysninger som revisjonsutvalget hadde særlig oppfordring til å fremlegge for styret, ikke ble det, eller til at konkrete forhold burde vært varslet, og at tidsfaktoren var av særlig stor betydning for mulighetene til å avverge skaden.

14 Særlige krav til revisor ved revisjon av foretak av allmenn interesse

14.1 Kontakt med revisjonsutvalget

14.1.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett vil revisors kontakt forutsetningsvis være med styret. Gjeldende krav til dokumentasjon finnes i revisorloven § 5-3, mens det i § 5-6 er gitt regler om revisjonsberetningen og om taushetsplikt og opplysningsplikt i kapittel 6. Det vises for øvrig til omtalen av NUES anbefaling i neste avsnitt.

14.1.2 NUES Anbefaling Eierstyring og selskapsledelse

Det er i NUES anbefaling forutsatt at revisjonsutvalget vil ha kontakt med revisor i selskaper hvor det er etablert revisjonsutvalg. Når det gjelder revisors kontakt med styret, anbefales blant annet følgende:

«Revisor bør årlig fremlegge for styret hovedtrekkene i en plan for gjennomføring av revisjonsarbeidet.

Revisor bør delta i styremøter som behandler årsregnskapet. I møtene bør revisor gjennomgå eventuelle vesentlige endringer i selskapets regnskapsprinsipper, vurdering av vesentlige regnskapsestimer og alle vesentlige forhold hvor det har vært uenighet mellom revisor og administrasjonen.

Revisor bør minst en gang i året gjennomgå med styret selskapets interne kontroll, herunder identifiserte svakheter og forslag til forbedringer.

Styret og revisor bør ha minst ett møte i året uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede.»

14.1.3 EØS-rett

Etter direktivet artikkel 42 nr. 1 oppstilles en selvstendig plikt for revisor til å gi opplysninger til revisjonsutvalget som reflekterer revisjonsutvalgets oppgave med å overvåke revisors uavhengighet. Således skal revisorer og revisjonsselskaper som

utfører lovpliktig revisjon for foretak av allmenn interesse i henhold til artikkel 42 nr. 1 blant annet:

- «a) confirm annually in writing to the audit committee their independence from the audited public-interest entity;
- b) disclose annually to the audit committee any additional services provided to the audited entity; and
- c) discuss with the audit committee the threats to their independence and the safeguards applied to mitigate those threats as documented by them pursuant to Article 22(3).»

14.1.4 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har foreslått at det inntas en bestemmelse som oppstiller plikter for revisor som svarer til direktivet artikkel 42 nr. 1.

14.1.5 Høringsinstansenes merknader

DnR påpeker at direktivets krav til rapporteringsplikt for revisor til revisjonsutvalget etter artikkel 41 nr. 4 synes å være utelatt fra høringsforslaget, og mener dette bør inntas i ny bokstav d i § 5a-3.

14.1.6 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til Kredittilsynets forslag. Departementet foreslår imidlertid at det i samsvar med DnRs høringsmerknad inntas i bestemmelsen en rapporteringsplikt som svarer til artikkel 41 nr. 4.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at det bør presiseres at kontakten skal være med styret i tilfeller hvor foretaket har benyttet seg av muligheten til å la det samlede styret ivareta revisjonsutvalgets oppgaver i henhold til unntaksbestemmelsen for mindre foretak. Det er etter departementets vurdering ikke nødvendig å innta en tilsvarende presisering for tilfellene hvor det er vedtektsfestet at styret skal fungere som revisjonsutvalg, idet revisors plikt til å ha kontakt med styret da vil følge av hovedregelen siden styret da anses for å være revisjonsutvalg.

14.2 Åpenhetsberetning

14.2.1 Gjeldende rett

Det er ikke oppstilt krav til at det skal utarbeides en åpenhetsberetning etter gjeldende revisorlov.

14.2.2 EØS-rett

Det følger av direktivet artikkel 40 nr. 1 at medlemsstatene skal sikre at revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse, årlig offentliggjør en åpenhetsberetning på sitt nettsted. Åpenhetsberetningen skal være underskrevet av revisoren eller revisjonsselskapet, jf. artikkel 40 nr. 2.

Åpenhetsberetningen skal etter artikkel 40 nr. 1, minst inneholde følgende:

- «a) a description of the legal structure and ownership;
- b) where the audit firm belongs to a network, a description of the network and the legal and structural arrangements in the network;
- c) a description of the governance structure of the audit firm;
- d) a description of the internal quality control system of the audit firm and a statement by the administrative or management body on the effectiveness of its functioning;
- e) an indication of when the last quality assurance review referred to in Article 29 took place;
- f) a list of public-interest entities for which the audit firm has carried out statutory audits during the preceding financial year;
- g) a statement concerning the audit firm's independence practices which also confirms that an internal review of independence compliance has been conducted;
- h) a statement on the policy followed by the audit firm concerning the continuing education of statutory auditors referred to in Article 13;
- i) financial information showing the importance of the audit firm, such as the total turnover divided into fees from the statutory audit of annual and consolidated accounts, and fees charged for other assurance services, tax advisory services and other non-audit services;
- j) information concerning the basis for the partners' remuneration.»

14.2.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har i høringsnotatet foreslått at revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig

revisjon av årsregnskaper og konsoliderte regnskaper for foretak av allmenn interesse, pålegges en plikt til å utarbeide en beretning som sikrer åpenhet og innsyn i revisjonsvirksomheten. Kredittilsynet har lagt til grunn at arbeid med å utarbeide en slik beretning vil kunne bidra til at revisjonsselskapet får et særlig fokus på forhold som interne kvalitetskontrollsystemer, uavhengighet, klargjøring av et eventuelt nettverk m.m.

Kredittilsynet har foreslått at det inntas en unntakshjemmel i tilfelle det skulle oppstå spesielle situasjoner hvor plikten til å utarbeide en åpenhetsberetning vil kunne gi urimelige utslag.

14.2.4 Høringsinstansenes merknader

Om Kredittilsynets forslag til gjennomføring av revisjonsdirektivets krav til åpenhetsberetning uttaler DnR blant annet følgende:

«I samme paragraf nr 9 er "partners" oversatt med "eiernes", noe som etter vår vurdering ikke gir riktig mening ut fra formålet med bestemmelsen. Jf også at det er foreslått å fjerne kravet om at mer enn en viss andel av et revisjonsselskap må eies av "ansvarlige revisorer". I den norske oversettelsen av direktivet er "partners" oversatt med "partnere". DnR mener at denne oversettelsen, eventuelt "ansvarlige revisorer", gir en bedre mening.»

14.2.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i det vesentlige til Kredittilsynets vurdering, og foreslår at det inntas en bestemmelse i samsvar med Kredittilsynets forslag, men med visse endringer, hovedsaklig av språklig karakter, jf. forslaget til § 5a-2 i revisorloven.

Departementet er uenig med DnR i at «eierne» ikke gir riktig mening ut fra formålet med bestemmelsen. Slik departementet oppfatter bestemmelsen, er kravet til opplysninger om «remuneration» til partnere først og fremst satt fordi visse typer «remuneration» kan medføre uheldige insentiver ved at de kan påvirke vurderingen av hvilke oppdrag selskapet bør påta seg og/eller hvordan de bør utføres. Departementet viser dessuten til at alle eiere i en viss språklig forstand kan sies å være «partners». Det er departementets vurdering at «eiere», etter norsk språkbruk, bedre reflekterer direktivets mening enn «partnere».

Departementet ser at det i tilfeller hvor det er eksterne eiere, normalt ikke vil bli utbetalt den typen «remuneration» som direktivkravet først og fremst omhandler, men etter departementets vur-

dering, kan det ikke være grunnlag for å tolke direktivet innskrenkende slik at enkelte «partners» ikke skal være omfattet av opplysningskravet, dersom de har avtaler eller lignende med selskapet som medfører at det likevel utbetales «remuneration» i direktivets forstand. Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen utformes slik at det skal gis opplysninger om godtgjørelser til «eiere».

14.3 Særlige uavhengighetsregler

14.3.1 Gjeldende rett

I gjeldende revisorlov er det ikke oppstilt krav til rotasjon eller karenstid.

14.3.2 EØS-rett

Etter direktivet er det i artikkel 42 krav til rotasjon og karenstid for ledende revisjonspartnere som reviderer foretak av allmenn interesse.

I artikkel 42 nr. 2 oppstilles det krav om rotasjon av ledende revisjonspartner som på vegne av et revisjonsselskap utfører lovpliktig revisjon av foretak av allmenn interesse. Rotasjonskravet innebærer at revisjonsselskapet skal utpeke ny oppdragsansvarlig revisor innen det syvende året etter utnevnelsen. Det må gå minst to år før vedkommende revisor igjen kan delta i revisjon av dette foretaket.

Artikkel 42 nr. 3 oppstiller et forbud mot at ledende revisjonspartnere, i en periode på to år etter at revisjonsoppdraget ble avsluttet, tiltrer i ledende stilling hos revisjonsklienten. Dette gjelder både den som velges til revisor og den som utpekes som oppdragsansvarlig i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt.

Etter direktivet artikkel 2 nr. 16 er ledende revisjonspartner definert slik:

- «a) the statutory auditor(s) designated by an audit firm for a particular audit engagement as being primarily responsible for carrying out the statutory audit on behalf of the audit firm; or
- b) in the case of a group audit, at least the statutory auditor(s) designated by an audit firm as being primarily responsible for carrying out the statutory audit at the level of the group and the statutory auditor(s) designated as being primarily responsible at the level of material subsidiaries; or
- c) the statutory auditor(s) who sign(s) the audit report.»

Direktivet artikkel 39 åpner for at det kan gjøres unntak fra de særlige uavhengighetskravene som gjelder for revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon for foretak som ikke har utstedt verdipapirer notert på regulert marked, herunder kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

14.3.3 Kredittilsynets forslag

Kredittilsynet har foreslått en bestemmelse som innebærer at det vil gjelde et rotasjonskrav for den eller de revisorene som revisjonsselskapet har utpekt til å være ansvarlig revisor for oppdraget i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt som revisor. Det oppstilles krav til rotasjon av revisor minst hvert syvende år. Kredittilsynet har lagt til grunn at rotasjonskravet ved revisjon av konsern vil gjelde på selskapsnivå.

Kredittilsynet har videre foreslått at det åpnes for en adgang til å samtykke i at det i særlige tilfeller ikke gjennomføres rotasjon selv om det har gått mer enn syv år etter utnevnelsen. Kredittilsynet har lagt til grunn at dispensasjonspraksis bør være restriktiv, og at et eventuelt dispensasjonsvedtak dessuten også bør være tidsbegrenset.

Kredittilsynet har, i samsvar med direktivets krav, foreslått særlige bestemmelser om karenstid på to år for revisor i forhold til ledende stilling hos revisjonsklienten. Kredittilsynet har lagt til grunn at direktivet må forstås slik at karenstiden gjelder også i tilfeller der revisor eller revisjonsselskap frasier seg oppdraget eller foretaket velger ny revisor.

14.3.4 Høringsinstansenes merknader

E&Y mener bestemmelsen bør klargjøres, slik at det tydelig fremkommer at det ikke er krav om valg av ny revisor i de situasjoner hvor det er et revisjonsselskap som er valgt revisor, kun en intern rotasjon av hvem som utpekes som ansvarlig revisor.

Deloitte mener bestemmelsen om rotasjon lett kan misforstås, og at det må presiseres at kravet gjelder rotasjon av oppdragsansvarlig revisor, og ikke bytte av revisjonsselskap.

E&Y har tatt til orde for at det ved oppstilling av krav om revisorrotasjon ved revisjon av foretak av allmenn interesse, bør etableres en overgangsordning, for eksempel hvor et selskap opptas til notering på børs, slik at selskapet gis noe tid til om nødvendig å utpeke ny revisor. Det vises i den forbindelse til internasjonal praksis på området, hvor en to-års periode visstnok skal være vanlig.

DnR har følgende merknad til Kredittilsynets forslag om karenstid:

«I foreslått § 5a-5 forbys 'revisor' å tiltre i ledende stilling hos den revisjonspliktige innen en periode på minst to år fra siste revisjonsberetning ble avgitt. Etter vår mening bør det i lovteksten spesifiseres at det bare er 'ansvarlig revisor' eller utpekt 'ansvarlig revisor' på vegne av revisjonsselskapet for den aktuelle revisjonsplikti-ge, som omfattes av bestemmelsen.»

NHO ber departementet revurdere om utgangspunktet for beregningen av toårsperioden er i samsvar med direktivets krav.

14.3.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om at definisjonen av ledende revisjonspartnere knyttes til de bestemmelsene som gjennomfører de særlige kravene som direktivet oppstiller for ledende revisjonspartnere.

Departementet støtter Kredittilsynets forslag til krav om rotasjon for revisor, eventuelt den eller de revisorer som revisjonsselskapet har utpekt som ansvarlig for oppdraget. Departementet bemerker at det klart er forutsatt at rotasjonskravet gjelder bytte av oppdragsansvarlig revisor, og ikke bytte av revisjonsselskap. Departementet ser det som hensiktsmessig at dette presiseres i lovteksten. Ved revisjon av konsern, vil rotasjonskravet, i samsvar med Kredittilsynets forslag, gjelde på selskapsnivå.

Departementet er enig med Kredittilsynet i at det ikke bør oppstilles et generelt unntak fra rotasjonskravet i tilfeller der revisjonsklienten er et foretak av allmenn interesse som ikke utsteder om-

settelige verdipapirer på regulert marked. Departementet støtter imidlertid Kredittilsynets forslag om at det åpnes for en adgang til å samtykke i at det i særlige tilfeller ikke gjennomføres revisorrotasjon selv om det har gått mer enn syv år etter utnevnelsen.

Departementet er enig med E&Y i at det kan være behov for en overgangsordning for revisorer som normalt ikke reviderer foretak av allmenn interesse, men hvor en revisjonsklient blir et foretak av allmenn interesse, for eksempel i forbindelse med børsnotering. I motsetning til E&Y legger departementet imidlertid til grunn at det må kunne forventes at foretakene får valgt revisor som oppfyller lovens krav på sin neste ordinære generalforsamling. Departementet vil komme tilbake med nærmere overgangsregler i samsvar med dette, og har for dette formål foreslått en forskriftshjemmel.

Departementet slutter seg til Kredittilsynets forslag om karenstid i § 5a-5 i revisorloven. Departementet foreslår imidlertid at perioden skal begynne fra revisjonsoppdraget ble avsluttet istedenfor fra avgivelsen av siste revisjonsberetning. Departementet viser til at også kravet til karenstid i utgangspunktet gjelder ledende revisjonspartnere. Departementet ser det ikke som aktuelt å oppstille et krav til karenstid for revisjonsmedarbeidere generelt, og foreslår derfor at det i samsvar med DnRs høringsmerknad, presiseres at karenstiden gjelder den eller de revisorene som revisjonsselskapet har utpekt til å være ansvarlig revisor for oppdraget, jf. forslaget til § 5a-5 i revisorloven.

15 Økonomiske og administrative konsekvenser

Et hovedformål med revisjonsdirektivet er å øke tilliten til finansiell rapportering. Dette søkes oppnådd gjennom regler som skal sikre kvaliteten på revisjonen og styrke tilsynet med revisorene i EØS-området, herunder ved å tilrettelegge for samarbeid med andre lands revisortilsynsmyndigheter. Det er i høringen særlig pekt på at redusert tillit til revisors arbeid vil medføre økte kapitalkostnader for næringslivet, og at dette kan føre til redusert økonomisk vekst. Det er imidlertid ikke mulig å anslå direktivets virkninger for tilliten til revisjonsarbeidet i Norge med noen grad av presisjon. Det vil således heller ikke være mulig å tallfeste den økonomiske gevinsten som det samlede lovforslaget kan medføre på noen meningsfull måte. Derimot pekes i det følgende på særlige økonomiske og administrative konsekvenser knyttet til enkelte av departementets forslag.

I Norge er det allerede etablert et system med offentlig godkjenning av og tilsyn med revisorer og revisjonsselskap. I motsetning til mange andre EØS-land, må det således ikke bygges opp et offentlig kontrollorgan fra grunnen for å oppfylle de EØS-forpliktelsene som følger av revisjonsdirektivet. Dette medfører at de økonomiske og administrative konsekvensene for tilsynsmyndighetene knyttet til direktivgjennomføringen vil være av begrenset omfang. Gjennomføringen av revisjonsdirektivet vil likevel få enkelte økonomiske og administrative konsekvenser for Kredittilsynet. Det vises blant annet til at det må etableres enkelte nye tekniske løsninger for Revisorregisteret. Det vil også medgå ressurser i tilknytning til tildeling av revisorregisternummer, herunder til kontrollen med at vilkårene for å få slik nummer er oppfylt. Dessuten må reglene om meldeplikt ved revisorfratreden, samt kravet om at det skal sendes begrunnelse til Kredittilsynet dersom dette skjer før utløpet av tjenestetiden, antas å medføre et økt ressursbehov. Videre vises det til at det internasjonale samarbeidet som er etablert i forbindelse med gjennomføring av direktivet vil måtte videreføres i form av samarbeid mellom de ulike landenes revisortilsynsmyndigheter, både i og utenfor EØS-området. Dette har hittil vært nokså ressurskrevende, og det kan ikke forventes at ressursbehovet knyttet til oppfølging på

dette området vil minske vesentlig etter at de nye reglene trer ikraft. Selvom det ikke er en direkte konsekvens av foreliggende lovforslag, vises det særskilt til at EU-kommisjonens rekommandasjon om kvalitetskontroll av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse, synes å forutsette at den periodiske kvalitetskontrollen som direktivet omhandler, skal gjennomføres i det offentlige revisortilsynets egen regi. Dersom det på et senere tidspunkt gjennomføres en slik presisering av kravet til kvalitetskontrollsystemet, antas dette å ville kreve en styrking av Kredittilsynets ressurser.

Gjennomføringen av direktivet vil også få enkelte økonomiske og administrative konsekvenser for revisorer og revisjonsforetak som utfører lovpliktig revisjon av årsregnskap. Gjennomføringen av direktivet vil kunne innebære kostnader og administrative byrder for revisorene, både når det gjelder administrative forhold og ved gjennomføring av revisjonsoppdrag. Det vises her blant annet til krav om konsernrevisors gjennomgang av revisjonsarbeidet til revisorer i datterselskaper, en forutsetning om at internasjonale revisjonsstandarter i fremtiden vil bli fastsatt ved forskrift samt de særlige reglene om meldeplikt og om krav til begrunnelse ved fratreden. På den annen side er det også foreslått enkelte endringer som må antas å medføre besparelser og forenklinger. Dette gjelder blant annet forslaget om en lovfesting av dispensasjonspraksis knyttet til adgangen for revisjonsmedarbeidere til å ha kundeforhold hos revisjonsklienten, forutsetningen om at kravet til sikkerhetsstillelse erstattes med et krav om ansvarsforsikring og forslaget om å oppheve eierskapskravet for godkjenning som revisjonsselskap. Det er vanskelig å tallfeste de økonomiske virkningene av disse forslagene, men departementet antar at forslagene, når de ses i sammenheng med formålet om å styrke tilliten til revisorfunksjonen, netto vil innebære en samfunnsmessig gevinst.

I høringen er det særlig pekt på at kravet til foretak av allmenn interesse om å etablere revisjonsutvalg, vil medføre en ny administrativ byrde. Departementet viser imidlertid til at mange av de foretakene som forutsettes omfattet av kravet allerede har etablert revisjonsutvalg som følge av de løpen-

de forpliktelsene som gjelder selskaper med verdipapirer notert på Oslo Børs og Oslo Axess. For disse selskapene antas de administrative konsekvensene knyttet til departementets forslag å være av beskjedne. Departementet viser videre til at det gjennom de foreslåtte reglene om at det samlede styret på visse vilkår kan fungere som revisjonsutvalg eller ivareta revisjonsutvalgets oppgaver, søker å legge til rette for at foretakene selv kan vurdere hvilke ordninger som anses mest effektive. Når det ses hen til at krav om revisjonsutvalg er forutsatt å styrke foretakenes arbeid med internkontroll, risikostyring og finansiell rapportering, er det departementets vurdering at de økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget samlet sett må antas å være positive.

Etter departementets forslag vil det gjelde særlige krav til revisorer og revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse. Forslaget om

krav til kontakt mellom revisor og revisjonsutvalget i bestemte saker må antas å ville medføre en administrativ byrde både for revisor og for foretaket. Også forslagene om at slike revisorer årlig skal utarbeide en åpenhetsberetning samt forslagene om krav til revisorrotasjon og karenstid, vil medføre nye administrative byrder for slike revisorer. Samtidig er forslagene samlet sett egnet til forbedre kommunikasjonen mellom revisor og foretaket, og dermed blant annet til å styrke styrets oversikt over forhold knyttet til internkontroll, finansiell rapportering mv. Dessuten skal revisjonsutvalget særlig føre kontroll med revisors uavhengighet, og departementet legger til grunn at både dette og opplysningene som skal fremgå av åpenhetsberetningen sammen med kravene til revisorrotasjon og karenstid, vil være egnet til å bidra til å øke tillit til revisors arbeid.

16 Merknader til de enkelte bestemmelser

16.1 Til endringer i revisorloven

Til § 1-2

Forslaget til ny § 1-2 gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1. Det vises til nærmere omtale i kapittel 6.5.

Bestemmelsens første punktum definerer revisors rolle ved revisjon av årsregnskap m.v.

Bestemmelsens annet punktum oppstiller de overordnede kravene til revisjonsutøvelsen som utfylles av andre bestemmelser i revisorloven, herunder bestemmelsene som gjennomfører krav til revisjonen og uavhengighet.

Til § 2-1

Forslaget til nytt femte ledd gjennomfører sammen med forslaget til revisorloven § 7-1 nytt fjerde ledd og aksjelovene § 7-2 nytt annet og fjerde ledd, EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 1. Det vises til omtalen i kapittel 10.5, samt merknadene til revisorloven § 7-1 og aksjelovene § 7-2.

I bestemmelsen oppstilles forbud mot at revisor avsettes uten saklig grunn. Det angis konkret at meningsforskjeller vedrørende regnskapsfaglige eller revisjonsfaglige spørsmål ikke skal anses for å være saklig grunn i bestemmelsens forstand. Der som et revisjonsoppdrag avsluttes skal den revisjonspliktige uten ugrunnet opphold sende melding om dette til Foretaksregisteret. Avsluttes revisjonsoppdraget før utløpet av tjenestetiden plikter den revisjonspliktige dessuten å sende begrunnelse for dette til Kredittilsynet. Det presiseres at bestemmelsen i utgangspunktet er oppstilt av hensyn til å beskytte revisors faglige integritet, og den medfører dermed ikke i seg selv noen endring i forhold til gjeldende rett når det gjelder revisors adgang til selv å si opp revisjonsoppdrag. Meningen med at det også kreves at revisor må begrunne der som oppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden er således hovedsaklig å sikre at tilsynsmyndighetene blir informert dersom revisors oppfatning av hvorfor et oppdrag ble avsluttet, skiller seg fra den begrunnelse som blir gitt av foretaket.

Etter departementets forslag er kravet til saklig grunn for oppsigelse i utgangspunktet ubetinget. Det vil således ikke være grunnlag for å skille for eksempel med hensyn til om oppsigelsen skjer på ordinær eller ekstraordinær generalforsamling. På den annen side antar departementet at det ved vurderingen av hva som skal anses for å være saklig grunn vil kunne være relevant å ta i betraktning om oppsigelsen skjedde i forbindelse med ordinær/ekstraordinær generalforsamling. For eksempel må det etter departementets oppfatning kunne legges til grunn at det i forbindelse med valg av ny revisor på ordinær generalforsamling, ofte vil være tilstrekkelig at det er innhentet anbud, og at det kan anses for å være saklig grunn i bestemmelsens forstand dersom valget av ny revisor er begrunnet i økonomiske hensyn. Motsetningsvis antar departementet at det vil måtte vurderes konkret om begrunnelsen for et forslag om revisorskifte på ekstraordinær generalforsamling kan anses for «saklig», og at det i slike situasjoner vil kunne være nødvendig å også begrunne at det var et saklig behov for å begynne en anbudsprosess eller tilsvarende.

Etter bestemmelsen er det forutsatt at tjenestetiden løper fra ordinær generalforsamling til neste ordinære generalforsamling (eller tilsvarende for organisasjonsformer hvor det er et annet organ enn generalforsamlingen som velger revisor), og det vil således være de oppdrag som avsluttes mellom ordinære generalforsamlinger, for eksempel i forbindelse med ekstraordinære generalforsamlinger eller når det i henhold til aksjeloven § 7-2 annet ledd foreligger plikt for styret til å velge ny revisor, som vil utløse bestemmelsens begrunnelsesplikt.

Departementet vil presisere at bestemmelsen ikke oppstiller noen særskilt undersøkelsesplikt for Kredittilsynet utover den alminnelige plikten tilsynet har til å følge opp informasjon som mottas løpende i forbindelse med tilsynsvirksomheten. Det vil således være overlatt til Kredittilsynets skjønn å vurdere hvorvidt og i hvilken grad det er behov for å følge opp de konkrete begrunnelser.

Til § 2-2

Forslaget til endringer i § 2-2 gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1.

I bestemmelsens første ledd, første punktum presiseres at revisjonen må utføres av en revisor som oppfyller kravene for å utføre lovpliktig revisjon. I bestemmelsens annet ledd, første punktum er det tatt inn en henvisning til § 3-1 annet ledd for å presisere at det bare er revisjonsselskaper som er tildelt revisorregisternummer som kan påta seg revisjonsoppdrag. Det vises til kapittel 4 om Revisorregisteret der revisorregisternummeret omtales nærmere.

I bestemmelsens annet ledd, annet punktum oppstilles krav om at revisjonsselskaper utpeker en revisor som oppfyller kravene til å utføre lovpliktig revisjon.

Til § 3-1

Forslaget til nytt annet og fjerde ledd i § 3-1 gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 15 nr. 2.

I bestemmelsens annet ledd, første punktum oppstilles krav til at revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap, skal ha et revisorregisternummer, for derved å skille dem fra selskaper som er registrert uten å påta seg revisjonsoppdrag. Det er forutsatt at revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak vil bli tildelt sitt organisasjonsnummer også som revisorregisternummer. Revisjonsselskaper som ikke driver revisjonsvirksomhet vil derimot bare stå oppført i Revisorregisteret med foretaksnummer. Fellet for revisorregisternummer skal for slike selskaper være blankt. Det vises til kapittel 4 om Revisorregisteret, der revisorregisternummeret omtales nærmere.

Forslaget til nytt fjerde ledd viderefører bestemmelser i dagens kapittel 10 i revisorloven. Etter bestemmelsen oppstilles krav til hvilke opplysninger som skal gis som ledd i søknad om godkjenning. Bestemmelsen er flyttet av hensyn til opplysninger som må gis i forbindelse med søknaden, men som ikke skal være offentlige i Revisorregisteret.

Til § 3-2

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 6, 7 og 8. Forslaget til endringer i § 3-2 er isolert sett ikke nødvendig som følge av direktivet, men reflekterer kvalitetsreformen for høyere utdanning. Det vises til nærmere omtale i kapittel 5.5.

I henhold til bestemmelsens første ledd er det et krav for godkjenning som registrert revisor at det er oppnådd bachelorgrad i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning. Dette innebærer at det isolert sett ikke vil være avgjørende hvilken utdanningstittel som er oppnådd, så lenge utdanningens innhold svarer til de revisorutdanningene som gir grunnlag for godkjenning, typisk bachelorgrad i revisjon, i henhold til de til enhver tid gjeldende rammeplaner. Dersom det er behov for å gi nærmere regler om hvilke rammeplaner som skal kunne gi grunnlag for godkjenning, eventuelt krav til eksamen og karakternivå, har departementet lagt til grunn at gjeldende forskriftshjemmel vil være tilstrekkelig, og denne er derfor ikke foreslått endret.

Etter bestemmelsens annet ledd er det et krav for godkjenning som statsautorisert revisor at det er oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon.

Til § 3-3

Forslaget til endringer i § 3-3 annet og tredje ledd gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 10. Det vises til kapittel 5.5 for nærmere omtale av forslagene til endringer.

I forslaget til endringer i annet ledd forutsettes at to år av praksiskravet gjennomføres etter bestått utdanning som nevnt i § 3-2. Dette innebærer at en person som søker godkjenning som registrert revisor må ha gjennomført to år av praksistiden etter oppnådd bachelorgrad som nevnt i § 3-2 første ledd, og at en person som søker godkjenning som statsautorisert revisor må ha gjennomført to år av praksistiden etter oppnådd mastergrad som nevnt i § 3-2 annet ledd. Dersom en person oppnår godkjenning som registrert revisor på grunnlag av fullført utdanning og praksis, og senere bygger på med mastergrad som gir grunnlag for godkjenning som statsautorisert revisor, er det imidlertid ikke forutsatt at det da må gjennomføres to nye år med praksis etter fullført mastergrad.

Kredittilsynets forslag om en innstramming i adgangen til å godkjenne praksis fra offentlige revisjonssenheter er ikke foreslått fulgt opp, og gjeldende fjerde ledd samt forskrifter fastsatt i medhold av bestemmelsen, er derfor forutsatt videreført uendret. Det vises til nærmere omtale av grunnlag for godkjenning av praksis innen offentlige revisjonssenheter i kapittel 7.

Til § 3-5

Forslaget til endringer i § 3-5 første ledd nr. 2 gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjons-

direktivet artikkel 3 nr. 4 bokstavene b og c. Forslaget til endringer i første ledd nr. 3 viderefører regelen i gjeldende nr. 5, og er nødvendig for å gjennomføre kravet om et effektivt revisortilsyn, jf. artikkel 22. Det vises til kapittel 5.5 for nærmere omtale av forslagene til endringer, og til kapittel 7 for omtale av mulighetene å gi kommunale revisjonssenheter organisert som aksjeselskaper godkjenning.

Etter første ledd nr. 2 er det et krav at det fastsettes i selskapsavtalen eller selskapets vedtekter at flertallet av stemmene i revisjonsselskapets øverste organ innehas av andre godkjente revisjonsselskaper eller fysiske personer som oppfyller revisorlovens krav til godkjenning. Selskapets øverste organ vil være det organet som har den øverste beslutningsmyndighet i selskapet, hvilket eksempelvis for aksjeselskaper vil si generalforsamlingen, og for ansvarlige selskaper, selskapsmøtet.

Departementet bemerker at kravet om at et flertall av stemmene må innehas av godkjente revisorer eller revisjonsselskaper etter artikkel 3 nr. 4 bokstav b (jf. departementets forslag til endring i § 3-5 nr. 2 i revisorloven), innebærer at selskapet må være minst delvis eid av godkjente revisorer eller revisjonsselskaper. Det vil således for eksempel ikke være tilstrekkelig at godkjente revisorer har fullmakt til å representere en eier som ikke oppfyller kravene. Bestemmelsen er imidlertid ikke til hinder for at en eier som ikke oppfyller kravene er majoritets-eier, så lenge det er etablert flere eierklasser, hvor da aksjene i den aksjeklassen som innehas av ikke-godkjente eiere, har et mindretall av stemmene i selskapets øverste organ.

Første punktum i forslaget til første ledd nytt nr. 3 viderefører gjeldende nr. 5. Forslaget til annet punktum i nytt nr. 3 er ment å skulle sikre at kravet til fast kontorsted ikke strider mot EØS-avtalens forutsetninger om ikke-diskriminering. Det vises til nærmere omtale i kapittel 5.5.

Til § 3-6

Forslaget til endringer i § 3-6 sikrer at EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 44 og EU-kommisjonens beslutning 2008/627/EF kan gjennomføres ved forskrift når nødvendige avklaringer foreligger. Det vises til nærmere omtale i kapittel 5.5.

Til § 3-7

Forslaget til endringer i § 3-7 gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1 og artikkel 15 nr. 2. Etter forslaget klar-

gjøres det hvem som er å anse som ansvarlige revisorer. Det vises til omtalen i kapittel 2, og til kapittel 12.2.6 når det gjelder kravet til sikkerhet for mulig ansvar etter bestemmelsens første ledd nr. 4.

Forslaget til endringer i bestemmelsens første ledd nr. 1 til 4 er rent språklig, og det tilsiktes ingen realitetsendring. Forslaget til nytt nr. 5 reflekterer forslaget om at revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon, skal tildeles revisorregisternummer, jf. § 3-1 og merknadene til denne bestemmelsen. Et offentlig identifikasjonsnummer er et krav etter revisjonsdirektivet. Det er lagt til grunn at fødselsnummer ikke vil være egnet for et slikt formål, blant annet av personvern hensyn. Det vises for øvrig til omtalen av Revisorregisteret i kapittel 4.

Til § 4-1

Endringene reflekterer de EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 21.

Overskriften foreslås endret for å fange opp at bestemmelsens heretter også skal omhandle profesjonsmessig etikk. Det vises til forslaget til nytt *sjette ledd* som gir hjemmel for departementet til å fastsette forskrift om yrkesetiske regler. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 1-2 annet punktum. Det vises til merknadene til denne bestemmelsen og omtalen i kapittel 6.5. Medlemmer av Den norske Revisorforening vil være underlagt foreningens etiske regler. Forskriftshjemmelen er derfor primært tenkt benyttet for å påse at revisorer som ikke er medlemmer av foreningen også kan underlegges regler om etikk, jf. direktivet artikkel 21 nr. 1. Forskriftshjemmelen kan også benyttes for å gjennomføre eventuelle EØS-forpliktelser som følge av at EU-kommisjonen benytter sin adgang til å fastsette prinsippbaserte regler om etikk i henhold til direktivet artikkel 21 nr. 2, jf. artikkel 48.

Forskriftshjemmelen åpner videre for å gjennomføre eventuelle EØS-forpliktelser som følge av at EU-kommisjonen benytter adgangen til å fastsette nærmere regler om uavhengighet og objektivitet, jf. artikkel 22 nr. 4 og artikkel 48.

Til § 4-2

Forslaget til nytt femte ledd gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 24. Det vises til nærmere omtale i kapittel 6.5.

Bestemmelsen skal sikre at de personer i et revisjonsselskap som i kraft av sin eierposisjon eller ledende stilling kan tenkes å påvirke gjennomføringen av en revisjon, ikke har adgang til dette. Av denne grunn omfatter bestemmelsen også revisjonsmedarbeidere. Etter direktivet artikkel 24 er

det et krav at også eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i tilknyttede selskaper skal forbys fra å øve påvirkning som nevnt. Med tilknyttede selskaper menes primært andre revisjonsselskaper i samme nettverk, men vil etter sin ordlyd også omfatte morselskap, datterselskap mv.

Bestemmelsen er primært ment å skulle sikre at det ikke øves påvirkning med sikte på at revisorer eller revisjonsmedarbeidere bygger på utenforliggende hensyn ved gjennomføringen av revisjonsoppgavet. Det presiseres således at bestemmelsen ikke er ment å skulle avskjære den styringsretten som følger av arbeidsgiverposisjonen, og som forutsetningsvis skal utøves av ledende ansatte. Dessuten er bestemmelsen ikke ment å skulle være til hinder for at oppdragsansvarlig revisor fortsatt skal ha siste ordet med hensyn til de revisjonsfaglige vurderingen som gjøres. Således er det bare den typen påvirkning som kan føre til at det tas utenforliggende hensyn ved de revisjonsfaglige vurderingene som avskjæres. Utenforliggende hensyn vil i denne forbindelse særlig omfatte de mer personlige interessene til eiere, ledende ansatte og tillitsvalgte, men kan på grunnlag av en konkret vurdering også omfatte mer kommersielle hensyn, for eksempel slik at revisor og revisjonsmedarbeider etter forslaget ikke skal kunne påvirkes til å gå bort fra klare revisjonsfaglige vurderinger som tilsier at revisor bør la være å påta seg et oppdrag, eller å påpeke kritikkverdige forhold.

Til § 4-3

Forslaget til endringer i § 4-3 er ikke nødvendig som følge av revisjonsdirektivet, men representerer en lovfesting av Kredittilsynets dispensasjonspraksis på dette området, hjemlet i gjeldende § 4-8. Det vises til omtalen i kapittel 6.5.

Til § 4-6

Forslaget til § 4-6 nytt annet ledd gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 25. Det vises til omtalen i kapittel 6.5.

Et forbud mot betingede honorarer har vært innfortolket i gjeldende uavhengighetsregler. Forslaget representerer en presisering av gjeldende forbud, og forutsettes således i praksis å ikke medføre noen realitetsendring. Med betingede honorarer menes typisk at honorarets størrelse helt eller delvis bygger på oppfyllelsen av et eller flere prestasjonskriterier eller andre betingelser. I bestemmelsens annet punktum presiseres at det heller ikke er adgang til å fastsette honorar hvis størrelse helt eller delvis påvirkes av levering av andre tjenester

enn revisjon. Dette vil omfatte tjenester innen rådgivning eller attestering mv, og gjør det for eksempel klart at det ikke kan gis rabatt på levering av revisjonstjenester basert på omfanget av rådgivningstjenester som kjøpes og vice versa. Med «påvirket» tas det sikte på at også honorarer som indirekte helt eller delvis er bestemt av levering av andre tjenester vil være omfattet. Det vil således etter omstendighetene kunne rammes av forbudet dersom det er avtalt honorar for revisjonstjenester som ut fra markedsmessige forhold må anses for å være særlig høyt eller lavt, og dette må antas å være knyttet til at det også leveres andre tjenester enn revisjonstjenester.

Til § 5-2

Det følger av gjeldende § 5-2 annet ledd første punktum at revisor skal utøve sin virksomhet i samsvarende med god revisjonsskikk. Forskrifthjemmelen i forslaget til nytt annet punktum, er ment benyttet til gjennomføring av de standardene som måtte bli fastsatt av EU-kommisjonen i henhold til artikkel 26 nr. 2, jf. prosedyrene i artikkel 48. Det vises til nærmere omtale kapittel 8.5.

Til § 5-6

Forslaget til presisering i bestemmelsens første ledd gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 1. Det vises til omtalen i kapittel 8.5. Forskrifthjemmelen i åttende ledd foreslås inntatt for det tilfelle at det oppstår behov for gjennomføre regler som måtte bli fastsatt av EU-kommisjonen i medhold av artikkel 28 nr. 2, jf. artikkel 48.

Til § 5-7

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 27. Det vises til omtalen i kapittel 9.5.

I bestemmelsens første ledd fastslås at ansvarlig revisor i konsern skal avgi felles revisjonsberetning for morselskap og konsern. Reglene i § 5-6 er angitt å gjelde tilsvarende for slike revisjonsberetninger.

I bestemmelsens annet ledd oppstilles plikt for ansvarlig revisor ved konsernrevisjon til å gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisorer i datterselskaper. Kravet omfatter i utgangspunktet bare datterselskaper som er av betydning for konsernregnskapet. Departementet legger til grunn at kravet til hva gjennomgangen skal omfatte, i den grad det ikke er fastsatt særskilte krav i lov eller forskrift, vil være

omfattet av den rettslige standarden god revisjons-skikk, og herunder særlig den internasjonale revisjonsstandarden ISA 600 om konsernrevisjon, eventuelt den norske utgaven denne standarden når denne måtte foreligge. Departementet legger til grunn at konsernrevisor ikke vil ha noe ansvar for revisjonen i datterselskaper, ut over å vurdere om det er forsvarlig å bygge på den når det gjelder forhold som er vesentlige for konsernregnskapet. Det oppstilles krav om at gjennomgangen skal dokumenteres.

Bestemmelsens tredje ledd omhandler revisjon av konsern som har datterselskaper som revideres av revisorer i land utenfor EØS-området. I slike tilfeller plikter ansvarlig revisor for konsernrevisjonen i utgangspunktet å oppbevare kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskaps revisor. Det oppstilles unntak fra oppbevaringsplikten dersom revisor har sikret betryggende tilgang gjennom avtale. Det ligger i denne utformingen at tilgangen skal være betryggende, og dermed at det vil være revisors ansvar å påse at en eventuell avtale som inngås vil være tilstrekkelig til å sikre faktisk tilgang. Dette innebærer blant annet at en revisor ved vurderingen av om unntaket kan benyttes, må ta høyde for om avtalt tilgang i den aktuelle jurisdiksjon kan anses for «betryggende», når det blant annet ses hen til i hvilken grad det avtalerettslig er mulig å, om nødvendig, fremtvinge oppfyllelse i den jurisdiksjon hvor datterselskapets revisor holder til. Etter tredje ledd siste punktum gis Kredittilsynet hjemmel til å pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger dersom dette er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjonen.

I bestemmelsens fjerde ledd oppstilles plikt for revisor til på forespørsel å fremlegge for Kredittilsynet dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskapet. Det må legges til grunn at bestemmelsen ikke stiller krav til at datterselskaps revisor må bruke et bestemt språk for dokumentasjonen av sitt revisjonsarbeid. I utgangspunktet vil det således etter bestemmelsen være tilstrekkelig at dokumentasjonen fremlegges for Kredittilsynet på det språk den opprinnelig er utarbeidet.

Det oppstilles unntak fra plikten til å fremlegge dokumentasjon for tilfeller hvor dette på grunn av forhold utenfor revisors kontroll er umulig, på tross av at det var truffet betryggende foranstaltninger. Utgangspunktet er at det er revisors ansvar å sikre at det på forespørsel kan fremlegges dokumentasjon. Rammene for hva som kan anses for å være umulig vil således være snever. Unntakshjemmelen gjennomfører og utfyller artikkel 27 bokstav c siste setning i revisjonsdirektivet. Den tar først og

fremst sikte på tilfeller hvor det var inngått bindende avtale om ubegrenset tilgang, men hvor det oppstår juridiske eller andre hindre mot utlevering. Juridiske hindre omfatter primært forhold som oppstod etter tidspunktet for avtaleinngåelsen og som ikke på dette tidspunktet kunne forutses, herunder for eksempel lovendringer, endringer i samarbeidsavtaler mellom tilsynsmyndigheter og lignende forhold. Dersom unntaket påberopes vil det være revisor som må godgjøre at det var inngått betryggende foranstaltninger, og herunder sikre bevis for at det er truffet hensiktsmessige tiltak for å få tilgang og for omstendighetene som gjorde at tilgang likevel ikke ble oppnådd.

Til § 5a-1

Bestemmelsen angir virkeområdet for reglene som gjelder foretak av allmenn interesse og revisjon av disse, og gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13. Det vises til kapittel 13.2 om begrepet foretak av allmenn interesse.

I bestemmelsens annet ledd oppstilles hjemmel for Kredittilsynet til å gjøre unntak fra bestemmelser i kapittel 5a. Kredittilsynet kan gi unntak ved enkeltvedtak eller forskrift. Unntakshjemmelen er tenkt benyttet dersom revisor også er underlagt annet lands lovgivning, og det oppstår tilfeller av motstrid mellom de norske og de utenlandske reglene. Unntakshjemmelen gjelder både revisor og revisjonsselskap.

Til § 5a-2

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 40. Det vises til omtalen i kapittel 14.2.5. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet både revisorer og revisjonsselskaper i den grad foretak av allmenn interesse revideres.

Etter bestemmelsens nr. 1 skal det opplyses om organisasjonsform og eierskap. For revisorer vil organisasjonsformen typisk være enkeltmannsforetak, ansvarlig selskap eller aksjeselskap, men departementet vil ikke utelukke at revisorer også kan organisere virksomheten sin på andre måter. For revisjonsselskaper følger det av revisorloven § 3-5 første ledd at selskapet skal være organisert som ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Med eierskap menes i utgangspunktet vesentlige eiere og deres eierandel. I ansvarlige selskap mv. må det typisk opplyses om alle eiere, mens det i aksjeselskaper ofte vil være tilstrekkelig å opplyse om de 20 største eierne, i den grad de har

en større eierandel enn én pst., jf. opplysningskravet i regnskapsloven § 7-26. Ut fra formålet med opplysningskravet legger departementet imidlertid til grunn at opplysningene om eierskap må omfatte alle ansatte i selskapet som er eiere, inkludert revisorer, samt størrelsen på deres eierandel.

Etter bestemmelsens nr. 2 skal det opplyses om revisor/revisjonsselskap er del av et revisjonsnettverk, jf. § 4-7 første ledd og hvilke avtaler som foreligger. Med grunnlaget for samarbeidet menes de samarbeidsavtaler, eierandeler mv. som danner grunnlaget for fellesskap eller samarbeid i § 4-7 forstand.

Etter bestemmelsens nr. 3 skal det gis opplysninger om styringsstrukturen. Med styringsstrukturen menes for revisjonsselskaper selskapets organer og fordelingen av arbeidsoppgaver og beslutningskompetanse mellom organene. Dette vil omfatte opplysninger om eiernes innflytelse gjennom generalforsamling, selskapsmøte eller lignende, oppgaver og kompetanse som etter lov, selskapsavtale eller vedtekter tilligger styre og administrasjon, samt vesentlige instruksjer, fullmakter og delegert kompetanse. Det forsettes ingen detaljert redegjørelse, men det skal gis tilstrekkelige opplysninger til at leseren kan forstå hvordan styringen av selskapet er organisert. Etter direktivet artikkel 40 omfatter kravet om styringsstruktur bare revisjonsselskaper. Departementet har ikke sett det som hensiktsmessig å gjøre en tilsvarende avgrensning. Kravet omfatter derfor i utgangspunktet også revisorer. Departementet antar imidlertid at opplysningskravet ikke vil være særlig aktuelt for revisorer som driver sin virksomhet i enkeltmannsforetak, og forutsetter at det for slike revisorer vil være tilstrekkelig å opplyse om dette. Revisorer som driver sin virksomhet som aksjeselskap eller som ansvarlig selskap i samarbeid med andre, vil imidlertid måtte gi opplysninger på linje med revisjonsselskapene.

Etter bestemmelsens nr. 4 skal det gis opplysninger om interne kvalitetskontrollsystemer og gjeldende retningslinjer for uavhengighet. Det skal dessuten gis en erklæring fra styret om hvordan kvalitetskontrollsystemet har fungert i løpet av året, og en erklæring om at retningslinjene for uavhengighet har blitt overholdt. Dersom det har forekommet brudd på retningslinjene for uavhengighet, er det en forutsetning at det opplyses om dette, samt at det gis opplysninger om hvorvidt bruddet har blitt fulgt opp i henhold til gjeldende retningslinjer eller på annen måte.

Etter bestemmelsens nr. 5 skal det opplyses om tidspunktet for siste kvalitetskontroll som er gjennomført i henhold til kravet etter § 5b-1.

Etter bestemmelsens nr. 6 skal det gis en oversikt over alle foretak av allmenn interesse som revisor/revisjonsselskap har revidert siste regnskapsår.

Bestemmelsens nr. 7 gjelder i utgangspunktet bare revisjonsselskaper. Etter bestemmelsen skal det opplyses om selskapets etterutdanningspolitikk. Med etterutdanningspolitikk menes den praksis i selskapet som sikrer at revisors teoretiske kunnskaper, profesjonelle ferdigheter og yrkesetiske verdigrunnlag holder et tilstrekkelig høyt nivå gjennom oppdateringer og vedlikehold. Etterutdanningspolitikken kan således bestå av formaliserte retningslinjer, eller av oppfølging på en mer uformell måte. Minstekravet til etterutdanningspolitikk vil være at gjeldende krav etter revisorloven og revisorforskriften oppfylles. Det bør fremgå om selskapet har rutiner for konkret å følge opp den enkelte revisor med henblikk på kursing og veiledning, herunder tilretteleggelse for nødvendig deltakelse og oppfølging, eller om det i større utstrekning overlates til den enkelte revisor å påse at kravene til etterutdanning oppfylles.

Regnskapsopplysningene som kreves etter bestemmelsens nr. 8, vil være sammenfallende med den fordelingen av revisjonshonorar som det skal opplyses om etter bestemmelsen i lov 17. juni 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) § 7-44 første ledd annet punktum.

Etter bestemmelsens nr. 9 skal det gis opplysninger om godtgjørelser til selskapets eiere. Med eiere tas det først og fremst sikte på partnere og ansvarlige revisorer som er eiere, men også andre eiere omfattes av opplysningskravet. Med godtgjørelser menes den typen ytelser som omhandles i regnskapsloven §§ 7-31 og 7-31b. Departementet antar at det til eksterne eiere normalt ikke vil bli utbetalt godtgjørelser i bestemmelsens forstand, men viser til at det kan være tilfeller hvor det er eiere som ikke er definert som partnere i selskapet, som likevel leverer konsulent- eller rådgivningstjenester mv., eller som uten å være ansatt, mottar honorar, for eksempel for å sitte i et av selskapets styrende organer.

Det presiseres at utbetaling i form av utbytte mv., som normalt vil være det aktuelle for eksterne eiere, i utgangspunktet ikke omfattes av departementets forslag til opplysningskrav om «godtgjørelser», men departementet vil ikke utelukke at «utbytter» eller lignende etter en konkret vurdering i visse tilfeller likevel må anses for å være omfattet av opplysningskravet.

Til § 5a-3

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artiklene 41 nr. 4 og 42 nr. 1. Det vises til omtalen i kapittel 14.1.6. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet både revisorer og revisjonsselskaper i den grad foretak av allmenn interesse revideres. Bestemmelsen kommer i utgangspunktet ikke til anvendelse i tilfeller hvor foretaket er unntatt fra plikten til å etablere revisjonsutvalg. I bestemmelsens annet ledd er det imidlertid særskilt fastsatt at den likevel kommer til anvendelse dersom det samlede styret skal ivareta revisjonsutvalgets oppgaver, jf. unntaket for mindre foretak av allmenn interesse, for eksempel etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd.

Etter bestemmelsens første ledd første punktum skal revisor gi revisjonsutvalget en beskrivelse av hovedelementene i revisjonen for foregående regnskapsår. At det er hovedelementene som skal beskrives innebærer at det ikke kreves noen omfattende redegjørelse. På den annen side forutsettes det at beskrivelsen omfatter alle vesentlige punkter. Det må således opplyses om hva revisjonen har omfattet, herunder hvilke revisjonsstandarter som er benyttet og hvilke forhold revisor har vurdert som særlig kritiske. Departementet bemerker at beskrivelsen revisor må avgi til revisjonsutvalget i det vesentlige svarer til beskrivelsen i revisjonsberetningen etter § 5-6 tredje ledd annet punktum og fjerde ledd. Dersom revisjonsberetningen er skrevet, legger departementet til grunn at det normalt vil være tilstrekkelig for å oppfylle kravet at denne forelegges for revisjonsutvalget. Imidlertid er det i bestemmelsen særskilt angitt at vesentlige svakheter ved den interne kontroll knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen skal beskrives. Beskrivelsen som skal forelegges revisjonsutvalget, må også omfatte dette. Dersom revisjonsutvalget forelegges revisjonsberetningen og denne ikke omfatter en slik beskrivelse, må det eventuelt utarbeides en særskilt beskrivelse som i tilfelle skal forelegges revisjonsutvalget sammen med revisjonsberetningen.

Med «regnskapsrapporteringsprosessen» menes foretakets samlede aktiviteter med regnskapsbehandling som leder opp til (og inkluderer) avleggelse av årsregnskap samt eventuelt delårsregnskaper og tilknyttet informasjon. Den interne kontroll omfatter de systemer som skal sikre at vesentlige feil i foretakets regnskaper blir oppdaget og korrigert, og som skal bidra til at regnskap og formuesbehandling er gjenstand for betryggende kontroll, jf. for eksempel krav etter aksjelovene § 6-12 tredje ledd. Det presiseres at begrepet «den interne kontroll» etter denne bestemmelsen skiller seg fra

den interne kvalitetskontroll som § 5b-1 omhandler, ved at bestemmelsen her gjelder intern kontroll med regnskapsrapporteringsprosessen, mens intern kvalitetskontroll etter § 5b-1 gjelder kontroll med kvaliteten på revisjonsvirksomheten slik dette knytter seg til gjennomføringen av revisjonsoppdrag. For en nærmere omtale av intern kontroll knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen vises det for øvrig til kapittel 3.4.2 i NOU 2008: 16, og særlig til merknadene til forslaget til ny § 3-3b i regnskapsloven.

Etter bestemmelsens første ledd annet punktum nr. 1 skal revisor årlig skriftlig bekrefte sin uavhengighet overfor revisjonsutvalget. Dette innebærer i praksis at revisor skriftlig må bekrefte at kravene til uavhengighet og objektivitet etter revisorloven kapittel 4 er oppfylt. Bekreftelse er i utgangspunktet ment å ha samme status som andre bekreftelser revisorer plikter å avgi, for eksempel i revisjonsberetningen, jf. § 5-6. Departementet antar imidlertid at bekreftelsen i seg selv i utgangspunktet ikke vil medføre noe ansvar for uavhengighet og objektivitet utover ansvaret som uansett følger av de kravene som er oppstilt i revisorloven kapittel 4. Imidlertid vil bekreftelsen i utgangspunktet også omfatte krav revisor måtte være omfattet av som følge av god revisjonsskikk, herunder eventuelle revisjonsstandarter vedrørende uavhengighet og objektivitet. Departementet antar at en bekreftelse etter denne bestemmelsen i visse tilfeller kan innebære en skjerpelse av ansvaret for at slike krav er etterlevd. Det kreves i utgangspunktet ikke at bekreftelsen må omfatte eventuelle yrkesetiske krav, i den grad slike krav er fastsatt i medhold av den foreslåtte forskriftshjemmelen i § 4-1. Derimot er bestemmelsen ikke til hinder for at revisor frivillig bekrefter at yrkesetiske regler er overholdt.

Dersom det i løpet av regnskapsåret oppstod trusler mot revisors uavhengighet, skal det i henhold til bestemmelsens første ledd annet punktum nr. 3 særskilt opplyses om dette, sammen med dokumentasjon som viser hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere truslene.

Etter bestemmelsens første ledd annet punktum nr. 2 skal revisor opplyse om andre tjenester enn lovpliktig revisjon som er levert til foretaket. Dette vil for eksempel omfatte rådgivnings- og konsulenttjenester, samt tjenester knyttet til særattestasjoner mv.

Til § 5a-4

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivets artikkel 42 nr. 2, jf. artikkel 16 nr. 2. Det vises til omtalen i kapittel

14.3.5. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet både revisorer og revisjonsselskaper i den grad foretak av allmenn interesse revideres. For revisjonsselskaper er det i bestemmelsens første ledd tredje punktum presisert at rotasjonskravet gjelder bytte av oppdragsansvarlig revisor, og det gjelder således ikke noe krav om bytte av andre revisorer/revisjonsmedarbeidere, eller noe krav om at det må skje rotasjon på selskapsnivå.

Hvilke datterselskaper som skal anses for å være vesentlige i bestemmelsens forstand må vurderes konkret. I vurderingen må det særlig ses hen til datterselskapets betydning for konsernregnskapet. Et utgangspunkt vil være at et datterselskap som oftest må anses for å være vesentlig i bestemmelsens forstand dersom det foreligger konsolideringsplikt, jf. regnskapsloven § 3-6, mens vesentlighetskriteriet neppe vil være oppfylt dersom det skal utelates fra konsolideringen, jf. regnskapsloven § 3-8.

Etter bestemmelsens tredje ledd kan Kredittilsynet i særlige tilfeller tillate at det ikke skjer rotasjon selv om det har gått mer enn syv år etter utnevnelsen. I utgangspunktet medfører vilkåret om «særlige tilfeller» at unntaksadgangen skal praktiseres restriktivt, og at det normalt ikke vil være grunnlag for å gi utsettelse med å gjennomføre revisorrotasjon ut over to år. Bestemmelsen er heller ikke ment å skulle åpne for tidsubegrensede dispensasjonsvedtak. I dette ligger at en eventuell dispensasjon må omfatte en klar angivelse av når forholdet skal være brakt i samsvar med lovens hovedregel.

Til § 5a-5

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 42 nr. 3, jf. artikkel 16 nr. 2. Det vises til omtalen i kapittel 14.3.5. Kravet gjelder i utgangspunktet både revisorer og revisjonsselskaper i den grad foretak av allmenn interesse revideres. For revisjonsselskaper er det imidlertid forutsatt at kravet gjelder revisorer som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor, og forbudet vil således i utgangspunktet ikke omfatte andre revisorer som ikke er oppdragsansvarlige eller revisjonsmedarbeidere generelt.

Etter bestemmelsen forbys revisor som har revidert et foretak av allmenn interesse, fra å tiltre i en ledende stilling i foretaket før det har gått en periode på to år, regnet fra siste revisjonsoppdrag ble avsluttet. Kravet om karenstid er ment å skulle beskytte mot en konkret uavhengighetstrussel. Selv om det i slike tilfeller ikke nødvendigvis vil foreligge en uavhengighetstrussel for revisor etter revi-

sorbyttet, er det lagt til grunn at den som reviderer ikke vil være tilstrekkelig uavhengig i sin revisjon av foretaket dersom det er bestemt eller forutsatt at vedkommende kan eller vil bli ansatt hos revisjonsklienten i en ledende stilling i løpet av den kommende toårsperioden.

Til § 5b-1

Bestemmelsens krav til interne kvalitetskontrollsystemer følger ikke direkte av direktivet, men må ses i sammenheng med tilsynsmyndighetenes ansvar etter artikkel 32 nr. 4 bokstav b for at det etableres standarder for slik kvalitetskontroll. Kravet må også ses i sammenheng med kravet om at det offentlige (eksterne) kvalitetskontrollsystemet skal omfatte en periodisk gjennomgang av revisjonsselskapets interne kvalitetskontrollsystemer, jf. også forslaget til § 5b-2 og merknadene til denne bestemmelsen. Det vises for øvrig til omtalen i kapittel 11.1.5.

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

Til § 5b-2

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 29 og artikkel 43. Det vises til den nærmere omtalen av kravet om periodisk kvalitetskontroll i kapittel 11. Bestemmelsen forutsetter, jf. drøftelsen i kapittel 11.5, at kvalitetskontrollsystemet vil bygge på en videreføring av samarbeidet mellom Kredittilsynet og en bransjeorganisasjon. Hjemmel for Kredittilsynet til å bygge på kvalitetskontrollarbeid utført av andre formaliseres i bestemmelsens fjerde ledd første

punktum. I bestemmelsens fjerde ledd annet punktum gis departementet hjemmel til å gi nærmere regler om denne typen kvalitetskontrollssamarbeid i forskrift,

Etter bestemmelsens første ledd er det revisorer som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap, som skal underlegges kvalitetskontroll. Det følger av bestemmelsen at revisorer i utgangspunktet skal underlegges kvalitetskontroll hvert sjette år. Revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse, må likevel underlegges kvalitetskontroll hvert tredje år. Bestemmelsen omfatter i utgangspunktet både revisorer og revisjonsselskaper. I revisjonsselskaper vil kravet primært gjelde på selskapsnivå, men kontrollen som skal føres med de enkelte ansatte i selskapet vil forutsetningsvis primært omfatte de ansvarlige revisorene, siden det formelt sett er disse som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap. Departementet antar imidlertid at det sjelden vil være praktisk å skulle kvalitetskontrollere den enkelte ansvarlige revisor i revisjonsselskaper uavhengig av selskapet, siden de interne kvalitetskontrollsystemene i vesentlig utstrekning vil være etablert på selskapsnivå. I den grad slike kontroller skal gjennomføres vil det således etter departementets vurdering ikke nødvendigvis måtte skilles mellom kontroll av ansvarlige revisorer og kontroll av andre ansatte.

Bestemmelsens annet ledd oppstiller overordnede krav til hva den periodiske kvalitetskontrollen skal omfatte. Kravene forutsettes å svare til direktivet artikkel 29 nr. 1 bokstav h og artikkel 43, men kravet om at kvalitetskontrollen skal omfatte revisjonsutførelsen representerer en presisering av direktivets minstekrav om at etterlevelsen etter revisjonsstandardene skal kontrolleres. Dette innebærer at selv om det som minstekrav må vurderes om revisjonsstandardene har blitt etterlevd, har kontrolløren også, i den grad dette anses nødvendig, plikt til å kontrollere om og i hvilken grad revisor har oppfylt andre krav som følger av lov eller forskrift, eller som følger av god revisjonsskikk for øvrig.

Bestemmelsens tredje ledd oppstiller plikt for revisor til å rette opp feil eller mangler som avdekkes i kvalitetskontrollen uten ugrunnet opphold. Departementet bemerker at begrepet «merknader» er benyttet fordi det kan være behov for retting også i tilfeller hvor feilene og manglene ikke er av en slik art at det er grunnlag for å gi pålegg om retting eller tilbakekall av godkjenning som revisor. Kontrollørens merknader må ofte forstås slik at det er behov for utbedringer eller endringer, men at det kan være forskjellige oppfølgingstiltak som vil gi et forsvarlig resultat, og som dermed reelt sett in-

nebære en ivaretagelse av de oppfølgingsbehov kontrolløren har funnet. Selv om kontrolløren etter forslaget også har adgang til å gi anvisninger om spesifikke oppfølgingstiltak, åpner den foreslåtte ordlyden for at kontrolløren også gis anledning til å gi mer generelle anvisninger om at tilsynssubjektet må følge opp ved å gjennomføre de tiltak som i den gitte situasjon vurderes som mest egnet til å sikre tilstrekkelig revisjonskvalitet. Det følger imidlertid uansett av forslaget at revisor må vurdere og ta hensyn til merknadene i sin revisjonsvirksomhet.

Forskriftshjemmelen i bestemmelsens fjerde ledd tredje punktum er ment å ta høyde for eventuelle behov for lovendringer som følge blant annet av rekommandasjon 2008/362/EF, samt som følge av eventuelle nye krav som følge av de pågående drøftelser i EU-kommisjonen om gjennomføringen av periodisk kvalitetskontroll i EØS-området.

Til § 6-1

Nytt sjette ledd gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 2 og artikkel 47. Det vises til kapittel 11.2.5 vedrørende utveksling av opplysninger med tredjeland.

Til § 7-1

Sammen med bestemmelsene som er foreslått i revisorloven § 2-1 fjerde ledd og i aksjelovene § 7-2 annet og fjerde ledd, gjennomfører nytt fjerde ledd EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 38. Det vises til merknadene til revisorloven § 2-1 og til aksjelovene § 7-2 fjerde ledd. Det vises dessuten til omtalen i kapittel 10.5.

Fjerde ledd første punktum viderefører i det vesentlige siste punktum (som i den forbindelse foreslås opphevet) i gjeldende tredje ledd. Bestemmelsen oppstiller for øvrig plikter for revisor som svarer til pliktene som pålegges de revisjonspliktige foretakene etter de ovennevnte bestemmelsene i revisorloven og aksjelovene.

Til § 10-1

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til artikkel 15 i revisjonsdirektivet. Det vises til omtalen av Revisorregisteret i kapittel 4.5.

Bestemmelsens første ledd første punktum vil etter ordlyden også omfatte utenlandske revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent som dette i Norge.

Kravet om at Revisorregisteret skal være offentlig tilgjengelig representerer i hovedsak en videreføring av dagens § 10-3 som gir enhver rett til å få

opplysninger fra registeret. Bestemmelsen er likevel tilpasset direktivets krav om at registeret skal være elektronisk tilgjengelig for allmennheten. Lovendringen er ment å skulle innebære en utvidet opplysningsrett for offentligheten.

Til § 10-2

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til artikkel 16 i revisjonsdirektivet. Det vises til omtalen i kapittel 4.5 og merknadene til § 3-7. Bestemmelsen inneholder krav til opplysninger om registrerte og statsautoriserte revisorer. Bestemmelsen representerer en videreføring og presisering av krav etter dagens § 10-1.

Siden krav til opplysninger om revisjonsselskaper er foreslått å følge av § 10-3, er det i bestemmelsens første ledd nr. 1 presisert at krav til å opplyse om foretaksnavn gjelder enkeltpersonforetak. Bestemmelsens første ledd nr. 4 representerer en videreføring av dagens § 10-1 første ledd nr. 7. Kravet til opplysninger om tilknyttet revisjonsselskap er nytt og gjennomfører artikkel 16. nr. 1 bokstav a i direktivet.

I tillegg oppstilles krav til opplysninger om ansvarlige revisorer i forslag til nye nr. 6 til 8, som blant annet gjennomfører artikkel 16 nr. 2 i direktivet. For revisjonsselskap, og personer som driver sin virksomhet gjennom enkeltpersonforetak, legges det til grunn at organisasjonsnummeret kan benyttes også som revisorregisternummer. For andre revisorer som ønsker å påta seg oppdragsansvar tildeles et eget revisorregisternummer (ny nummer-serie). Det vil bare være revisorer som står oppført i Revisorregisteret med revisorregisternummer som vil kunne utføre lovpliktig revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige, eller i beretning eller på annen måte gi uttrykk for at et regnskap for ikke-revisjonspliktige er revidert.

Til § 10-3

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til artikkel 17 i revisjonsdirektivet. Det vises til kapittel 4.5 og merknadene til § 3-1. Kravene viderefører og utfyller krav som gjelder etter dagens § 10-1.

Opplysningskravene etter forslaget til nr. 1 til 7 og nr. 9 viderefører med visse presiseringer krav etter dagens annet ledd nr. 1 til 5 i § 10-1. Vedrørende tildeling av revisorregisternummer vises til merknadene til § 10-2.

Opplysningene som skal gis om samarbeid etter forslaget til nr. 8, jf. § 4-7, må tolkes i lys av nett-

verksdefinisjonen i direktivet artikkel 2 nr. 7 og re-kommandasjon 2002/590/EF om uavhengighet.

Opplysningskravene etter forslaget til nr. 10 til 12 gjennomfører direktivet artikkel 17 nr. 1, bokstaverne g, h og i samt artikkel 17 nr. 2.

Til § 10-4

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til artiklene 18 og 19 i revisjonsdirektivet. Bestemmelsen representerer i det vesentlige en videreføring av meldeplikten ved endringer i registrerte opplysninger etter dagens § 10-2, jf. likevel omtalen i kapittel 4.5.

Til § 10-5

Bestemmelsen viderefører dagens § 10-4.

Til § 10-6

Bestemmelsens første ledd viderefører dagens § 10-5. Bestemmelsens annet ledd åpner for at EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 45 gjennomføres i forskrift når nærmere vurderinger fra EU-kommisjonen og medlemsstatene foreligger i henhold til artikkel 45 nr. 6. Det vises til nærmere omtale i kapittel 4.5.

16.2 Til endringer i kredittilsynsloven

Til § 7

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 3. Det vises til omtalen i kapittel 11.2.5.

Kredittilsynet har allerede i dag rett til å utveksle informasjon med andre EØS-lands tilsynsmyndigheter om andre typer tilsynsenheter. I og med at også tilsynet med revisorer samordnes på tvers av landgrensene må adgangen til å utveksle informasjon utvides til også å gjelde mellom revisortilsynsmyndigheter.

Til § 8

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 29 nr. 1 bokstav i. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 11.1.5.

16.3 Til endringer i sparebankloven

Til § 17 c

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 6 for sparebanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-41 første og tredje ledd i allmennaksjeloven, samt omtalen i kapittel 13.3.7.

Til § 17 d

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 5 for sparebanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-42 i allmennaksjeloven.

Til § 17 e

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 2 for sparebanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-43 i allmennaksjeloven.

Til § 34

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 3 for sparebanker. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.5.6.1.

16.4 Til endringer i forretningsbankloven

Til § 14

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 3 for forretningsbanker. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.5.6.1.

Til § 16 a

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 6 for forretningsbanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-41 første og tredje ledd i allmennaksjeloven, samt omtalen i kapittel 13.3.7.

Til § 16 b

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 5 for forretningsbanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-42 i allmennaksjeloven.

Til § 16 c

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 2 for forretningsbanker. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-43 i allmennaksjeloven.

16.5 Til endringer i finansieringsvirksomhetsloven

Til § 2a-11

Forslaget til endringer i § 2a-11 tredje ledd er ikke nødvendig som følge av revisjonsdirektivet, men representerer en oppfølging av Banklovkommisjonens forslag i NOU 1998:14, på grunnlag av høringsinnspill fra FNH. Det vises til omtalen i kapittel 9.5 og på s. 119-120 i NOU 1998:14.

Etter bestemmelsens annet punktum kan Kredittilsynet samtykke i at datterforetak har egen revisor. I vurderingen av om samtykke kan gis, skal det legges vekt på om plikten etter forholdene fremstår som særlig tyngende eller lite hensiktsmessig, og forholdene for øvrig ikke tilsier at plikten ikke må overholdes ut fra tilsyns- eller kontrollmessige hensyn. Slikt samtykke kan for eksempel gis for virksomhet som midlertidig drives av et foretak i konsernet i den utstrekning det er nødvendig for å få dekket andre krav, jf. for eksempel § 2-9 annet ledd i finansieringsvirksomhetsloven.

Til § 3-11a

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 6 for finansieringsforetak. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-41 første og tredje ledd i allmennaksjeloven, samt omtalen i kapittel 13.3.7.

Til § 3-11b

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 5 for finansieringsforetak. Det vises til

merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-42 i allmennaksjeloven.

Til § 3-11c

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 2 for forsikringsselskaper. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-43 i allmennaksjeloven.

Til § 3-13

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 3 for finansieringsforetak. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.5.6.1.

16.6 Til endringer i aksjeloven

Til § 7-2

Bestemmelsen gjennomfører sammen med forslaget til revisorloven §§ 2-1 fjerde ledd og 7-1 fjerde ledd, samt de tilsvarende endringene i § 7-2 i allmennaksjeloven, EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 38. Det vises til omtalen i kapittel 10.5, samt merknadene til de nevnte bestemmelser.

16.7 Til endringer i allmennaksjeloven

Til § 6-41

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 6 for allmennaksjeselskaper. Det vises til omtalen av foretak av allmenn interesse og plikten til å etablere revisjonsutvalg i kapitlene 13.2 og 13.3.

Bestemmelsens første ledd første punktum gjennomfører første setning i artikkel 41 nr. 1 for de allmennaksjeselskapene som omfattes av definisjonen av foretak av allmenn interesse. Etter bestemmelsens første ledd, første punktum gjelder plikten til å etablere revisjonsutvalg som hovedregel allmennaksjeselskaper med verdipapirer notert på regulert marked. Bestemmelsens annet punktum angir at revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret, og revisjonsutvalget kan dermed ikke anses for å være et eget selskapsorgan. Bestemmelsen oppfylles forutsetningen etter første setning i artikkel 41 nr. 2.

Bestemmelsens annet ledd gjennomfører artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt. Det vises til omtalen i kapittel 13.3.7.3. Etter bestemmelsen gis det unntak fra plikten til å etablere revisjonsutvalg for allmennaksjeselskaper som oppfyller 2 av de 3 størrelseskriteriene som opplistes i bestemmelsens nr. 1 til 3. Størrelseskriteriene svarer i hovedsak til de tilsvarende kriteriene som er oppstilt i artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt, men angivelsen av pengemessige beløp er endret fra euro til norske kroner. I beregningen av antall ansatte etter bestemmelsens nr. 1 vil det være naturlig å se hen til den beregningsmåten som benyttes ved vurderingen av plikten til å velge bedriftsforsamling, jf. allmennaksjeloven § 6-35.

Etter § 6-41 annet ledd annet punktum er det et krav at styret i allmennaksjeselskaper som benytter unntaket, utfører de oppgavene som ellers ville ha tilligget revisjonsutvalget. Det angis videre i tredje punktum at styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke kan delta i møter hvor styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver etter § 6-43. Det vises til omtalen i kapittel 13.4.7.4. Begrepet ledende ansatt er i utgangspunktet ment å ha samme innhold som i andre bestemmelser i selskaps- og regnskapslovgivningen hvor begrepet er brukt, jf. særlig allmennaksjeloven § 6-16a og regnskapsloven § 7-31b mv. Om begrepets innhold vises det ellers til vurderingen på s. 80 i NOU 2008:16 som må antas å gjelde tilsvarende. Departementet presiserer at bestemmelsen må ses i sammenheng med revisjonsutvalgets rolle som tilrettelegger for styrets beslutningsgrunnlag, jf. § 6-41. Dette innebærer at bestemmelsen isolert sett ikke er til hinder for at en slik styreleder deltar i de møtene hvor styret formelt sett fatter de aktuelle beslutninger. Tvert imot kan de pliktene styret har etter allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-13 innebære at styreleder uansett bør delta i de møtene hvor det fattes beslutninger.

På den annen side vil det kunne være tilfeller hvor det ikke er hensiktsmessig å skille utredningen av beslutningsgrunnlaget fra beslutningstakingen. I slike tilfeller må det vurderes konkret om styreleder som er ledende ansatt i selskapet, kan delta, eventuelt om styreleder bare bør delta i en del av møtet eller om bestemmelsen medfører at dagsorden likevel må deles opp slik at oppgavene som hører inn under § 6-43 skilles ut i et eget møte. I vurderingen må det særlig legges vekt på viktigheten av en uavhengig behandling av de aktuelle oppgaver, samt hvilke konkrete oppgaver etter § 6-43 det er tale om. Etter departementets vurdering vil det være særlig uheldig om styreleder som er ledende ansatt i foretaket, deltar i møter som gjelder overvåking av systemene for internkontroll og risikostyring. Et normalt utgangspunkt vil således være

at styreleder som er ledende ansatt i foretaket, ikke bør delta i behandlingen av denne typen saker, eventuelt at behandlingen av oppgaver, jf. § 6-43 bokstav b, skilles ut i et eget møte uten styreleders tilstedeværelse dersom det både skal forberedes et beslutningsgrunnlag og fattes beslutninger. Også i møter hvor revisjonsutvalgets oppgaver knyttet til oppfølgingen av regnskapsrapporteringsprosessen, jf. § 6-43 bokstav a, kan det være betenkelig at styreleder som er ledende ansatt i foretaket, deltar. Eventuell deltakelse i slike tilfeller vil imidlertid være mer avhengig av hvilke konkrete spørsmål som vurderes. Dersom det for eksempel gjelder områder hvor kritikk av eller oppfølgingstiltak overfor foretakets administrasjon fremstår som en ikke upåregnelig tilrådning til styret, legger departementet til grunn at styreleder normalt ikke bør delta. Motsetningsvis vil saker som er mer preget av en rutinemessig gjennomgang, ofte ikke medføre like store betenkeligheter knyttet til styreleders deltakelse. Departementet legger til grunn at saker knyttet til bokstavene c og d i § 6-43 i de rutinemessige tilfellene normalt ikke vil gi opphav til de helt store betenkelighetene knyttet til styreleders deltakelse. Departementet antar imidlertid at det vil være i strid med bestemmelsens hensikt om styreleder som er ledende ansatt, er tilstede under hele eller en overveiende del av behandlingen i tilfeller hvor disse oppgavene foranlediger noen mer omfattende behandling fra styrets (revisjonsutvalgets) side.

Generelt må det i vurderingen også legges vekt på om styreleders konkrete arbeidsoppgaver og ansvarsområder som ledende ansatt medfører en tilknytning til revisjonsutvalgets oppgaver, og da særlig overvåkningsfunksjonene, som kan fremstå som særlig uheldig. Således bør styreledere som er daglig leder, finansdirektør eller leder av internrevisjonen i foretaket, avstå fra å delta i møter som omfatter behandling av saker etter § 6-43, i større utstrekning enn styreledere som har ledende stillinger i foretaket med en mindre nær tilknytning til finansiell rapportering og revisjon. Departementet presiserer imidlertid at det er stillingens reelle innhold og ikke tittelen i seg selv som er av betydning for vurderingen. Dersom for eksempel vesentlige oppgaver innenfor finansiell rapportering eller internrevisjon er lagt til en annen stilling enn finansdirektør eller leder for internrevisjonen, vil det være uten betydning for vurderingen at styreleder har en annen tittel i foretaket.

Til § 6-42

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 5 for allmennaksjeselskaper. Det vises til omtalen i kapittel 13.4, og i kapittel 13.5.6.2 for en nærmere omtale hvilket ansvar som gjelder for revisjonsutvalgsmedlemmer.

Bestemmelsens første ledd gjennomfører artikkel 41 nr. 1 første avsnitt annen setning. Første punktum er et utslag av utgangspunktet om at revisjonsutvalget skal være et forberedende arbeidsutvalg for styret, og det oppstilles således et krav om at revisjonsutvalgsmedlemmer skal være styremedlemmer, og at det skal være styret som skal stå for konstitueringen. Innenfor rammene av de kravene som etter § 6-42 stilles til revisjonsutvalgets sammensetning, er det således styret som i samsvar med saksbehandlingsreglene i allmennaksjeloven og eventuelle vedtektsbestemmelser, avgjør hvor mange medlemmer revisjonsutvalget skal bestå av og hvilke personer som skal velges som medlemmer. Også spørsmål om funksjonstid, om det skal oppnevnes varamedlemmer mv. avgjøres av styret.

Bestemmelsen innebærer at generalforsamlingen må velge styremedlemmer som oppfyller kravene, jf. også bestemmelsens annet ledd, og det er følgelig en forutsetning at det organet som innstiller til valg av styremedlemmer påser at innstillingen omfatter et tilstrekkelig antall personer som oppfyller kravene. Bestemmelsens annet punktum forbyr styremedlemmer som er ledende ansatte i foretaket fra å være medlemmer i revisjonsutvalget. Begrepet ledende ansatte er ment å skulle ha samme innhold som ellers i selskaps, og regnskapslovgivningen, jf. omtalen i merknadene til § 6-41.

Etter bestemmelsens annet ledd første punktum er det et krav at revisjonsutvalget samlet skal ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Bestemmelsen representerer en presisering i forhold til direktivet. Bestemmelsens annet punktum gjennomfører siste setning i artikkel 41 nr. 1 første avsnitt, og oppstiller som krav at minst ett medlem av revisjonsutvalget er uavhengig av virksomheten og har kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Når det gjelder kravet til uavhengighet, vises det til omtalen i kapittel 13.4.7.2. Ved vurderingen av om en person kan anses for å oppfylle uavhengighetskravet vil et naturlig utgangspunkt for vurderingen være rekommandasjon 2005/162/EF om uavhengige styremedlemmer og det som er uttalt i NUES anbefaling. Departementet bemerker at det er en klar forutsetning at vurderingen av om revi-

sjonsutvalgsmedlemmer oppfyller kravet til uavhengighet vil kunne være en annen enn vurderingen av revisors uavhengighet. Vurderingen må skje med utgangspunkt i vedkommendes tilknytning til virksomheten. Forskjellige former for tilknytning vil kunne være til hinder for at vedkommende anses for å være uavhengig i relasjon til bestemmelsen. Et styremedlem som er ansatt i virksomheten, vil ikke kunne anses uavhengig i relasjon til denne bestemmelsen, og dette innebærer blant annet at ansattevalgte styremedlemmer (forutsatt at de er valgt blant de ansatte) ikke kan sitte i revisjonsutvalget i egenskap av å være medlemmet som skal være uavhengig og med kompetanse innen regnskap eller revisjon. Utover ansettelsesforholdene vil det måtte vurderes konkret om andre former for tilknytning har en slik karakter at vedkommende ikke kan anses uavhengig. Slike tilknytningsformer kan blant annet omfatte tidligere ansettelsesforhold, forretningsmessige forbindelser vedkommende har med foretaket, nære familierelasjoner med ledende ansatte eller vesentlige eiere mv.

Når det gjelder tidligere ansettelsesforhold, viser departementet til at det i spesialmerknadene til den tilsvarende danske bestemmelsen er lagt til grunn at et styremedlem ikke kan anses for uavhengig dersom vedkommende har hatt et ansettelsesforhold i foretaket i løpet av de siste 5 år. Departementet antar at dette vil være det normale utgangspunkt også etter den norske bestemmelsen. Departementet presiserer imidlertid at uavhengigheten må vurderes konkret, og vil ikke utelukke at det kan forekomme tilfeller hvor et styremedlem på grunnlag av et ansettelsesforhold som ligger mer enn 5 år tilbake i tid ikke kan anses for uavhengig, eller at det kan foreligge omstendigheter som innebærer at styremedlemmet kan anses tilstrekkelig uavhengig selv om vedkommende har vært ansatt i foretaket i løpet av de siste 5 årene, for eksempel på grunn av stillingens karakter. Departementet bemerker at det antagelig i de fleste tilfeller vil være grunnlag for å sidestille stillinger og oppdrag av midlertidig karakter med ansettelsesforhold, dersom de er av en viss varighet eller medførte en særlig nær tilknytning til internkontroll, finansiell rapportering mv.

Når det gjelder forretningsmessige relasjoner bemerker departementet at uavhengighetskravet ikke uten videre vil avskjære det aktuelle revisjonsutvalgsmedlem fra enhver forretningsmessig transaksjon med foretaket. Det er imidlertid en forutsetning at det ved inngåelsen av slike transaksjoner utvises tilstrekkelig aktsomhet, slik at uavhengigheten verken reelt sett er truet eller kan trekkes i tvil. Dette forutsetter etter departementets oppfatning

normalt at slike eventuelle transaksjoner må være inngått som ledd i foretakets vanlige forretningsvirksomhet, og også at transaksjonene skjer til markedsmessige vilkår i samsvar med vilkårene som ellers gjelder når foretaket gjør denne typen transaksjoner. Departementet finner grunn til å presisere at kriteriet «vanlig forretningsvirksomhet» i utgangspunktet vil forutsette at det er en type transaksjoner som ellers tilbys til en ubestemt krets av personer, og at det vil være mer problematisk for uavhengighetsvurderingen om revisjonsutvalgsmedlemmet har transaksjoner med selskapet som forutsetter en individuelt utformet avtale, selv om avtaleinngåelsen i seg selv skjer på den måten som ellers er vanlig i bransjen.

Når det gjelder kravet til kompetanse, vises det til omtalen i kapittel 13.4.7.3. Et utgangspunkt er at bestemmelsen ikke oppstiller noe ubetinget krav om formalkompetanse. Også realkompetanse kan oppfylle kravet, og det må således vurderes konkret om en aktuell kandidat kan anses for å ha tilstrekkelige kvalifikasjoner innen regnskap og/eller revisjon. I vurderingen av om kompetansekravet er oppfylt vil det særlig måtte legges vekt på når og hvordan kompetansen er opparbeidet, og på om vedkommende kan forutsettes å ha oversikt over aktuelle endringer som har skjedd reguleringsmessig, så vel som i den regnskaps- og/eller revisjonsfaglige utvikling samt i de faktiske forhold.

Kvalifikasjonene må som minimum være tilstrekkelige til at medlemmet er i stand til gjøre en selvstendig vurdering av om selskapets finansielle rapportering, internkontroll, risikostyring og lovpliktige revisjon er tilrettelagt og gjennomført på en hensiktsmessig måte, sett i forhold til virksomhetens størrelse og kompleksitet. Kvalifikasjonene må dessuten være tilstrekkelige til å kunne vurdere den eksterne revisors uavhengighet, jf. kravet etter direktivet artikkel 41 nr. 2 bokstav d. Departementet antar at det i mindre virksomheter med færre komplekse transaksjoner og en mer oversiktlig transaksjonsstruktur kan forutsettes å være et mindre behov for dybdekunnskap og lang erfaring enn i et stort børsnotert konsern hvor de regnskaps- og revisjonsmessige forhold er mer kompliserte, for eksempel fordi det er en komplisert og mindre oversiktlig transaksjonsstruktur og risiko-profil, eller som følge av for eksempel hyppig og omfattende bruk av avanserte finansielle instrumenter.

Etter bestemmelsens tredje ledd oppstilles adgang for selskapet til å vedtektsfeste at det samlede styret skal anses for å være selskapets revisjonsutvalg. Bestemmelsen gjennomfører artikkel 41 nr. 5. Det er en forutsetning at alle vilkår som ellers stil-

les til revisjonsutvalgets sammensetning, oppgaver mv. er oppfylt av det samlede styret. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.4.7.4.

Til § 6-43

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 2 for allmennaksjeselskaper. Det vises til omtalen av revisjonsutvalgets oppgaver i kapittel 13.5.6.1 og den særlige omtalen av ansvaret til revisjonsutvalgets medlemmer i 13.5.6.2. Bestemmelsen må også ses i sammenheng med punkt 24 i fortalen til revisjonsdirektivet, hvor det blant annet fremgår at revisjonsutvalget skal bidra til å minimalisere finansiell, operasjonell og «compliance» risiko, samt bedre kvaliteten på foretakets finansielle rapportering.

Etter departementets forslag oppstilles overordnede krav til hvilke arbeidsoppgaver som skal legges til revisjonsutvalget. Bestemmelsen er i det vesentlige utformet i overensstemmelse med formuleringen i artikkel 41 nr. 2. Angivelsen av oppgaver må ses i sammenheng med forutsetningen om at revisjonsutvalget skal være et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret, og at beslutningsmyndighet på disse områdene fortsatt skal ligge hos styret. Departementet har lagt til grunn at nærmere instruks for gjennomføringen av revisjonsutvalgets arbeidsoppgaver vil bli fastsatt av styret, men det vil være naturlig at ytterligere krav, presiseringer og/eller veiledninger vurderes ved fremtidige oppdateringer av NUES anbefaling eller andre «beste praksis»-anbefalinger.

Når det gjelder bruken av begrepet «regnskapsrapporteringsprosessen» i bestemmelsens nr. 1, vises det til omtalen i merknadene til forslaget til ny § 3-3b i regnskapsloven på s. 123-124 i NOU 2008:16. Departementet bemerker imidlertid at revisjonsutvalgets oppgaver etter denne bestemmelsen ikke er avgrenset til kun å omfatte prosessen med hensyn til avleggelse av årsregnskapet, men til regnskapsbehandlingen generelt, herunder også prosessen med avleggelse av delårsregnskap etter annen lovgivning, for eksempel etter verdipapirhandelloven, samt at det er forutsatt at revisjonsutvalget i en viss utstrekning også må ta i betraktning opplysninger som gis i tilknytning til de egentlige regnskapsopplysninger. Dette vil for eksempel omfatte opplysninger som må gis i årsberetningen, blant annet om risiko- og usikkerhetsfaktorer, om fremtidig utvikling og forutsetningen om fortsatt drift samt om miljø, likestilling mv. Revisjonsutvalget bør også vurdere foretakets øvrige rapportering, herunder rapportering om foretaksstyring (etter NUES anbefaling, eventuelt opplysninger som

kreves etter forslaget til ny § 3-3b i NOU 2008:16), samt pliktig rapportering til tilsynsmyndigheter og regulerte markeder etter annen lovgivning, herunder verdipapirhandelloven, børsloven, kredittilsynsloven mv.

Det presiseres at prosessen med å utarbeide fullstendige og korrekte regnskaper i utgangspunktet er ledelsens oppgave og styrets ansvar. Revisjonsutvalgets rolle vil således særlig være å vurdere ledelsens vesentlige beslutninger om foretakets regnskaps- og rapporteringspolitikk, herunder prinsipielle beslutninger knyttet til valg av regnskapsprinsipper og viktige beslutninger om prinsippanvendelse, samt vesentlige estimater og vurderinger. Revisjonsutvalget bør også vurdere om foretakets finansielle rapportering fremstår som tilstrekkelig informativ og korrekt, og føre kontroll med at opplysninger ikke presenteres på en måte som kan fremstå som villedende eller uriktig. Siden det er styret som har ansvaret for foretakets finansielle rapportering, bør revisjonsutvalgets vesentlige vurderinger presenteres for det samlede styret. Der hvor det etter revisjonsutvalgets oppfatning er behov for nærmere oppfølging av foretakets finansielle rapportering, eller hvor revisjonsutvalget mener regnskapsopplysninger eller -presentasjon bør endres, må det gis særskilte anbefalinger til styret om dette.

Etter bestemmelsens bokstav b skal revisjonsutvalget overvåke systemene for intern kontroll, risikostyring samt eventuell internrevisjonsenhet. Mens det i Kredittilsynets forslag og i NUES anbefaling brukes begrepet «risikovurdering» har departementet istedenfor foreslått at begrepet «risikostyring» benyttes i denne bestemmelsen. Det vises til at «styring» og «vurdering» i revisjonsfaget er begreper med ulikt innhold, og at «styring» bedre reflekterer ordet «management» som blant annet er brukt i den engelske direktivteksten. Departementet har imidlertid ikke grunn til å tro at de faktiske oppgaver revisjonsutvalget pålegges som følge av endringen skiller seg vesentlig fra de som er forutsatt etter Kredittilsynets forslag eller etter NUES anbefaling. Når det gjelder den nærmere presiseringen av innholdet i systemene for intern kontroll og risikostyring vises det særlig til omtalen i merknadene til forslaget til ny § 3-3b på s. 123-124 i NOU 2008:16. Revisjonsutvalgets rolle vil særlig være å vurdere om systemene som er på plass ut fra virksomhetens art og omfang er tilstrekkelige til i nødvendig grad å identifisere, beregne omfanget av, styre og overvåke finansiell risiko. Revisjonsutvalget bør ha løpende kontakt med foretakets ledelse om effektiviteten til internkontroll- og risikostyringssystemene, og bør oppdateres jevnlig om de

tester og vurderinger av disse systemene som utføres av intern- og ekstern revisjon. Opplysninger som gis i årsberetningen eller i en redegjørelse for foretaksstyring eller tilsvarende om systemer for internkontroll og risikostyring bør særskilt vurderes av revisjonsutvalget.

Overvåkning av internrevisjon bør omfatte en vurdering av internrevisjonens årlige arbeidsplan og en løpende vurdering av internrevisjonens arbeid og rapportering. Revisjonsutvalget bør føre kontroll med at det er tilstrekkelig kontakt mellom internrevisjonen og styret, samt at internrevisjonens vurderinger og anbefalinger i tilstrekkelig grad følges opp av selskapsledelsen.

Etter bestemmelsens bokstav c skal revisjonsutvalget ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet. Med løpende kontakt tas det ikke sikte på at kontakten skal være kontinuerlig eller på fast periodisk basis, men derimot at det skal være kontakt mellom revisor og revisjonsutvalg i den utstrekning virksomhetens art og omfang, og da særlig forhold som har tilknytning til revisjonen av årsregnskapet, tilsier det. Det presiseres at bestemmelsen er utformet med sikte på å gjøre det klart at revisor eller revisjonsselskap ikke på noen måte skal være underordnet revisjonsutvalget, og at bestemmelsen således ikke er ment å endre på omfanget av revisors øvrige plikter og oppgaver.

Etter bestemmelsens bokstav c er revisjonsutvalget gitt i særlig oppgave å vurdere og overvåke revisors uavhengighet, og da i særdeleshet eventuelle andre tjenester enn revisjonstjenester som revisor eller revisjonsselskaper måtte levere til foretaket. Departementet vil imidlertid presisere at bestemmelsen ikke medfører noen endring i revisors eget ansvar for å påse at vedkommende til enhver tid er tilstrekkelig uavhengig av revisjonsklienten.

Til § 7-1

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 3 for allmennaksjeselskaper. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.5.6.1.

Til § 7-2

Se merknadene til endringer i samme bestemmelse i aksjeloven.

16.8 Til endringer i forsikringsloven

Til § 5-9

Bestemmelsen gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 3 for forsikringsselskaper. Det vises til omtalen av bestemmelsen i kapittel 13.5.6.1.

Til § 5-10

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 6 for forsikringsselskaper. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-41 første og tredje ledd i allmennaksjeloven, samt omtalen i kapittel 13.3.7.

Til § 5-11

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til deler av revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 1 og 5 for allmennaksjeselskaper. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-42 i allmennaksjeloven.

Til § 5-12

Bestemmelsene gjennomfører EØS-forpliktelser som svarer til revisjonsdirektivet artikkel 41 nr. 2 for forsikringsselskaper. Det vises til merknadene til tilsvarende bestemmelser i forslaget til ny § 6-43 i allmennaksjeloven.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet).

Vi HARALD, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)

I

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

Overskriften til kapittel 1 skal lyde:

Kapittel 1 Virkeområde mv.

Ny § 1-2 skal lyde:

§ 1-2 Revisors rolle

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av virksomhet som nevnt i § 1-1 annet ledd. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet.

Overskriften til § 2-1 skal lyde:

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

§ 2-1 nytt femte ledd skal lyde:

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 om at revisors oppdrag er avsluttet. Dersom et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Kredittilsynet.

§ 2-2 første ledd skal lyde:

Årsregnskapet til revisjonspliktige etter § 2-1 skal revideres av minst én ansvarlig revisor, jf. § 3-7.

§ 2-2 annet ledd skal lyde:

Revisjon som nevnt i første ledd kan utføres av revisjonsselskap som er godkjent av Kredittilsynet,

jf. § 3-1 annet ledd. Revisjonsselskapet skal utpeke én ansvarlig revisor for hvert oppdrag, jf. § 3-7.

§ 2-2 annet ledd tredje punktum oppheves.

Overskriften til kapittel 3 skal lyde:

Kapittel 3 Godkjenning av revisorer m.m.

§ 3-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige må være godkjent av Kredittilsynet og tildelt revisorregisternummer.

§ 3-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Ved søknad om godkjenning som revisor eller revisjonsselskap, skal det gis opplysninger som nevnt i § 10-2 og § 10-3. Kredittilsynet kan registrere fødselsnummer for revisorer, styremedlemmer, varamedlemmer til styret, daglig leder og aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap.

§ 3-2 første og annet ledd skal lyde:

Registrert revisor skal ha oppnådd bachelorgrad i revisjon i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning.

Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon.

§ 3-3 annet og tredje ledd skal lyde:

Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått utdanning som nevnt i § 3-2.

Minst to år av praksistiden skal fullføres hos en godkjent statsautorisert eller registrert revisor eller et godkjent revisjonsselskap, som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige.

§ 3-5 første ledd nr. 2 til 4 skal lyde:

2. *i henhold til selskapsavtale eller vedtekter skal revisorer eller revisjonsselskap som oppfyller kravene i nr. 1, inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ,*
3. *selskapet skal ha fast kontorsted i Norge. Kravet til fast kontorsted i Norge gjelder ikke dersom selskapet har fast kontorsted i en annen EØS-stat hvor det har godkjenning og er underlagt hjemlandstilsyn.*
4. *selskapet skal være istand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller.*

§ 3-5 første ledd nr. 5 oppheves.

§ 3-6 skal lyde:

§ 3-6 Godkjenning av revisorer fra andre land
m.m.

Departementet kan fastsette forskrift om godkjenning av og tilsyn med revisor og revisjonsselskap fra andre land.

Overskriften til § 3-7 skal lyde:

§ 3-7 Ansvarlig revisor

§ 3-7 første ledd skal lyde:

Med ansvarlig revisor menes i denne lov godkjent registrert eller statsautorisert revisor som i tillegg:

1. *tilfredsstiller krav til etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet,*
2. *oppfyller krav til fast kontorsted etter § 3-5 første ledd nr. 3,*
3. *er bosatt i EØS-stat,*
4. *har nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet, og*
5. *er tildelt revisorregisternummer fra Kredittilsynet etter å ha dokumentert at vilkårene i nr. 1 til 4 er oppfylt.*

Overskriften til kapittel 4 skal lyde:

Kapittel 4 Uavhengighet, objektivitet og etikk

Overskriften til § 4-1 skal lyde:

§ 4-1 Generelle krav til uavhengighet, objektivitet og etikk

§ 4-1 nytt sjette ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette yrkesetiske regler og regler om uavhengighet og objektivitet dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

§ 4-2 nytt femte ledd skal lyde:

Eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i et revisjonsselskap eller tilknyttede selskaper skal ikke søke å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på en slik måte at det kan svekke revisors eller revisjonsmedarbeideres uavhengighet og objektivitet.

§ 4-3 nytt annet punktum skal lyde:

§ 4-1 annet ledd nr. 3 er likevel ikke til hinder for at det benyttes medarbeidere som har fordring eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer.

§ 4-6 nytt annet ledd skal lyde:

En revisor kan ikke avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

§ 5-2 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette krav til revisjonsutøvelsen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

§ 5-6 første ledd femte punktum skal lyde:

Revisjonsberetningen skal dateres og undertegnes av ansvarlig revisor.

§ 5-6 åttende ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette regler om revisjonsberetningen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

Ny § 5-7 skal lyde:

§ 5-7 Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper

Ansvarlig revisor ved revisjon av årsregnskap for et morselskap skal avgi en felles revisjonsberetning for morselskapet og konsernet. § 5-6 første til åttende ledd gjelder tilsvarende.

Med sikte på konsernrevisjonen, skal revisor som nevnt i første ledd gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskap av betydning for konsernregnskapet. Gjennomgangen skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøve arbeidet.

Ved revisjon av konsern hvor datterselskap revideres av revisor eller revisjonsselskap fra land utenfor EØS-området som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, skal revisor som nevnt i første ledd oppbevare kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskaps revisor. Oppbevaringsplikt som nevnt gjelder ikke dersom betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret gjennom avtale revisor har inngått med datter-

selskapets revisor eller på annet vis. Dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon, kan Kredittilsynet pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger.

Revisor som nevnt i første ledd skal på forespørsel fremlegge dokumentasjon som nevnt i annet og tredje ledd, herunder dokumentasjon utarbeidet for konsernrevisjonen, for Kredittilsynet. Dette gjelder likevel ikke dokumentasjon som nevnt i tredje ledd dersom revisor hadde truffet betryggende foranstaltninger som der nevnt, og forhold utenfor revisors kontroll likevel gjør det umulig å fremlegge slik dokumentasjon.

Nytt kapittel 5a skal lyde:

Kapittel 5a. Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse

§ 5a-1 Virkeområde

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder for revisorer som reviderer årsregnskap for følgende revisjonspliktige foretak:

1. foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land,
2. bank eller annen kredittinstitusjon,
3. forsikringsselskap.

Kredittilsynet kan gjøre unntak fra kravet i dette kapittel dersom revisor er underlagt krav etter andre lands lovgivning.

§ 5a-2 Åpenhetsrapport

Revisorer omfattet av § 5a-1 skal årlig avgis en rapport som minst beskriver:

1. organisasjonsform og eierskap,
2. eventuelt samarbeid som nevnt i § 4-7 første ledd, herunder grunnlaget for samarbeidet,
3. styringsstrukturen,
4. interne kvalitetskontrollsystemer og retningslinjer for uavhengighet sammen med en erklæring fra styret om hvordan kvalitetskontrollsystemene har fungert og at retningslinjene har blitt overholdt,
5. tidspunktet for siste periodiske kvalitetskontroll etter § 5b-1,
6. hvilke foretak eller konsern som nevnt i § 5a-1 som er blitt revidert av revisor siste regnskapsår,
7. revisjonsselskapets etterutdanningspolitikk,
8. regnskapsopplysninger som viser omfanget av revisjonsvirksomheten, herunder samlet omsetning fordelt på honorar for revisjon og andre tjenester,
9. godtgjørelser til eierne.

Rapporten skal være underskrevet og gjøres tilgjengelig på revisors nettsted senest tre måneder etter regnskapsårets slutt. Kredittilsynet kan i særlige tilfeller gjøre unntak fra første ledd.

§ 5a-3 Kontakt med revisjonsutvalget

Har den revisjonspliktige revisjonsutvalg, skal revisor gi revisjonsutvalget en beskrivelse av hovedelementene i revisjonen foregående regnskapsår, herunder særlig om vesentlige svakheter som er avdekket ved den interne kontroll knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen. Revisor skal dessuten overfor revisjonsutvalget:

1. hvert år skriftlig bekrefte sin uavhengighet,
2. opplyse om hvilke andre tjenester enn lovpliktig revisjon som er levert til foretaket i løpet av regnskapsåret,
3. opplyse om eventuelle trusler mot uavhengigheten og dokumentere tiltak som er iverksatt for å redusere disse.

Opplysninger som nevnt i første ledd skal gis til styret dersom det samlede styret ivaretar revisjonsutvalgets oppgaver i henhold til særskilt hjemmel.

§ 5a-4 Rotasjon

Revisor kan ikke revidere årsregnskap for den samme revisjonspliktige i mer enn syv år sammenhengende. Revisor som omfattes av første punktum kan ikke pånytt påta seg revisjonsoppdrag for den samme revisjonspliktige før det har gått minst to år. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som ansvarlig revisor. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rotasjon.

I tilfeller der revisjonsplikten gjelder konsernregnskap, kan det ikke avgis revisjonsberetning for konsernet dersom ett eller flere vesentlige datterselskap har revisor som etter bestemmelsens første ledd ikke kunne ha påtatt seg revisjonsoppdrag for et konsernselskap.

Kredittilsynet kan i særlige tilfeller samtykke til at revisjonsselskapet ikke utpeker ny ansvarlig revisor selv om det har gått syv år.

§ 5a-5 Forbud mot å tiltre i ledende stilling hos den revisjonspliktige

Revisor kan ikke tiltre ledende stilling i det foretaket som revideres innen en periode på minst to år fra revisjonsoppdraget ble avsluttet. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som ansvarlig revisor.

Nytt kapittel 5b skal lyde:

Kapittel 5b Kvalitetskontroll mv.

§ 5b-1 Intern kvalitetskontroll i revisjonsselskap

Revisjonsselskap skal etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten.

§ 5b-2 Periodisk kvalitetskontroll

Revisor som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap skal underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Revisor som omfattes av § 5a-1 skal likevel kontrolleres minst hvert tredje år.

Kvalitetskontrollen skal minst omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelsen. For revisjonsselskaper skal kvalitetskontrollen dessuten omfatte en vurdering av selskapets interne systemer for kvalitetskontroll, jf. § 5b-1. Resultatene av kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport.

Merknader på grunnlag av kvalitetskontrollen skal følges opp av revisor uten ugrunnet opphold.

Kvalitetskontrollen utføres av den Kredittilsynet utpeker. Departementet kan fastsette forskrift om gjennomføring av kvalitetskontroll som utføres av andre enn Kredittilsynet. Departementet kan videre fastsette forskrift om kvalitetskontroll av revisorer som omfattes av § 5a-1.

§ 6-1 nytt sjette ledd skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om unntak fra taushetsplikten overfor revisortilsyn i annen stat når den revisjonspliktige har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i vedkommende stat eller inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap som er underlagt revisjonsplikt i vedkommende stat.

§ 7-1 tredje ledd siste punktum oppheves.

§ 7-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Ved opphør av revisors oppdrag skal revisor uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at oppdraget er avsluttet. Dersom et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden skal revisor sende begrunnelse for dette til Kredittilsynet.

§ 10-1 skal lyde:

§ 10-1 Revisorregisteret

Kredittilsynet skal føre et register over revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter denne lov. Registeret skal være offentlig tilgjengelig i elektronisk form.

Departementet kan gi nærmere forskrifter om føring og vedlikehold av Revisorregisteret og om registerets innhold.

§ 10-2 skal lyde:

§ 10-2 Opplysninger om registrerte og statsautoriserte revisorer

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om revisorer:

1. navn og eventuelt foretaksnavn for enkeltpersonforetak,
2. bostedsadresse og eventuelt kontoradresse eller annen adresse for oppbevaring av dokumentasjon som gjelder klienter i Norge i henhold til § 3-5 annet ledd og § 3-7 annet ledd,
3. dato for godkjenning og angivelse av godkjent tittel,
4. om godkjenningen er tilbakekalt eller suspendert etter kapittel 9,
5. navn, adresse og organisasjonsnummer på revisjonsselskap dersom revisor er ansatt, partner eller på annen måte er tilknyttet et revisjonsselskap. For ansvarlig revisor skal registeret i tillegg inneholde følgende opplysninger:
 1. revisorregisternummer tildelt av Kredittilsynet,
 2. om registrering i annet land, eventuelt navn på tilsynsmyndighet og revisorregisternummer tildelt i annet land, og
 3. om det foretas revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS.

§ 10-3 skal lyde:

§ 10-3 Opplysninger om revisjonsselskaper

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsselskap:

1. foretaksnavn,
2. kontoradresse og postadresse,
3. organisasjonsnummer,
4. dato for godkjenning,
5. revisorregisternummer tildelt av Kredittilsynet,
6. navn og revisorregisternummer på ansvarlige revisorer, jf. § 3-7, som er ansatt eller partner eller på annen måte tilknyttet revisjonsselskapet,
7. navn på kontaktperson og eventuelt revisjonsselskapets nettstedsadresse,
8. navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge,
9. eventuell deltakelse i samarbeid som nevnt i § 4-7 første ledd, samt navn og adresser på andre selskaper som deltar eller på annen måte inngår i samarbeidet,
10. om selskapets godkjenning er tilbakekalt eller suspendert etter kapittel 9,
11. om revisjonsselskapet er registrert i annet land, eventuelt navn på tilsynsmyndighet og eventuelt revisorregisternummer og organisasjonsnummer tildelt i annet land,
12. om det foretar revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS,
13. navn og bostedsadresse for revisjonsselskapets styremedlemmer, varamedlemmer, daglig leder og aksjeeiere eller deltakere.

For revisjonsselskaper som ikke reviderer årsregnskap for revisjonspliktige skal det ikke registreres revi-

sorregisternummer etter første ledd nr. 5 eller opplysninger som nevnt nr. 13.

§ 10-4 skal lyde:

§ 10-4 Oppdateringsplikt

Revisor og revisjonsselskap skal gi melding til Kredittilsynet når det skjer endringer i det som er registrert. Opplysninger om revisjonsselskap skal gis av daglig leder eller signaturberettiget. Opplysninger som nevnt kan oversendes elektronisk når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold. Kredittilsynet kan kreve at endringer oppdateres elektronisk.

Gjeldende § 10-4 om sletting av opplysninger blir § 10-5.

Gjeldende § 10-5 blir ny § 10-6.

Annet ledd i ny § 10-6 skal lyde:

Departementet kan fastsette bestemmelser om registrering og tilsyn med revisor og revisjonsselskap som foretar lovpliktig revisjon av årsregnskap for selskap registrert utenfor EØS-området og som utsteder omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge.

II

I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. gjøres følgende endringer:

§ 7 første ledd tredje punktum skal lyde:

Taushetsplikten etter denne bestemmelse og forvaltningslovens bestemmelser gjelder ikke overfor Norges Bank, andre EØS-staters sentralbanker eller tilsynsmyndigheter som fører tilsyn som nevnt i § 1 første ledd nr. 1-6, nr. 9, 10 eller nr. 14, eller tilsyn med forvaltningsselskap for verdipapirfond.

§ 8 nytt tredje ledd skal lyde:

Tilsynet offentliggjør hvert år en oversikt over gjennomføringen og resultatet av den periodiske kvalitetskontrollen, jf. revisorloven § 5b-2.

III

I lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker gjøres følgende endringer:

Ny § 17 c skal lyde:

§ 17 c Revisjonsutvalg

I sparebanker skal det velges et revisjonsutvalg.

Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Kredittilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra sparebankers plikt til å ha revisjonsutvalg, og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

Ny § 17 d skal lyde:

§ 17 d Revisjonsutvalgets oppgaver

Revisjonsutvalget skal:

- a) forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen,*
- b) overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt bankens internrevisjon om slik funksjon er etablert,*
- c) ha løpende kontakt med bankens valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet,*
- d) vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot uavhengigheten.*

Ny § 17 e skal lyde:

§ 17 e Valg av revisjonsutvalg og dets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i sparebanken kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget.

Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra bankens organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som bankens revisjonsutvalg, dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.

§ 34 annet ledd skal lyde:

Forstanderskapet velger revisor og fastsetter hans godtgjørelse, jf. § 12 annet ledd. Dersom foretaket plikter å ha revisjonsutvalg etter § 17 c, skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges forstanderskapet før valget.

IV

I lov 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker gjøres følgende endringer:

§ 14 første ledd skal lyde:

Representantskapet skal velge revisor til å utfø-

re revisjonsarbeidet i banken og i tilfelle til å kontrollere utførelsen av den daglige revisjon. Revisor skal være registrert eller statsautorisert. *Dersom foretaket plikter å ha revisjonsutvalg etter § 16 a, skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges representantskapet før valget.*

Ny § 16 a skal lyde:

§ 16 a Revisjonsutvalg

I forretningsbanker skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for forretningsbank som er heleid datterselskap i finanskonsern, dersom morselskapet har revisjonsutvalg som oppfyller kravene i loven her. Eierforetak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-2 bokstav e regnes ikke som morselskap i denne sammenheng.

Kredittilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra forretningsbankers plikt til ha revisjonsutvalg, og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

Ny § 16 b skal lyde:

§ 16 b Revisjonsutvalgets oppgaver

Revisjonsutvalget skal:

- a) forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen,*
- b) overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt bankens internrevisjon om slik funksjon er etablert,*
- c) ha løpende kontakt med bankens valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet,*
- d) vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor utgjør en trussel mot uavhengigheten.*

Ny § 16 c skal lyde:

§ 16 c Valg av revisjonsutvalg og dets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i banken, kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget.

Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra bankens organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret

skal fungere som bankens revisjonsutvalg, dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.

V

I lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner gjøres følgende endringer:

§ 2a-11 tredje ledd skal lyde:

Foretakene i konsernet skal ha samme revisor når ikke annet følger av lov eller forskrift. Kredittilsynet kan samtykke i at datterforetak har egen revisor.

Ny § 3-11 a skal lyde:

§ 3-11 a Revisjonsutvalg

I finansieringsforetak med verdipapirer notert på regulert marked skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for:

- a) finansieringsforetak som er heleid datterforetak i finanskonsern, dersom morselskapet har revisjonsutvalg som oppfyller kravene i loven her. Eierforetak som nevnt i § 2a-2 bokstav e regnes ikke som morselskap i denne sammenheng,*
- b) kredittforetak som utsteder fortrinnsberettigede obligasjoner etter bestemmelsene i denne lov kapittel 2 IV,*
- c) finansieringsforetak som ikke har utstedt aksjer eller grunnfondsbevis som omsettes på regulert marked, men som løpende eller gjentatte ganger bare har utstedt obligasjoner med samlet utestående pålydende på mindre enn 100 millioner euro og det ikke er offentliggjort prospekt.*

Kredittilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra finansieringsforetaks plikt til ha revisjonsutvalg, og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

Ny § 3-11 b skal lyde:

§ 3-11 b Revisjonsutvalgets oppgaver

Revisjonsutvalget skal:

- a) forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen,*
- b) overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt foretakets internrevisjon om slik funksjon er etablert,*
- c) ha løpende kontakt med foretakets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet,*
- d) vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av*

revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot uavhengigheten.

Ny § 3-11 c skal lyde:

§ 3-11 c Valg av revisjonsutvalg og dets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i foretaket kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget.

Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra foretakets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som foretakets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.

§ 3-13 første ledd skal lyde:

Revisor velges av representantskapet. Hvis foretaket ikke har representantskap, velges revisor av kontrollkomiteen. Dersom foretaket plikter å ha revisjonsutvalg etter § 3-11 a, skal revisjonsutvalgets uttalelse innhentes før valget av revisor.

VI

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

§ 7-2 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse.

§ 7-2 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd

§ 7-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Selskapet skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Hvis oppdraget opphørte før utløpet av tjenestetiden, skal selskapet sende begrunnelse for dette til Kredittilsynet.

VII

I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper gjøres følgende endringer

I kapittel 6 ny del V skal overskriften lyde:

V Revisjonsutvalg

Ny § 6-41 skal lyde:

§ 6-41 Revisjonsutvalg

(1) I selskaper med verdipapirer notert på regulert marked skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

(2) Første ledd gjelder ikke selskaper som siste regnskapsår oppfylte minst to av følgende tre kriterier:

- 1. gjennomsnittlig antall ansatte på under 250,*
- 2. balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret,*
- 3. nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner.*

I selskaper som er unntatt fra kravet om revisjonsutvalg etter første punktum, skal styret utføre oppgavene som nevnt i § 6-43. Når styret utfører slike oppgaver, kan styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke delta i møtet.

(3) Første ledd gjelder ikke for heleid datterselskap dersom det i morselskapet er etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.

Ny § 6-42 skal lyde:

§ 6-42 Valg av revisjonsutvalg og dets sammensetning

(1) Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget.

(2) Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

(3) Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.

Ny § 6-43 skal lyde:

§ 6-43 Revisjonsutvalgets oppgaver

Revisjonsutvalget skal:

- a) forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen,*

- b) *overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt selskapets internrevisjon om slik funksjon er etablert,*
- c) *ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet,*
- d) *vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot revisors uavhengighet.*

§ 7-1 første ledd skal lyde:

(1) Generalforsamlingen skal velge en eller flere revisorer, og kan velge en eller flere vararevisorer. Bedriftsforsamlingen skal fremsette forslag. Dersom foretaket plikter å ha revisjonsutvalg etter § 6-41, skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges generalforsamlingen før valget.

§ 7-2 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse.

§ 7-2 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd

§ 7-2 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Selskapet skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Hvis oppdraget opphørte før utløpet av tjenestetiden skal selskapet sende begrunnelse for dette til Kredittilsynet.

VIII

I lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. gjøres følgende endringer

§ 5-9 første ledd skal lyde:

Representantskapet velger en eller flere registrerte eller statsautoriserte revisorer og godkjenner revisors godtgjørelse. Dersom selskapet plikter å ha revisjonsutvalg etter § 5-10, skal revisjonsutvalgets uttalelse om forslaget til revisor forelegges representantskapet før valget.

Ny § 5-10 skal lyde:

§ 5-10 *Revisjonsutvalg*

I forsikringsselskaper skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for forsikringsselskap som er

heleid datterselskap i finanskonsern, dersom morselskapet har revisjonsutvalg som oppfyller kravene i loven her. Eierforetak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-2 bokstav e regnes ikke som morselskap i denne sammenheng.

Kredittilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra forsikringsselskapers plikt til ha revisjonsutvalg, og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

Ny § 5-11 skal lyde:

§ 5-11 *Revisjonsutvalgets oppgaver*

Revisjonsutvalget skal:

- a) *forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen,*
- b) *overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt selskapets internrevisjon om slik funksjon er etablert,*
- c) *ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet,*
- d) *vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot uavhengigheten.*

Ny § 5-12 skal lyde:

§ 5-12 *Valg av revisjonsutvalg og dets*

sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget.

Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.

IX

Loven gjelder fra den tid kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid. Kongen kan fastsette nærmere overgangsregler.

Den som er godkjent registrert eller statsautorisert revisor og som er innført i Revisorregisteret, anses godkjent etter kapittel 3 også etter endring i § 3-2 om utdanning og § 3-3 om praksis.

Den som har bestått treårig revisorutdanning

etter fastsatt rammeplan eller høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år før loven trer ikraft, kan godkjennes som henholdsvis registrert- eller statsautorisert revisor etter de tidligere utdanningskrav.

Praksis som er opparbeidet etter bestått revisorutdanning, siviløkonomeksamen, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning godkjent av Kredittilsynet i samsvar med tidligere annet ledd i § 3-3, kan godkjennes som praksis etter nytt annet ledd i revisorloven § 3-3.
