



KREDITILSYNET
The Financial Supervisory Authority of Norway

Dato: 1. juni 2007

Høring

Om gjennomføring av revisjonsdirektivet 2006/43/EF

Om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper

INNHALDSFORTEGNELSE:

1.	SAMMENDRAG	5
2.	OM REVISJONSDIREKTIVET OG GJENNOMFØRINGEN I NORSK RETT	8
2.1	OVERSIKT OVER INNHOLDET I DIREKTIVET	8
2.2	OM ARBEIDET MED GJENNOMFØRINGEN	9
2.3	DIREKTIVETS ANVENDELSESOMRÅDE	9
3.	KRAV OM KVALITETSKONTROLL OG OFFENTLIG TILSYN - KREDITTILSYNET SOM REVISORTILSYN.....	11
3.1	INNLEDNING	11
3.2	KRAV TIL OFFENTLIG TILSYN	11
3.3	KRAV TIL KVALITETSSIKRINGSSYSTEM	12
3.4	KRAV OM UNDERSØKELSER OG SANKSJONER	13
4.	REVISORREGISTERET	14
4.1	GJELDENE RETT	14
4.2	DIREKTIVETS KRAV	14
4.3	FORSLAG TIL GJENNOMFØRING	14
5.	KRAV TIL GODKJENNING AV REVISORER OG REVISJONSSELSKAPER OG ETTERUTDANNING	17
5.1	GODKJENNING AV REVISORER	17
5.2	GODKJENNING AV REVISJONSSELSKAPER	18
6.	OM REVISORS OG REVISJONSSELSKAPERS VIRKSOMHETSUTØVELSE	20
6.1	INNLEDNING	20
6.2	REVISORS ROLLE OG PRINSIPPER OM FAGLIG ETIKK	20
6.3	UAVHENGIGHET, OBJEKTIVITET OG FAGLIG KOMPETANSE	20
6.4	REVISORS TAUSHETSPLIKT	21
6.5	REVISJONSHONORARER	21
7.	VALG, OPPSIGELSE OG FRATREDEN	23
7.1	VALG AV REVISOR.....	23
7.2	OPPSIGELSE/AVSETTELSE AV REVISOR	23
7.3	REVISORS FRATREDEN.....	23
7.4	MELDEPLIKT OG PLIKT TIL Å BEGRUNNE FRATREDEN.....	24
8.	KRAV TIL UTFØRING AV REVISJON – REVISJONSSTANDARDER	25
8.1	STANDARDSETTING I NORGE	25
8.2	DIREKTIVBESTEMMELSEN	25
8.3	FORSLAG TIL GJENNOMFØRING	26
9.	REVISJONSBERETNINGEN	27
9.1	GENERELT OM DIREKTIVETS BESTEMMELSER.....	27
9.2	FORSLAG TIL GJENNOMFØRING	27
10.	REVISJON AV KONSERNREGNSKAPER.....	28
10.1	REVISJONSDIREKTIVET	28
10.2	KREDITTILSYNETS FORSLAG	28
11.	FORETAK AV ALLMENN INTERESSE – KRAV TIL REVISJONSUTVALG M.M.....	29
11.1	INNLEDNING	29
11.2	NÆRMERE OM DIREKTIVETS DEFINISJON AV FORETAK AV ALLMENN INTERESSE.....	29
11.3	NÆRMERE OM DIREKTIVETS KRAV TIL REVISJONSUTVALGET OG DETS VIRKSOMHET	30
11.4	DIREKTIVETS KRAV OM AT REVISOR OG REVISJONSSELSKAP AVGIR ÅRLIG BERETNING FOR Å SIKRE ÅPENHET OG INNSYN.....	31
11.5	SÆRLIGE KRAV I DIREKTIVET TIL UAVHENGIGHET FOR REVISOR OG REVISJONSSELSKAP	32
11.6	SÆRLIG OM DIREKTIVETS KRAV TIL PERIODISK KVALITETSKONTROLL AV REVISOR OG REVISJONSSELSKAP VED REVISJON AV FORETAK AV ALLMENN INTERESSE.....	33
11.7	BRUK AV REVISJONSUTVALG I NORSKE SELSKAPER.....	33
11.8	FORSLAG TIL HVILKE NORSKE FORETAK SOM BØR ANSES SOM FORETAK AV ALLMENN INTERESSE	34
11.9	VURDERING AV UNNTAK FRA KRAVET OM REVISJONSUTVALG M.M.	35

11.10	FORSLAG TIL REGLER OM REVISJONSUTVALG	39
11.11	KRAV TIL REVISORER OG REVISJONSSKAPER OM Å AVGI BERETNING OM ÅPENHET OG INNSYN – EGEN VIRKSOMHET	41
11.12	REGLER OM REVISORS UAVHENGIGHET	42
11.13	HVOR I LOVGIVNINGEN DE ULIKE DIREKTIVBESTEMMELSENE FORESLÅS GJENNOMFØRT	43
12.	GODKJENNING, REGISTRERING OG TILSYN MED UTENLANDSKE REVISORER OG REVISJONSSKAPER.....	46
12.1	GENERELT OM DIREKTIVETS REGLER OM GODKJENNING AV UTENLANDSKE REVISORER OG OM REGISTRERING	46
12.2	OVERSIKT OVER GJELDENDE RETT	46
12.3	GODKJENNING M.M. AV REVISORER OG REVISJONSSKAP FRA ANDRE EØS-LAND	47
12.4	SAMARBEID MED REVISORTILSYN FRA EØS-OMRÅDET.....	47
12.5	GODKJENNING OG REGISTRERING AV REVISORER OG REVISJONSSKAPER FRA TREDJELAND.....	48
12.6	UTVEKSLING AV INFORMASJON OG DOKUMENTASJON TIL TREDJELANDS TILSYNSMYNDIGHETER.....	50
13.	ANDRE ENDRINGER I REVISORLOVGIVNINGEN.....	51
13.1	SIKKERHETSSTILLELSE ETTER REVISORLOVEN	51
13.2	HABILITETSBESTEMMELSER DER DET NORMALT GIS DISPENSASJON.....	53
13.3	OVERGANGSORDNINGEN I REVISORLOVEN § 11-1	54
14.	IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER	55
15.	ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER.....	56
16.	MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE	57
16.1	TIL ENDRINGER I REVISORLOVEN	57
16.2	TIL ENDRINGER I KREDITTILSYNSLOVEN	60
16.3	TIL ENDRINGER I SPAREBANKLOVEN.....	61
16.4	TIL ENDRINGER I FORRETNINGSBANKLOVEN.....	61
16.5	TIL ENDRINGER I FINANSIERINGSVIRKSOMHETSLOVEN	61
16.6	TIL ENDRINGER I AKSJELOVEN	61
16.7	TIL ENDRINGER I ALLMENNAKSJELOVEN	61
16.8	TIL ENDRINGER I FORSIKRINGSLOVEN.....	61
16.9	TIL ENDRING I BØRSFORSKRIFTEN.....	62
16.10	TIL ENDRINGER I REVISORFORSKRIFTEN.....	62
16.11	TIL ENDRINGER I FORSKRIFT OM KREDITTILSYNET	62
16.12	TIL ENDRINGER I FORSKRIFT 20. DESEMBER 2006 NR. 1561 OM AUTORISERTE MARKEDSPLASSE FOR OMSETTELIGE VERDIPAPIRER:	62
	FORSLAG TIL ENDRINGER I LOV OG FORSKRIFT.....	63
I	63	
	LOV 15. JANUAR 1999 NR. 2 OM REVISJON OG REVISORER	63
II	69	
	LOV 7. DESEMBER 1956 NR. 1 OM TILSYNET FOR KREDITTINSTITUSJONER, FORSIKRINGSSKAPER OG VERDIPAPIRHANDEL M. V.	69
III	69	
	LOV 24. MAI 1961 NR. 1 OM SPAREBANKER.....	69
IV	69	
	LOV 24. MAI 1961 NR. 2 OM FORRETNINGSBANKER.....	69
V	70	
	LOV 10. JUNI 1988 NR. 40 OM FINANSIERINGSVIRKSOMHET OG FINANSINSTITUSJONER	70
VI	71	
	LOV 13. JUNI 1997 NR. 44 OM AKSJESELSKAPER	71
VII	71	
	LOV 13. JUNI 1997 NR. 45 OM ALLMENNAKSJESELSKAPER.....	71
VIII	72	
	LOV 6. JUNI 2005 NR. 44 OM FORSIKRINGSSKAPER, PENSJONSFORETAK OG DERES VIRKSOMHET MV.....	72
IX	73	
	FORSKRIFT 17. JANUAR 1994 NR. 30: BØRSFORSKRIFT	73
X	74	
	FORSKRIFT 25. JUNI 1999 NR. 712 OM REVISJON OG REVISORER	74
XI	74	
	FORSKRIFT 30. NOVEMBER 1998 NR. 1102.....	74
XII	74	
	FORSKRIFT 20. DESEMBER 2006 NR. 1561 OM AUTORISERTE MARKEDSPLASSE FOR OMSETTELIGE VERDIPAPIRER	74

IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER	74
---	----

1. SAMMENDRAG

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.

Revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF) ble vedtatt 17. mai 2006) trådte i kraft 29. juni 2006 og skal med enkelte unntak være gjennomført i nasjonal lovgivning innen 29. juni 2008.

Revisjonsdirektivet erstatter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv og gjør enkelte endringer i andre direktiver. Formålet med revisjonsdirektivet 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.

Følgende temaer er særlig behandlet i direktivet:

- godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper,
- forholdet mellom revisorene og revisjonsklienten,
- harmonisering og forbedring av revisjonskvaliteten,
- offentlig tilsyn og kontroll, herunder krav til tilsynsmyndighetene,
- revisjon av foretak av "allmenn interesse", herunder krav om revisjonsutvalg
- forholdet til andre EØS-lands og tredjeland revisorer
- samarbeid mellom revisortilsynsmyndigheter i EØS-land og i tredjeland.

I flere av direktivbestemmelsene er det lagt opp til at nærmere regler kan fastsettes av EU-Kommisjonen. Det er derfor nødvendig å foreslå forskrifthjemler som kan benyttes til å gjennomføre i norsk rett det som måtte bli fastsatt av Kommisjonen i den utstrekning det er nødvendig for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser.

Punkt 2 inneholder en kort beskrivelse av direktivet, dets rekkevidde og arbeidet med gjennomføringen. Direktivet gjelder for revisorer som reviderer foretak som er revisjonspliktige etter EU-retten. 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. 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 at et revisjonsselskap i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt som revisor.

I punkt 3 omtales direktivets prinsipper om kvalitetskontroll og offentlig tilsyn. Direktivet oppstiller krav til et offentlig tilsyn som mange land dermed må etablere. Tilsynet med revisorer i Norge føres av Kredittilsynet. Kredittilsynet oppfyller kravene i direktivet til offentlig tilsyn, herunder krav til å kunne gjennomføre undersøkelser og sanksjoner. Kravet i direktivet om periodisk kvalitetskontroll av revisorer hvert sjette år foreslås lovfestet. Slik periodisk kontroll ivaretas gjennom det samarbeidet Kredittilsynet har med Den norske Revisorforeningen.

I punkt 4 omtales kravene i direktivet til å etablere et offentlig revisorregister som skal være elektronisk tilgjengelig. Det er etablert et revisorregister i Norge som føres av Kredittilsynet. Det foreslås enkelte nødvendige endringer i bestemmelsen om Revisorregisteret, samt endringer av mer teknisk karakter.

I punkt 5 behandles kravene til godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper. Norske regler er i det vesentligste i samsvar med direktivet. Det er nødvendig med en mindre justering i kravet til praksis for å bli godkjent som revisor. Bestemmelsen om teoretisk utdanning er oppdatert for å reflektere den kvalitetsreformen for høyere utdanning som ble iverksatt i Norge ved studiestart 2003. Det er i tillegg enkelte endringer i bestemmelsene om godkjenning av revisjonsselskaper. Blant annet tas kravet om

at selskapet skal være eiet med mer enn femti prosent av revisorer eller revisjonsselskaper ut. Den tilsvarende stemmerettsbegrensningen videreføres.

I punkt 6 omtales kravene i direktivet til bransjens yrkesutøvelse, herunder om faglig etikk, uavhengighet, taushetsplikt og honorarer. Det foreslås å ta inn en bestemmelse som fastslår revisors rolle som offentlighetens tillitsperson. Det er bransjefastsatte krav til faglig etikk, men kravet til faglig etikk foreslås lovfestet. Gjeldende uavhengighetsbestemmelser er bygget opp på en annen måte enn de i direktivet. Fordi de dekket kravene i direktivet er det likevel ikke nødvendig å gjøre endringer i disse. Et forbud mot betingede honorarer er innfortolket i gjeldende bestemmelser. Det foreslås nå å synliggjøre dette bedre gjennom et lovforbud.

I punkt 7 behandles direktivbestemmelsene om valg, oppsigelse og fratreden for revisorer. For å bringe norske regler fullt ut i samsvar med direktivet er det nødvendig å oppstille et forbud mot å avskjedige revisor med den begrunnelse at det er meningsforskjeller om regnskapsmessig behandling eller revisjonsprosessen. Bestemmelsene om meldeplikt ved revisorbytte må endres slik at det i visse tilfeller også er et krav til å begrunne revisorskiftet.

I punkt 8 behandles kravene til utføring av revisjonen. Gjeldende revisorlov har krav til utføring av revisjonen, herunder gjelder den rettslige standarden ”god revisjonskikk”. Sistnevnte utfylles av de bransjefastsatte standardene for hvordan revisjon skal utføres. Det er iverksatt et arbeid både i det internasjonale standardsetterorganet for revisorbransjen og i EU, der målet er at EU-Kommisjonen skal kunne vedta de bransjefastsatte standardene som EU-regler. Revisorloven foreslås videreført slik den er i dag. Etter hvert som Kommisjonen måtte vedta standarder, er disse tenkt gjennomført i forskrift.

Punkt 9 omhandler kravene til revisjonsberetningen. Det foreslås en klargjøring av hvem som skal undertegne på beretningen og en forskrifthjemmel for å ta høyde for nærmere regler fastsatt av EU-Kommisjonen.

I punkt 10 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 dokumentasjonskrav knyttet til konsernets datterselskaper.

I punkt 11 omtales direktivets kapittel om 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 direktivet er foretak av allmenn interesse de som har utstedt verdipapirer som omsettes på regulert marked, samt kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Medlemslandene kan beslutte at også andre foretak skal anses som foretak av allmenn interesse. I høringsnotatet er det ikke foreslått å utvide kretsen av foretak som skal anses som foretak av allmenn interesse. Når en har vunnet noe erfaring med regelverk som pålegger revisjonsutvalg m.v., kan det vurderes om også andre foretak skal omfattes. Lovforslaget innebærer at revisjonsutvalget skal etableres som et arbeidsutvalg for styret, bestående av styremedlemmer. Det foreslås å benytte unntakene fra plikten til å etablere revisjonsutvalg for enkelte typer foretak, herunder for foretak som er datterselskaper i konsern der virksomheten på konsernnivå har etablert revisjonsutvalg som oppfyller kravene. Direktivet åpner for at revisjonsutvalgets oppgaver i nærmere angitte situasjoner kan utføres av det samlede styret i foretak. Det foreslås at denne adgangen tas inn i loven. I tillegg til plikt til å etablere revisjonsutvalg gjelder det særlige krav til revisor, herunder krav til særlig kontakt med foretakets revisjonsutvalg, krav til rotasjon av revisor minst hvert syvende år, samt karenstid på to år for revisor i forhold til ledende stilling hos revisjonsklienten. Det foreslås bestemmelser som gjennomfører disse direktivbestemmelsene.

I punkt 12 drøftes direktivets bestemmelser om godkjenning og registrering av utenlandske revisorer og revisjonsselskaper og om samarbeid mellom tilsynsmyndighetene i og utenfor EØS-området. Det

legges opp til gjensidig anerkjennelse av godkjenning av revisorer innenfor EØS-området og et prinsipp om hjemlandstilsyn. Bestemmelsene om registrering av utenlandske revisorer foreslås tatt inn i reguleringen av Revisorregisteret. Det er videre nødvendig å endre kredittilsynsloven slik at Kredittilsynet kan utveksle informasjon med andre revisortilsynsmyndigheter i likhet med det som gjelder innenfor bank- forsikrings- og verdipapirområdet.

I punkt 13 foreslås visse endringer i revisorlovgivningen som ikke er en direkte følge av direktivet, men som anses som hensiktsmessige å ta med i denne omgang. Det gjelder forslag til at kravet om at revisor skal stille sikkerhet blir erstattet med et krav om at det isteden skal være tegnet ansvarsforsikring. Kredittilsynet har etter gjeldende lov en adgang til å gi dispensasjon slik at en revisjon kan gjennomføres selv om uavhengighetsbestemmelsene ikke er oppfylt. Dispensasjonspraksis knyttet til revisjonsmedarbeideres kundeforhold til revisjonsklienten er fast og entydig. Det er derfor foreslått et unntak i loven som reflekterer denne dispensasjonspraksisen. Det er også foreslått å oppheve en tidligere overgangsbestemmelse knyttet til godkjenning av revisorer.

Punktene 14 til 17 omhandler ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser, økonomiske og administrative konsekvenser, merknader til de enkelte bestemmelser, samt forslag til endringer i lov og forskrifter.

2. OM REVISJONSDIREKTIVET OG GJENNOMFØRINGEN I NORSK RETT

2.1 Oversikt over innholdet i direktivet

Direktiv 2006/43/EF ble vedtatt 17. mai 2006, og trådte i kraft 29. juni 2006. Revisjonsdirektivet skal i all hovedsak¹ 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 revisjonsstandards (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 revisjonsselskapene 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

¹ Det er gitt en lengre gjennomføringsfrist for kravene til revisorregisteret, som skal være i drift senest 29. juni 2009.

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 erstatningsansvaret 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.² Med utgangspunkt i nevnte undersøkelse har Kommisjonen drøftet ulike muligheter for ansvarsbegrensninger i et offentlig høringsdokument.³

2.2 Om arbeidet med gjennomføringen

Bestemmelser om revisorer og revisjon i tidligere direktiver er gjennomført i norsk rett. Også Kommisjonens rekommandasjon fra 15. november 2000 om periodisk kvalitetskontroll og Kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 om revisors uavhengighet er gjennomført i norsk rett og i Kredittilsynets tilsynsarbeid. Direktivet nødvendiggjør derfor ikke omfattende endringer eller en fullstendig gjennomgang av norsk revisorlovgivning.

På denne bakgrunn anmodet Finansdepartementet 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.

2.3 Direktivets anvendelsesområde

Revisjonsdirektivet regulerer revisorer og revisjonsselskap som reviderer årsregnskap og konsoliderte regnskap for de som er revisjonspliktige etter fellesskapsretten. Etter fellesskapsretten har banker, kredittinstitusjoner, andre finansinstitusjoner og forsikringsselskap revisjonsplikt. I tillegg har selskaper med begrenset ansvar har revisjonsplikt, men med adgang for medlemslandene til gjøre unntak fra revisjonsplikt for årsregnskap for mindre- og mellomstore selskaper.

Etter norske regler har alle som er regnskapspliktige også revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 første ledd. Det er 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. Bl.a. får ikke unntaket anvendelse for aksjeselskaper uansett størrelse. Dette innebærer at revisjonsplikten i Norge er vesentlig mer omfattende enn i de fleste andre EØS-stater. De aller fleste norske foretak er små eller mellomstore og ville dermed kunne unntas fra revisjonsplikt etter fellesskapsretten. I statsråd 11. mai 2007 ble det nedsatt et lovutvalg som skal vurdere om det skal gjøres ytterligere unntak fra revisjonsplikten i norsk lovgivning. Lovutvalget står fritt til å foreslå unntak fra revisjonsplikten og hvilke terskelverdier som i så fall bør settes. Lovutvalget skal i sitt arbeid også sikre likestilling av revisjonsplikt mellom norske aksjeselskaper og norskregistrerte utenlandske selskap (NUF). Tilsvarende vurderinger er foretatt i de andre nordiske landene.

² Publisert i oktober 2006

³ Høringsfristen var 15. mars 2007

I gjeldende norsk lovgivning er direktivbestemmelser og Kommisjonens rekommandasjoner gjort gjeldende fullt ut for revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon i henhold til den revisjonsplikten som følger av norske regler. Det foreslås derfor 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, foreslås direktivets generelle bestemmelser også gjennomført for revisorer som reviderer årsregnskap for ikke revisjonspliktige, dersom revisor i revisjonsberetningen eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

Kredittilsynet fører i dag tilsyn med alle godkjente statsautoriserte og registrerte revisorer samt revisjonsselskaper som er oppført i Revisorregisteret. Det vil si også personer som ikke praktiserer som revisorer og revisjonsselskaper som ikke har virksomhet. Ikke-operative revisjonsselskaper er eiere av operative revisjonsselskaper for å oppfylle eierkravet i revisorloven om at et revisjonsselskap skal være eiet med mer enn femti prosent av revisorer eller revisjonsselskaper.

Det er i dag et klart ulikt tilsynsmessig fokus på revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon og attestasjonsoppdrag for revisjonspliktige og de som ikke gjør det. Gjennomføringen av direktivet forsterke dette skillet. Dette innebærer at det blir to kategorier revisorer:

1. 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.
2. 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.

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

I og med at direktivets bestemmelser bare skal gjennomføres 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 behov for å klargjøre hvilke revisorer dette er. Det foreslås derfor at det tas inn en definisjon av "ansvarlig revisor" i revisorloven § 3-7.

3. KRAV OM KVALITETSKONTROLL OG OFFENTLIG TILSYN - KREDITTILSYNET SOM REVISORTILSYN

3.1 Innledning

I henhold til rekommandasjon av 15. november 2000 om kvalitetskontroll av revisjonen bør det gjennomføres periodisk kvalitetskontroll av revisorene minst hvert sjette år. Kvalitetskontrollen bør være under offentlig tilsyn, og skal i korthet omfatte revisjonsfilene, etterlevelse av revisjonsstandardene og etiske prinsipper og revisjonsberetningen. Kvalitetskontrollsystemet bør omfatte muligheten for disiplinære tiltak. Revisjonsdirektivets krav om at alle revisorer og revisjonsselskaper underlegges et kvalitetssikringssystem, effektive undersøkelses- og sanksjonssystemer og et offentlig tilsynssystem bygger i stor grad på de samme prinsippene som rekommandasjonen. En vesentlig forskjell er imidlertid kravet om offentlig tilsyn styrkes i revisjonsdirektivet. Innen EU vurderes det å omarbeide rekommandasjonen med en styrking av det offentlige rolle som formål, særlig når det gjelder revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse.

Norske revisorer og revisjonsselskaper har vært underlagt tilsyn av Kredittilsynet siden 1992, jf. kredittilsynsloven § 1 første ledd nr. 9. I dag har Kredittilsynet blant annet myndighet til å godkjenne revisorer og revisjonsselskaper og fører det lovfastsatte Revisorregisteret. Kredittilsynet fører tilsyn med at revisjon skjer i samsvar med revisorlovens bestemmelser, herunder den rettslige standarden ”god revisjonsskikk”, og påser at øvrige krav som stilles til revisorer og revisjonsselskaper blir fulgt.

På bakgrunn av den gjeldende rekommandasjonen har Kredittilsynet inngått et samarbeid med Den norske Revisorforeningen (DnR) når det gjelder periodisk kvalitetskontroll. Samarbeidet innebærer at DnR gjennomfører periodisk kontroll av sine medlemmer hvert femte år og Kredittilsynet gjennomfører tilsvarende kontroll av ikke-medlemmer. Saker der DnR gjennom sine kontroller har avdekket vesentlige svakheter, blir alltid fulgt opp av Kredittilsynet.

I tillegg til den periodiske kvalitetskontrollen som samarbeidet gjelder, gjennomfører Kredittilsynet årlig 70 - 100 tilsyn med revisorer der utvalget er basert på Kredittilsynets egne risikovurderinger. Dette gjelder uavhengig av et eventuelt medlemskap i DnR. Innrapporteringer og andre signaler, herunder presseoppslag, utgjør en del av grunnlaget for utvalget.

3.2 Krav til offentlig tilsyn

I henhold til artikkel 32 nr. 3 første punktum skal det offentlige tilsynssystemet styres av ”ikke-praktiserende” med kunnskap om sentrale områder innenfor lovpliktig revisjon.

I henhold til artikkel 32 nr. 4 skal det offentlige tilsynssystemet ha det endelige ansvaret for tilsynet med nærmere angitte områder som omtales nærmere i det følgende. Et slikt tilsynsansvar innebærer ikke at det offentlige tilsynssystemet er forpliktet til selv å gjennomføre de angitte tiltakene. Det må kunne legges til grunn at det er tilstrekkelig at tilsynsmyndigheten påser at tiltakene gjennomføres, at tilsynsmyndigheten kan påvirke prosessen og resultatet, samt at det kan skje løpende kontroll med etterlevelsen av det iverksatte tiltaket.

De nærmere detaljene beskrives i artikkel 32 nr. 4. Kredittilsynet legger til grunn at Kredittilsynet oppfyller direktivets krav til offentlig tilsyn.

Direktivet forutsetter at den offentlige tilsynsmyndigheten skal ha *tilsyn med fastsettelsen av etiske regler* som gjelder for revisorer. Det foreslås en ny bestemmelse i revisorloven § 4-1 nytt sjette ledd om at departementet i forskrift kan fastsette yrkesetiske regler for revisorer.

Det kan vurderes å benytte en modell som tilsvarer den som brukes for advokatyrrket. Her fastsetter Justisdepartementet etiske regler i advokatforskriften⁴ med et innholdet som normalt er identisk med Den norske Advokatforenings etiske regler. Reglene blir da gjeldende også for de advokatene som ikke er medlemmer av Advokatforeningen. Forskriftshjemmelen er utformet slik i domstolloven § 224 annet ledd: *"Den Norske Advokatforening kan utarbeide nærmere regler for hva som skal anses som god advokatskikk. Reglene kan stadfestes av Kongen og har i så fall virkning som forskrift."*

3.3 Krav til kvalitetssikringssystem

I henhold til artikkel 29 nr. 1 skal alle revisorer og revisjonsselskaper underlegges et kvalitetssikringssystem som oppfyller nærmere angitte kriterier:

Bokstav a) og e) inneholder et krav til uavhengighet mellom den kontrolløren og den som kontrolleres. Kvalitetskontrolløren på den enkelte kontroll utpekes av DnR under hensyntagen til at det ikke skal oppstå habilitetsproblemer.

Bokstav b), c) og d) skal sikre at kontrollordningen har tilstrekkelige ressurser, at de kontrollerte ikke kan påvirke finansieringen av kontrollordningen og at de som gjennomfører kontrollene har tilstrekkelig kompetanse. DnRs kvalitetskontroll betales av den kontrollerte revisor, men etter satser som er fastsatt av DnR sentralt. DnRs kvalitetskontroll er bygget opp slik at inspektørene velges og læres opp av DnR gjennom et omfattende kursprogram.

Etter bokstav f) skal kvalitetskontrollen baseres på en tilstrekkelig gjennomgang av revisjonsfiler, skal inneholde en vurdering av oppfyllelsen av gjeldende revisjonsstandards, uavhengighetskrav, anvendte ressurser, de beregnede honorarer, samt revisjonsselskapers interne kvalitetskontrollsystem. Den kvalitetskontrollen DnR gjennomfører inneholder disse elementene.

I tillegg til et uavhengighetskrav inneholder bokstav a) et krav om at kvalitetssikringssystemet skal være underlagt et offentlig tilsyn. I henhold til de retningslinjer som gjelder for samarbeidet mellom Kredittilsynet skal Kredittilsynet hvert år godkjenne planene for kvalitetskontrollen og motta etterfølgende redegjørelse for arbeidet. Gjennom denne rapporteringen og annen løpende kontakt, må det kunne legges til grunn at Kredittilsynet har tilstrekkelig tilsyn med gjennomføringen av kvalitetskontrollen til å anse de prinsippene som oppstilles i direktivet som oppfylt.

Revisjonsdirektivet krever i samme artikkel bokstav g) og i) at kvalitetskontrollen skal presenteres i en rapport som skal offentliggjøres hvert år. Kvalitetskontrollutvalget i DnR utarbeider en rapport som fremlegges for foreningens styre og Kredittilsynet. Dette materialet inkluderes i Kredittilsynets egen årsrapport.

Artikkel 29 nr. 1 bokstav h) krever at kvalitetskontroller skal finne sted hvert sjette år. For revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse er perioden minst hvert tredje år.

Selv om Kredittilsynet står fritt til å bestemme når og hvordan tilsynsarbeidet skal gjennomføres, foreslås det å innta direktivets bestemmelse om periodisk kvalitetskontroll i lovgivningen, jf. forslag til § 5b-2 i revisorloven for å synliggjøre klart at det er en særlig plikt til å underlegge seg periodisk kvalitetskontroll. Det foreslås også tatt inn en bestemmelse om at Kredittilsynet kan utpeke andre til å gjennomføre periodisk kvalitetskontroll, slik at det samarbeidet Kredittilsynet har med DnR gis en mer synlig rettslig forankring. I tillegg foreslås det en forskriftshjemmel som kan benyttes dersom Kommisjonen vedtar bestemmelser for å styrke offentlighetens tillit til revisjonsinstituttet og sikre ensartet anvendelse av direktivets krav til kvalitetssikringssystemer.

⁴ Forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 til domstolloven

Kommisjonen har varslet at det er behov for å fastsette nærmere regler for kvalitetskontroll av revisorer som utfører lovpliktig revisjon for foretak av allmenn interesse. Uttalelsene går i retning av at den periodiske kvalitetskontrollen av revisorer som reviderer slike foretak ikke kan gjennomføres av revisorene selv.

3.4 Krav om undersøkelser og sanksjoner

I artikkel 30 oppstilles det krav til medlemsstatene om å sikre at det finnes effektive systemer for undersøkelser og sanksjoner for å konstatere, korrigere og forhindre utilstrekkelig revisjon. Det skal finnes effektive og forholdsmessige sanksjoner der utilstrekkelig revisjon har funnet sted. Tiltak og sanksjoner skal offentliggjøres på egnet måte.

Revisorer og revisjonsselskap er etter kredittilsynsloven § 1 første ledd nr. 9 underlagt tilsyn av Kredittilsynet. Det føres både *stedlige* og *kontorbaserte* tilsyn med revisorene, og det gjennomføres annet hvert år et dokumentbasert tilsyn. Kredittilsynet kan etter kredittilsynsloven § 4 første ledd nr. 3 pålegge tilsynsenhetene å sende inn oppgaver og opplysninger som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt verv. Videre bestemmer § 3 annet ledd at institusjonene når som helst *”plikter å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve”*. Dette oppfyller kravene til å kunne foreta undersøkelser av revisorer og revisjonsfirmaer og det anses ikke nødvendig med lovendringer.

Kredittilsynet har en rekke sanksjonsmuligheter når det påvises brudd på revisorlovgivningen med hjemmel i kredittilsynsloven og i revisorloven. Flere av bestemmelsene er også straffesanksjonert. I mindre alvorlige saker kan Kredittilsynet velge å påpeke overtredelsen av revisorlovgivningen og forutsette at tilsynsenheten innretter seg for fremtiden. Dersom det anses nødvendig kan forholdet følges opp ved et oppfølgingstilsyn. Kredittilsynet kan kalle tilbake eller suspendere en godkjenning som revisor. Det er ikke behov for lovendring for å oppfylle kravene i artikkel 30 for så vidt gjelder muligheten tilsynsmyndighetene skal ha for å sanksjonere mangelfull revisjon.

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 Kredittilsynet nettsted, eller ved at det blir henvist til dem i rundskriv. Direktivets krav til offentliggjøring av avgjørelser anses dermed oppfylt.

4. REVISORREGISTERET

4.1 Gjeldende rett

Kredittilsynet fører i dag register over alle godkjente statsautoriserte og registrerte revisorer og revisjonsselskaper, betegnet som Revisorregisteret, jf. revisorloven kapittel 10. I hovedtrekk innebærer gjeldende bestemmelser at registeret skal føres av Kredittilsynet, at enhver har rett til å få opplysninger fra registeret, samt at revisor og revisjonsselskap har meldeplikt om innholdsmessige endringer. Fra 2006 har deler av dagens Revisorregister vært elektronisk tilgjengelig gjennom Kredittilsynets konsesjonsregister, som ligger på Kredittilsynets nettsted.

Opplysninger som nevnt i revisorloven § 10-1 skal fremkomme av Revisorregisteret for alle revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent av Kredittilsynet. Det vil si at opplysningene skal registreres, også for revisorer som ikke praktiserer som revisorer.

4.2 Direktivets krav

Revisjonsdirektivets kapittel 3 stiller krav om at hvert medlemsland skal ha et offentlig tilgjengelig elektronisk register over revisorer⁵ og revisjonsselskaper som er godkjent av revisortilsynsmyndigheten. Kapittelet oppstiller detaljerte krav til innholdet i et slikt register, hvordan det skal gjøres tilgjengelig og krav til oppdatering. Det var også tidligere krav om at informasjon om godkjente revisorer og revisjonsselskap skulle være offentlig tilgjengelig. Revisjonsdirektivet innfører imidlertid krav om at registeret skal være søkbart for offentligheten. I henhold til fortalen punkt 8 er de krav som oppstilles begrunnet i hensynet til beskyttelse av tredjemenn. Gjennomføringsfristen for etablering av et slikt offentlige registeret er 29. juni 2009, jf. artikkel 15 nr. 4, ikke 29. juni 2008 slik som gjelder for direktivet for øvrig. De nærmere kravene til registeret er omtalt under punkt 4.3.

4.3 Forslag til gjennomføring

Om Revisorregisteret

Direktivet har regler om hvilke opplysninger som skal fremkomme av et slikt revisorregister. I forslag til lovendringer for gjennomføring av direktivet foreslås det å skille klart 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. Bestemmelsen om at Kredittilsynet skal registrere fødselsnummer, jf. gjeldende revisorlov § 10-1 tredje ledd er foreslått tatt inn samme sted.

Det foreslås en bestemmelse om at opplysninger i Revisorregisteret skal være offentlig i § 10-1, som gjenspeiler at registeret som sådan skal være elektronisk tilgjengelig for publikum, (jf. artikkel 15 nr. 2 annet punktum).

Artikkel 15 nr. 3 inneholder en bestemmelse om at registeret skal inneholde tilsynsmyndighetens navn og adresse. Dette ivaretas gjennom informasjon på Kredittilsynets nettsted. Lovendring er derfor ikke nødvendig. Det samme gjelder regulering av hvilke språk registerinformasjonen kan gis på, (jf. artikkel 20)

⁵ Nærmere om begrepet "statutory auditor" i høringsnotatets punkt 2.3.

Det foreslås at bestemmelsen om registerets innhold dels opp i to bestemmelser, henholdsvis for revisorer (jf. § 10-2) og for revisjonsselskap (jf. § 10-3). I § 10-1 angis de generelle kravene til Revisorregisteret.

Informasjon om revisorer

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 16 nr. 1 at Revisorregisteret for de aktuelle revisorene minst skal inneholde følgende opplysninger:

- a. Navn, adresse og revisorregisternummer
- b. Dersom vedkommende er ansatt, partner i eller på annen måte tilknyttet et revisjonsselskap, skal det angis revisjonsselskapets (arbeidsgivers) navn, adresse, og organisasjonsnummer
- c. Eventuelle registreringer i andre medlemsland eller i et land utenfor EØS-området, herunder navn på eventuelle tilsynsmyndigheter og registernummer.

I henhold til artikkel 16 nr. 2 skal det fremkomme klart om registreringen gjelder oppdragsansvarlige revisorer fra tredjeland.

Det foreslås at revisorloven § 10-2 som i dag inneholder krav til Revisorregisteret endres, slik at også de kravene som oppstilles i direktivet gjenspeiles i lovteksten, jf. også lovforslaget § 10-1 som gir hjemmel til å fastsette forskrifter om utenlandske revisorer.

Det vises til at direktivets artikkel 15 nr. 1 annet punktum åpner for muligheten til å gjøre unntak fra registreringsplikten dersom det er nødvendig for *”å redusere en overhengende og vesentlig trussel mot en persons sikkerhet”*. Gjeldende revisorlov har ingen slik unntaksbestemmelse. Det antas heller ikke å være nødvendig.

Informasjon om revisjonsselskaper

Av artikkel 17 nr. 1 følger det at for revisjonsselskap skal registeret minst inneholde opplysninger om:

- a. Navn, adresse og revisorregisternummer
- b. Juridisk form
- c. Kontaktinformasjon, herunder kontaktperson, og webadresse om aktuelt
- d. Adresse til hvert avdelingskontor i landet
- e. Navn og revisorregisternummer til alle oppdragsansvarlige revisorer som er ansatt eller partner i eller på annen måte tilknyttet revisjonsselskapet
- f. Navn og adresser på alle eiere og aksjonærer
- g. Navn og adresser på alle medlemmer av styret og daglig leder
- h. Hvis aktuelt, medlemskap i nettverk, og en liste over navn og adresser for medlemmer av nettverket eller en angivelse av hvor slik liste kan finnes
- i. Registreringer i andre land innenfor EØS området, herunder den aktuelle tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer i hjemlandet.

I henhold til artikkel 17 nr. 2 skal det fremkomme klart dersom registreringen gjelder et revisjonsselskap fra tredjeland, jf. også lovforslaget § 10-1 som gir hjemmel til å fastsette forskrifter om utenlandske revisjonsselskaper.

Det foreslås at direktivets krav innarbeides i revisorloven § 10-3.

Særlig om Revisorregisternummer

Artikkel 15 nr. 2 første punktum stiller krav om at alle revisorer og revisjonsselskap som utfører lovpliktig revisjon for revisjonspliktige skal kunne identifiseres ved et individuelt nummer.

Begrunnelsen for dette er å sikre at det enkelt kan kontrolleres om revisoren eller revisjonsselskapet faktisk har adgang til å påta seg ansvaret for revisjonsoppdraget.

For å oppfylle direktivkravet foreslås det at revisorer og revisjonsselskaper som vil påta seg oppdrag å revidere årsregnskap for revisjonspliktig må melde dette særskilt til Kredittilsynet. Dersom Kredittilsynet finner at de tilleggskrav som gjelder for slike revisorer etter revisorloven § 3-7, herunder kravet til etterutdanning og ansvarsforsikring⁶ er oppfylt, tildeles et revisorregisternummer.

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 kunne fødselsnummeret vært benyttet. Dette kan imidlertid ikke offentliggjøres. Det legges derfor opp til at disse personene må tildeles et eget revisorregisternummer (ny nummerserie).

Ovennevnte innebærer at det bare vil være revisorer og revisjonsselskaper 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.

Meldeplikt, ajourføring og ansvar for opplysningene i Revisorregisteret

I henhold til artikkel 18 skal revisorene og revisjonsselskapene underrette tilsynsmyndigheten om endringer i de registrerte opplysningene. Tilsynsmyndigheten skal oppdatere registeret uten unødig opphold. Etter artikkel 19 skal opplysninger gis og signeres av revisor eller revisjonsselskapet selv.

Revisorregisteret oppdateres i dag løpende og elektronisk gjennom kobling til Enhetsregisteret og folkeregisteret for å fange opp blant annet adresseendringer, avvikling og dødsfall for tilsynsenheter med personlig konsesjon. Det vil bli lagt vekt på å etablere systemer som gjør at også annen informasjon i offentlige registre i størst mulig utstrekning kan benyttes i Revisorregisteret.

For andre opplysninger i Revisorregisteret, herunder kontoradresse og adresse for oppbevaring av dokumentasjon m.m., bør det søkes etablert et system som innebærer at revisorene og revisjonsselskapene har en plikt til selv å vedlikeholde informasjonen, og at det søkes oppnådd hensiktsmessige og sikre elektroniske løsninger som gjør dette mulig. På sikt bør en unngå et system der det gis melding til Kredittilsynet, som deretter selv må registrere denne informasjonen inn i Revisorregisteret.

Det foreslås enkelte justeringer i gjeldende bestemmelser om ajourføring for å klargjøre meldeplikten og sikre at ajourføring av informasjonen i Revisorregisteret kan skje på en hensiktsmessig måte, jf. lovforslaget § 10-4.

Det foreslås å ta bort de gjeldende bestemmelser som fastsetter at det skal fremkomme av Revisorregisteret at det er stillet sikkerhet⁷ og at tilsvarende bestemmelse ikke innføres for ansvarsforsikring selv om kravet om sikkerhetsstillelse erstattes av et krav om ansvarsforsikring. Dette er et vilkår for å kunne påta seg ansvaret for revisjonsoppdrag som skal være oppfylt dersom revisor står oppført med revisorregisternummer.

⁶ Sikkerhetsstillelse, dersom forslaget om å erstatte sikkerhetsstillelse med ansvarsforsikring ikke vedtas.

5. KRAV TIL GODKJENNING AV REVISORER OG REVISJONSSLESKAPER OG ETTERUTDANNING

Kravene til godkjenning av revisorer og revisjonsselskap fremgår av direktivets kapittel II. For *fysiske personer* er det krav til utdanning og praksis (artikkel 6). Kravene er nærmere regulert i artikkel 8 og 9 (utdanning) og artikkel 10 (praksis). Det er videre krav om ”godandel” (artikkel 4) og krav til etter- og videreutdanning (artikkel 13). Kandidaten skal ha bestått en eksamen for faglig dyktighet på nivå med avgangseksamen ved universitet eller tilsvarende nivå som er organisert eller anerkjent av den berørte medlemsstat. Prøvingen av faglig dyktighet skal sikre det nødvendige nivå av teknisk kunnskap innen fag som er relevante for lovfestet revisjon, og evnen til å omsette slik kunnskap i praksis. En del av eksamen skal være skriftlig. Nevnte krav fremgår av artikkel 6 og 7. Disse krav er videreføring av krav i tidligere åttende selskapsrettsdirektiv og er gjennomført i norsk rett ved bestemmelse i lov og forskrift om ”praktisk prøve for revisorer”. Det antas ikke nødvendig å foreta endringer i disse reglene.

Kravene til godkjenning av *revisjonsselskap* fremgår av artikkel 3 nr. 4 a) til d) og inkluderer også krav til ”godandel”.

5.1 Godkjenning av revisorer

Krav til teoretisk utdanning

Revisjonsdirektivets krav til utdanning er i hovedsak i tråd med kravene i det tidligere åttende selskapsrettsdirektiv.

Direktivet nødvendiggjør ikke endringer i revisorloven § 3-2 som fastsetter utdanningskravene for revisorer. Det er likevel behov for oppdatering av loven i forhold til kvalitetsreformen for høyere utdanning, som ble iverksatt ved samtlige høyere utdanningsinstitusjoner i Norge ved studiestart høsten 2003.

Studiestedene som tilbyr revisorutdanning er regulert av lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitetsloven). Studiestedene har kun rett til å tilby studier som er akkreditert etter bestemmelsene i universitetsloven. Det er Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen (NOKUT) som er akkrediteringsmyndighet, jf. universitetsloven § 2-1. Innholdet i treårig revisorutdanning (bachelor i revisjon) er regulert i Rammeplan for treårig revisorutdanning, fastsatt av Utdannings- og forskningsdepartementet (nå Kunnskapsdepartementet) 25. juni 2003. Det er per i dag 11 høyskoler som er akkreditert for å tilby treårig revisorutdanning (bachelor). To høyskoler (Norges Handelshøyskole og Handelshøyskolen BI) tilbyr høyere revisorstudium (master i regnskap og revisjon).

Det foreslås at revisorloven § 3-2 endres slik at det fastsettes hvilke krav som gjelder for å bli godkjent som registrert og statsautorisert revisor, henholdsvis bachelorgrad i revisjon og mastergrad i regnskap og revisjon.

Krav til praksis

Direktivet viderefører tidligere krav om praktisk opplæring av minst tre års varighet. Tidligere var det krav om at minst to tredeler av den praktiske opplæringen skulle finne sted ”under en person som er autorisert i henhold til medlemsstatens lovgivning”. Kravet i nytt direktiv er at *to tredeler av opplæringen skal fullføres hos en revisor eller revisjonsselskap i en medlemsstat*. Kravet i nytt direktiv må forstås slik at to år må gjennomføres hos en revisor eller et revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige.

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 gitt nærmere regler om at inntil to års praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes når denne praksisen anses å være relevant i forhold til revidering av årsregnskap for revisjonspliktige.

Direktivet innebærer at bare ett år praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes. Det foreslås at revisorloven § 3-3 og revisorforskriften § 1-2 endres i samsvar med dette.

I henhold til forskrift om ikrafttredelse av og overgangsregler til lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer § 2, er det for de som omfattes av revisorloven § 11-1 annet ledd gjort unntak fra revisorlovens krav til praksis i loven § 3-3 så fremt vedkommende godtgjør å oppfylle praksiskravet etter revisorloven av 1964. Søkere, som var tatt opp som student på revisorstudium eller høyere revisorstudium før loven av 1999 trådte i kraft eller som fullfører eller har fullført eksamen etter de regler som gjaldt tidligere, kan dermed godkjennes med kun to års praksis og uten å bestå praktisk prøve. Kredittilsynet foreslår at denne overgangsbestemmelse oppheves. Det er ikke lenger rimelig at søkere ikke må oppfylle gjeldende krav etter 7 års overgangsperiode.

Krav til etterutdanning

Det fremgår av artikkel 13 at revisorer som foretar lovbestemt revisjon skal delta i relevante programmer for etter- og videreutdanning for å opprettholde sin teoretiske kunnskap, faglige dyktighet og verdier på et tilstrekkelig høyt nivå, og at manglende overholdelse av kravet kan gi grunnlag for relevante sanksjoner. Kravet er nytt. Nærmere krav til innhold og omfang fremgår ikke av direktivet.

Revisorloven § 3-7 første ledd setter krav om at revisorer som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige skal gjennomgå etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet. Det nærmere krav til etterutdanning er fastsatt i revisorforskriften §§ 2-1 og 2-2. Det er krav om at revisor til enhver tid skal kunne dokumentere 105 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår med et innhold som spesifisert i § 2-1 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene oppfyller direktivets krav. Det foreslås derfor ingen endringer.

Andre krav

Revisorloven § 3-4 nr. 2 setter krav om at revisor må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. I § 3-4 nr. 3 er det krav om at revisor må være myndig. Dette er krav som ikke følger av direktivet. Det følger av artikkel 52 at det kan fastsettes strengere krav med mindre annet er fastsatt i direktivet. Det legges derfor til grunn at disse kravene kan videreføres.

Direktivet viderefører for øvrig gjeldende krav til praktisk prøve og godandel.

5.2 Godkjenning av revisjonsselskaper

Kravene til godkjenning av revisjonsselskaper er regulert i revisorloven § 3-5. Det settes krav om at selskapet skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer. Godkjente revisorer og revisjonsselskap skal inneha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet. I henhold til selskapsavtale eller vedtekter skal gyldig vedtak i selskapsmøte eller generalforsamling ikke kunne treffes med mindre minst halvparten av både de stemmeberettigede og den samlede selskapskapitalen har stemt for. Selskapet skal ha fast kontorsted i Norge og være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Det er i direktivet ikke direkte krav til eierskap som nå. Det fremgår imidlertid av artikkel 3 nr. 4 b) at et flertall av stemmerettighetene i et revisjonsselskap skal innehas av revisjonsselskaper som er

godkjent i en medlemsstat eller av fysiske personer som minst oppfyller godkjenningsvilkårene. Medlemsstatene kan bestemme at slike fysiske personer også kan være godkjent i en annen medlemsstat.

Det er videre krav etter direktivet 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. Medlemsstatene kan bestemme at slike fysiske personer også kan være godkjent i en annen medlemsstat. Dersom et organ ikke har flere enn to medlemmer, skal et av disse medlemmene minst oppfylle de nevnte vilkår. Revisorloven § 3-5 første ledd nr. 1 bestemmer at revisjonsselskap skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer innebærer at direktivets krav er oppfylt.

Direktivet setter krav om at også revisjonsselskap for å kunne godkjennes må oppfylle krav til god vandel. Revisorloven setter krav om hederlig vandel for å kunne godkjenne revisorer, men det er ikke tilsvarende krav for å kunne godkjenne revisjonsselskaper. Revisorloven har imidlertid hjemmel for å kunne tilbakekalle et selskaps godkjenning dersom selskapet må anses uskikket fordi selskapet har gjort seg skyldig i straffbar handling som må antas å svekke den nødvendige tillit, eller dersom selskapet grovt eller gjentatte ganger har overtrådt sine plikter etter lov eller forskrift. Kredittilsynet har i sin praksis ikke sett behov for en bestemmelse om god vandel som vilkår for å kunne godkjenne revisjonsselskap og den fremstår som lite praktisk. Formålet med en slik bestemmelse anses tilstrekkelig ivaretatt med krav om at godkjente revisorer og revisjonsselskaper må ha flertallet av stemmene i selskapet og muligheten for å kunne tilbakekalle revisjonsselskapets godkjenning. Det foreslås derfor ikke særskilt krav om hederlig vandel for å kunne godkjenne revisjonsselskap.

Det fremgår av artikkel 3 siste ledd at medlemsstatene bare kan sette ytterligere krav i tilknytning til artikkel 3 nr. 4 pkt. c) som gjelder sammensetning av selskapenes administrasjons- og ledelsesorgan.

For å gjennomføre direktivet er det behov enkelte endringer i revisorloven § 3-5.

Kravet til eierskap i nr. 2 foreslås opphevet, men stemmerettsbegrensningen i nr. 2 videreføres. Normalt vil stemmerettighetene i et selskap stå i forhold til eierrettighetene, men det åpnes da for en annen løsning.

Den særskilte bestemmelsen i nr. 3 om at vedtak i selskapsmøte eller generalforsamling ikke kan treffes med mindre minst halvparten av både de stemmeberettigede og den samlede selskapskapital har stemt for må oppheves. Det foreslås imidlertid isteden en bestemmelse i ny nr. 3 om at det skal fremgå av selskapets vedtekter eller av selskapsavtale at godkjente revisorer eller revisjonsselskap skal ha flertallet av stemmene i selskapets generalforsamling eller selskapsmøte.

Revisorloven har i § 3-5 første ledd nr. 5 en bestemmelse om at selskapet skal ha fast kontorsted i Norge. I medhold av revisorloven § 3-5 annet ledd tredje punktum kan Kredittilsynet i enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet forutsatt at revisors dokumenter, som gjelder klienter i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Direktivet krever og forutsetter at hjemstaten skal føre et effektivt tilsyn og kvalitetskontroll med de revisorer og revisjonsselskap som hjemstaten har godkjent. Det antas derfor at kravet til fast kontorsted i Norge kan videreføres for revisjonsselskap selv om det av direktivet artikkel 3 siste ledd fremgår at det ikke kan fastsettes ytterligere krav med unntak for forhold som regulert i nr. 4 c. Krav om fast kontorsted i Norge kan imidlertid ikke fastholdes for revisjonsselskap godkjent i annen EØS-stat.

6. OM REVISORS OG REVISJONSSKAPES VIRKSOMHETSUTØVELSE

6.1 Innledning

Revisjonsdirektivets kapittel IV stiller krav til at revisorer og revisjonsselskaper er underlagt regler om faglig etikk, herunder om revisorenes funksjon i allmennhetens interesse, deres integritet, objektivitet, samt deres faglige dyktighet og aktsomhet. Revisorene skal være uavhengige og objektive i forhold til klientene og revisjonsselskapenes ledelse og eiere. Opplysninger og dokumenter som revisor kommer over under den lovpålagte revisjon skal omfattes av regler om taushetsplikt.

Hovedbestemmelsene om revisors uavhengighet og objektivitet i norsk lovgivning finnes i revisorloven, særlig i kapittel 4. Det finnes også relevante bestemmelser i andre deler av loven, for eksempel utdannings- og etterutdanningskravene og kravet til god revisjonsskikk. Revisorforskriftens utfyllende bestemmelser om samarbeidende revisjonsselskaper, rådgivnings- og andre tjenester, samt tilhørende rundskriv, dekker også enkelte av kravene i direktivet. For medlemmer av DnR vil foreningens etiske regler også regulere de forholdene som direktivet tar opp i dette kapittelet. Disse vil imidlertid ikke være tilstrekkelig til å oppfylle direktivets krav om at medlemslandene skal ”sikre” etterlevelse, som gjelder også for revisorer og revisjonsselskaper som ikke er medlem av en interesseorganisasjon.

6.2 Revisors rolle og prinsipper om faglig etikk

Artikkel 21 oppstiller et overordnet krav om at medlemslandene skal sikre at revisorene er underlagt blant annet etiske prinsipper. Det er åpnet for at kommisjonen kan fastsette nærmere bestemmelser om etikk. Bestemmelsene om etikk skal i som et minimum omfatte revisors funksjon i allmennhetens interesse, deres integritet, objektivitet, faglige kompetanse og aktsomhet.

Revisorloven inneholder bestemmelser om faglig kompetanse og uavhengighet, men det er ingen konkrete bestemmelser om revisorenes integritet og aktsomhet under revisjonsutførelsen. Dette kan til en viss grad innfortolkes i ”god revisjonsskikk”. Sistnevnte rettslige standard er imidlertid oppfattet til å være mer rettet mot utførelsen av revisjonen. Bakgrunnen for dette var at det tidligere også fantes en standard om ”god revisorskikk”. For å sikre gjennomføring av direktivet foreslås det derfor inntatt en bestemmelse i revisorloven § 1-2 som gjennomfører direktivets krav til at revisor skal opptre med integritet, objektivitet og aktsomhet. Dette vil være et mer overordnet krav, som kommer i tillegg til revisorlovens øvrige bestemmelser, herunder uavhengighetsbestemmelsene, at revisjonen skal gjennomføres etter beste skjønn og i samsvar med god revisjonssikk.

I tillegg foreslås det at revisors rolle kommer til uttrykk i revisorloven § 1-2 ved at det fastslås at revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige m.m. Dette er for å synliggjøre rollen klart, herunder at revisor ikke kun er en representant for den revisjonspliktige. En slik bestemmelse er tatt inn i dansk rett.

I § 4-1 foreslås det inntatt en forskriftshjemmel annet til bruk dersom EU-kommisjonen fastsetter ytterligere regler om etikk.

6.3 Uavhengighet, objektivitet og faglig kompetanse

Etter artikkel 22 skal revisorer være uavhengige av det reviderte foretak, og ikke være involvert i dennes beslutninger. Skjønnstemaet er hva en objektiv, fornuftig og velinformert tredjepart ville

gjøre. EU-kommisjonen gis dessuten hjemmel til å fastsette prinsippbaserte gjennomføringsbestemmelser vedrørende artikkelens nr. 2.

Direktivets bestemmelser bygger på EU-kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 om revisors uavhengighet. Rekommandasjonen er i tilnærming og i system ulik revisorloven. EU-rekommandasjonen inneholder i prinsippet ingen absolutte skranker slik revisorloven gjør, men trekker opp prinsipielle og skjønnsmessige retningslinjer for hvordan revisor skal bevare sin uavhengighet. Det gis imidlertid eksempler på enkelte rådgivnings- eller andre tjenester som revisor ikke kan utføre selv om det tas forholdsregler, fordi truslene mot uavhengigheten uansett vil være for store. Til tross for at den prinsippbaserte tilnærmingen i rekommandasjonen er lagt til grunn i EU, ble den mer regelbaserte tilnærmingen opprettholdt ved siste revisjon av de norske uavhengighetsbestemmelsene. Det er vurdert å bringe den norske definisjonen av samarbeid på linje med direktivtekstens definisjon av nettverk men dette foreslås ikke. Det er lagt vekt på at dagens norske bestemmelser nylig er endret, og er utformet for å tilpasse rekommandasjonen om uavhengighet til det norske regelverket. Materielt sett er innholdet i de to regelsettene tilnærmet identisk.

Revisorenes objektivitet antas å dekkes av uavhengighetsbestemmelsene, selv om kapittel IV knytter objektiviteten til spesifikke situasjoner i §§ 4-1, 4-5, 4-6 og 4-7. Revisors faglige kompetanse dekkes av utdannings- og etterutdanningskrav i revisorloven § 3-2 og 3-7 første ledd nr. 1 (for ansvarlige revisorer). Dagens bestemmelser er mer konkrete enn revisjonsdirektivet for så vidt gjelder det generelle kravet til uavhengighet og objektivitet. Det foreslås likevel en forskriftshjemmel i § 4-1 sjette ledd til bruk dersom Kommisjonen skulle fastsette nærmere bestemmelser om uavhengighet.

I artikkel 24 pålegges medlemslandene en særskilt plikt til å sikre at ledende organer i revisjonsselskaper ikke griper inn i utførelsen av den lovfestede revisjon på en måte som skader objektiviteten eller uavhengigheten til den revisor som utfører oppdraget. Punktet må ses i tilknytning til EUs rekommandasjon av 16. mai 2002 punkt A 2.2. Det foreslås en bestemmelse i revisorloven § 4-2 femte ledd som gjennomfører denne direktivbestemmelsen.

6.4 Revisors taushetsplikt

Etter artikkel 23 skal opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsfirma har tilgang til i forbindelse med revisjon beskyttes av tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt. Ved et revisorskifte, skal tidligere revisor gi den nye revisor tilgang til alle relevante opplysninger om det reviderte foretaket uten hinder av taushetsplikten.

Den taushetsplikt som revisor er underlagt i henhold til revisorlovens kapittel 6 oppfyller kravene i direktivet. Det vises for øvrig til punkt 12.7 om myndighetenes adgang til å gi bestemmelser om at taushetsplikten ikke er til hinder for å oversende informasjon direkte til andre lands tilsynsmyndigheter i enkelte tilfeller.

6.5 Revisjonshonorarer

I henhold til artikkel 25 i direktivet skal det fastsettes regler som hindrer at revisjonshonoraret påvirkes eller bestemmes av leveransen av andre tjenester til det reviderte foretaket. Det skal også oppstilles forbud mot at revisjonshonorar knyttes til noen betingelser.

Det finnes i dag ikke bestemmelser i lovgivningen som direkte regulerer hvordan revisors honorarer skal fastsettes. Generalforsamlingen skal formelt godkjenne revisors godtgjørelse etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-1 (2).

DnRs etiske regler og EUs rekommandasjon om uavhengighet er til hinder for betingede honorarer. Det foreslås å innta en bestemmelse i revisorloven § 4-6 som gjør det ulovlig å knytte størrelsen av honoraret til nærmere angitte betingelser.

7. VALG, OPPSIGELSE OG FRATREDEN

Revisjonsdirektivet inneholder bestemmelser om valg av revisor og oppsigelse av revisor, samt krav om meldeplikt til tilsynsmyndighetene ved revisjonsklientens oppsigelse av revisor eller revisors egen fratrede.

7.1 Valg av revisor

Revisor eller revisjonsselskap skal velges av aksjeeiernes generalforsamling. Dette er i samsvar med aksjeloven og allmennaksjelovens bestemmelser. I selskaper organisert på annen måte er det selskapets øverste organ som i praksis velger revisor.

7.2 Oppsigelse/avsettelse av revisor

Aksjelovgivningen eller øvrig foretakslovgivning setter ingen maksimums- eller minimumsgrense for revisors tjenestetid. Etter aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 7-2 tjenestegjør revisor inntil en annen revisor er valgt. Det normale er at ny revisor velges ved selskapets årlige ordinære generalforsamling. Selskapet kan imidlertid også velge ny revisor ved ekstraordinær generalforsamling. I så fall skal det fremkomme av innkallingen til generalforsamlingen at forslag til valg av ny revisor vil bli fremsatt, jf. asl og asal §§ 7-3. Revisor har rett til på generalforsamlingen å redegjøre for sitt syn på forslag til ny revisor. For øvrige foretaksformer er revisor valgt inntil lovlig vedtak om revisorskifte fattes i foretaket. Ut over de bestemmelsene som er omtalt er det ingen begrensninger i foretakets adgang til å si opp/avskjedige revisor.

Direktivets artikkel 38 nr. 1 retter seg mot oppsigelse av revisor før utløpet av tjenestetiden/utnevnesperioden, og tar dermed sikte på å regulere ekstraordinære oppsigelser. I og med at det ikke avtales en tjenestetid for revisorer i Norge, må direktivbestemmelsen gjennomføres i norsk rett på en måte som gjør at de hensyn direktivet bygger på blir ivaretatt. I vurderingen legges det til grunn at valg av ny revisor på ordinær generalforsamling ikke regnes som ekstraordinær oppsigelse, dvs. ikke som opphør før utløpet av tjenestetiden.

Begrensningen for selskapet til å avsette revisor på annet enn i ordinære generalforsamlinger foreslås tatt inn i aksjelovens bestemmelser i § 7-2 om opphør av revisjonsoppdrag. Begrensningen er knyttet til hva som ikke kan begrunne et revisorbytte, nemlig uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger.

Det er ikke bestemmelser i annen selskapslovgivning som omhandler valg av revisor. Forbudet mot å bytte revisor vil derfor ikke bli lovfestet for selskaper som er organisert på annen måte enn som aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper. Selv om det ikke vil være et forbud for slike selskaper, vil revisors meldeplikt og begrunnelsesplikt gjelde, jf. punkt 7.4 i det følgende.

7.3 Revisors fratrede

Dersom revisors oppdrag bortfaller av andre årsaker enn at selskapet selv velger ny revisor, skal styret uten opphold sørge for valg av ny revisor, jf. asl og asal §§ 7-2 annet ledd første punktum. I hvilke tilfeller revisor kan og skal fratre følger av revisorloven kapittel 7. Etter revisorloven § 7-1 første ledd har revisor, uten ugrunnet opphold, *plikt* til å fratre dersom revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som revisjonsklienten er underlagt, og nødvendige tiltak ikke blir iverksatt for å rette på forholdene. Videre har revisor etter annet ledd i samme bestemmelse *rett* til ensidig å fratre dersom revisor ikke gis mulighet til oppfylle sine plikter etter revisorloven eller det foreligger andre særlige grunner.

Det er ikke nødvendig med endringer i disse bestemmelsene som følge av direktivet.

7.4 Meldeplikt og plikt til å begrunne fratreden

I følge revisjonsdirektivet artikkel 38 punkt 2 skal medlemslandene sørge for at revisorer, revisjonsselskaper og de revisjonspliktige melder fra til tilsynsmyndigheten i de tilfeller den valgte revisor blir sagt opp eller fratrer i løpet av utnevnesperioden. En slik melding skal redegjøre for årsaken til at revisor er sagt opp eller har fratrådt.

Meldeplikt om revisorbytte

Etter foretaksregisterloven⁸ § 4-1(2) jf. § 3-7 første ledd nr. 1 skal foretaket melde skifte av revisor til Foretaksregisteret uten ugrunnet opphold. Revisor kan også selv melde fra om at han har fratrådt, jf. foretaksregisterloven § 4-6. I revisorloven § 7-1 tredje ledd er revisor pålagt en plikt til å rapportere avsluttet oppdrag til Foretaksregisteret uten ugrunnet opphold.

I og med at det gjelder meldeplikt for alle revisorbytter vil direktivets krav til meldeplikt være oppfylt. At meldingen ikke sendes til Kredittilsynet må være uten betydning så lenge Kredittilsynet har tilgang til informasjonen i Foretaksregisteret.

Plikten til å begrunne revisorskiftet

Gjeldende rett har ingen bestemmelser om plikt til å begrunne revisorskifte. Direktivbestemmelsen nødvendiggjør derfor i utgangspunktet at meldeplikten, både for revisor og den revisjonspliktige, suppleres med en plikt til å redegjøre for årsaken til at det skjer et revisorbytte innenfor tjenestetiden. Etter direktivet inntreffer begrunnelsesplikten når revisor fratrer eller avsettes før utløpet av tjenestetiden, jf. omtalen under punkt 7.2 og 7.3.

Direktivet bestemmer foreslås gjennomført slik at plikten til å begrunne revisorbytte i de tilfeller dette skjer innenfor tjenestetiden (dvs. på en ekstraordinær generalforsamling), tas inn i bestemmelsen som pålegger revisor å melde om fratreden i revisorloven § 7-1. Det er revisor som skal beskyttes gjennom det forbudet som settes mot å bruke uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger som oppsigelsesgrunn. Det er derfor naturlig å knytte begrunnelsesplikten til revisor. Selv om direktivet pålegger medlemslandene å innføre en begrunnelsesplikt også for den revisjonspliktige fremstår dette som lite hensiktsmessig. Direktivets hensyn er likevel fullt ut ivarettatt.

Direktivet forutsetter at meldingen med begrunnelse skal gis til revisortilsynet. Kredittilsynet har i dag ingen tekniske løsninger som kan brukes for å motta slike rapporteringer. Det bør derfor etableres et system som gjør at begrunnelsen sendes til Foretaksregisteret sammen med meldingen om revisorbytte og at Kredittilsynet gis tilgang til de begrunnelsene som sendes inn.

⁸ Lov om registrering av foretak av 21. juni 1985 nr. 78

8. KRAV TIL UTFØRING AV REVISJON – REVISJONSSTANDARDER

8.1 Standardsetting i Norge

Revisorlovens kapittel 5 inneholder detaljerte krav til revisjonens innhold. Revisorloven § 5-2 annet ledd, gir en generell bestemmelse om at *”revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk”*. Uttrykket *”god revisjonsskikk”* kom inn i revisorloven av 1964, og er en rettslig standard. I dette ligger det at kravet til hvordan revisor skal utføre sin virksomhet og endres i takt med av hva som til enhver tid anses å være god revisjonsskikk blant dyktige og samvittighetsfulle utøvere av revisjonsyrket. Standarder som fastsettes av DnR er derfor sentrale for hva som er å anse som *”god revisjonsskikk”* ihht. revisorloven.

Standardene som vedtas av DnR er standarder for kvalitetskontroll (SK), revisjon (RS), attestasjon (SA) og beslektede tjenester (SBT). Standardene er svært omfattende og detaljerte. DnR er medlem av The International Federation of Accountants (IFAC) og standardene som vedtas er i utgangspunktet en direkte oversettelse av de internasjonale standardene utgitt av International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB), som er underlagt IFAC.

Særnorske behov og krav kan tilsi at det utarbeides spesielle standarder. Et eksempel er RS 801 *«Revisors kontroll med skatter og avgifter»*. I enkelte tilfeller kan norsk lovgivningen stille strengere krav til utførelsen av revisjonsoppdraget enn de internasjonale revisjonsstandardene. I slike tilfeller er det nødvendig å avvike fra den internasjonale revisjonsstandarden. Slike avvik merkes tydelig og angis normalt som et N-punkt. Fotnoter anvendes også i enkelte tilfeller.

Arbeidet med standardene skjer i Revisjonskomiteen som er etablert av styret i DnR. Etter behandling i Revisjonskomiteen sendes forslag til standarder ut på høring til utøvere, en bred krets av brukere av revisors tjenester og offentlige myndigheter. Kredittilsynet er høringsinstans. På bakgrunn av høringskommentarene bearbeides forslagene og vedtas deretter av styret i DnR som standarder.

8.2 Direktivbestemmelsen

Artikkel 26 nr. 1 forutsetter at alle revisorer og revisjonsselskaper skal utføre lovpålagt revisjon i henhold til internasjonale revisjonsstandarder vedtatt av EU-kommisjonen etter en prosedyre som det refereres til i artikkel 48 nr. 2 (Kommisjonens delegerte forskriftskompetanse/ komitologiprosedyre).

EU-kommisjonen skal i samsvar med prosedyren i artikkel 26 nr. 2, kun vedta internasjonale revisjonsstandarder dersom de:

1. er utviklet på en tilstrekkelig forsvarlig måte (*”developed with proper due process”*) under offentlig tilsyn og innsyn, og er generelt akseptert på internasjonalt plan,
2. gir årsregnskapene eller de konsoliderte regnskapene en tilstrekkelig høy grad av troverdighet i overensstemmelse med prinsippene i artikkel 2 nr. 3 i direktiv 78/660/EØF (fjerde selskapsdirektiv/regnskapsdirektivet), og artikkel 16 nr. 3 i direktiv 83/349/EØF (syvende selskapsdirektiv/konsernregnskapsdirektivet), og
3. er i den europeiske offentlighetens interesse.

Det oppstilles strenge vilkår for at medlemsstatene skal kunne legge til krav til disse revisjonsstandarder, eller utelate deler av dem. Adgangen til å innføre tilleggskrav til lovfestet revisjon, er begrenset i tid frem til 29. juni 2010, jf. artikkel 26 nr. 4.

Etter artikkel 26 nr. 1 er det som nevnt ISAene som skal vedtas av EU-kommisjonen. Den prosedyren det legges opp til innebærer at kommisjonen skal få bistand fra Audit Regulatory Committee (AuRC) til å vurdere samt vedta revisjonsstandardene som gjeldende i EØS-området mv.

For tiden pågår det arbeid gjennom IAASB med å bearbeide og klargjøre gjeldende og nye revisjonsstandarder (clarity-project). Dette arbeidet har betydning for EUs vedtakelse av standardene i samsvar med artikkel 26 i revisjonsdirektivet, og medfører trolig at standardene ikke blir vedtatt i EU før de suksessivt er vedtatt av IFAC. Hvorvidt dette er tilfellet vil måtte vurderes i det enkelte tilfellet. Hvordan dette arbeidet og prosessen rent faktisk skal være, hvilke deler av ISAene EU skal/kan vedta mv, er ikke avklart på det nåværende tidspunktet.

Det gjøres oppmerksom på at det kun er revisjonsstandardene som er omfattet av direktivets ordlyd. Andre standarder, som for eksempel SK 1 om kvalitetskontroll for revisjonsselskap m.v. standarder for attestasjonsoppdrag og standarder for begrenset revisjon, vil ikke bli omfattet.

8.3 Forslag til gjennomføring

Det er vesentlig usikkerhet knyttet til når EU-kommisjonen vil vedta revisjonsstandardene. Inntil revisjonsstandardene måtte bli vedtatt av Kommisjonen i samsvar med de prosedyrene som er angitt i direktivet vil revisorlovens bestemmelser om revisjonsutførelsen, herunder ”god revisjonsskikk”, gjelde slik som i dag. For å ta høyde for de standardene som etter hvert vil bli vedtatt av kommisjonen, foreslås det en forskriftshjemmel i revisorloven § 5-2 for departementet.

Etter hvert som Kommisjonen vedtar standarder som tas inn i norsk regelverk gjennom forskrift får det den virkning at virkeområdet for ”god revisjonsskikk” innsnevres. Den rettslige standarden vil likevel fortsatt gjelde på områder som ikke er regulert særskilt i andre steder i lov eller forskrift.

9. REVISJONSBERETNINGEN

9.1 Generelt om direktivets bestemmelser

Revisjonsdirektivets kapittel 5 inneholder fullharmoniseringsbestemmelser om revisjonsstandarder og revisjonsberetning for å sikre like krav til utførelse av revisjonsvirksomhet i EØS-området.

Revisjonsberetningen skal signeres av den eller de revisorer som på vegne av revisjonsselskapet er ansvarlige for det aktuelle revisjonsoppdraget. I unntakstilfeller kan EØS-landene bestemme at det ikke er nødvendig å offentliggjøre denne underskriften, dersom slik offentliggjøring kan innebære en betydelig trussel mot noen persons sikkerhet. Under enhver omstendighet skal navnet eller navnene på personen(e) som er involvert gjøres kjent for tilsynsmyndighetene.

9.2 Forslag til gjennomføring

Etter revisorloven § 5-6 første ledd siste punktum skal revisjonsberetningen dateres og underskrives av revisor. Revisjonsdirektivet går imidlertid videre og spesifiserer at i de tilfeller det er et revisjonsselskap som er valgt revisor, må revisjonsberetningen underskrives av den eller de som er ansvarlig for revisjonsoppdraget på vegne av revisjonsselskapet. Dette gjøres også i praksis i Norge, men foreslås uttrykkelig fastslått i revisorloven § 5-6 første ledd sjette punktum.

Videre er foreslått det en forskriftshjemmel i revisorloven § 5-6 nytt åttende ledd for det tilfellet at Kommisjonen eventuelt vedtar en EU-revisjonsberetning i henhold til artikkel 28 nr. 2.

10. REVISJON AV KONSERNREGNSKAPER

Revisjonsdirektivet artikkel 27 inneholder bestemmelser om revisjon av konsernregnskaper. Bestemmelsene omfatter ansvaret for revisor i morselskap (konsernrevisor), krav til dennes gjennomgang av revisjonsutførelsen i datterselskaper og dokumentasjon av denne gjennomgangen, samt krav til innhenting av dokumentasjon fra revisjon av datterselskaper i tredjeland.

Med unntak av § 5-6 åttende ledd om konsernberetning og § 6-2 om opplysningsplikt for datterselskapsrevisor overfor konsernrevisor, inneholder revisorloven ikke særlige bestemmelser vedrørende revisjon av konsernregnskaper. Revisorloven § 5-6 åttende ledd første punktum fastsetter at revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap skal avgi en felles revisjonsberetning for morselskapet og konsernet. Første til syvende ledd i § 5-6 gis tilsvarende anvendelse på den felles revisjonsberetningen.

En revisor som reviderer morselskap vil automatisk også revidere konsernregnskaper. I revisorloven § 6-2 tredje ledd heter det at revisor i datterselskap plikter å gi konsernrevisor nødvendige opplysninger (av betydning for konsernrevisjonen) når denne krever det.

10.1 Revisjonsdirektivet

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

I 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, og skal dokumentere denne gjennomgangen. Dokumentasjonen skal være tilstrekkelig til at tilsynsmyndighetene kan etterprøve konsernrevisors arbeid.

Bokstav c) legger dokumentasjonsplikter på konsernrevisor dersom 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 revisorene eller revisjonsselskapene i tredjeland. For å sikre dette skal konsernrevisor enten.

1. beholde kopi av den dokumentasjonen, eller alternativt
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 for at konsernrevisor kan motta slik dokumentasjon, skal konsernrevisor dokumentere at vedkommende har iverksatt relevante tiltak for å få adgang til tredjelandsdokumentasjonen. Der det er andre enn juridiske hindringer som følge av nasjonal lovgivning, skal revisor dokumentere disse.

10.2 Kredittilsynets forslag

Direktivets bestemmelser om konsernrevisjon dekkes ikke av revisorloven. En mulighet er å plassere særbestemmelsene for konsernrevisors under de relevante bestemmelsene i revisorloven kapittel 5 om revisors oppgaver ved revisjon av årsregnskap m.v. Det foreslås å ta inn en egen bestemmelse som ny § 5-7 om konsernrevisors ansvar for konsernrevisjonsberetningen, kravet til gjennomgang av revisjonsarbeidet i datterselskapene og dokumentasjon av gjennomgangen.

11. FORETAK AV ALLMENN INTERESSE – KRAV TIL REVISJONSUTVALG M.M

11.1 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 regler om revisors uavhengighet, herunder krav om rotasjon av oppdragsansvarlige revisorer. I tillegg reduseres intervallet for periodisk kvalitetskontroll av revisors arbeid fra seks til tre år.

Foretak av allmenn interesse er i utgangspunktet:

- børsnoterte foretak
- banker og andre kredittinstitusjoner
- forsikringsselskaper

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

Gjennom dette direktivet, som i det vesentligste regulerer revisorer og tilsynet med revisorer, innføres det krav om at alle foretak av allmenn interesse skal etablere revisjonsutvalg.⁹ Direktivet inneholder også nærmere regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver. Revisjonsutvalget skal overvåke foretakets finansielle rapportering, og effektiviteten til foretakets systemer for intern kontroll, risikostyring og eventuelt intern revisjon. Revisor skal informere revisjonsutvalget om sentrale forhold knyttet til revisjonen av foretaket, særlig om vesentlige svakheter i den interne kontrollen vedrørende den finansielle rapporteringen.

Revisjonsdirektivets bestemmelser om revisjonsutvalg i foretak av allmenn interesse må ses i sammenheng med direktiv 2006/46/EF om endringer i regnskaps- og konsernregnskapsdirektivene. Sistnevnte ble vedtatt 14. juni 2006. Også for dette direktivet er fristen for gjennomføring 29. juni 2008.

En av endringene i regnskaps- og konsernregnskapsdirektivet innebærer at styret i børsnoterte selskaper skal avgi en redegjørelse om eierstyring og selskapsledelse i årsberetningen. Redegjørelsen skal utgjøre en egen del av årsberetningen og skal blant annet inneholde en beskrivelse av hovedelementene i selskapets interne kontroll og risikostyringssystemer knyttet til den finansielle rapporteringen.

Regnskaps- og konsernregnskapsdirektivene er EØS-relevant, og endringene skal derfor gjennomføres i Norge innen ovennevnte frist. Et regjeringsoppnevnt utvalg, som skal vurdere tiltak mot hvitvasking av penger og terrorfinansiering og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon, har som en del av sitt mandat fått i oppgave å foreslå regler som gjennomfører direktivet. Utvalget skal avgi sin utredning knyttet til denne delen av mandatet innen 1. mars 2008. Dette høringsnotatet omhandler bare de kravene som følger av revisjonsdirektivet.

11.2 Nærmere om direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse

⁹ Forslaget om å benytte begrepet "revisjonsutvalg" i stedet for "revisjonskomite" må ses i sammenheng med at direktivkravet foreslås gjennomført ved at det opprettes et arbeidsutvalg for styret. Revisjonsutvalg gjenspeiler dette på en bedre måte enn revisjonskomite. Komitebegrepet er benyttet for eksempel på kontrollkomite som er et selvstendig selskapsorgan i finansinstitusjoner, noe revisjonsutvalg ikke vil være, jf. nærmere omtale i punkt 11.10.

Artikkel 2 nr. 13 har følgende ordlyd i den engelske versjonen:

“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” (Understreking foretatt her).

Foretak med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i EØS-stat er definert som foretak av allmenn interesse etter direktivet. I Norge vil dette pr. i dag være foretak med omsettelige verdipapirer notert på Oslo Børs og Oslo Axess.¹⁰

Det vises til Ot.prp. nr. 34 (2006-2007) om lov om verdipapirhandel og lov om regulerte markeder. I utarbeidelsen av proposisjon knyttet til gjennomføring av revisjonsdirektivet vil det være naturlig å knytte de ulike begrepene i revisjonsdirektivet til ny verdipapirhandellovgivning og ny lovgivning om regulerte markeder.

Også kredittinstitusjoner er definert som foretak av allmenn interesse. I Norge vil dette være sparebanker, forretningsbanker, finansieringsforetak (dvs. kredittforetak og finansieringsselskaper) samt e-pengeforetak. Det vises i denne sammenheng til finansieringsvirksomhetsloven¹¹ § 1-5 nr. 3 der kredittinstitusjoner er angitt som foretak hvis virksomhet består i å motta innskudd eller andre tilbakebetalingspliktige midler fra allmennheten og 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 e-pengeforetaksloven.¹²

Direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse omfatter også forsikringsforetak. I Norge vil dette være skadeforsikringsselskaper, livsforsikringsselskaper, og gjenforsikringsselskaper.¹³

Direktivet åpner for at også andre virksomheter enn foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer i et regulert marked, kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper, kan anses som foretak av offentlighetens interesse.

11.3 Nærmere om direktivets krav til revisjonsutvalget og dets virksomhet

Revisjonsdirektivets artikkel 41 nr. 1 annet punktum stiller krav til at:

“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.”

¹⁰ ”Regulert marked” er foretak med tillatelse som børs eller autorisert markeds plass, jf. børsloven § 2-1. I Norge er det Oslo Børs ASA og Nord Pool ASA som har tillatelse som børs. Oslo Børs ASA v/Oslo Axess, International Maritime Exchange ASA (IMAREX), Fish Ex ASA og Fish Pool ASA har tillatelse til å drive autorisert markeds plass. Det er imidlertid i dag bare Oslo Børs og Oslo Axess som har tillatelse knyttet til handel med omsettelige verdipapirer. De andre har sin tillatelse knyttet til varederivater.

¹¹ Lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner

¹² Lov 13. desember 2002 nr. 74 om e-pengeforetak

¹³ Lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet m.v. (forsikringsloven)

Minst ett av medlemmene av revisjonsutvalget skal være uavhengige av foretaket og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse.

Medlemsstatene kan tillate at revisjonsutvalgets funksjoner utøves av hele ledelsesorganet eller hele tilsynsorganet. Dette gjelder i foretak av allmenn interesse som oppfyller kriteriene i artikkel 2 nr. 1 bokstav f) i direktiv 2003/71/EF¹⁴.

Revisjonsutvalgets arbeidsoppgaver fremkommer av artikkel 41 nr. 2. Det presiseres uttrykkelig at det ansvaret som påligger styret, direksjonen, et eventuelt tilsynsorgan eller andre som måtte være oppnevnt av generalforsamlingen, ikke berøres av revisjonsutvalgets arbeid. Revisjonsutvalgets oppgaver er knyttet til regnskapsprosessen, internkontroll, revisjonen og revisors uavhengighet. Det vises til nærmere omtale i punkt 11.10.

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 som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked. Dette innebærer at det kan gjøres unntak fra kravet om revisjonsutvalg også for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper dersom slike foretak ikke har utstedt omsettelige verdipapirer.

Artikkel 41 nr. 5 åpner for unntak fra kravet om revisjonsutvalg for foretak av allmenn interesse fra annet EØS-land som har et organ med sammensetning og oppgaver i samsvar med reglene i det landet de er registrert.

Artikkel 41 nr. 6 åpner for unntak fra kravet om revisjonsutvalg, blant annet for foretak av allmenn interesse som er datterforetak¹⁵ forutsatt at virksomheten på konsernnivå har revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav. Det åpnes også for unntak for verdipapirfond og foretak som utsteder verdipapirer sikret i eiendeler som er forventet å ha en avkastning tilstrekkelig til å dekke foretakets forpliktelser overfor innehaverne av verdipapirene.¹⁶ Også foretak som er kredittinstitusjon¹⁷, men som ikke har utstedt aksjer som opptatt til handel på regulert marked¹⁸ og som løpende eller gjentatte ganger bare har utstedt obligasjoner, forutsatt at obligasjonenes pålydende samlet er under 100 millioner euro og det ikke er offentliggjort prospekt¹⁹, kan unntas.

11.4 Direktivets krav om at revisor og revisjonsselskap avgir årlig beretning for å sikre åpenhet og innsyn

Beretning for å sikre åpenhet og innsyn

I henhold til artikkel 40 nr. 1 skal medlemsstatene sikre at revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse offentliggjør en beretning på sitt nettsted for å sikre gjennomskiktighet. Beretningen skal være underskrevet av revisoren eller revisjonsselskapet og skal avgis årlig. Det foreslås en ny bestemmelse om åpenhetsrapporten i revisorloven § 5a-2.

Beretningen skal minst inneholde følgende:

- a. en beskrivelse av juridisk struktur og eierskap
- b. hvis revisjonsselskapet tilhører et nettverk skal det gis en beskrivelse av dette, herunder hvilke avtaler som foreligger

¹⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2003/71/EF av 4. november 2003 om offentliggjøring av prospekter ved notering av verdipapirer som tilbys allmennheten eller som tas opp til handel.

¹⁵ Gjelder datterforetak som definert i artikkel 1 i direktiv 83/349/EØF om konsoliderte regnskaper.

¹⁶ Jf. nærmere definisjon i Kommisjonens forordning (EF) nr. 809/2004 artikkel 2 nr. 5.

¹⁷ Er henvist til direktiv 200/12/EF artikkel 1 nr. 1

¹⁸ Er henvist til direktiv 2004/39/EF artikkel 4 første ledd nr. 14

¹⁹ Prospektet må være i henhold til direktiv 2003/71/EF

- c. en beskrivelse av revisjonsselskapets ledelsesstruktur
- d. en beskrivelse av revisjonsselskapets interne kvalitetskontrollsystemer og en erklæring fra styret eller ledelsen om at dette systemet fungerer effektivt
- e. opplysninger om når revisjonsselskapet siste gang var underlagt periodisk kvalitetskontroll i henhold til artikkel 29
- f. en liste over hvilke foretak av allmenn interesse som revisjonsselskapet har utført lovpliktig revisjon for siste regnskapsår
- g. en erklæring om foretakets uavhengighetspolitikk, der det også bekreftes at det er gjort undersøkelser med tanke på overholdelse
- h. en erklæring om revisjonsselskapets etterutdanningspolitikk, jf. artikkel 13
- i. regnskapsopplysninger som viser revisjonsselskapets størrelse, herunder samlet omsetning fordelt på honorar for lovpliktig revisjon av årsregnskaper og konsoliderte regnskaper, samt honorarer for særattestasjoner, herunder kapitalerklæringer, honorar for skatterådgivning og for andre tjenester som ikke er revisjon
- j. opplysninger om grunnlaget for partnernes vederlag.

11.5 Særlige krav i direktivet til uavhengighet for revisor og revisjonsselskap

Kontakt med revisjonsutvalget

I henhold til artikkel 42 nr. 1 skal revisorer og revisjonsselskapet som utfører lovpliktig revisjon for foretak av allmenn interesse:

- a) hvert år skriftlig bekrefte uavhengigheten overfor foretakets revisjonsutvalg
- b) opplyse til foretakets revisjonsutvalg om hvilke andre tjenester enn lovpliktig revisjon som er levert til foretaket
- c) diskutere med foretakets revisjonsutvalg eventuelle trusler mot uavhengigheten, og dokumenterte tiltak som er iverksatt for å redusere denne.

Det foreslås at kontakten med revisjonsutvalget reguleres i revisorloven § 5a-3.

Krav til rotasjon

I artikkel 42 nr. 2 oppstilles det krav om rotasjon av revisor som på vegne av et revisjonsselskap utfører lovpliktig revisjon av foretak av allmenn interesse. Rotasjonskravet innebærer at revisjonsselskapet skal utpeke ny oppdragsansvarlig revisor hvert syvende år etter utnevnelsen. Det må gå minst to år før vedkommende igjen kan delta i revisjonen av foretaket. Rotasjonskravet foreslås inntatt i revisorloven § 5a-4.

Karenstid

Artikkel 42 nr. 3 oppstiller et forbud mot at revisor, eller ledende revisjonspartner i tilfelle et revisjonsselskap er valgt, påtar seg ledende stilling hos revisjonsklienten i en periode på to år etter fratreden som revisor, regnet fra siste revisjonsberetning. Kravet til karenstid foreslås inntatt i revisorloven § 5a-5.

Adgangen til å gjøre unntak fra de særlige kravene til uavhengighet

Det kan gjøres unntak også fra de særlige uavhengighetsbestemmelsene som gjelder for revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon for slike foretak, herunder kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

11.6 Særlig om direktivets krav til periodisk kvalitetskontroll av revisor og revisjonsselskap ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Artikkel 43 oppstiller krav om kvalitetskontroll hvert tredje år for revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon av foretak av allmenn interesse, i stedet for hvert sjette år, som er det ordinære kravet. Det vises til punkt 3 om kvalitetskontroll. Kravet om hyppigheten av kvalitetskontrollen foreslås inntatt i revisorloven § 5b-2.

Det kan gjøres unntak også fra kravet om kvalitetskontroll hvert tredje år, men ikke fra kravet om hvert sjette år.

11.7 Bruk av revisjonsutvalg i norske selskaper

Den norske anbefaling om eierstyring og selskapsledelse anbefaler at styret vurderer bruk av revisjonskomite for å bidra til en grundig og uavhengig behandling av saker om finansiell rapportering. Oslo Børs har forutsatt at anbefalingen følges for selskaper med verdipapirer notert der. Kredittilsynet har forutsatt at anbefalingen følges for foretak under tilsyn.

Regnskap og revisjon nr. 2. 2007 inneholder en artikkel om bruken av revisjonskomiteer i norske børsnoterte selskaper. Artikkelen bygger på en diplomoppgave om Corporate Governance av 9. juni 2006²⁰. Fra artikkelens omtale av undersøkelsen, trekkes her frem følgende:

Det antas at om lag 20 prosent²¹ av de børsnoterte selskapene har etablert revisjonskomite. I en undersøkelse som ble gjort av PricewaterhouseCoopers i 2002/2003 ble det lagt til grunn at det var rundt 10 prosent som hadde etablert revisjonskomite. Som begrunnelse for ikke ha etablert en slik komite oppgir foretakene følgende (i 2006-undersøkelsen); størrelse, at virksomheten er oversiktlig slik at det ikke er et behov, at man trenger tid på å sette seg inn i hva etableringen av revisjonskomite innebærer, at man vil overlate til nytt styre å vurdere etablering av revisjonsutvalg. Noen svarer at hele styret ivaretar den funksjonen revisjonskomiteen har.

En av hovedkonklusjonene er at undersøkelsen gir grunn til å reise spørsmål ved om revisjonskomiteen i de foretakene som har opprettet slik, har full klarhet i hva som er komiteens rolle, oppgaver og ansvar. Mer konkret viser undersøkelsen at det er stort sprik mellom hvilke saker den enkelte revisjonskomite behandler og at det ikke alltid er tilstrekkelig fokus på den instruksjonen som er vedtatt for revisjonskomiteens arbeid.

Det er også varierende hvor ofte komiteen har møter. Det er 12,5 prosent som opplyser å ha ett eller to møter i året. Det er 75 prosent som opplyser å ha møte tre, fire eller fem ganger i året (fordelt med 25 prosent i hver gruppe), mens 12,5 prosent opplyser å ha møter mer enn seks ganger i året.

Det ble stilt spørsmål for å avklare hvordan komiteene forholder seg til foretakets toppledelse, til eventuell internrevisor og til ekstern revisor. Alle som har svart at de har revisjonskomite svarer at toppledelsen deltar på minst ett møte i komiteen.²² Det er bare omlag 25 prosent av foretakene som har svart at de har revisjonskomite som opplyser at det er etablert internrevisjon. I disse tilfellene har revisjonskomiteen minst ett møte med internrevisjonen. Det som er spesielt er at så mange som 44 prosent av revisjonskomiteene opplyser at eksternrevisor ikke har deltatt på et eneste møte.

²⁰ Oppgaven er levert av studentene Stine Hildegard Thorsby Pedersen og Cecilie Herheim. PricewaterhouseCoopers gjennomførte en undersøkelse i 2002/2003.

²¹ Det var i overkant av 26 prosent som svarte at de hadde etablert revisjonsutvalg. Det var imidlertid bare rundt 50 prosent av de børsnoterte foretakene som svarte på undersøkelsen. Tallet på 20 prosent er basert på at bruken av revisjonsutvalg må antas å være lavere enn hos de som svarte.

²² Det antas at spørsmålet gjelder antall møter i året.

12,5 prosent av revisjonskomiteene har medlemmer som ikke er medlemmer av foretakets styre. Det var bare 44 prosent av medlemmene i revisjonskomiteene som kunne anses som uavhengig av foretaket, slik uavhengighet ble definert i undersøkelsen.

Et annet forhold som er av interesse er kravet i revisjonsdirektivet om at minst ett medlem av revisjonsutvalget skal ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse. 56 prosent svarte at minst ett av medlemmene hadde slik kompetanse. Det skulle bety at 44 prosent av de revisjonskomiteene som er etablert opplyste ikke å besitte særlig regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse.

11.8 Forslag til hvilke norske foretak som bør anses som foretak av allmenn interesse

Børsnoterte foretak, kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper vil etter direktivet være foretak av allmenn interesse i henhold til definisjonen i revisjonsdirektivets artikkel 2 nr. 13. Dette vil gjelde selv om det gjøres unntak helt eller delvis for de særlige kravene som stilles til slike foretak.

Som nevnt under punkt 11.2 kan medlemsstatene bestemme at også andre foretak skal anses som foretak av allmenn interesse og dermed underlegges de særlige reglene. Definisjonen i artikkel 2 nr. 13 inneholder eksempler på kriterier som kan tenkes å tillegges vekt i vurderingen:

”- -, for eksempel virksomheter med særlig offentlig relevans ut fra virksomheten art, størrelse eller antall ansatte.”

I fortalen punkt 23 er de strengere kravene til revisjonen av slike foretak begrunnet i at det er enheter som er *”mer synlige og økonomisk viktige”*, kriterier som kan tenkes å supplere eksemplene i definisjonen.

I Danmark er det etter gjeldende rett²³ et krav om revisorrotasjon minst hvert syvende år for følgende selskaper. Foretak som faller inn under denne bestemmelsen er ansett som foretak av allmenn interesse. Dette er :

”[.] Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2.500 personer,*
- 2) en balancesum på 5 mia. kr. eller*
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.”*

Den danske Revisorkommisjonen²⁴ viser til at bestemmelsen oppfyller direktivkravet og at den omfatter flere foretak enn det som kreves etter direktivets definisjon av ”public-interest entities”.

Situasjonen i andre europeiske land varierer. For eksempel har Finland, Nederland og Belgia valgt ikke å utvide definisjonen til annet enn børsnoterte foretak, kredittinstitusjoner og forsikringsselskap. Romania har inkludert *”national companies”*. Slovakia har inkludert sentralbanken og også foretak som ikke er børsnotert dersom de oppfyller to av tre nærmere angitte størrelseskriterier. Det er ikke klart på nåværende tidspunkt hva som vil bli foreslått i Sverige.

Organisasjonsform kunne tenkes å være et kriterium, for eksempel at det trekkes et skille mellom aksjeselskap og allmennaksjeselskap der sistnevnte blir vurdert til å være foretak av allmenn

²³ Lov om statsautoriserte og registrerte revisorer, nr. 302 av 30. april 2003 § 10 Stk. 2

²⁴ Beretning nr. 1478, oktober 2006 ”Revisorlovgivningen - i internasjonalt perspektiv”, side 101.

interesse. Samvirkeforetak vil være en annen organisasjonsform som det kunne være naturlig å anse som foretak av allmenn interesse. Videre vil offentlig eide foretak kunne anses som slikt foretak. Det tenkes her på foretak eiet av stat, fylkeskommune eller kommune (og som ikke er børsnotert). I så fall vil det kunne tenkes å være av betydning om foretaket er 100 prosent offentlig eiet, eventuelt mer enn 50 prosent eller om også en mindre eierandel skal være avgjørende. Et foretaks markedsposisjon vil kunne tenkes å tillegges vekt i en vurdering av om det bør anses som et foretak av allmenn interesse. Det kan hevdes at et foretak som har tilnærmet monopol eller en særlig sterk markedsposisjon bør anses for å være slikt foretak. Hvordan samfunnet eller markedet vil bli berørt av at et foretak avviker sin virksomhet, enten frivillig eller tvunget, vil også kunne være av betydning. Dette kan for eksempel være foretak som dekker infrastruktur som transport, teletjenester m.v. Videre kan det stilles spørsmål ved om foretak som er underlagt konsesjonsplikt og eller offentlig tilsyn alltid bør anses som foretak av allmenn interesse, ut fra tanken om at krav om konsesjon og tilsyn i seg selv er begrunnet med at virksomheten er av så stor samfunnsmessig betydning at særlig kontroll er nødvendig. Som nevnt trekker direktivet definisjon frem foretakets størrelse som er kriterium. Et foretaks størrelse kan tenkes målt på ulike måter, for eksempel i omsetning, forvaltningskapital, antall kunder, antall ansatte m.m. Det vises til at enkelte lover har bestemmelser som skiller på størrelse, eksempelvis regnskapsloven²⁵ som i § 1-5 definerer store foretak og i § 1-6 definerer små foretak. Forsikringsavtaleloven²⁶ benytter kriterier knyttet til forsikringstakers størrelse for å angi lovens tvingende karakter, jf. § 1-3.

Lagt til grunn at et velfungerende revisjonsutvalg vil kunne være en styrke, både for foretaket som sådan og dets forhold til markedet, vil det i utgangspunktet være en fordel om så mange virksomheter som mulig pålegges å etablere revisjonsutvalg. På den annen side vil bestemmelser om organisering av virksomhetens styringsstruktur innebære en økt belastning fordi det kommer i tillegg til de krav som oppstilles i den alminnelige selskapslovgivningen. At det ikke er flere børsnoterte foretak som har etablert revisjonsutvalg enn det som er situasjonen i dag (anslått til om lag 20 prosent), kan tyde på at det oppleves som en terskel å etablere revisjonsutvalg og å få det til å fungere effektivt og hensiktsmessig. Denne terskelen vil trolig kunne oppleves som enda høyere for ikke-børsnoterte foretak som ikke har den profesjonalitet som må forventes å ligge i en børsnotering, selv om de skulle være organisert som allmennaksjeselskaper.

På bakgrunn av ovennevnte foreslås det at direktivets bestemmelser om foretak av allmenn interesse i denne omgang bare gjennomføres for de foretakene der Norge ikke har valgfrihet, dvs. foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til omsetning på regulert marked, kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. På et senere tidspunkt, når en har vunnet noe erfaring, kan det vurderes om kretsen av foretak av allmenn interesse skal utvides. Selv om de særlige bestemmelsene om revisjonsutvalg ikke gjøres obligatoriske, vil ethvert foretak frivillig kunne opprette revisjonsutvalg. Det vises til punkt 11.13 der det omtales nærmere hvor i gjeldende lovgivning direktivets bestemmelser om foretak av allmenn interesse foreslås gjennomført.

11.9 Vurdering av unntak fra kravet om revisjonsutvalg m.m.

I punkt 11.3 omtales direktivets krav til revisjonsutvalg og mulighetene for å gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg, både for børsnoterte foretak og for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Bestemmelsene om unntak foreslås tatt inn på samme sted som plikten til å ha revisjonsutvalg. Det vises til punkt 11.13 der det omtales nærmere hvor i gjeldende lovgivning bestemmelsene om foretak av allmenn interesse bør tas inn.

²⁵ Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

²⁶ Lov 16. juni 1989 nr. 69

Unntak for foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til omsetning på et regulert marked

Drøftelsene under denne overskriften gjelder ikke for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper, selv om de har utstedt børsnoterte verdipapirer. Disse vurderes særskilt nedenfor.

Direktivet åpner for å kunne gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg for foretak av allmenn interesse som er **datterforetak**²⁷ forutsatt at virksomheten på konsernnivå har revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav til revisjonsutvalg, (jf. artikkel 41 nr. 6 bokstav a). Det vil bare være datterselskap som har utstedt omsettelige verdipapirer som har en plikt til å ha revisjonsutvalg og som et unntak derfor vil være aktuelt for. Under henvisningen til drøftelsen foran av spørsmålet om flere foretak enn de som etter direktivet skal ha revisjonsutvalg bør pålegges en slik plikt, foreslås det at dette unntaket gjøres gjeldende i Norge. Selv om selskapsregnskapet er av betydning for datterselskapets kreditorer, ansatte, myndigheter m.fl., vil det være kvaliteten av konsernregnskapet som er av betydning for verdipapirmarkedet.

Direktivet åpner videre for å gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg for **verdipapirfond** og også andre typer **kollektive investeringer**, (jf. artikkel 41 nr. 6 bokstav b). I Norge forvaltes verdipapirfond av et forvaltningsselskap. Unntaket for verdipapirfond er derfor ikke relevant. Unntaket omfatter imidlertid ikke foretak som forvalter verdipapirfond som har egne verdipapirer notert på regulert marked eller investeringsselskaper som er notert.

Unntak for kredittinstitusjoner

Utgangspunktet er at kredittinstitusjoner som utsteder omsettelige verdipapirer på et regulert marked skal underlegges en plikt til å etablere revisjonsutvalg. Det som må vurderes særlig er om også andre kredittinstitusjoner skal ha en slik plikt. Ut fra formålet med et revisjonsutvalg, nemlig å sikre kvaliteten på foretakets finansielle rapportering, er det få argumenter som trekker i retning av å benytte unntaksmuligheten fullt ut slik at en unntar alle kredittinstitusjoner som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked fra plikten til å etablere revisjonsutvalg. Dette må vurderes særskilt for hver enkelt type virksomhet. Spørsmålet om det skal gjøres unntak dersom kredittinstitusjonen er datterselskap eller om det skal tillates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av det samlede styret, drøftes i etterfølgende punkter.

For å få en enhetlig regulering av **banker**, og fordi banker tar imot innskudd fra allmennheten foreslås det at kravet om revisjonsutvalg gjøres gjeldende for alle banker. Det vises til senere drøftelse om adgangen til å la det samlede styre ivareta revisjonsutvalgets oppgaver.

Begrepet **finansieringsforetak** omfatter finansieringsselskaper og kredittforetak. Også de finansieringsforetakene som har adgang til å utstede omsettelige verdipapirer på et regulert marked er å anses som kredittinstitusjoner selv om de faktisk ikke finansierer sin virksomhet på den måten. De som er kredittinstitusjoner, men som ikke utsteder omsettelige verdipapirer på et regulert marked, finansierer normalt sin virksomhet fra selskap i samme konsern eller gjennom låneopptak i bank eller annen utlånsinstitusjon. Det er foretak som ikke er av betydning verken for verdipapirmarkedet eller finansmarkedet, og forvalter heller ikke kundemidler, og som normalt vil inngå i finanskonsern der det er etablert revisjonsutvalg. Det foreslås derfor unntak fra plikten til å etablere revisjonsutvalg for kredittinstitusjoner som er finansieringsforetak.

De finansieringsforetak som utsteder omsettelige verdipapirer på regulert marked vil måtte underlegges en plikt til å etablere revisjonsutvalg. Som nevnt tidligere åpner direktivet for at det kan gjøres enkelte unntak også for slike foretak. Det unntaket som det er naturlig å vurdere for finansieringsforetak er de foretakene som har som eneste formål å utstede verdipapirer med sikkerhet i eiendeler der eiendelene forventes å ha en avkastning tilstrekkelig til å dekke foretakets forpliktelser

²⁷ Gjelder datterforetak som definert i artikkel 1 i direktiv 83/349/EØF om konsoliderte regnskaper.

overfor innehaverne av verdipapirene, jf. artikkel 41 nr. 6 bokstav c). I Norge vil dette være kredittforetak som utsteder fortrinnsberettigede obligasjoner.²⁸ For å styrke reguleringen av disse foretakene foreslås det ikke å benytte unntaksmuligheten for disse. Lovforslaget inneholder imidlertid en hjemmel som gjør at slike foretak i særlige tilfelle kan unntas fra plikten til å etablere revisjonsutvalg.

Etter direktivet artikkel 41 nr. 6 bokstav d) kan det også gjøres unntak fra kravet om revisjonsutvalg for kredittinstitusjoner som ikke har utstedt *aksjer* som er opptatt til handel på regulert marked i en medlemsstat, men som løpende eller gjentatte ganger bare har utstedt obligasjoner, forutsatt at obligasjonenes pålydende samlet er under 100 millioner euro og det ikke er offentliggjort prospekt.²⁹ I Norge vil det være naturlig å likestille aksjer og grunnfondsbevis i vurderingen av om unntaket skal benyttes, slik at det heller ikke kan benyttes for foretak som har utstedt grunnfondsbevis som er opptatt til handel på regulert marked. Unntaket vil også kunne omfatte foretak som ikke er organisert etter aksjelovgivningen og som av denne grunn ikke har utstedt aksjer opptatt til handel på regulert marked, forutsatt at obligasjonsutstedelsen oppfyller kriteriene. Lovforslaget inkluderer ikke et unntak i samsvar med det direktivet åpner for. Det foreslås imidlertid en hjemmel til å gjøre unntak i forskrift.

Det foreslås at **e-pengeforetak** unntas fra kravet om revisjonsutvalg etter unntakshjemmelen i artikkel 39. Disse er regulert i særlov og underlagt tilsyn og har foreløpig liten betydning i finans- eller verdipapirmarkedet. De som måtte utstede omsettelige verdipapirer omsatt på regulert marked må imidlertid underlegges krav om revisjonsutvalg på lik linje med det som gjelder for andre foretak som av denne grunn anses som foretak av allmenn interesse. Det foreslås derfor ikke noen særlige bestemmelser knyttet til e-pengeforetak.

Unntak for forsikringsselskaper

Forsikringsselskaper som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked skal etablere revisjonsutvalg. På samme måte som for kredittinstitusjoner må det imidlertid vurderes om forsikringsselskaper som ikke utsteder slike papirer skal unntas fra plikten til å etablere revisjonsutvalg, selv om de er definert til å være foretak av allmenn interesse. Spørsmålet om det skal gjøres unntak dersom forsikringsselskapet er datterselskap eller om det skal tillates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av det samlede styret, drøftes i etterfølgende punkter.

At alle forsikringsselskaper bør være underlagt det samme regelverket når det gjelder organstruktur og andre selskapsrettslige bestemmelser så langt det lar seg gjøre, tilsier at også forsikringsselskaper som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer underlegges plikten til å etablere revisjonsutvalg. Dersom det skulle gjøres en nærmere vurdering, kunne det tenkes trukket et skille mellom livsforsikringsselskaper og skadeforsikringsselskaper. Det vises til at livsforsikringsselskaper forvalter kundemidler og at deres virksomhet derfor er av større betydning for forsikringstakere og sikrede, enn virksomheten i skadeforsikringsselskaper. I sistnevnte er kundens interesse begrenset til at selskapet er i stand til å gjøre opp forsikringskravene. På den annen side overtar også skadeforsikringsselskaper forsikring i bransjer som er å anse som livsforsikring og omvendt. På bakgrunn av ovennevnte foreslås det ikke å trekke et skille i det norske regelverket når det gjelder plikten til å etablere revisjonsutvalg, verken mellom livsforsikringsselskaper og skadeforsikringsselskaper eller mellom de som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked og de som ikke har det. Den foreslåtte hjemmelen til å gjøre unntak fra plikten til å etablere revisjonsutvalg i forsikringsselskaper kan tenkes benyttet for forsikringsselskaper som bare overtar forsikring i enkelte forsikringsbransjer.

²⁸ Jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet kapittel 2 del IV.

²⁹ Prospektet må være i henhold til direktiv 2003/71/EF

Unntak for datterselskaper

Som nevnt foran kan det gjøres unntak for plikten for foretak av allmenn interesse til å etablere revisjonsutvalg dersom foretaket er datterselskap³⁰ og virksomheten på konsernnivå oppfyller direktivets krav til revisjonsutvalg, jf. artikkel 41 nr. 6 bokstav a). Foran er det foreslått at dette unntaket benyttes for andre foretak av allmenn interesse enn kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Det som vurderes under punktet her er om unntaket også bør gjøres for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som er datterselskaper i konsern.

En fordel med å ikke unnta kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper i konsern fra kravet om å etablere eget revisjonsutvalg, vil være å bedre kontrollen og styrke ivaretagelse av den enkelte konsesjonspliktiges virksomhets særlige interesser i forhold til resten av konsernet, herunder å støtte opp under separasjonsprinsippet i blandede konsern. På den annen side vil styret i foretak som er datterselskaper i konsern i liten grad ha en faktisk innflytelse på de beslutningene som styret skal treffe basert på revisjonsutvalgets arbeid. Det vises til at revisjonsutvalget blant annet skal overvåke regnskapsavleggingsprosessen, overvåke det interne kontrollsystemet, herunder at en eventuell internrevisjon og risikostyringssystemer fungerer effektivt, samt overvåke revisjonen av årsregnskapet (og eventuelt sitt eget konsernregnskap). Dette er prosesser og systemer som i praksis besluttes på konsernnivå og som gjennomføres i hele konsernet.

Lovforslagets hovedregel er at kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som er datterselskap i finanskonsern ikke må etablere revisjonsutvalg. For å ta høyde for situasjoner der det viser seg å være et behov for å etablere revisjonsutvalg for datterselskaper som inngår i konsern, blant annet dersom den aller vesentligste del av virksomheten drives i dette datterselskapet, foreslås det en hjemmel til å pålegge kredittinstitusjon eller forsikringsselskapet som er datterselskaper i finanskonsern en plikt til å etablere revisjonsutvalg.

Dersom det gjøres unntak fra plikten til å ha revisjonsutvalg for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som er datterselskaper i konsern, må det kunne legges til grunn at direktivet åpner for unntak også når konsernet har en konsernspiss som er organisert på annen måte enn etter aksjelovgivningen. Det vil si at unntak kan gjøres når foretak av allmenn interesse er datterselskap i et konsern med sparebank, gjensidig selskap eller kredittforening som konsernspiss.

Et eventuelt unntak bør ikke gjøres gjeldende i tilfeller der konsernspissen er eierforetak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-2 bokstav e) og revisjonsutvalget er etablert på eierforetaksnivå. Det vil si at unntaket bare vil kunne benyttes der revisjonsutvalget er etablert som et utvalg for styret i et holdingselskap som er morselskap i finanskonsern, eller der morselskapet er en finansinstitusjon.

Adgangen til å la revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av styret

I henhold til artikkel 41 nr. 1 annet ledd kan det tillates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av hele styret dersom:

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

Det foreslås en lovbestemmelse som åpner for at denne muligheten kan benyttes av foretak av allmenn interesse som oppfyller vilkårene, med unntak for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

For de to sistnevnte foretakstyper foreslås det en hjemmel til å fastsette unntak i forskrift. Bakgrunnen for dette er at det vil være nødvendig med en nærmere vurdering av hvordan kriteriet om netto omsetning kan og bør anvendes på kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper.

³⁰ Dette gjelder datterforetak som definert i direktiv 83/349/EØF artikkel 1.

Det vises til nærmere omtale til slutt i punkt 11.10.

11.10 Forslag til regler om revisjonsutvalg

Etablering av revisjonsutvalg

Utformingen av direktivbestemmelsen med tanke på hvilke valg medlemsstatene gis i vurderingen av hvordan revisjonsutvalg skal etableres må ses på bakgrunn av de ulike styringsorganene som finnes i de europeiske landene. Ikke alle land har et så klart skille mellom foretakets daglige ledelse og styret som i Norge og andre nordiske land. Selv om også styret etter allmennaksjeloven har en forvaltningsfunksjon ligger disse oppgaven på et overordnet nivå, herunder fastsettelse av strategi, budsjett og retningslinjer for virksomheten. Innenfor det som fastsettes av styret vil det være foretakets administrasjon ved daglig leder som bestemmer og har ansvaret for den daglige drift, dog slik at styret skal bringes inn i saker av uvanlig karakter eller av vesentlig betydning for foretaket.

I forhold til organstrukturen og den ansvars- og arbeidsfordelingen som er i norsk selskapsrett, er det mest naturlig at revisjonsutvalget etableres som et arbeidsutvalg for styret. Det er dette som ligger til grunn for anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse.

Som en kommentar til de to andre alternativene det åpnes for i direktivet; at revisjonsutvalget kan utgjøres av medlemmer i et tilsynsorgan og/eller av medlemmer som velges direkte på foretakets generalforsamling, vises det til at norsk lovgivning inneholder enkelte bestemmelser om selskapsorganer ut over styret og generalforsamling (eller tilsvarende øverste organ i foretak organisert etter annen lovgivning enn aksjelovgivningen). Det tenkes her på regler om bedriftsforsamling i allmennaksjeloven kapittel 6 del IV, bestemmelser om representantskap i forretningsbankloven § 11, samt bestemmelser om kontrollkomité i finansinstitusjoner, jf. sparebankloven § 13, forretningsbankloven § 13, finansieringsvirksomhetsloven § 3-11 og forsikringsloven §§ 5-5 og 5-6. Slik valg, sammensetning og oppgaver er regulert for disse selskapsorganene oppfyller de ikke direktivets krav.³¹ Det anses heller ikke som hensiktsmessig å foreslå endringer i disse bestemmelsene som gjør at organene som sådanne skal benyttes til å oppfylle direktivets krav til revisjonsutvalg.

På bakgrunn av ovennevnte foreslås det at revisjonsutvalget skal være et arbeidsutvalg for styret. Selv om arbeidsutvalg benyttes i en del sammenhenger om administrativt, koordinerende utvalg i styret er det det begrepet som foreslås benyttet i lovteksten. Alternativet kan "underutvalg" benyttes.

Det vises for øvrig til omtalen av styrekomiteer i punkt 9 om styrets arbeid i anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse fra 28. november 2006:

"Etter norsk lov har styret et felles ansvar for de beslutninger som fattes. Dersom styrekomiteer benyttes, må disse betraktes som saksforberedende hvor de endelige beslutninger fattes i styret. Vesentlig informasjon som blir kjent for styrekomiteen, bør også formidles til øvrige styremedlemmer. - - " (understrekning gjort her).

Anbefalingen er i samsvar med artikkel 41 nr. 2 første ledd der det i angivelsen av revisjonsutvalgets oppgaver uttrykkelig fremkommer at det ansvar som påhviler foretakets ledelse, styret og eventuelle andre organer ikke blir berørt av at det etableres et revisjonsutvalg.

Det antas ikke å være behov for å lovfeste at plikten til å etablere et revisjonsutvalg skal fremkomme av foretakets vedtekter. Det er tilstrekkelig at plikten fremkommer av loven. Det enkelte foretak kan

³¹ Det vises til at Banklovkommisjonen har foreslått ikke å videreføre kontrollkomite og representantskap som lovpliktige organer i finansinstitusjoner, jf. NOU 1998:14 om finansforetak m.v., utredning nr. 4.

velge å la revisjonsutvalget gjenspeiles i vedtektene innenfor de regler som gjelder for vedtektsfastsettelsen.

Medlemmer i revisjonsutvalget

Det foreslås lovfestet at revisjonsutvalget bare skal kunne bestå av styremedlemmer. Det vil si at det ikke kan være eksterne medlemmer i revisjonsutvalget. Dette er i samsvar med anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse.³² Av samme følger det at styrekomiteer bør ha anledning til å trekke på ressurser i selskapet eller til å hente råd og anbefalinger fra kilder utenfor selskapet. Det foreslås ikke lovfestet en nedre grense for antallet medlemmer i revisjonsutvalget. Det foreslås imidlertid bestemmelser som åpner for at det samlede styre, i nærmere angitte tilfeller, kan i vareta de oppgavene som tilligger revisjonsutvalget.

Av direktivets artikkel 41 nr. 1 annet ledd følger det at minst ett medlem i revisjonsutvalget skal ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse og at dette medlemmet skal være uavhengig. Dette innebærer at generalforsamlingen må påse at det velges minst ett styremedlem som har slik kompetanse. Verken direktivet, Kommisjonens rekommandasjon av 15. februar 2005, eller den norske anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse omtaler nærmere hva som ligger i kompetansekravet. Det som kan utledes av rekommandasjonen er at det ikke er et krav om formell utdanning, men at vedkommende må ha utdanning og/eller relevant erfaring som gir tilstrekkelig innsikt i finansielle forhold og regnskapsforhold. I vurderingen av om erfaringen kan anses som relevant vil det måtte tas hensyn til når den er opparbeidet og de endringene som har funnet sted i så vel regulering som i faktiske forhold.

Når det gjelder kravet til uavhengighet er dette nærmere omtalt i Kommisjonens rekommandasjon av 15. februar 2005 punkt 13.1. Det tas som et generelt utgangspunkt at et medlem anses for å være uavhengig når 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. I anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse drøftes spørsmålet om uavhengighet i tilknytning til styresammensetningen i punkt 8. Det fremkommer der at en ved vurderingen av om et styremedlem er uavhengig av selskapets ledelse eller vesentlige forretningsforbindelser bør legge vekt på at vedkommende ikke

- har vært ansatt i ledende stilling i selskapet (eventuelt konsernet) de siste fem år
- mottar annen godtgjørelse enn styrehonorar 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 ledelse, andre styremedlemmer eller andre tillitsvalgte for aksjeeierne
- har vært partner eller ansatt i selskapets nåværende revisjonsselskap i løpet av de siste tre år.

Det foreslås lovbestemmelser om at plikten til å etablere revisjonsutvalg begrenses til å fastslå at minst ett medlem skal ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kompetanse og at dette medlemmet skal være uavhengig. Det vises til punkt 11.13 for så vidt gjelder plassering av reglene.

Nærmere om revisjonsutvalgets oppgaver

I artikkel 41 nr. 2 bestemmes det at revisjonsutvalgets oppgaver skal inkludere følgende:

- a) å overvåke prosessen for regnskapsavlegging

³² I undersøkelsen om bruk av revisjonskomiteer i norske selskaper, jf. punkt 11.7 fremkom det at to av de etablerte styrekomiteene hadde eksterne medlemmer, dvs. medlemmer som ikke er medlemmer av selskapets styre.

- b) å overvåke om virksomhetens interne kontrollsystem og risikostyringssystemer fungerer effektivt. Dersom foretaket har etablert internrevisjon, skal overvåkingen også omfatte denne
- c) å overvåke den lovpliktige revisjonen av årsregnskapet og konsolidert regnskap
- d) å gjennomgå og overvåke revisor eller revisjonsselskapets uavhengighet, særlig med tanke på levering av andre tjenester enn revisjonstjenester.

Som en kommentar til bokstav c) vises det til fortalen punkt 24 der det avslutningsvis klart presiseres at revisor eller revisjonsselskap ikke på noen måte skal være underordnet revisjonsutvalget.

Som en kommentar til bokstav d) vises det til at det etter gjeldende rett utelukkende har vært revisor som har måttet påse at det ikke ytes tilleggstjenester som innebærer at revisor ikke blir tilstrekkelig uavhengig i sin årsregnskapsrevisjon. Ved at revisjonsutvalget også må forholde seg til de uavhengighetskrav som gjelder for revisor vil spørsmålet om arten og omfanget av tilleggstjenester som etterspørres fra revisor måtte gis større oppmerksomhet også fra revisjonsklientens side. Dette er positivt. Det er imidlertid viktig å fremheve at det alltid vil være revisors ansvar å sørge for at vedkommende til enhver tid er tilstrekkelig uavhengig av revisjonsklienten.

I henhold til artikkel 41 nr. 3 skal revisjonsutvalget avgi en innstilling til valg av revisor eller revisjonsselskap. Innstillingen avgis til styret eller direksjonen.

Det foreslås en lovbestemmelse som reflekterer de overordnede prinsippene om revisjonsutvalgets oppgaver som er den samme for alle typer foretak av allmenn interesse, jf. om plassering i punkt 11.13. Det vil være opp til det enkelte styret å fastsette instruks for disse. Revisjonsutvalget skal være et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret og skal ikke ha beslutningskompetanse.

Av artikkel 41 nr. 4 fremkommer det at revisor eller revisjonsselskap skal underrette revisjonsutvalget om vesentlige spørsmål knyttet til den lovpliktige revisjonen, særlig om mangler i internkontrollen som er av betydning for regnskapsavleggelsen. En plikt til å vurdere internkontrollen og eventuelt påpeke mangler i denne foreligger etter gjeldende revisorlov. Det foreslås en lovbestemmelse som er den samme for de ulike typer foretak som sikrer at dette forholdet bringes til revisjonsutvalgets kunnskap, jf. om plassering i punkt 11.13.

Tilfeller der revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av styret

I tilfeller der revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av styret vil ikke foretaket ha et revisjonsutvalg, men styret vil måtte påse at de særlige oppgavene som tilligger revisjonsutvalget blir gjennomført og oppfylle de krav som gjelder til sammensetningen av revisjonsutvalg. Dersom styreleder ikke er uavhengig av foretakets administrasjon, kan ikke vedkommende være leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg, jf. artikkel 41 nr. 1 annet ledd. Dette er foreslått tatt inn i de bestemmelsene som åpner adgang for styret til å ivareta revisjonsutvalgets oppgaver.

I og med at revisjonsutvalget ikke skal treffe noen avgjørelser er det ikke naturlig å kreve at det føres egen protokoll i disse tilfellene. Det som imidlertid 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.

11.11 Krav til revisorer og revisjonsselskaper om å avgi beretning om åpenhet og innsyn – egen virksomhet

Det foreslås en bestemmelse som pålegger revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon av årsregnskaper og konsoliderte regnskaper for foretak av allmenn interesse en plikt til å

utarbeide en beretning som sikrer åpenhet og innsyn i revisjonsvirksomheten. Selv om direktivbestemmelsen er detaljert, foreslås den gjennomført direkte i loven.

Det kan gjøres unntak fra kravene selv om revisjonsklienten er et foretak av allmenn interesse, dersom foretaket ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked, (jf. den generelle unntakshjemmelen i artikkel 39). Slikt unntak foreslås ikke. Arbeidet 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. I vurderingen må det også tas i betraktning at kretsen av de foretak som skal anses som foretak av allmenn interesse er relativt snever.

Det anses heller ikke å være behov for å benytte den særlige hjemmelen til å fritta revisor eller revisjonsselskap fra kravet om å offentliggjøre liste over revisjonsklienter som er foretak av offentlig interesse i det omfang det er nødvendig for å redusere faren for noens personlige sikkerhet. For å kunne håndtere helt spesielle situasjoner foreslås det imidlertid inntatt en hjemmel for i særlige tilfeller å gjøre unntak fra kravet om å utarbeide en beretning om åpenhet og innsyn.

For enkelt å kunne omtale beretningen er det forslaget til revisorloven § 5a-2 gitt overskriften ”åpenhetsrapport”. Alternativt kunne begrepet ”innsynsrapport” vært benyttet.

11.12 Regler om revisors uavhengighet

Medlemslandene kan gjøre unntak for foretak av allmenn interesse som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked, ikke bare for den plikten foretaket har til å etablere revisjonsutvalg, men også for de særlige krav som gjelder for revisorer og revisjonsselskaper som reviderer slike foretak.

Kontakt med revisjonsutvalget

Artikkel 42 nr. 1 inneholder bestemmelser om revisors kontakt med foretakets revisjonsutvalg. Revisor skal bekrefte sin uavhengighet, opplyse om hvilke tilleggstjenester som er levert og om eventuelle trusler som har vært mot revisors uavhengighet herunder hvilke tiltak som har blitt iverksatt for å avhjelpe situasjonen.

Det foreslås inntatt en bestemmelse i revisorloven § 5a-3 som sikrer at kontakten mellom revisor og revisjonsutvalg skjer i samsvar med det som følger av direktivet. Det er i utformingen av bestemmelsen sett hen til det som følger av norsk anbefaling om eierstyring og selskapsledelse, jf. punkt 9 om styrets arbeid og nærmere om bruken av styrekomiteer. I tilfeller der foretaket har benyttet seg av muligheten til å la det samlede styret ivareta revisjonsutvalgets oppgaver vil revisors kontakt være med styret.

Dersom revisjonsklienten ikke har etablert revisjonsutvalg fordi foretaket kan benytte seg av et unntak vil ikke denne bestemmelsen være aktuell for revisor. De øvrige kravene som gjelder til revisor når klienten er et foretak av allmenn interesse vil imidlertid gjelde.

Krav til rotasjon

”Ledende revisjonspartner” er definert i artikkel 2 nr. 16 som følger:

- a) den eller de revisorene som et revisjonsselskap har utpekt til å være hovedansvarlig for å utføre den lovpliktige revisjonen av foretak på revisjonsselskapets vegne
- b) den eller de revisorene som et revisjonsselskap har utpekt til å være hovedansvarlig for å utføre den lovpliktige revisjonen av et konsern på revisjonsselskapets vegne og den eller de revisorene som et revisjonsselskap har utpekt til å være hovedansvarlig for å utføre den lovpliktige revisjonen av datterselskap på revisjonsselskapets vegne
- c) den eller de revisorer som undertegner på revisjonsberetningen.

Bestemmelsen må gjennomføres i norsk rett. Det foreslås derfor en lovbestemmelse i revisorloven § 5a-4 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. Ved revisjon av konsern, vil rotasjonskravet gjelde på selskapsnivå.

Det foreslås ikke et generelt unntak fra rotasjonskravet for revisorer i tilfeller der revisjonsklienten er et foretak av allmenn interesse som ikke utsteder omsettelige verdipapirer på regulert marked, selv om artikkel 39 gir adgang til det. Det foreslås imidlertid at det åpnes for en adgang til å samtykke i at det i særlige tilfeller ikke skjer en rotasjon selv om det har gått mer enn syv år etter utnevnelsen. Dispensasjonspraksis bør være restriktiv og et eventuelt dispensasjonsvedtak bør også være tidsbegrenset, normalt bør det ikke gis utsettelse ut over to år.

Karenstid

Artikkel 42 nr. 3 oppstiller krav om karenstid for revisor, slik at vedkommende ikke kan påta seg ledende stilling i den reviderte virksomhet før to år etter fratreden som revisor. Dette gjelder både den som velges til revisor og den som utpekes som oppdragsansvarlig i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt. Det foreslås tatt inn en forbudsbestemmelse som ivaretar denne direktivbestemmelsen, jf. forslag til 5a-5 i revisorloven.

Det bemerkes at direktivet må forstås slik at karenstiden gjelder også i tilfeller der revisor eller revisjonsselskap frasier seg oppdraget eller foretaket velger ny revisor. Selv om det i slike tilfeller ikke vil foreligge en uavhengighetstrussel for revisor etter revisorbyttet, vil den som reviderer ikke være tilstrekkelig uavhengig i sin revisjon av foretaket dersom det er bestemt eller en mulighet for at vedkommende skal bli ansatt hos revisjonsklienten i en ledende stilling innen kommende toårsperiode.

11.13 Hvor i lovgivningen de ulike direktivbestemmelsene foreslås gjennomført

Reguleringen av pliktene for revisorer og revisjonsselskaper

I lovforslaget er det valgt en løsning der de kravene som retter seg mot revisor og revisjonsselskap er samlet i en bestemmelse, mens kravet til periodisk kvalitetskontroll på tre år er tatt inn i den bestemmelsen som synliggjør at periodisk kvalitetskontroll gjennomføres i samsvar med direktivets krav. Dette er naturlig fordi bestemmelsen om hyppigere kvalitetskontroll av revisjonen av foretak av allmenn interesse gjelder kvalitetskontrollsystemet som sådant og dermed ikke rettet mot revisorer og revisjonsselskapet på annen måte enn at de blir gjenstand for slike kontroller.

Også de krav som måtte bli stillet til utenlandske revisorer som eventuelt utfører oppdrag for foretak av allmenn interesse, enten disse foretakene er hjemmehørende i Norge eller i et annet land, er det naturlig å ta inn i revisorloven. Det foreslås imidlertid at det for utenlandske revisorer og revisjonsselskaper bare tas inn en forskriftshjemmel slik at en nærmere regulering kan avventes inntil en ser klarere hvilket reguleringsbehov som måtte foreligge.

Plikten til å etablere revisjonsutvalg

For kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper foreslås det at lovbestemmelsene om revisjonsutvalg tas inn i den særlovgivningen som gjelder for de ulike typer finansinstitusjoner, det vil se henholdsvis i sparebankloven, forretningsbankloven, finansieringsvirksomhetsloven kapittel 3, og i forsikringsloven.

Et alternativ kunne vært en felles bestemmelse både for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper i finansieringsvirksomhetsloven kapittel 2, som inneholder en rekke ulike bestemmelser som gjelder

generelt for finansinstitusjoner. Det vises til at Banklovkommisjonen i sitt arbeid med finanslovgivningen vil måtte gjøre en vurdering av hvordan kravet til revisjonsutvalg bør reguleres i et samlet regelverk.

Det foreslås ikke særlige bestemmelser om revisjonsutvalg for morselskap i finanskonsern. Disse vil kunne ha et revisjonsutvalg fordi det selv har utstedt omsettelige verdipapirer på regulert marked eller fordi foretaket (frivillig) har valgt å etablere et revisjonsutvalg. Dersom datterselskap i konsernet skal kunne benytte seg av konsernunntaket, vil det være fordi styret i morselskapet har etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som gjelder på datterselskapsnivå. Dersom det skulle vise seg behov for å en særlig regulering av revisjonsutvalg som etableres på konsernnivå, eksempelvis i blandede konsern, vil forskriftshjemmelen i finansieringsvirksomhetsloven § 2a-1 annet ledd første punktum kunne benyttes.

Andre foretak av allmenn interesse (andre enn kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper) vil normalt være allmennaksjeselskaper. Det foreslås derfor at plikten til å etablere revisjonsutvalg for disse tas inn i allmennaksjeloven. I og med at revisjonsutvalget vil være et arbeidsutvalg for styret, vil bestemmelsen om revisjonsutvalg kunne tas inn i kapittel 6 om selskapets ledelse. Dette vil være naturlig dersom det tas utgangspunkt i at plikten til å etablere et revisjonsutvalg skal rettes mot styret. Dersom plikten skal rettes mot foretaket som sådant, ut fra at det er et tiltak som skal iverksettes for å bidra til å øke kvaliteten på regnskapene og annen finansiell rapportering, vil det være unaturlig å plassere plikten sammen med bestemmelsene om revisjon som til dels har samme formål, jf. kapittel 7. Fordelen med sistnevnte løsning er at en unngår å komplisere det generelle regelverket i kapittel 6 med bestemmelser som bare skal gjelde for allmennaksjeselskaper som er foretak av allmenn interesse. Selv om bestemmelsen om revisjonsutvalg og dets arbeid tas inn i kapittel 7 og ikke rettes direkte mot styret, vil plikten til å påse at foretaket oppfyller kravet til revisjonsutvalg påligge styret, fordi det er styret som har det overordnede ansvaret for forvaltningen av selskapet, herunder at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lovgivning. Det foreslås at bestemmelsene tas inn i allmennaksjeloven kapittel 7, som en ny del II, og at overskriften i kapitlet reflekter dette. Bestemmelsene i særlovgivningen vil komme foran bestemmelsene i allmennaksjeloven for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som er organisert som allmennaksjeselskaper.

De norske foretak av allmenn interesse som ikke blir pålagt plikt til å etablere revisjonsutvalg gjennom endringene i særlovgivningen for finansinstitusjoner og endringene i allmennaksjeloven, vil være foretak som utsteder omsettelige verdipapirer opptatt til omsetning på et regulert marked, men som er organisert på annen måte enn som allmennaksjeselskap. Det foreslås at plikten til å etablere revisjonsutvalg for disse tas inn i børsforskriften³³ og i forskrift om autoriserte markedsplasser for omsettelige verdipapirer.³⁴

Det kan anføres at børslovgivningen kunne vært benyttet for å pålegge alle typer foretak som skal pålegges en plikt til å etablere revisjonsutvalg, dvs. også allmennaksjeselskaper, kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Fordi plikten til å etablere en revisjonsutvalg er knyttet direkte til foretakets selskapsorgan (styret), hører det mer naturlig hjemme i den lovgivningen som regulerer dette. Børslovgivningen er mer rettet mot adferdsregler. Den bør derfor bare benyttes som en "nødløsning". Det antas at plikten til å etablere revisjonsutvalg for foretak av allmenn interesse i de aller fleste tilfellene vil følge av allmennaksjeloven eller særlovgivningen for finansinstitusjoner.

Særlig om utenlandske foretak

Medlemslandene er forpliktet til å påse at direktivets bestemmelser også gjøres gjeldende for utenlandske foretak som utsteder omsettelige verdipapirer på regulert marked i Norge, herunder utenlandske kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper. Disse vil ikke være underlagt allmennaksjeloven eller særlovgivningen for de ulike typer finansinstitusjoner. Det foreslås at plikten

³³ Forskrift 17. januar 1994 nr. 30: Børsforskrift

³⁴ Forskrift 20. desember 2006 nr. 1561 om autoriserte markedsplasser for omsettelige verdipapirer

til å etablere revisjonsutvalg for disse tas inn i børsforskriften³⁵ og i forskrift om autoriserte markedsplasser for omsettelig verdipapirer.³⁶

I artikkel 41 nr. 5 fremkommer det imidlertid at det enkelte land kan gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg dersom foretaket oppfyller de kravene som gjelder for revisjonsutvalg i hjemlandet og disse samsvarer med *det som følger av direktivet*. Etter sin ordlyd er dette unntaket begrenset til foretak hjemmehørende i annet land innenfor EØS-området. Kravet i forhold til tredjeland er derfor i prinsippet en plikt til å etablere revisjonsutvalg *i samsvar med norske regler*. I praksis må det være tilstrekkelig at også foretak fra tredjeland har etablert revisjonsutvalg i samsvar med direktivet. Det foreslås derfor en bestemmelse som regulerer krav til revisjonsutvalg for utenlandske selskaper, uavhengig av om det er et EØS-land eller tredje land. I samsvar med det som er fastsatt i direktivet foreslås det en plikt for foretaket til å opplyse hvilke organer som utøver de funksjoner som revisjonsutvalget skal ha og hvordan dette organet er sammensatt. I vurderingen av om norske regler er oppfylt vil også unntaksmulighetene og muligheten til å la det samlede styre ivareta revisjonsutvalgets oppgaver, kunne påberopes av utenlandske foretak.

Selv om det oppstilles krav til utenlandske foretak som omfattes av de norske reglene om foretak av allmenn interesse og dets revisorer, vil situasjonen ofte være at også revisor er utenlandsk. I disse tilfellene kan det klart reises spørsmål ved om, og på hvilken måte oppfyllelsen av det norske regelverket i praksis lar seg kontrollere, og hvilke muligheter som foreligger til å sanksjonere eventuelle lovbrudd i forhold til utenlandske foretak og dets utenlandske revisorer. Dette er imidlertid et generelt spørsmål som vanskelig lar seg løse gjennom ytterligere regulering. Enkelte svakheter kan tenkes å bli avhjulpet gjennom det samarbeidet mellom revisortilsynsmyndigheter på tvers av landegrensene som det legges opp til i direktivet, både mellom EØS-land og tredjeland.

Det antas ikke å være behov for endringer i bestemmelsene for kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper som driver virksomhet i Norge gjennom filial eller som grensekryssende virksomhet, men som ikke har utstedt omsettelige verdipapirer på regulert marked i Norge. For de foretakene med konsesjon fra annet EØS-land, vil plikten til å etablere revisjonsutvalg være omfattet av hjemlandsregulering. Behovet for å pålegge kredittinstitusjoner og forsikringsselskaper fra tredjeland som ønsker å etablere filial i Norge tilsvarende plikter vil kunne ivaretas gjennom konsesjonsbehandlingen inntil en har vunnet noe erfaring.

Det antas ikke være behov for særlige regler for norske revisorer i den utstrekning disse skulle revidere utenlandske foretak som er å anse som foretak av allmenn interesse etter norske regler. I en slik situasjon kan det tenkes at revisor eller revisjonsselskap også vil være underlagt bestemmelser i foretakets hjemland. For å ta høyde for situasjoner der det skulle være motstrid mellom de to regelsettene slik at ikke begge lar seg oppfylle, foreslås det tatt inn en hjemmel til å gjøre unntak fra de norske reglene i den utstrekning direktivet åpner for at slikt unntak gjøres.

³⁵ Forskrift 17. januar 1994 nr. 30: Børsforskrift

³⁶ Forskrift 20. desember 2006 nr. 1561 om autoriserte markedsplasser for omsettelige verdipapirer

12. GODKJENNING, REGISTRERING OG TILSYN MED UTENLANDSKE REVISORER OG REVISJONSSELSKAPER

12.1 Generelt om direktivets regler om godkjenning av utenlandske revisorer og om registrering

Direktivet har i artikkel 14 bestemmelser om godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og i artikkel 44 er det bestemmelser om godkjenning av revisorer fra tredjeland.

I artikkel 45 – 47 er det bestemmelser om registrering av og tilsyn med tredjestatsrevisorer og tredjestatsrevisjonsselskaper. De som skal registreres i samsvar med bestemmelsene i artikkel 45 er revisorer og revisjonsselskaper fra tredjestater som reviderer selskap som er registrert utenfor EØS-området og som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked i medlemsstatene. Den ”registrering” som omtales i artikkel 45 er annen registrering enn den som er omtalt i artikkel 15-17.

Direktivets kapittel VIII har bestemmelser om samarbeid mellom medlemsstatenes reguleringsmyndigheter. Artikkel 47 omhandler samarbeid med tredjelands revisormyndigheter.

12.2 Oversikt over gjeldende rett

Godkjenning av revisorer

Revisorloven § 3-6³⁷ gir departementet hjemmel til å fastsette bestemmelser om godkjenning av revisorer ”med yrkeskvalifikasjoner fra andre land”. Slike bestemmelser er fastsatt i revisorforskriften §§ 1-4 og 1-5.

Hovedregelen etter forskriften § 1-4 om godkjenning av revisorer med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater (heretter EØS-revisorer), er at Kredittilsynet *skal* godkjenne EØS-revisorer dersom de har ”diplom som revisor” eller dersom de har ”virket som revisor på heltid i minst 2 år” i en EØS-stat hvor yrket ikke er lovregulert, og har kvalifikasjonsbevis fra en EØS-stat, samt oppfyller revisorlovens alminnelige vandelskrav i revisorloven § 3-4. Kredittilsynet kan kreve at revisor avlegger en egnethetsstest.

For revisorer fra tredjeland er kravene strengere. Av forskriftens § 1-5 følger det at Kredittilsynet *kan* godkjenne søker med godkjenning som revisor fra et tredjeland, dersom kravene til utdanning og praksis minst oppfyller kravene i revisorloven §§ 3-2 og 3-3, søkeren består en egnethetsstest, samt oppfyller vandelskravene i og i medhold av revisorloven § 3-4.

Registrering

Det er i revisorlov og forskrift i dag ikke bestemmelser om registrering i Revisorregisteret av revisorer fra tredjestater som reviderer selskap utenfor Fellesskapet med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge.

Mulighet for samarbeid og utveksling av informasjon til tilsynsmyndigheter i andre land

Det finnes pr. i dag ingen bestemmelser i revisorlovgivningen som regulerer samarbeid eller informasjonsutveksling med andre lands revisortilsyn.

Offentlighetsloven § 2 har det alminnelige utgangspunktet at forvaltningens saksdokumenter er offentlige så langt det ikke er gjort unntak i lov eller i medhold av lov.

³⁷ Sist endret ved lov av 30. juni 2006 nr. 38

12.3 Godkjenning m.m. av revisorer og revisjonsselskap fra andre EØS-land

Revisorer

Revisjonsdirektivet viderefører prinsippet om at en godkjenning som revisor i ett EØS-land, tilsier godkjenning også i andre EØS-land. Det følger av artikkel 14 at medlemslandene skal fastsette retningslinjer for godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre medlemstater. Utover et krav om å bestå en egnethetstest i henhold til direktiv 89/48³⁸, kan det imidlertid ikke oppstilles andre krav for å godkjenne EØS- revisorer. Dette tilsier at det norske vandelskravet må oppheves.

Direktiv 89/48, som det vises til i artikkel 14 i revisjonsdirektivet, blir opphevet av og erstattet med yrkeskvalifikasjonsdirektivet (rådsdirektiv 2005/36/EF), men også etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet kan det settes krav til egnethetsprøve. I fortalen til yrkeskvalifikasjonsdirektivet uttales det at direktivet, når det gjelder etableringsrett og tjenesteytelse, ikke berører andre særlige rettsbestemmelser vedrørende godkjenning av yrkeskvalifikasjoner slik som for revisorer som foretar lovfestet revisjon. I yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 til 9 er det bestemmelser om at tjenesteytere i en EØS-stat midlertidig, og inntil ett år om gangen, kan yte tjenester i en annen EØS-stat ved å flytte til denne EØS-stat. Forholdet mellom revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet må da forstås slik at revisorer som vil revidere årsregnskap i en annen EØS-stat, må godkjennes av den annen EØS-stat i medhold av bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 14. Tjenester en revisor kan yte, men som ikke omfatter lovpliktig revisjon av årsregnskap, kan imidlertid ytes av en godkjent revisor i et annet EØS-land i medhold av bestemmelsene i yrkeskvalifikasjonsdirektivet.

Rådsdirektiv 2006/123/EF om tjenester i det indre marked (tjenestedirektivet) fastsetter bestemmelser for å lette utøvelsen av tjenester og etableringsadgang for tjenesteytere i andre EØS-land. Det uttales imidlertid i direktivets artikkel 3, at dersom bestemmelser i direktivet kommer i konflikt med en bestemmelse i en annen fellesskapsrettsakt som omhandler særlige sider av tilgang til eller utøvelse av en tjenestevirksomhet på bestemte sektorer eller for bestemte yrker, skal bestemmelsene i den andre fellesskapsrettsakten gjelde og komme til anvendelse på de berørte sektorene eller yrkene. Dette innebærer at revisjonsdirektivets bestemmelser, om godkjenning av revisorer fra andre EØS-land, vil regulere slike revisorers adgang til å drive til å revidere årsregnskap i Norge.

Revisjonsselskaper

Basert på den grunnleggende bestemmelsen i artikkel 3, anses det som klart at også revisjonsselskaper fra EØS-land må gjennom en vurdering av om de tilfredsstiller vilkårene som oppstilles i medhold av direktivet. Denne vurderingen må i realiteten anses som en godkjenningsordning, selv om resultatet i stor grad vil bygge på andre myndigheters vurderinger. På bakgrunn av usikkerheten rundt hvordan dette skal gjennomføres i praksis er det pr. i dag vanskelig å foreslå nærmere bestemmelser for godkjenning av utenlandske selskaper. Det antas å skje en avklaring i EU som vil gi et bedre grunnlag for å fastsette forskrifter eller retningslinjer på et senere tidspunkt dersom det skulle vise seg behov for det. Forskriftshjemmel i revisorloven § 3-5 annet ledd kan i så fall benyttes.

12.4 Samarbeid med revisortilsyn fra EØS-området

Direktivet gir i kapittel VII bestemmelser om samarbeid mellom EØS-landenes tilsynsmyndigheter, herunder regler om utveksling av informasjon og utførelse av tilsyn. Det følger av artiklene 33 og 35 at landene skal ha et regelverk som muliggjør et effektivt tilsynssamarbeid. Det antas at det norske regelverket tilfredsstiller kravet som skal muliggjøre et effektivt samarbeid. Bestemmelsene i artikkel 33 og 35 er plikter for Norge som det ikke er behov for å lovfeste.

³⁸ Erstattes av direktiv 2005/36 fra 20.10.2007 jf. art. 62 i 2005/36 - kvalifikasjonsdirektivet

Mer detaljerte regler for tilsynssamarbeid er gitt i artiklene 34 og 36. Bestemmelsene om godkjenning og tilsyn på tvers av landegrensene i EØS-området, bygger på prinsippet om hjemlandstilsyn. Utgangspunktet er derfor at det er tilsynsmyndighetene i revisors hjemland, som skal føre tilsyn og kontroll, jf. artikkel 34 nr.1.

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. Det er ikke nødvendig å lovfeste dette.

Av artikkel 36 nr. 2 følger det at de ansatte i tilsynsmyndighetene skal være pålagt taushetsplikt, og at unntak fra denne skal være lovregulert. Taushetsplikten skal ikke hindre utveksling av taushetsbelagt informasjon mellom tilsynsmyndigheter jf. artikkel 36 nr. 3. Det kan være et motsetningsforhold mellom reglene om utveksling av opplysninger mellom revisorer, revisjonsselskaper og revisortilsyn i revisjonsdirektivet og bestemmelser i personopplysningsdirektivet³⁹ som blant annet oppstiller prosedyrer for hvordan overføring av personopplysninger skal skje. Det må antas at revisors arbeidspapirer kan inneholde personopplysninger som faller inn under sistnevnte direktiv. Disse spørsmålene vurderes av EU-kommisjonen.

Kredittilsynets nåværende og tidligere ansatte er underlagt taushetsplikt i henhold til Kredittilsynsloven § 7, og forvaltningslovens alminnelige bestemmelser om taushetsplikt i § 13 følgende. På denne bakgrunn legges det til grunn at kravet i artikkel 36 nr. 2 er oppfylt. I forhold til bestemmelsen i artikkel 36 nr. 3, foreslås det at kredittilsynsloven § 7 første ledd tredje punktum endres slik at unntaket fra taushetsplikten etter § 7 første ledd tredje punktum utvides til å også omfatte EØS-staters tilsynsmyndigheter for revisorer og revisjonsselskaper.

Av artikkel 36 nr. 5 følger det at hvor en tilsynsmyndighet oppdager brudd på revisjonsdirektivet i et annet EØS-land, skal dette rapporteres til det aktuelle landet. Rapportering skal være så konkret som mulig, og mottakerlandet skal treffe "hensiktsmessige tiltak", samt underrette den andre tilsynsmyndigheten som rapporterte forholdet om resultatet og eventuell utvikling i saken.

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

I artikkel 36 nr. 7 er det fastsatt at EU-kommisjonen kan vedta såkalte gjennomføringsbestemmelser for å lette samarbeidet mellom tilsynsmyndighetene om prosedyrene for utveksling av informasjon og former for undersøkelser og tilsyn på tvers av landegrensene i henhold til artikkelens punkter 2 til 4. Det er på det nåværende tidspunktet ikke avklart om slike bestemmelser vil bli gitt eller hvilket innhold de eventuelt vil ha. Forskriftshjemmelen i kredittilsynsloven § 7 første ledd femte punktum, anses å være tilstrekkelig dersom Kommisjonen skulle fastsette bestemmelser som det er nødvendig å gjennomføre i norsk rett.

12.5 Godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper fra tredjeland

Revisjonsdirektivets kapittel XI har egne bestemmelser om godkjenning, registrering og tilsyn med revisorer og registrering og tilsyn med revisjonsselskap fra land utenfor EØS-området, samt bestemmelser om samarbeid med tilsynsmyndighetene fra de respektive landene.

³⁹ Direktiv 95/46/EF

Revisorer

Etter revisorforskriften § 1-5 første punktum er det en forutsetning for at Kredittilsynet skal godkjenne en tredjelandsrevisor, at denne har ”godkjenning som revisor fra stat utenfor EØS”. Siden kravet ikke gjelder EØS-revisorer, og direktivet er et minimumsharmoniseringsdirektiv, legges det til grunn at denne forskjellen kan opprettholdes. Det er derfor ikke behov for forskriftsendring.

Av artikkel 44 nr.1 jf. nr. 2⁴⁰ følger det at revisorer fra tredjeland kan godkjennes, dersom en slik godkjenningsordning er gjensidig, og den aktuelle tredjelands revisoren kan fremlegge bekreftelse på at kravene til godandel, utdanning og teoretisk prøve, praksis og etterutdanning er oppfylt. Videre skal det kraves avlagt en egnethetsprøve. Disse bestemmelsene er behandlet i høringsnotatets punkt 5. Foruten hjemmelen for å gjøre unntak fra enkelte krav jf. artiklene 9, 11 og 12, er forskjellen mellom kravene i revisorforskriften § 1-5 og direktivets artikkel 44 at direktivet stiller krav om at revisor oppfyller etterutdanningskravene i artikkel 13. Bakgrunnen er at forskriftens § 1-5 kun gjelder vilkår for godkjenning som sådan, mens det først er dersom en godkjent revisor skal være oppdragsansvarlig at tilleggskravene i § 3-7, herunder etterutdanning, blir aktuelle. Det vises i denne sammenheng til punkt 2.3 om revisorbegrepet i revisorlovgivningen og revisjonsdirektivet. På denne bakgrunn legges det til grunn at revisorforskriften kan videreføres uten endringer.

Revisor som er godkjent i medhold av artikkel 44 skal oppføres i revisorregisteret som revisor som er godkjent til å revidere årsregnskap.

Revisjonsselskaper

På samme måte som for EØS-revisjonsselskaper oppstiller ikke revisjonsdirektivet egne bestemmelser om godkjenning av tredjelands revisjonsselskaper. Om de materielle vilkårene for godkjenning av revisjonsselskaper vises det til høringsnotatets punkt 5. Det vises videre til drøftelsen i punkt 12.4 der det konkluderes med at den vurderingen som skal foretas i realiteten må anses som en godkjenningsordning.

Godkjente revisjonsselskap fra tredjeland skal oppføres i revisoregisteret som revisjonsselskap som er godkjent til å revidere årsregnskap.

Registrering

Etter artikkel 45 nr. 1 skal tredjelands revisorer og revisjonsselskap som avgir revisjonsberetning for selskap som er registrert utenfor EØS-området, og hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til handel på regulert marked i EØS-staten, registreres i revisorregisteret, og det skal direkte fremgå at registreringen omfatter dette og at registreringen ikke omfatter rett til å foreta revisjon av årsregnskap.

Det er i artikkel 45 nr 5 satt nærmere vilkår for å kunne registrere revisjonsselskap fra tredjeland.

Konsekvensen av manglende registrering er i henhold til artikkel 45 nr. 4, at revisjonsberetningen ikke har rettsvirkning dersom den er signert av tredjelandsrevisor eller tredjelandsrevisjonsselskap som verken er registrert eller unntatt fra kravet om registrering jf. artikkel 46.

Etter artikkel 45 nr. 3 skal medlemsstatene underlegge registrerte revisorer og revisjonsselskaper fra tredje land tilsyn, herunder kvalitetskontroll og sanksjoner. Registrerte revisorer og revisjonsselskap kan fritas fra tilsyn m.m. dersom en annen medlemsstats revisortilsyn har gjennomført en kvalitetskontroll i løpet av de siste tre år eller dersom tredjelandet har et kvalitetskontrollsystem som er vurdert å oppfylle direktivets krav til tilsyn og kvalitetssikring, Artikkel 46 har nærmere bestemmelser om hva som skal til for at et slikt kvalitetskontrollsystem kan anses å være likeverdig.

⁴⁰ Henvisningen i artikkel 44 nr. 1 til unntakshjemlene i artiklene 9, og 11 og 12 er ikke relevante da de ikke innføres som alternativer for norske revisorer jf. høringsnotatets punkt 5.

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. Det foreslås at det tas inn en forskriftshjemmel i revisorloven § 3-6 som kan benyttes til å fastsette bestemmelser om godkjenning av registrert eller statsautorisert revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre land som viser seg nødvendige.

12.6 Utveksling av informasjon og dokumentasjon til tredjelandets tilsynsmyndigheter

Revisjonsdirektivets artikkel 47 åpner for at det gis bestemmelser om utlevering av revisors arbeidspapirer og andre dokumenter til tredjelandets revisortilsynsmyndigheter. Bestemmelsen tar utgangspunkt i den situasjon at en revisor eller revisjonsselskap fra EØS-staten er registrert og/eller på annen måte utfører revisjon i tredjelandet slik at dets tilsynsmyndigheter søker dokumentasjon vedrørende revisoren eller revisjonsselskapet i hjemlandet.

Vilkårene 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 tilsynsmyndigheten som sådan.

Dokumentene må gjelde revisjon av selskaper som har registrert verdipapirer i det aktuelle tredjelandet, eller som er en del av et konsern som har regnskapsplikt i det landet. Det er videre et vilkår at overføringen av personopplysninger skjer i samsvar med kapittel IV i personopplysningsdirektivet. Disse bestemmelsene gjelder overføring av personopplysninger til tredjeland og er gjennomført i norsk rett i personopplysningsloven⁴¹ §§ 29-30. Etter disse bestemmelsene er utgangspunktet at overføring av personopplysninger kun kan skje til stater som sikrer en forsvarlig behandling av opplysningene. Det skal ved vurderingen av om behandlingen sikres på forsvarlig måte, 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. Direktivet åpner imidlertid for unntak slik at overføring kan skje direkte. Det foreslås inntatt en forskriftsbestemmelse i revisorloven § 6-1 som et nytt sjette ledd.

Det er et vilkår for overføring etter unntaksbestemmelsen at det foreligger en avtale mellom de aktuelle myndigheter som bygger på gjensidighet, jf. artikkel 47 nr. 2. I denne oppstilles det krav til begrunnelsen for anmodningen om dokumentene, bruken av opplysningene, taushetsplikt for mottakerlandet og når medlemslandet skal kunne nekte å utlevere dokumenter.

I henhold til artikkel 47 nr. 6 skal det gis melding til Kommisjonen om inngåelsen av eventuelle samarbeidsavtaler med tredjeland.

Av artikkel 47 nr.1 bokstav c jf. nr. 3 følger det at det er et vilkår for overlevering at mottakerlandets tilsynsmyndighet oppfyller kriterier som har blitt ansett som tilstrekkelige av kommisjonen. Dette er en del av den såkalte tilstrekkelighetsvurdering ("adequacy test") som skal fastsettes av kommisjonen gjennom særlige prosedyrer jf. artikkel 48 nr. 2. For at kommisjonen skal anse et tredjelandets revisortilsyn som tilstrekkelig, må det oppfylle krav tilsvarende de som er nevnt i artikkel 36.

Direktivets bestemmelser om godkjenning, registrering og tilsynssamarbeid over landegrensene har utløst en del tolknings- og vurderingsspmål i EU som fortsatt ikke er avklart. Det antas at forskriftshjemlene i revisorloven §§ 3-5 annet ledd og 3-6 annet ledd er tilstrekkelige.

⁴¹ Lov 14.april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger

13. ANDRE ENDRINGER I REVISORLOVGIVNINGEN

Selv om Kredittilsynets mandat var begrenset til å foreslå endringer som var nødvendige for å etterleve revisjonsdirektivet, har det under arbeidet med høringsnotatet kommet opp visse andre behov for avklaringer eller endringer i revisorlovgivningen.

13.1 Sikkerhetsstillelse etter revisorloven

Bakgrunn

Revisorloven § 3-7 lyder første ledd nr. 4 lyder:

”Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal i tillegg

- 1. ...*
- 2. ...*
- 3. ...*
- 4. ha nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet.”*

Forskrift om revisjon og revisorer (revisorforskriften) § 3-1 lyder:

”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 myndighetstilsyn 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.”

Revisorloven og revisorforskriften krever sikkerhetsstillelse for alle oppdragsansvarlige revisorer som en av betingelsene for å kunne praktisere som revisor. Øvrige land i Europa samt DnR og IFAC, krever ansvarsforsikring, og ikke sikkerhetsstillelse.

De fire store revisjonsselskapenes forsikringscaptive kan ikke tilby slik sikkerhetsstillelse som kreves etter revisorloven. Denne må dermed kjøpes i markedet. Forskriften stiller krav om at sikkerhetsstiller må være norsk skadeforsikringsselskap eller annet norsk foretak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven eller fra et tilsvarende foretak innenfor EØS-området som har tillatelse til å drive slik virksomhet. Det er meget få tilbydere av sikkerhetsstillelse i dette markedet, og kostnaden er svært høy.

Vurdering av ordningen

Revisorene og revisjonsselskapene har ingen nytte av sikkerhetsstillelsen, da denne ikke skal beskytte revisor, men være en garanti for eventuelle skadelidte for erstatningsoppgjør. Revisorene skal som ved andre garantier dekke ethvert krav selv. Erstatningskrav utover egenandelen vil dekkes av ansvarsforsikringen. Revisjonsselskapet og forsikringscaptive sitter dermed med hele risikoen.

Sikkerhetsstiller har ingen risiko, og skal ikke betale noe til skadelidte før etter at:

- forsikringsordningen 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.

Som eksempel kan det nevnes at fra kravet til sikkerhetsstillelse trådte i kraft og til dags dato, har det i følge Quality Broker, som administrer ordningen med sikkerhetsstillelse for DnR-medlemmer, 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. Dette dreier seg om problemet som er skissert nedenfor om oppdragsansvarlige 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.

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 forsikringen er normalt betydelig høyere enn sikkerhetsdekningen. Under ansvarsforsikringen er revisjonsselskapet automatisk dekket for ny skade hos den revisor som har forvoldt skaden, mens revisor må ut å skaffe seg ny sikkerhet dersom en skade meldes til sikkerhetsstiller. Sikkerhetsstillelsen dekker også tap som følge av forsettlig handling. Hvorvidt ansvarsforsikringen dekker dette, må vurderes konkret i forhold til hver enkelt forsikringsavtale.

Forsikringsavtaleloven § 4-9 sier uttrykkelig at dette ikke dekkes av norske forsikringsselskaper. Dette er det eneste argumentet for at sikkerhetsstillelse stiller skadelidte i en bedre posisjon enn ved ansvarsforsikring. Det eksisterer ingen oversikt over hvilke revisorer og revisjonsselskaper som ikke har dekning i sin ansvarsforsikring for forsettlige handlinger. Imidlertid vil ikke sikkerhetsstiller lide noe endelig tap før den oppdragsansvarlige revisor og antagelig også revisjonsselskapet som revisoren er tilknyttet, er slått konkurs.

Reglene om sikkerhetsstillelse er vanskelig å forklare hvis man skulle forsøke å få stilt dette internasjonalt. Dette går særlig på at sikkerhetsstillelsen oppfattes og sammenblandes med ansvarsforsikringer, og at man legger til grunn en kumulativ effekt, dvs. en sikkerhetsstillelse på 5 mill multiplisert med antall partnere i revisjonsselskapet. Prisingen her blir da svært høy. Det er vanskelig å få frem forståelsen for at dette gjelder kun for den enkelte partner, og ikke for summen av partnerne, og at det således i det enkelte skadetilfellet kun kan trekkes på en sikkerhetsstillelse med mindre flere partnere skulle være innblandet i det samme skadetilfellet.

Oppdragsansvarlige som trer ut av firmaet og slutter som revisor.

De fleste som trer ut av revisjonsselskap og avslutter revisjonsvirksomheten, beholder godkjenningen, men har ikke lenger oppdragsansvar. Revisorforskriften krever ikke sikkerhet for disse, og revisjonsselskapet fornyer derfor ikke sikkerheten. Spørsmålet er om skadelidt som senere fremmer et krav for arbeid utført av den revisor som har sluttet i revisjonsselskapet, vil være garantert oppgjør fra tidligere sikkerhetsstillere. Det mest vanlige er at kravet kommer fra ett til tre år etter skaden. Revisorforskriften § 3-2, tredje ledd fastsetter at i de tilfeller revisor ikke har en sikkerhetsstillelse på det tidspunktet kravet fremsettes, svarer revisors siste sikkerhetsstiller. Dette innebærer at siste sikkerhetsstiller vil være ansvarlig for de revisorer som er sluttet i revisjonsselskapet.

Det neste spørsmålet er om sikkerhetsstiller er villig til å betale, og om de føler seg juridisk forpliktet til dette. I så fall er det naturlig at de krever premie også for disse, men dette gjøres normalt ikke. Dersom man beholder de som er sluttet i ordningen, vil dette problemet være løst. Sannsynligvis er sikkerhetsstillerne så langt lite kjent med problemet eller mener at de ikke er ansvarlige, jf. de ovennevnte sakene hos Quality Broker. Revisjonsselskapene har dekning for denne risikoen i sin ansvarsforsikring, slik at i praksis vil skadelidte få dekning og sikkerhetsstiller ikke oppleve problemet.

Dersom sikkerheten hadde vært stilt på revisjonsselskapsnivå, og ikke lydende på navn for hver enkelt oppdragsansvarlig revisor, ville også problemet vært løst.

Forskriften krever heller ikke avviklingsforsikring, eller såkalt run-off forsikring. Quality Broker anbefaler avviklingsforsikring for oppdragsansvarlige revisorer som pensjoneres eller slutter som oppdragsansvarlig revisor. Dersom lovgivningen krever avviklingsforsikring for en viss periode etter at man slutter som oppdragsansvarlig revisor, ville også problemet vært løst.

Mange land i Europa har lovpålagte krav om ansvarsforsikring, men ikke krav til sikkerhetsstillelse (kilde: London Economics, september 2006, jf. vedlegg). Etter det nye revisjonsdirektivet kreves verken sikkerhetsstillelse eller ansvarsforsikring. Heller ikke tidligere åttende selskapsrettsdirektiv om godkjenning av revisorer hadde noen regler om sikkerhetsstillelse/ansvarsforsikring.

Det kan på denne bakgrunn reises spørsmål om skadelidte egentlig har noen nytte av et krav om sikkerhetsstillelse for oppdragsansvarlig revisor. Kredittilsynet vurderer det slik at skadelidte ville være bedre tjent med krav om ansvarsforsikring, og avviklingsforsikring for en periode etter at man ikke lenger har oppdragsansvar.

På bakgrunn av ovennevnte ser Kredittilsynet det som hensiktsmessig at tilleggskravet om sikkerhetsstillelse for revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig bortfaller, og at loven isteden krever ansvarsforsikring og en avviklingsforsikring. Det foreslås at Finansdepartementet kan fastsette regler om ansvarsforsikring, herunder om forsikringens omfang og art samt tidsmessig utstrekning.

Andre konsekvenser av å endre kravet til sikkerhetsstillelse

Foretaksregisteret henter elektronisk opplysninger fra Revisorregisteret om hvilke revisorer som oppfyller tilleggskravet for å kunne revidere årsregnskap. Foretaksregisteret vil nekte å registrere selskaper som ikke har revisor som oppfyller tilleggskravene. Dette er således en sikkerhet for at revisjonspliktige har revisor som oppfyller kravene til å kunne revidere årsregnskap. Tilleggskravene er sikkerhetsstillelse i henhold til krav definert i revisorforskriften og etterutdanning som også er definert i revisorforskriften. Sikkerheten skal være registrert i Revisorregisteret, jf. revisorloven § 10-1 annet ledd nr. 6.

Kravet til sikkerhetsstillelse foreslås opphevet og erstattet med et krav om ansvarsforsikring. Slik ansvarsforsikring vil kunne kontrolleres av Kredittilsynet når en godkjent revisor ønsker å bli registrert i registeret som ansvarlig revisor. Det er imidlertid ikke lagt opp til et system hvor Kredittilsynet har en løpende kontroll av at den ansvarlige revisor til enhver tid har en ansvarsforsikring. Dette anses imidlertid ikke som et alvorlig problem da ansvarlige revisorer med få unntak er medlemmer av DnR som har krav om at ansvarlige medlemmer har tegnet ansvarsforsikring slik at kravet med få unntak vil bli kontrollert gjennom denne ordning. For øvrig vil kravet bli kontrollert av Kredittilsynet ved stedlige tilsyn av ansvarlige revisorer som ikke er medlem av DnR.

Endringen foreslås inntatt i revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4.

13.2 Habilitetsbestemmelser der det normalt gis dispensasjon

Etter revisorloven § 4-8 har Kredittilsynet ved enkeltvedtak anledning til å gjøre unntak fra uavhengighetsbestemmelsene i §§ 4-1 annet og tredje ledd, 4-2 og 4-3, når særlige grunner tilsier det. Særlige grunner antas å innebære at reglene gir utilsiktede og åpenbart urimelige utslag. I forarbeidene er det lagt opp til at det skal føres en restriktiv praksis ved behandlingen av dispensasjonssøknader.

For enkelte typer søknader har det utviklet seg en praksis med å gi unntak. Praksisen gjelder særlig revisormedarbeideres og nærstående innskudd, lån og forsikringer på ordinære vilkår i

finansinstitusjoner. Det føres en klart mer restriktiv praksis når det gjelder ledende partnere og ansatte, og for de som er på det aktuelle revisjonsteamet.

Kredittilsynets praksis er en følge av at de vidtrekkende uavhengighetsbestemmelsene i dagens revisorlov medfører betydelige praktiske problemer slik revisjons- og finansbransjen har utviklet seg. Det er dessuten praktiske problemer forbundet med å holde oversikt over alle som omfattes av regelverket, slik at det må antas at det forekommer en rekke utilsiktede brudd på bestemmelsene, uten at dette faktisk svekker revisors uavhengighet eller objektivitet. Loven går dessuten lenger enn EUs rekommandasjon om uavhengighet av 16. mai 2002 (2002/590/EC), og Kredittilsynets praksis anses å ligge innenfor retningslinjene i rekommandasjonen. Kredittilsynet ser ikke bort fra at det kan være andre typetilfeller enn den nevnte som skaper praktiske problemer, uten at de har reell negativ effekt på revisors uavhengighet. Høringsinstansene oppfordres til å komme med innspill.

Kredittilsynet foreslår på denne bakgrunn at det inntas unntaksbestemmelser for disse tilfellene i revisorlovens uavhengighetsbestemmelse i § 4-3.

13.3 Overgangsordningen i revisorloven § 11-1

Det finnes fortsatt en overgangsordning for tidligere godkjente revisorer og den som var tatt opp som student på revisorstudiet eller høyere revisorstudium i revisorloven § 11-1 med en tilhørende forskriftsbestemmelse i § 2 i forskrift av 25. juni 1999 nr. 711 om ikrafttredelse av og overgangsregler til lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer.

Revisorloven trådte i kraft 1. august 1999. Dette innebærer at alle som var i gang med revisorstudier eller forberedelser til revisorstudier da loven trådte i kraft, har fått rimelig tid til å tilpasse seg endringene i forhold til tidligere lov. De praksiskrav som gjaldt etter tidligere revisorlov, er dessuten i strid med EUs tidligere åttende direktiv. Direktivets artikkel 18 ga kun en seks års frist for overgangsordninger.

Kredittilsynet foreslår derfor at overgangsbestemmelsene oppheves.

14. IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

Revisorloven § 11-1 overgangsregler første og annet ledd skal lyde:

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 ved ikrafttredelse

Den som har bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan eller høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år, kan godkjennes som henholdsvis registrert eller statsautorisert revisor etter de tidligere utdanningskrav.

Ikrafttredelse

Disse endringer trer i kraft fra det tidspunkt kongen bestemmer. De enkelte bestemmelser kan settes i kraft til ulik tid.

Forskrift 25. juni 1999 nr. 711 om ikrafttredelse av og overgangsregler til lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)

§ 2. Overgangsregler oppheves.

15. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Norge har allerede et system med offentlig godkjenning av og tilsyn med revisorer og revisjonsselskap. I motsetning til mange andre EØS-land, er det således ikke nødvendige å bygge opp offentlige kontrollorgan for å ivareta disse forpliktelser som revisjonsdirektivet krever. Dette innebærer også at kostnadene med å gjennomføre direktivet vil være begrenset i forhold til mange andre land. En del økonomiske og administrative konsekvenser vil det likevel være.

Gjennomføringen av direktivet vil få visse økonomiske og administrative konsekvenser for foretak av allmenn interesse som får plikt til å etablere revisjonsutvalg. Det er videre grunn til å tro at de økte kravene som stilles til revisor, også vil gjøre at revisjonshonorarene øker.

Gjennomføringen av direktivet vil også få økonomiske og administrative konsekvenser for revisorer og revisjonsforetak som utfører lovpliktig revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Direktivet vil innebære merarbeid for revisorene både når det gjelder administrative forhold og i gjennomføring av revisjonen. Dette gjelder særlig når den rettslige standarden "god revisjonsskikk" utfylles i forskrift fastsatt av departementet. Selv om revisorene også i dag må oppfylle de bransjefastsatte revisjonsstandardene, vil oppmerksomheten rundt disse og etterlevelsen av dem måtte bli en annen når de gjøres til forskrifter.

Gjennomføringen av revisjonsdirektivet vil også få enkelte økonomiske og administrative konsekvenser for Kredittilsynet, herunder knyttet til etablering av 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. Det internasjonale samarbeidet som er etablert i forbindelse med gjennomføring av direktivet har vært ressurskrevende. Det internasjonalt arbeidet vil måtte videreføres i form av samarbeid mellom de ulike landenes revisortilsynsmyndigheter, både i og utenfor EØS-området.

Det som er helt avgjørende i forhold til de økonomiske og administrative konsekvensene for Kredittilsynet som revisortilsyn, er dersom det bestemmes at foretak av allmenn interesse skal være underlagt periodisk kvalitetskontroll direkte av det offentlige revisortilsynet. Dette vil måtte medføre en styrking av Kredittilsynets ressurser.

Dersom samarbeidet med DnR heller ikke kan videreføres når det gjelder periodisk kvalitetskontroll av revisorer som utfører lovpliktig revisjon av andre foretak enn de som er av allmenn interesse, vil dette måtte innebære at det må skje en vurdering av hvordan slike kontroller skal kunne gjennomføres. Det er ikke gjort beregninger av det antallet inspektører Kredittilsynet må ha for å tilfredsstille kravet om periodisk kvalitetskontroll hvert sjette år. Et alternativ til å bygge opp Kredittilsynets egen kontrollkapasitet, vil være at det etableres et indirekte tilsynssystem utenfor DnR. Dette vurderes ikke nærmere nå. Det vil også være av betydning om revisjonsplikten videreføres i det samme omfang som nå, jf. det nylige nedsatte utvalget som skal vurdere dette.

16. MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSENE

16.1 Til endringer i revisorloven

Til § 1-2

§ 1-2 er en ny. Revisorloven har bestemmelser om revisors plikter, men har ikke hatt bestemmelse som beskriver hva som er revisors rolle når revisor reviderer årsregnskap m.v., jf. første punktum. Kravene til revisjonsutøvelsen i annet punktum gir uttrykk for overordnede prinsipper som utfylles av andre bestemmelser i revisorloven, herunder om gjennomføring av revisjonen og uavhengighet. Det vises til nærmere omtale i punkt 6.2. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 21 nr. 1.

Til § 2-2

I *første ledd, første punktum* presiseres det at revisjonen må skje av en revisor som oppfyller kravene til å utføre lovpliktig revisjon. I *annet ledd, første punktum* er det tatt inn en henvisning til § 3-1 som angir at det bare er revisjonsselskaper som er tildelt revisorregisternummer som kan påta seg revisjonsoppdrag. Det vises til punkt 4 om Revisorregisteret der revisorregisternummeret omtales nærmere. I *annet ledd, annet punktum* sikres det at revisjonsselskapet utpeker en revisor som oppfyller kravene til å utføre lovpliktig revisjon. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 3 nr. 1.

Til § 3-1

Av *annet ledd, første punktum* fremkommer kravet til at revisjonsselskaper som reviderer årsregnskap skal ha et revisorregisternummer for å skille dem fra selskaper som er registrert uten å påta seg revisjonsoppdrag. Revisjonsselskaper og enkeltpersonforetak vil bli tildelt sitt organisasjonsnummer også som revisorregisternummer. Revisjonsselskaper som ikke driver revisjonsvirksomhet vil bare stå oppført i Revisorregisteret med foretaksnummer. Feltet for revisorregisternummer skal være blankt. Det vises til punkt 4 om Revisorregisteret der revisorregisternummeret omtales nærmere. Innholdsmessig er ikke *fjerde ledd* nytt, men flyttet fra kapittel 10. Hensikten er å skille mellom opplysninger Kredittilsynet registrerer som et ledd i godkjenningsprosessen og opplysninger som skal fremkomme av det offentlige Revisorregisteret. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 15 nr. 2.

Til § 3-2

Det vises til høringsnotatets punkt 5.1. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 6, 7 og 8.

Til § 3-3

Det vises til høringsnotatets punkt. 5.1. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 10.

Til § 3-5

Det vises til høringsnotatets punkt. 5.2. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 3 nr. 4 bokstav b) og c).

Til § 3-6

Det vises til høringsnotatets punkt 12.5.

Til § 3-7

Bestemmelsen klargjør hvem som er å anse som ansvarlig revisor. Det vises til omtalen av dette i høringsnotatets punkt 2.3. I nr. 1 i bestemmelsen er det kun gjort språklige endringer. Endringen i nr. 4 har sammenheng med at det foreslås at kravet til sikkerhetsstillelse erstattes med et krav om ansvarsforsikring, jf. høringsnotatet punkt 13.1. Av nr. 5 fremkommer det at en ansvarlig revisor må tildeles et revisorregisternummer. Et offentlig identifikasjonsnummer er et krav i revisjonsdirektivet. Det er lagt til grunn at fødselsnummer ikke kan benyttes til et slikt formål. Det vises for øvrig til høringsnotatet punkt 4 om Revisorregisteret. For å få tildelt et slikt revisorregisternummer må

dokumentasjon som viser at vilkårene som å kunne anses som ansvarlig revisor er oppfylt sendes til Kredittilsynet. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 3 nr. 1 og 15 nr. 2.

Til § 4-1

Overskriften er endret for å fange opp også faglig etikk. Det vises til nytt *sjette ledd* som gir hjemmel for departementet til å fastsette forskrifter om yrkesetiske regler. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 1-2 annet punktum. 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. direktivets artikkel 21 nr. 1. Forskriftshjemmelen kan også benyttes for å gjennomføre eventuelle bestemmelser som følge av at EU-kommisjonen benytter sin adgang til å fastsette prinsippbaserte regler om etikk i henhold til direktivets artikkel 21 nr. 2, jf. artikkel 48. Det vises til den nærmere beskrivelsen i høringsnotatet punkt 3.2.

Forskriftshjemmelen åpner videre for gjennomføre eventuelle bestemmelser som følge av at EU-kommisjonen benytter sin adgang til å fastsette nærmere regler om uavhengighet og objektivitet. Bestemmelsen ivaretar direktivets artikkel 22 nr. 4, jf. artikkel 48.

Til § 4-2

Det er tatt inn et nytt *femte ledd* som gjennomfører direktivets krav om at medlemslandene skal sikre at de personer i et revisjonsselskap som i kraft av sin eierposisjon eller ledende stilling kan tenkes å påvirke utfallet av en revisjon, ikke har adgang til dette. Det vises til høringsnotatet punkt 6.4. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 24.

Til § 4-3

Unntaket i annet punktum er i samsvar med Kredittilsynets dispensasjonspraksis med hjemmel i § 4-8. Det er derfor foreslått tatt inn som et lovfestet unntak for å unngå søknadsprosessen. Det vises til omtalen i punkt 13.2. Lovendringen er ikke en følge av direktivet.

Til § 4-6

Lovendringen synliggjør klart i regelverket at fastsettelsen av honoraret ikke kan gjøres betinget. Et slikt forbud har vært innfortolket i gjeldende uavhengighetsregler og innebærer derfor i praksis ikke en endring. Det vises til høringsnotatet punkt 6.5. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 25.

Til § 5-2

Det følger av gjeldende § 5-2 annet ledd at revisor skal utøve sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. Forskriftshjemmelen er ment benyttet til gjennomføring av de standardene som måtte bli fastsatt av Kommisjonen i henhold til artikkel 26 nr. 2 etter prosedyrene i artikkel 48. Det vises til nærmere omtale av dette i høringsnotatet punkt 8.

Til § 5-6

Det vises til omtale i høringsnotatet punkt 9. Bestemmelsen i *første ledd* om underskrift på revisjonsberetningen gjennomfører direktivets artikkel 28 nr. 1. Forskriftshjemmelen i *åttende ledd* er tatt inn for å dekke opp ytterligere regler som måtte bli fastsatt av Kommisjonen etter artikkel 28 nr. 2, jf. artikkel 48.

Til § 5-7

Det vises til omtale i høringsnotatet punkt 10. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 27.

Til § 5a-1

Det vises til høringsnotatet punkt 11 om foretak av allmenn interesse. Det vises til definisjonen i direktivets artikkel 2 nr. 13. Forskriftshjemmelen i *annet ledd* er tenkt benyttet dersom revisor også er

underlagt annet lands lovgivning og det ikke vil være mulig å oppfylle alle regelsettene. Bestemmelsen gjelder både revisor og revisjonsselskap.

Til § 5a-2

Det vises til omtalen av dette i høringsnotatet punkt 11.11. Bestemmelsen gjelder både revisor og revisjonsselskap. Nr. 8 er sammenfallende med den fordelingen av revisjonshonorar som revisjonspliktige skal opplyse om etter bestemmelsen i regnskapsloven⁴² § 7-44 første ledd annet punktum. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 40.

Til § 5a-3

Det vises til omtalen av kontakten med revisjonsutvalget i høringsnotatet punkt 11.12. Bestemmelsen vil ikke være anvendelig i tilfeller der foretaket har benyttet seg av et unntak fra plikten til å etablere revisjonsutvalg. Bestemmelsen vil likevel gjelde i tilfeller der revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av det samlede styret jf. høringsnotatet punkt 11.10. Bestemmelsen gjelder både revisor og revisjonsselskap og gjennomfører direktivets artikkel 42 nr. 1.

Til § 5a-4

Det vises til omtalen av dette i høringsnotatet punkt 11.12. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 42 nr. 2. Bestemmelsen gjelder både revisor og revisjonsselskap. I vurderingen av hva som er å anse som vesentlige datterselskaper, må det ses hen til betydningen datterselskapet har får konsernregnskapet.

Til § 5a-5

Det vises til omtalen av dette i høringsnotatet punkt 11.12. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 42 nr. 3. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 42 nr. 3.

Til § 5b-1

Direktivets artikkel 32 inneholder et krav om offentlig tilsyn med blant annet med vedtakelse av standarder om kvalitetskontroll internt i revisjonsselskaper, jf. nr. 4 bokstav b). Kredittilsynet gjennomfører tilsyn med revisjonsselskaper, herunder etablerte rutiner og retningslinjer. At det etableres og gjennomføres interne kvalitetskontroll er vesentlig for å sikre jevn og god kvalitet på revisjonsoppdragene. Lovbestemmelsen vil støtte opp under den bransjefastsatte standarden om intern kvalitetskontroll, og sistnevnte vil være av betydning for vurderingen av kvaliteten på systemet. Systemer for å kontrollere uavhengighet, interessekonflikter m.m. og selskapets vurderinger av hvem som skal utpekes som ansvarlig revisor i henhold til § 2-2 annet ledd vil naturlig inngå som ledd i kontrollen av revisjonsvirksomheten. Det er ikke tilstrekkelig at systemet etableres. Revisjonsselskapet må også vise at det gjennomføres i praksis og hvordan.

Til § 5b-2

Det vises til omtalen av periodisk kvalitetskontroll i høringsnotatet punkt 3.3. I *annet ledd første punktum* gjenspeiles dagens retningslinjer for samarbeid. Forskriftshjemmelen i *annet ledd annet punktum* er ment å ta høyde for det som måtte bli resultatet av pågående drøftelser i Kommisjonen når det gjelder krav til periodisk kvalitetskontroll. Inntil videre antas det ikke å være behov for endringer i det systemet som er etablert for slik kontroll. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 29 nr. 1 bokstav h) og artikkel 43.

Til § 6-1

Det vises til høringsnotatet punkt 12.7 der utveksling av opplysninger til tredjeland omtales. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 23 nr. 2 og artikkel 47.

⁴² Lov 17. juni 1998 nr. 56.

Til § 7-1

Det vises til høringsnotatet punkt 7 der melde- og begrunnelsesplikten omtales nærmere. Spørsmål om hva som er å anse som utløpet av tjenestetiden er omtalt i høringsnotatet punkt 7.2. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 38 nr. 2.

Til § 10-1

Det vises til omtalen av Revisorregisteret i høringsnotatet punkt 4. Bestemmelsen om at Revisorregisteret skal være offentlig tilgjengelig er en videreføring av dagens § 10-3 som gir enhver rett til å få opplysninger fra registeret, men er tilpasset direktivets krav om at det skal være elektronisk tilgjengelig for allmennheten. Siden dette må anses som en utvidet rett for offentligheten tas denne endringen inn i loven. Med det skillet som nå er trukket mellom de opplysningene Kredittilsynet har som ledd i godkjenningen og til bruk i det løpende tilsynet, og opplysninger som står i Revisorregisteret er det ikke behov for å videreføre § 10-3. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 15.

Til § 10-2

Det vises til høringsnotatet punkt 4 og kommentarer til § 3-7. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 16.

Til § 10-3

Det vises til høringsnotatet punkt 4 og kommentarer til § 3-1. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 17.

Til opplysningene som skal gis om samarbeid, jfr. nr. 9, bemerkes det at bestemmelsen i § 4-7 må tolkes i lys av nettverksdefinisjonen i direktivets artikkel 2 nr. 7. Denne nettverksdefinisjon er en videreføring av rekommandasjonen om uavhengighet slik at norske regler er i samsvar. Det vises til omtalen av dette i høringsnotatet punkt 6.3.

Til § 10-4

Det vises til nærmere omtale av oppdateringsplikten i høringsnotatet punkt 4. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 18 og 19.

Til § 11-1

Første ledd innebærer at nye krav til utdanning og praksis ikke får noen betydning for de som allerede er godkjente revisorer. Disse beholder sine rettigheter som godkjente revisorer.

Annet ledd regulerer overgangsbestemmelse for endringen i utdanningskravet for å bli godkjent registret eller statsautorisert revisor. Det vises til høringsnotatet punkt 5.1. Ved ikrafttredelse av endringene i § 3-2 vil kravet til utdanning være bachelor i revisjon for å bli registrert revisor og master i regnskap og revisjon for å bli statsautorisert revisor. Det nye kravet bør ikke utestenge søkere som oppfyller de gjeldende utdanningskrav og som ikke er vesentlig forskjellige fra de nye kravene. Det er også slik at det er krav om tre års praksis for å få godkjenning som revisor og minst to år av disse må være opptjent etter bestått revisoreksamen. Søkere som oppfyller dagens utdanningskrav bør således kunne godkjennes på lik linje med de som oppfyller det nye utdanningskravet.

Det foreslås ikke overgangsbestemmelse for endring i kravet til praksis for å bli godkjent registrert eller statsautorisert revisor. Det vises til høringsnotatets punkt 5.1. Bestemmelsen gjennomfører ikke noen bestemmelse i direktivet.

16.2 Til endringer i kredittilsynsloven

Til § 7 første ledd tredje punktum

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. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 36 nr. 3.

16.3 Til endringer i sparebankloven

Til §§ 17d til og med 17f

Det vises til omtale av revisjonsutvalg i høringsnotatet punkt 11. Se særlig drøftelsen av hvilke unntak som bør gjøres fra plikten til å etablere revisjonsutvalg i punkt 11.9. Bestemmelsene gjennomfører direktivets artikkel 41.

16.4 Til endringer i forretningsbankloven

Til §§ 16a til og med 16c

Det vises til omtale av revisjonsutvalg i høringsnotatet punkt 11. Se særlig drøftelsen av hvilke unntak som bør gjøres fra plikten til å etablere revisjonsutvalg i punkt 11.9. Bestemmelsene gjennomfører direktivets artikkel 41.

16.5 Til endringer i finansieringsvirksomhetsloven

Til §§ 13-11a til og med 13-11c

Det vises til omtale av revisjonsutvalg i høringsnotatet punkt 11. Se særlig drøftelsen av hvilke unntak som bør gjøres fra plikten til å etablere revisjonsutvalg i punkt 11.9. Bestemmelsene gjennomfører direktivets artikkel 41.

16.6 Til endringer i aksjeloven

Til § 7-2

I denne bestemmelsen inntas direktivets forbud mot å avsette revisor uten tilstrekkelig grunn. Det angis konkret at meningsforskjeller vedrørende regnskapsfaglige eller revisjonsfaglige spørsmål ikke er tilstrekkelig grunn. Ettersom det er en bestemmelse vedrørende oppdragets avslutning, og forbudet retter seg mot revisjonsklienten, anses det naturlig at bestemmelsen plasseres i samme paragraf i aksjeloven som regulerer opphør av revisors oppdrag. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 38 nr. 1. Det vises til høringsnotatet punkt 7.2.

16.7 Til endringer i allmennaksjeloven

Til § 7-2

Se kommentarer til endringer i samme bestemmelse i aksjeloven.

Til kapittel 7 del II, §§ 7-6 til og med 7-8

Det vises til omtale av revisjonsutvalg i høringsnotatet punkt 11. Bestemmelsene gjennomfører direktivets artikkel 41.

I beregningen av antall ansatte, jf. § 7-6 tredje ledd, vil det være naturlig å se hen til den beregningsmåten som benyttes i vurderingen av om plikten til å velge bedriftsforsamling, jf. allmennaksjeloven § 6-35.

16.8 Til endringer i forsikringsloven

Til §§ 5-10 til og med 5-13

Det vises til omtale av revisjonsutvalg i høringsnotatet punkt 11. Se særlig drøftelsen av hvilke unntak som bør gjøres fra plikten til å etablere revisjonsutvalg i punkt 11.9. Bestemmelsene gjennomfører direktivets artikkel 41.

16.9 Til endring i børsforskriften

I fastsettelsen av bestemmelsene må det ses hen til nytt regelverk, jf. Ot.prp. nr. 34 (2006-2007).

Til § 1-1 annet ledd nytt annet punktum

Det vises til omtalen i høringsnotatets punkt 11, særlig punkt 11.13 under drøftelsen av hvor i regelverket plikten til å ha revisjonsutvalg bør tas inn. Bestemmelsen regulerer norske foretak av allmenn interesse, som ikke fanges opp av endringene i allmennaksjeloven og i finansinstitusjonslovgivningen fordi de ikke er organisert som allmennaksjeselskaper eller er kredittinstitusjon eller forsikringsselskap. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 41.

Til § 23-7 nytt fjerde ledd

Det vises til omtalen i høringsnotatets punkt 11, særlig punkt 11.13 under drøftelsen av utenlandske foretak. Bestemmelsen setter ikke krav om at utenlandsk foretak skal etablere revisjonsutvalg etter norske regler, men utvalget må i hovedsak være sammensatt og ha de oppgaver som et revisjonsutvalg har etter allmennaksjeloven. I prinsippet innebærer en regulering i samsvar med direktivet at et foretak som er notert i flere land vil være underlagt ulike krav til revisjonsutvalg. Innenfor EØS-området bør ikke dette være et problem. Håndhevingen i forhold til foretak hjemmehørende fra land utenfor EØS må finne sin løsning i praksis.

Bestemmelsen kunne vært dekket av forslag til endring i § 1-1, men det anses hensiktsmessig å samle de kravene som gjelder for utenlandske foretak i § 23-7. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 41.

16.10 Til endringer i revisorforskriften

Til oppheving av revisorforskriften § 1-4 nr. 1.

Bestemmelsen er i strid med direktivets artikkel 14, og må derfor oppheves.

16.11 Til endringer i forskrift om Kredittilsynet

Forskriften bringes på linje med loven ved at den også gjøres gjeldende for revisortilsynet som er listet opp som nr. 9 i § 1 i kredittilsynsloven. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 36.

Denne gjennomgangen har også avdekket at forskriften ikke tidligere er oppdatert etter at listen i kredittilsynsloven § 1 ble endret med virkning fra 2003. Verdipapirforetak og andre foretak som driver virksomhet i forbindelse med verdipapirhandel ble da flyttet fra § 1 nr. 13 til nr. 14, uten at det skjedde noen tilsvarende endring i forskriftsteksten. Det foreslås derfor en endring for å rette opp dette.

16.12 Til endringer i forskrift 20. desember 2006 nr. 1561 om autoriserte markedsplasser for omsettelige verdipapirer:

Til § 5a

Det vises til høringsnotatet punkt 11. Bestemmelsen vil gjelde både for norske og utenlandske foretak. For øvrig vises det til merknadene til endringene i børsforskriften, jf. punkt 16.9. Bestemmelsen gjennomfører direktivets artikkel 41.

FORSLAG TIL ENDRINGER I LOV OG FORSKRIFT

I

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer

Ny overskrift for kapittel 1 skal være:

Kapittel 1 Virkeområde *m.v.*

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.

§ 2-2 første ledd, første punktum 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 en ansvarlig revisor for hvert oppdrag, *jf. § 3-7.*

§ 2-2 annet ledd tredje punktum oppheves.

Ny overskrift 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 skal lyde:

Registrert revisor skal ha oppnådd *bachelorgrad i revisjon* etter fastsatt rammeplan.

Statsautorisert revisor skal ha oppnådd *mastergrad i regnskap og revisjon.*

Utdanning ved universiteter og høyskoler i utlandet kan godkjennes på lik linje med norsk utdanning dersom den tilsvarer utdanning som nevnt i første og annet ledd.

Departementet kan gi nærmere regler om *bachelorstudium i revisjon, masterstudium i regnskap og revisjon* og utenlandsk utdanning, herunder krav til eksamen og karakternivå.

§ 3-3 tredje ledd skal lyde:

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.

§ 3-3 fjerde ledd annet punktum oppheves.

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

2. *revisor eller revisjonsselskap som oppfyller kravene i nr. 1, skal inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapet*
3. *kravet i nr. 2 skal fremkomme av selskapets vedtekter eller av selskapsavtalen*

Overskriften i § 3-6 skal være:

§ 3-6 Godkjenning av revisorer fra andre land *m.m*

§ 3-6 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Departementet kan også 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.

§3-7 første ledd skal lyde:

Med ansvarlig revisor menes i denne lov en godkjent registrert eller statsautorisert revisor som i tillegg:

1. *tilfredsstiller krav til etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet,*
2. *har fast kontorsted i Norge*
3. *er bosatt i EØS-stat*
4. *har nødvendig ansvarsforsikring⁴³ for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet*
5. *er tildelt revisorregisternummer fra Kredittilsynet etter å ha dokumentert at vilkårene i 1 til 4 er oppfylt.*

Ny overskrift til kapittel 4 skal være:

Kapittel 4 Uavhengighet, objektivitet og etikk

Ny overskrift i § 4-1 skal være:

§ 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:

⁴³ Det vises til at kravet til sikkerhetsstillelse er foreslått endret til et krav om ansvarsforsikring. Dersom ikke forslaget følges, vil gjeldende krav om sikkerhetsstillelse måtte videreføres i denne bestemmelsen.

Eiere, styremedlemmer eller ledelsen i revisjonsselskap skal ikke søke å påvirke utførelsen av et revisjonsoppdrag på en slik måte at det kan svekke den ansvarlige revisors 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 bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

§ 5-2 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 nytt sjette punktum skal lyde:

I de tilfeller revisjon utføres av et revisjonsselskap skal revisjonsberetningen undertegnes av den revisjonsselskapet har utpekt som ansvarlig revisor, jf. § 2-2 annet ledd.

§ 5-6 åttende ledd oppheves.

§ 5-6 nytt 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

Revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap (konsernrevisor) har ansvar for revisjonsberetningen for konsernet. Konsernrevisor skal avgi en felles revisjonsberetning for morselskapet og konsernet. Bestemmelsen i § 5-6 første til åttende ledd gjelder tilsvarende.

Konsernrevisor skal gjennomgå revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskap med sikte på konsernrevisjonen, og skal kunne dokumentere dette på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøve konsernrevisors arbeid.

Dersom ett eller flere datterselskaper i et konsern revideres av revisor eller revisjonsselskap fra land utenfor EØS-området som ikke har gjensidig samarbeidsavtale vedrørende tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper, skal konsernrevisor etter forespørsel fra Kredittilsynet kunne fremlegge dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskap, herunder dokumentasjon utarbeidet for konsernrevisjonen. For å sikre Kredittilsynets tilgang på slik dokumentasjon, skal konsernrevisor enten beholde kopi av dokumentasjonen eller alternativt inngå avtale med revisor eller revisjonsselskap i datterselskap om at konsernrevisor etter forespørsel skal ha ubegrenset tilgang til dokumentasjonen. Konsernrevisor kan treffe andre tilstrekkelige og hensiktsmessige foranstaltninger.

Det foreslås inntatt et nytt kapittel 5a som skal lyde:

Kapittel 5a. Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse

§5a-1. Virkeområde

Bestemmelsene i dette kapittel gjelder for revisorer som reviderer årsregnskap for følgende revisjonspliktige foretak:

- a. foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land*
- b. bank eller annen kredittinstitusjon*
- c. forsikringsselskap.*

Kredittilsynet kan gjøre unntak fra kravet i dette kapittel i dersom revisor er underlagt krav etter andre lands lovgivning.

§ 5a-2. Åpenhetsrapport

Revisor skal årlig avgi en rapport som minst beskriver:

- 1. selskapsform og eierstruktur*
- 2. eventuelt samarbeid som nevnt i § 4-7 første ledd, herunder hvilke avtaler som foreligger*
- 3. styringsstrukturen*
- 4. interne kvalitetskontrollsystemer og retningslinjer for uavhengighet sammen med en erklæring fra styret om at det foreligger retningslinjer og at disse blir overholdt*
- 5. tidspunktet for siste periodiske kvalitetskontroll i henhold til § 5b-1*
- 6. hvilke foretak eller konsern som nevnt i § 5a-1 det er foretatt lovpliktig revisjon for siste regnskapsår*
- 7. retningslinjer for etterutdanning*
- 8. regnskapsopplysninger som viser omfanget av revisjonsvirksomheten, herunder samlet omsetning fordelt på honorar for revisjon og andre tjenester*
- 9. grunnlaget for eiernes vederlag*

Beretningen skal være underskrevet og gjøres tilgjengelig på revisor nettsted senest tre måneder etter regnskapsårets slutt. Kredittilsynet kan i særlige tilfeller gjøre unntak fra første ledd.

§ 5a-3. Kontakt med revisjonsutvalget

Der den revisjonspliktige har revisjonsutvalg skal revisor overfor revisjonsutvalget:

- a. hvert år skriftlig bekrefte sin uavhengighet*
- b. opplyset om hvilke andre tjenester enn lovpliktig revisjon som er levert til foretaket*
- c. opplyse om eventuelle trusler mot uavhengigheten og dokumentere tiltak som er iverksatt for å redusere denne.*

Dersom revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av styret skal tilsvarende gjelde i forhold til styret.

§ 5a-4. Rotasjon

Revisor kan ikke revidere årsregnskap for samme revisjonspliktig i mer enn syv år sammenhengende. Revisor kan ikke påta seg revisjonsoppdrag for samme revisjonspliktig før det har gått minst to år. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som ansvarlig revisor.

I tilfeller der revisjonsplikten gjelder konsernregnskap kan ikke revisjonsberetning for konsernet avgis dersom ett eller flere vesentlige datterselskap har revisor i strid med første ledd.

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 siste revisjonsberetning ble avgitt.

Det foreslås inntatt et nytt kapittel 5b som skal lyde:

Kapittel 5b. Kvalitetskontroll m.v.

§ 5b-1. Intern kvalitetskontroll i revisjonsselskap

Revisjonsselskap skal etablere forsvarlig system for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten.

§ 5b-2. Periodisk kvalitetskontroll

Revisor som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap skal underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Revisor som er underlagt kapittel 5 a skal kontrolleres minst hvert tredje år.

Kvalitetskontroll kan utføres av den Kredittilsynet utpeker. Departementet kan fastsette forskrift om gjennomføring av kvalitetskontroll som utføres av andre enn Kredittilsynet.

§ 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. Hvis oppdraget opphører før utløpet av tjenestetiden som følge av uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger, skal begrunnelsen også meldes. Begrunnelsen skal ikke gjøres tilgjengelig for andre enn Kredittilsynet.

§ 10-1 skal lyde:

§10-1 Revisorregisteret

Kredittilsynet skal føre register over revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter denne lov og utenlandske revisorer og revisjonsselskaper som kan utføre revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige i Norge. Registeret skal være offentlig tilgjengelig i elektronisk form

Departementet kan gi nærmere forskrifter om føring og vedlikehold av Revisorregisteret og om registerets innhold.

Ny § 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 den revisors dokumenter, 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:*
6. *revisorregisternummer tildelt av Kredittilsynet*
7. *om registrering i annet land, eventuelt navn på tilsynsmyndighet og revisorregisternummer tildelt i annet land*
8. *om det foretas revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS.*

Ny § 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 revisorregisternummer 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 revisorregisternummer etter første ledd nr. 5 eller opplysninger som nevnt nr. 13.

Gjeldende § 10-2 om meldeplikt blir § 10-4 og 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. Opplysning 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 § 10-3 oppheves.

Gjeldende § 10-4 om sletting av opplysninger blir ny § 10-5.

Gjeldende § 10-5 om forskrifter blir ny § 10-6.

II

Lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v.

§ 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* eller nr. 14, eller tilsyn med forvaltningsselskap for verdipapirfond.

III

Lov 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker

Ny § 17 d skal lyde:

§ 17 d. Revisjonsutvalg

I sparebanker skal det blant styrets medlemmer velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Kredittilsynet kan i forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra plikten til ha revisjonsutvalg eller bestemme at revisjonsutvalgets oppgaver kan ivaretas av styret. Styreleder som ikke er uavhengig av foretakets administrasjon, kan ikke være leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg.

Ny § 17 e skal lyde:

§ 17 e. Revisjonsutvalgets oppgaver

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*

Ny § 17 f skal lyde:

§ 17 f. Revisjonsutvalgets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av styret. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kunnskap. Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som er nødvendig for å ivareta oppgavene ut fra sparebankens organisasjon og virksomhet.

IV

Lov 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker

Ny § 16 a skal lyde:

§ 16 a. Revisjonsutvalg

I forretningsbanker skal det blant styrets medlemmer velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer annet gjelder ikke første ledd for forretningsbank som er datterselskap 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.

Kredittilsynet kan i forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra plikten til ha revisjonsutvalg eller bestemme at revisjonsutvalgets oppgaver kan ivaretas av styret. Styreleder som ikke er uavhengig av foretakets administrasjon, kan ikke være leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg.

Ny § 16 b skal lyde:

§ 16 b. Revisjonsutvalgets oppgaver

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*

Ny § 16 c skal lyde:

§ 16 c. Revisjonsutvalgets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av styret. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kunnskap. Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som er nødvendig for å ivareta oppgavene ut fra forretningsbankens organisasjon og virksomhet.

V

Lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner

Ny § 13-11 a skal lyde:

§ 13-11 a. Revisjonsutvalg

I finansieringsforetak som utsteder omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge eller annet EØS-land, skal det blant styrets medlemmer velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer annet gjelder ikke første ledd for:

- a. *finansieringsforetak som er 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 enkeltvedtak gjøre unntak fra plikten til ha revisjonsutvalg eller bestemme at revisjonsutvalgets oppgaver kan ivaretas av styret. Styreleder som ikke er uavhengig av foretakets administrasjon, kan ikke være leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg.

Ny § 13-11 b skal lyde:

§ 13-11 b. Revisjonsutvalgets oppgaver

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*

Ny § 13-11 c skal lyde:

§ 13-11 c. Revisjonsutvalgets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av styret. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kunnskap. Komiteen skal samlet ha den kompetanse som er nødvendig for å ivareta oppgavene ut fra finansieringsforetakets organisasjon og virksomhet.

VI

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper

§ 7-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten at det foreligger tilstrekkelig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som tilstrekkelig begrunnelse for avsettelse.

VII

Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper

Overskriften "Kapittel 7. Revisor" endres til:

Kapittel 7. Revisor og revisjonsutvalg mv.

§ 7-2 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten at det foreligger tilstrekkelig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som tilstrekkelig begrunnelse for avsettelse.

Det inntas en del II i kapittel 7 som gis overskriften:

II. Revisjonsutvalg

Ny § 7-6 skal lyde:

§ 7-6. Revisjonsutvalg

(1) I selskap som utsteder omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i Norge eller i annen stat som er part i EØS-avtalen, skal det blant styrets medlemmer velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret..

(2) Første ledd gjelder ikke for datterselskap dersom morselskapet har etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som gjelder for revisjonsutvalg i datterselskapet.

(3) Styret kan ivareta revisjonsutvalgets oppgaver dersom selskapet, siste regnskapsår, oppfyller minst to av følgende tre kriterier:

- 1. gjennomsnittlig antall ansatte på under 250*
- 2. balansesum på mindre enn 43 millioner euro*
- 3. årlig nettoomsetning på mindre enn 50 millioner euro.*

(4) Styreleder som ikke er uavhengig av foretakets administrasjon, kan ikke være leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg.

Ny § 7-7 skal lyde:

§ 7-7. Revisjonsutvalgets oppgaver

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*

Ny § 7-8 skal lyde:

§ 7-8. Revisjonsutvalgets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av styret. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kunnskap. Komiteen skal samlet ha den kompetanse som er nødvendig for å ivareta oppgavene ut fra selskapets organisasjon og virksomhet.

VIII

Lov 6. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.

Ny § 5-10 skal lyde:

§ 5-10. Revisjonsutvalg

I forsikringsselskaper skal det blant styrets medlemmer velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer annet gjelder ikke første ledd for forsikringsselskap som er datterselskap 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.

Kredittilsynet kan i forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra plikten til ha revisjonsutvalg eller bestemme at revisjonsutvalgets oppgaver kan ivaretas av styret.

Ny § 5-11 skal lyde:

§ 5-11. Revisjonsutvalgets oppgaver

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*

Ny § 5-12 skal lyde:

§ 5-12. Revisjonsutvalgets sammensetning

Revisjonsutvalgets medlemmer velges av styret. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig og ha regnskapsfaglig eller revisjonsfaglig kunnskap. Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som er nødvendig for å ivareta oppgavene ut fra selskapets organisasjon og virksomhet.

IX

Forskrift 17. januar 1994 nr. 30: Børsforskrift⁴⁴

§ 1-1 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Selskap som utsteder andre finansielle instrumenter enn de som er nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2 annet ledd nr. 1 eller er kredittinstitusjon eller forsikringsselskap kan pålegges plikt til å ha et revisjonsutvalg eller tilsvarende organ med oppgaver og sammensetning som nevnt i allmennaksjeloven §§ 7-6 til og med 7-8 og til å fremlegge dokumentasjon som viser at vilkåret er oppfylt.

§ 23-7 nytt fjerde ledd skal lyde:

Utenlandske utstedere som har notert finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2 annet ledd (omsettelige verdipapirer) skal ha et revisjonsutvalg eller tilsvarende organ med oppgaver og sammensetning som nevnt i allmennaksjeloven §§ 7-6 til og med 7-8. Utsteder skal fremlegge dokumentasjon som viser at vilkåret er oppfylt.

⁴⁴ Bestemmelsene må vurderes i forhold til ny lovgivning, jf. Ot.prp. nr. 43 (2006-2007)

X

Forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer

Revisorforskriften § 1-2 første ledd oppheves.

Revisorforskriften § 1-2 annet ledd blir § 1-2 første ledd.

§ 1-4 første ledd nr. 3 oppheves.

Ny § 1-6 skal lyde:

Departementet kan bestemme hvilke tredjelandts revisortilsynsmyndigheter som anses som tilsvarende for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

XI

Forskrift 30. november 1998 nr. 1102

§ 1 skal lyde:

Kredittilsynets taushetsplikt etter kredittilsynsloven § 7 og forvaltningsloven gjelder ikke overfor tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS-området som fører tilsyn som nevnt i lov om tilsynet med kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. § 1 første ledd nr. 1-6, *nr. 9* eller *nr. 14*, eller med forvaltningsselskap for verdipapirfond.

XII

Forskrift 20. desember 2006 nr. 1561 om autoriserte markedsplasser for omsettelige verdipapirer⁴⁵

Ny § 5a skal lyde:

§ 5a. *Krav for opptak til notering*

Selskap som omsetter finansielle instrumenter på autorisert markedsplass skal ha et revisjonsutvalg eller tilsvarende organ med oppgaver og sammensetning som nevnt i allmennaksjeloven §§ 7-6 til og med 7-8. Utsteder skal fremlegge dokumentasjon som viser at vilkåret er oppfylt. Plikten gjelder ikke for selskaper som utsteder finansielle instrumenter som er notert på børs, kredittinstitusjoner eller forsikringsselskaper.

XIII

Ikraftttredelse og overgangsbestemmelser

⁴⁵ Bestemmelsene må vurderes i forhold til ny lovgivning, jf. Ot.prp. nr. 43 (2006-2007)

Disse endringer trer i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. De enkelte bestemmelser kan settes i kraft til ulik tid.

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 ved ikrafttredelse.....

Den som har bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan eller høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år, kan godkjennes som henholdsvis registrert- eller statsautorisert revisor etter de tidligere utdanningskrav.