

Innst. O. nr. 25.

(1998-99)

Innstilling fra finanskomiteen om lov om revisjon og revisorer (revisorloven).

Ot.prp. nr. 75 (1997-98).

Til Odelstinget.

1. PROPOSISJONENS HOVEDINNHOOLD

1.1 Sammendrag

Innledning

Regjeringen fremmer i proposisjonen forslag til ny lov om revisjon og revisorer (revisorloven). Lovforslaget bygger på Revisorlovutvalgets innstilling som er trykket som NOU 1997:9. Forslaget vil erstatte lov 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer.

Forslaget gjennomfører bestemmelsene i rådsdirektiv 84/253/EØF om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper (åttende selskapsdirektiv) som er en del av EØS-avtalen.

Regjeringen har som siktemål at revisorloven skal bidra til å sikre at ulike brukere av regnskapsinformasjon har sikkerhet for at årsregnskapene er fastsatt i samsvar med gjeldende regelverk. Det legges stor vekt på revisors rolle som objektiv og uavhengig kontrollør av årsregnskapet. På denne bakgrunn har Regjeringen funnet grunn til å foreslå innstramminger bl.a. i den adgang revisor etter gjeldende regelverk har til å yte andre tjenester enn årsregnskapsrevisjon. Både med sikte på effektiv ressursallokering gjennom regnskapets informasjonsverdi ved økonomiske beslutninger, og tiltak mot økonomisk kriminalitet, er det behov for at en uavhengig person vurderer om regnskapet er avlagt i samsvar med gjeldende regelverk. Utøvelsen av revisors funksjoner skal dermed medvirke til effektiv ressursallokering og til bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet. Hensiktsmessige regler om revisjon og revisorers virksomhet har således en vesentlig samfunnsøkonomisk betydning.

Regjeringens forslag går på enkelte punkter lenger enn de minstekrav som følger av åttende selskapsdirektiv. Det foreslås bl.a. utvidede kvalifikasjonskrav for revisorer som skal revidere årsregnskap i såkalte store foretak.

Det foreslås for øvrig endringer bl.a. i reglene om dokumentasjon av revisors arbeid, lengden av revisors praksis, krav til revisors uavhengighet og tilsynsregler.

På de punkter Regjeringens forslag avviker fra reglene om revisorer i de nye aksjelovene, er det foreslått en opphevelse av de aktuelle reglene i aksjelovene.

Revisjonsplikt

Revisjonsplikten videreføres med mindre justeringer for de foretaksformer som etter gjeldende rett er revisjonspliktige. Alle som er pliktige til å avlegge årsregnskap etter regnskapslovens regler skal i utgangspunktet ha plikt til å la årsregnskapene revideres av minst en registrert eller statsautorisert revisor. Det foreslås imidlertid en videreføring av gjeldende fritak fra revisjonsplikten for enkelte virksomheter med driftsinntekter på mindre enn 5 mill. kroner. Fritaket vil bl.a. ikke gjelde ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer med begrenset ansvar.

Regnskapspliktige foretak som eies av stat eller kommune skal etter forslaget revideres av godkjent registrert eller statsautorisert revisor på lik linje med foretak med andre eierkonstellasjoner. Revisjon av forvaltningsvirksomhet i stat og kommune- og fylkeskommune vil i samsvar med gjeldende rett falle utenfor revisorlovens regler om revisjon.

Kravet om statsautorisert revisor i visse foretak foreslås videreført. Plikten foreslås å gjelde store foretak slik disse er definert i forslag til ny regnskapslov § 1-5, det vil si allmennaksjeselskaper, regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs og regnskapspliktige som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning etter nærmere bestemmelser gitt av departementet. Gjeldende bestemmelser som knytter krav til statsautorisert revisor til selskap med flere enn 200 ansatte foreslås opphevet.

Revisjonens omfang og utførelse

Departementet foreslår en videreføring og presisering av revisjonens innhold. Revisors hovedoppgave skal være å avgi en uavhengig vurdering av om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter (såkalt finansiell revisjon). Revisor skal vurdere om den revisjonspliktige har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal videre vurdere opplysninger om årsregnskapet m.v. som er gitt i årsberetningen. Opplysninger i årsberetningen om den regnskapspliktiges fremtidige utvikling, og om arbeidsmiljø og miljøinformasjon, vil ikke omfattes av revisors kontroll.

Revisor skal også se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Dette representerer en videreføring av gjeldende rett. For å understreke revisors rolle når det gjelder hensynet til å forebygge ulike former for økonomisk kriminalitet, foreslås det en bestemmelse om at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Det foreslås at revisjonen skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk. Kravet til god revisjonsskikk vil ha en supplerende funksjon i forhold til lovens øvrige bestemmelser.

Departementet foreslår at det stilles lovbestemte krav til hvilke forhold revisor skal påpeke overfor den revisjonspliktiges ledelse. Bestemmelsen er ny. Revisor skal etter forslaget skriftlig påpeke bl.a. mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, feil og mangler ved organiseringen og kontrollen med formuesforvaltning, misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet, og forhold som kan føre til ansvar for den revisjonspliktiges ledelse. De påpekte forhold skal, som i dag, inntas i brev som nummereres fortløpende.

For å sikre grunnlaget for etterprøving av om revisjonen er forsvarlig utført, foreslås det regler om at revisor skal dokumentere sitt arbeid, krav til dokumentasjonens innhold, samt krav til oppbevaring av slik dokumentasjon. Også rådgivning skal dokumenteres.

Departementet foreslår å videreføre gjeldende bestemmelse om at revisor skal avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt. Det presiseres at revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig. Revisors uttalelser i revisjonsberetningen vil i hovedsak korrespondere med de krav som stilles til omfanget av revisjonen.

Godkjenning av revisorer

Departementet foreslår å videreføre ordningen med godkjenning av revisorer som henholdsvis registrert og statsautorisert revisor. Godkjenningen skal, som i dag, gis av Kredittilsynet.

Registrert revisor skal ha bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan. Statsautoriserte revisorer skal ha bestått treårig revisorutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning, eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet. Vedkommende skal i tillegg ha bestått høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år.

Det foreslås åpnet for at utenlandsk utdanning skal kunne godkjennes på linje med norsk utdanning i overensstemmelse med åttende selskapsdirektiv.

Departementet foreslår at praksistiden både for registrerte og statsautoriserte revisorer utvides til tre år. Inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet eller annen relevant praksis kan godkjennes. Som et ledd i oppfyllelsen av EØS-kravene, foreslås det at to tredeler av den praktiske opplæringen skal finne sted under ledelse av en person som selv har offentlig godkjenning. Minst to år av praksistiden må videre finne sted etter fullført teoretisk utdanning. Den praktiske opplæringen skal finne sted i Norge eller i annet EØS-land.

I samsvar med kravene i åttende selskapsdirektiv foreslås det at revisor skal ha gjennomgått en praktisk prøve etter endt teoretisk og praktisk opplæring. Prøven skal dokumentere revisors egnethet.

Revisor skal være myndig, ha ført en hederlig vandel og være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller. Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal i tillegg ha fast kontorsted i Norge, være bosatt i EØS-stat og ha nødvendig sikkerhet for mulig erstatningsansvar.

Det foreslås at også andre enn revisorer kan ha eierandeler eller være deltakere i revisjonsselskaper. For å sikre revisorenes styringsmulighet skal revisorer ha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet. Skillet mellom registrerte og statsautoriserte revisjonsselskaper foreslås opphevet. For øvrig foreslås det krav til økonomisk vederheftighet og fast kontorsted for revisjonsselskaper, uavhengig av om selskapet skal revidere årsregnskap for revisjonspliktig.

Det foreslås innført krav til obligatorisk etterutdanning i samsvar med nærmere regler fastsatt av departementet.

Revisorer som er godkjent i andre EØS-land eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med, vil kunne drive virksomhet i Norge dersom vedkommende består en egnethetsprøve, og oppfyller kravene til hederlig vandel, økonomisk vederheftighet m.v.

Uavhengighet og objektivitet

Departementet foreslår å skjerpe kravene til revisors uavhengighet og objektivitet. Etter forslaget kan ingen revidere årsregnskap for revisjonspliktig hvis revisor selv eller dennes nærstående har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte, at det kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, eller det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor. Reglene om hvem som anses som nærstående er basert på reglene i den nye aksjeloven og allmennak-sjeloven.

I tillegg til det generelle uavhengighetskravet foreslås det som i gjeldende rett en oppregning av konkrete forhold som alltid vil være til hinder for at noen påtar seg oppdrag som revisor. Etter bestemmelsen kan årsregnskap for revisjonspliktig ikke revideres av den som har eierandeler i det revisjonspliktige foretaket, fordringer eller gjeld hos den revisjonspliktige, eller som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer. Tilsvarende gjelder bl.a. den som er ansatt hos den revisjonspliktige og den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring m.v. eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Departementet foreslår ikke noe generelt forbud mot at revisor driver annen virksomhet enn revisjon av årsregnskap, men har sett det som viktig å søke å klargjøre grensen mot virksomhet som vil være i strid med revisors uavhengighet og objektivitet. Det foreslås en generell bestemmelse om at revisor eller revisjonsselskap ikke kan delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren eller revisjonsselskapet. Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige kan ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor kan heller ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Revisor kan videre ikke opptre som revisjonsklientens fullmektig, men skal fortsatt ha adgang til å bistå med «teknisk utarbeiding av regnskap» o.l.

Det foreslås at revisorer i revisjonsselskap i all hovedsak identifiseres med andre revisorer samt andre i nærmere angitte ledende personer i revisjonsselskapet, i relasjon til kravene om uavhengighet og objektivitet.

Departementet foreslår at kravene til uavhengighet og objektivitet skal gjelde samarbeidende revisorer som fremstår utad som et fellesskap, som om de var ett revisjonsselskap. Det samme gjelder der revisorer eller revisjonsselskap har eierandeler i et foretak

som utfører rådgivnings- eller andre tjenester. Departementet kan i forskrift bestemme at tilsvarende skal gjelde ved samarbeidsavtaler med slike foretak m.v.

Taushetsplikt og opplysningsplikt

Reglene om revisors og revisormedarbeideres plikt til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, foreslås videreført. Det samme gjelder revisors informasjonsplikt overfor styrende organer i det foretak som revideres. Det foreslås et unntak fra opplysningsplikten der de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for foretaket. For fortsatt å kunne gi revisororganisasjonene en mulighet til å føre kvalitetskontroll med sine medlemmer, foreslås å videreføre bestemmelsen om at taushetsplikten ikke er til hinder for at revisor kan foreta kontroll av en annen revisors utførelse av revisjon, herunder av den aktuelle dokumentasjon.

Taushetspliktreglene vil ikke være til hinder for at revisor i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet, gir informasjon til revisor i morselskapet m.v.

Etter forslaget vil revisor uten hinder av lovbestemmelsen om taushetsplikt eller avtalt taushetsplikt, kunne avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdraget til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor vil videre kunne underrette politiet dersom det foreligger forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt straffbar handling. Disse bestemmelsene er nye.

Tilsyn

Det foreslås at Kredittilsynet, som etter gjeldende regler, skal ha tilsyn med revisorene og revisjonsselskapene. De nærmere reglene om tilsynsvirksomheten vil i all hovedsak fremgå av kredittilsynsloven. Departementet finner ikke grunn til å foreslå særskilte tilsynsregler i revisorloven slik utvalget foreslår. Departementet går heller ikke inn for å etablere en ordning der kreditorer eller andre gis «klagerett» på revisor.

Revisorregister

Det foreslås en videreføring av dagens ordning med et register som inneholder opplysninger om revisorer og revisjonsselskaper. Registeret skal føres av Kredittilsynet. Reglene om revisorregisteret og hvilke opplysninger registeret skal inneholde, innebærer i stor utstrekning en videreføring av gjeldende rett. Det foreslås imidlertid at en større del av reglene enn det som er tilfellet i dag tas inn i loven.

Departementet tar sikte på at revisorenes opplysningsplikt overfor registeret begrenses til opplysninger som ikke fremgår av andre registre som revisor har innsendingsplikt overfor, og at det på denne bakgrunn etableres ordninger for informasjonsutveksling mellom registrene. Det foreslås en egen bestemmelse

om sletting av opplysninger fra registeret. Det foreslås dessuten å videreføre dagens ordning som går ut på at enhver skal ha rett til å få utlevert opplysninger fra registeret.

Sanksjoner, straff og erstatningsansvar

Kredittilsynet skal etter forslaget kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor dersom vedkommende ikke lenger fyller de vilkår som lå til grunn for godkjenningen. Det samme gjelder der revisor ikke har gjennomgått nødvendig etterutdanning. Kredittilsynet kan kalle godkjenningen tilbake dersom det foreligger nærmere angitte forhold som medfører at revisor må anses for å være uskikket.

Tilbakekalling av godkjenningen kan etter forslaget gjøres permanent eller tidsbegrenset.

Departementet foreslår at godkjenningen kan suspenderes inntil straffesak er avsluttet, der revisor er siktet for forhold som kan medføre tilbakekalling av godkjenning.

Det foreslås en skjerpelse av straffen for brudd på revisorlovens bestemmelser. Strafferammen vil etter forslaget være bøter eller fengsel inntil ett år. Departementet har imidlertid lagt til grunn at ikke overtredelse av enhver av bestemmelsene i revisorloven bør være straffbar. Det er derfor foreslått en oppregning av de bestemmelser der overtredelse vil være straffbar.

Ut fra et særlig behov i revisorsaker der lovbrudd ofte ikke oppdages før ved gjennomgang av regnskaper i forbindelse med mistanke om andre straffbare forhold, foreslås det at overtredelse av revisorlovens regler skal foreldes etter fem år.

Revisjonsselskaper vil kunne straffes etter de alminnelige reglene om foretaksstraff i straffelovens kap. 3 a.

Det foreslås en videreføring av gjeldende bestemmelse om at revisor plikter å erstatte skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sin oppgave. Revisjonsselskap vil være solidarisk ansvarlig med revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Dag Terje Andersen, Kjell Ivar Fossnes, Ranveig Frøiland, Trond Giske, Frank Willy Larsen, Tore Nordtun og Hill-Marta Solberg, fra Fremskrittspartiet, Siv Jensen, Per Erik Monsen og Kenneth Svendsen, fra Kristelig Folkeparti, Randi Karlstrøm, lederen Lars Gunnar Lie og Ingebrigt S. Sørfonn, fra Høyre, Børge Brende, Per-Kristian Foss og Kjellaug Nakkim, fra Senterpartiet, Eli Sollied Øveraas,

fra Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, fra Venstre, Terje Johansen, og fra Tverrpolitisk Folkevalgte, Steinar Bastesen, viser til merknader under de enkelte avsnitt nedenfor.

2. BAKGRUNN FOR LOVFORSLAGET OG GENERELT OM REGULERING AV REVISORER OG REVISJON

2.1 Sammendrag

Ved kongelig resolusjon 28. januar 1994 ble det oppnevnt et lovutvalg (Revisorlovutvalget) som skulle vurdere behovet for og foreslå eventuelle endringer i lovgivning for revisjon og revisorer.

Det er i proposisjonen nærmere redegjort for utvalgets mandat, sammensetning og høringsuttalelser til utvalgets utredning, NOU 1997:9.

Lovforslaget bygger bl.a. på Norges forpliktelser etter reglene i EØS-avtalen som svarer til rådsdirektiv 84/253/EØF om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskapsloven (det såkalte åttende selskapsdirektiv).

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for dette.

Regler om revisorer og revisjon skal bidra til å sikre at ulike brukere av en bedrifts eller en persons regnskaper, som del av en vurdering av den aktuelle næringsvirksomheten, har sikkerhet for at regnskapene er fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Brukere av regnskap kan være kreditorer, aksjonærer, kunder, et selskaps ledelse eller ansatte, offentlige myndigheter m.v.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for hovedhensyn bak lovforslaget, særlig om hensynet til aktiv bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

Det er i proposisjonen videre redegjort for begrepsbruk og forholdet til annen lovgivning.

Norges Statsautoriserte Revisorers Forening nedsatte i 1968 en «Komité for utarbeidelse av forslag til normer for god revisjonsskikk» (Revisjonskomiteen). Komiteen ble gitt følgende mandat:

«Komitéen skal på basis av foreliggende innenlandsk og utenlandsk materiale og litteratur, samt med full forståelse av revisjonspraksis i dag, og den utvikling revisjonsfaget er inne i, utarbeide forslag til anbefalinger til god revisjonsskikk.»

Revisjonskomiteen har utarbeidet en rekke anbefalinger og normer. Etter en gjennomgang av disse fant revisjonskomiteen det hensiktsmessig å erstatte dem med et sett «Standarder for revisjon og beslektede tjenester» som ble utgitt i mai 1997. Det ble lagt til grunn at de aktuelle standardene ville være enklere å holde à jour. Det ble videre lagt til grunn at standardene «er mer dekkende for utøvelsen av revisors profesjonelle oppgaver og plikter og tar i større grad hensyn

til behovet for et skille mellom normgivende krav og veiledning for utførelsen av revisors arbeid».

Utvalget henviser til de tidligere anbefalinger og normer for god revisjonsskikk i NOU 1997:9. Under departementets vurderinger vil henvisninger til god revisjonsskikk i hovedsak relateres til de nylig fastsatte «Standarder for revisjon og beslektede tjenester».

Det er i kap. 3 i proposisjonen gitt generell omtale av regulering av revisorer og revisjon.

2.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til etterretning.

3. REVISJONSPLIKT

3.1 Revisjonspliktig virksomhet

3.1.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 1 første ledd har regnskapspliktige etter lov av 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven) revisjonsplikt etter revisorloven. Loven stiller krav til bruk av henholdsvis registrert og statsautorisert revisor for revisjonspliktige, samt krav til utførelse av revisjonen. Revisjonsplikt og plikt til å benytte henholdsvis registrert eller statsautorisert revisor kan også følge av annen lovgivning enn revisorloven. Eksempelvis følger det av lov 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet § 6-2 at forsikringselskaper er revisjonspliktige og har plikt til å bruke statsautorisert revisor. Det samme gjelder forretningsbanker, jf. lov 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker § 14.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisjonspliktig virksomhet.

Departementet legger til grunn at det skal videreføres regler om plikt til å la regnskapet bekrefte av en uavhengig revisor (finansiell revisjon). Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om fortsatt å knytteplikten til revisjon opp motplikten til å avlegge årsregnskap slik at alle som er pliktige til å avlegge årsregnskap etter regnskapslovens regler, i utgangspunktet også skal ha revisjonsplikt, jf. lovforslaget § 2-1 første ledd.

Hvilke foretak som er regnskapspliktige følger av forslag til ny regnskapslov § 1-2. Regnskapsplikten er i nevnte bestemmelser i hovedsak foreslått knyttet til foretaksform. Regnskapsplikten videreføres med mindre justeringer for de foretaksformer som etter gjeldende rett er regnskapspliktige. Dette omfatter både aksjeselskap og allmennaksjeselskap, statsforetak, selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, finansinstitusjoner, verdipapirfond,

samvirkelag samt visse foreninger m.v. Foreninger og enkeltmannsforetak som har eiendeler med verdi under 20 mill. kroner og færre enn 20 ansatte omfattes ikke av regnskapsplikten etter forslaget til regnskapslov § 1-2. Disse vil dermed også falle utenfor den foreslåtte revisjonsplikten.

Utenlandske foretak som deltar i eller utøver virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, har videre alminnelig regnskapsplikt. Også denne typen foretak bør ha revisjonsplikt. Filialer av utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge vil også være revisjonspliktige i den grad de har årsregnskapsplikt.

Utvalget går i hovedsak inn for å videreføre bestemmelsene om unntak fra revisjonsplikt for mindre virksomheter i gjeldende revisorlov § 1 annet ledd. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. Departementet slutter seg til utvalgets forslag, og foreslår at revisjonsplikt etter revisorloven ikke skal gjelde dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn 5 mill. kroner, jf. lovforslaget § 2-1 annet ledd.

Enkelte av høringsinstansene har foreslått at grensene for unntak økes, dvs. at flere regnskapspliktige enn i dag skal kunne omfattes av unntaket. Departementet viser til at omsetningsgrensen ble hevet fra 2 til 5 mill. kroner ved lovendring 24. juni 1994 nr. 27. Samtidig ble fritaket gjort gjeldende for selskaper som nevnt i selskapsloven (ansvarlige selskaper m.v.) med opp til fem deltakere. Tidligere gjaldt fritaket i første rekke personlig næringsdrivende. På bakgrunn av at omsetningsgrensen relativt nylig har vært oppjustert og endringen i pengeverdien har vært beskjeden i perioden fra 1994 og frem til i dag, finner departementet, i likhet med utvalget, at dagens grenser bør videreføres. Departementet har vurdert om det er grunn til å fastsette en høyere omsetningsgrense for revisjonsplikt i de tilfeller en regnskapspliktig benytter autorisert regnskapsfører. Departementet legger imidlertid til grunn at de hensyn som begrunner revisjonsplikten, tilsier revisjonsplikt for alle regnskapspliktige som har en omsetning over de nevnte grenser.

Etter departementets syn tilsier bl.a. hensynet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet at unntakene fra revisjonsplikt begrenses i størst mulig grad. Det vises til at en rekke f.eks. nystartede bedrifter vil kunne ha en lav omsetning de første årene etter oppstart av virksomhet. Bedriftene vil senere kunne bygge opp virksomhet av betydelig omfang. Departementet legger stor vekt på at det allerede fra første driftsår skal foreligge korrekte regnskaper som er bekreftet av en uavhengig revisor. På bakgrunn av utvalgets forslag og høringsinstansenes merknader har departementet imidlertid ikke funnet å kunne gå så langt som til å oppheve det unntak som følger av gjeldende regler.

Departementet har i dag hjemmel til å fastsette høyere grenser for omsetning og deltakerantall i forhold til unntaket i revisorloven § 1 annet ledd. Bestemmelsen kom inn i loven under komitebehandlingen av forslaget som lå til grunn for ovennevnte lovendring i juni 1994. Familie-, kultur- og administrasjonskomiteen uttaler i Innst. O. nr. 44 (1993-94) s. 3:

«Komiteen ser at det i visse høve kan vera grunnar til å gjera unntak frå revisjonsplikt når deltakartalet er større enn 5 og driftsinntektene småe, slik det stundom er innom ymse samarbeidstiltak (maskinsamarbeid, drift av skogteigar, utnytting av utmark osv.)»

Forskriftshjemmelen har ikke vært benyttet og er ikke foreslått videreført av utvalget. Som ovenfor nevnt mener departementet at bl.a. hensynet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet tilsier at unntak fra revisjonsplikt begrenses i størst mulig grad. Departementet foreslår derfor i samsvar med utvalgets forslag, at forskriftshjemmelen oppheves.

For regnskapspliktige som nevnt i forslag til ny regnskapslov § 1-2 første ledd nr. 4 (ansvarlige selskap og kommandittselskap) foreslås unntaket fra revisjonsplikt bare å gjelde der antallet deltakere ikke overstiger fem. Unntaket foreslås ikke å gjelde for kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

Utvalget har foreslått at unntaket fra revisjonsplikt heller ikke skal gjelde «selskaper hvor samtlige eiere er juridiske personer med begrenset ansvar». Bestemmelsen er ny i forhold til gjeldende lov og er såvidt departementet kan se ikke nærmere kommentert i NOU 1997:9. Etter sin ordlyd kan utvalgets forslag omfatte både ansvarlige selskap, kommandittselskaper og selskaper med begrenset ansvar (aksjeselskaper) med eierforhold som beskrevet. Etersom utvalget foreslår å videreføre gjeldende bestemmelse om at unntaket fra revisjonsplikt ikke gjelder for aksjeselskaper, antar departementet at den foreslåtte bestemmelse skal omfatte ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Forslaget vil i tilfelle være i samsvar med fjerde selskapsdirektiv som oppstiller revisjonsplikt for ansvarlige selskap der samtlige eiere er selskaper med begrenset ansvar. Departementet slutter seg til utvalgets forslag og foreslår at unntaket fra revisjonsplikt ikke skal gjelde for ansvarlige selskap der samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser.

Departementet legger til grunn at samtlige aksjeselskaper fremdeles bør være revisjonspliktige. I samsvar med utvalgets forslag foreslås det derfor at fritaket for revisjonsplikt ikke skal gjelde for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Som påpekt av utvalget

vil revisjon være spesielt viktig i selskaper der deltakerne har begrenset ansvar.

Utvalget foreslår en videreføring av gjeldende unntak fra revisorloven ved revisjon i stat, fylke og kommune «med mindre annet er bestemt». Utvalgets flertall foreslår imidlertid å oppheve adgangen til å gjøre unntak fra kravet om registrert eller statsautorisert revisor for kommunalt eide aksjeselskaper. Utvalget har i sin begrunnelse vist til henholdsvis hensynet til tilstrekkelige faglige kvalifikasjoner og hensynet til uavhengighet.

Etter gjeldende regnskapslov kan Kongen ved forskrift eller enkeltvedtak bestemme om og i tilfelle i hvilken utstrekning lovens bestemmelser skal gjelde for næringsvirksomhet som drives av stat eller kommune. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det foreslått å oppheve denne bestemmelsen. Det er lagt til grunn at offentlig eiet virksomhet som er organisert som regnskapspliktig foretak, bør følge de alminnelige regnskapsreglene uten særskilte unntak. Virksomhet som ikke er organisert som slikt foretak vil ikke omfattes av regnskapsplikten. Det bør etter departementets oppfatning være samsvar mellom regnskapsplikt og revisjonsplikt også for næringsvirksomhet som drives i statlig, fylkeskommunal og kommunal regi.

Departementet er enig med utvalget i at bl.a. hensynet til tilstrekkelige faglige kvalifikasjoner tilsier at det stilles krav til registrert eller statsautorisert revisor i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper uavhengig av eierforholdene. Det vises i denne forbindelse til NOU 1996:3 s. 161 om ny aksjelovgivning der aksjelovutvalget gir uttrykk for tilsvarende vurdering.

Dette er ikke til hinder for at en godkjent registrert eller statsautorisert revisor som arbeider innen kommune- eller fylkesrevisjon i utgangspunktet vil kunne revidere årsregnskap for revisjonspliktige på lik linje med andre godkjente revisorer. Vedkommende vil da ha de samme kvalifikasjoner og være underlagt tilsyn på lik linje med godkjente revisorer generelt. Det avgjørende blir imidlertid om vedkommende vil kunne oppfylle de generelle krav som må stilles til revisors objektivitet og uavhengighet.

Departementet legger til grunn at åttende selskapsdirektiv gir avtalepartene relativt vidt skjønn når det gjelder å fastsette krav til revisors uavhengighet i nasjonal lovgivning. Departementets nærmere vurdering av kravene til uavhengighet fremgår i kap. 7 i proposisjonen.

Departementet foreslår etter dette at regnskapspliktige foretak som eies av stat, fylke og kommuner skal revideres av godkjent registrert eller statsautorisert revisor på lik linje med foretak med andre eierkonstellasjoner. Den nye aksjelovens hjemmel for å gjøre unntak fra dette kravet foreslås opphevet. Et unntak for statlig, fylkeskommunal og kommunal virksomhet som ikke er organisert som regnskapspliktig foretak følger implisitt av den foreslåtte hovedre-

gelen idet slik virksomhet ikke vil være regnskapspliktig etter regnskapsloven. Departementet foreslår således ingen endring i forhold til gjeldende rett og utvalgets forslag når det gjelder revisjon av forvaltningsvirksomhet. Slik virksomhet vil som etter gjeldende regler falle utenfor revisorlovens regler om revisjon. Departementet viser for øvrig til at det i forskrift 13. august 1997 om kvalifikasjonskrav for kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon er fastsatt at det i kommune-, fylkes- og distriktsrevisjon skal være ansatt minst en registrert eller statsautorisert revisor.

Utvalget har foreslått at revisjonsplikten skal reguleres i regnskapsloven. Departementet viser til at revisjonsplikten i dag fremgår av revisorloven. Departementet er av den oppfatning at dagens løsning er hensiktsmessig og gir en bedre systematikk i regelverket, enn om regulering av revisjonsplikten ble tatt ut av revisorloven og lagt til regnskapsloven. Revisjonsplikten foreslås følgelig fortsatt regulert i revisorloven.

Komiteens merknader

Komiteen er enig i departementets vurdering om at bl.a. hensynet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet tilsier at unntakene fra revisjonsplikten blir færrest mulig. Komiteen slutter seg til at revisjonsplikten i all hovedsak videreføres som i dag, og at den som tidligere skal knyttes opp mot plikten til å avlegge årsregnskap, jf. ny regnskapslov § 1-2.

Komiteen merker seg at departementet foreslår at den nye aksjelovens hjemmel for å gjøre unntak for kravet til registrert eller statsautorisert revisor i regnskapspliktige foretak som eies av stat, fylke og kommuner, oppheves. En slik innstramming i forhold til någjeldende regler vil få konsekvenser for arbeidsoppgaver kommune- og fylkesrevisjonene i dag utfører.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti, viser til at det avgjørende må være at kravene til revisors kompetanse innfris og at vedkommende tilfredsstillende krav som må stilles til revisors objektivitet og uavhengighet. Det sikres etter flertallets oppfatning best ved at kravene til revisors kompetanse i regnskapspliktige virksomheter er de samme uavhengig av hvem som står som eier. Flertallet merker seg for øvrig at forslaget ikke er til hinder for at godkjent registrert eller statsautorisert revisor som arbeider i fylkes- eller kommunerevisjonen kan påta seg revisjon av regnskapspliktige på linje med andre godkjente revisorer, forutsatt at de oppfyller de krav som stilles til revisors objektivitet og uavhengighet.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til brev til komiteen fra Kommunenes Sentralforbund datert 30. november 1998. Her heter det at

«I de senere år har kommunene innledet en reform av sitt forvaltningsapparat. Man organiserer forvaltningens forskjellige virksomheter i selvstendige selskaper. Vi kan derfor forvente at en stadig større andel av kommunal virksomhet i fremtiden vil drives som aksjeselskaper. Det er nedlagt betydelig arbeid de senere år i å bygge opp kompetanse og uavhengighet innenfor kommunal revisjon for å møte denne utvikling. Lovforslaget kan få betydelige negative konsekvenser for kommuneforvaltningen og for den kommunale revisjon.»

Videre skriver Kommunenes Sentralforbund:

«Verken NOU 1997:9 eller Ot.prp. 75 tar opp follow-up for kommuneforvaltning og kommunal revisjonsvirksomhet av forslaget om å oppheve dispensasjonsadgangen til diskusjon. Likevel slutter departementet seg til utvalgets forslag om å oppheve dispensasjonsadgangen uten noen reell begrunnelse. Departementet inviterer Stortinget til å gjøre et vedtak som kan ha vidtrekkende følger for kommunal forvaltning på grunnlag av løst begrunnende påstander om kommunerevisors uavhengighet og uten å diskutere de mulige konsekvenser av vedtaket for kommunene.»

Disse medlemmer viser også til brev til komiteen fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF), datert 19. oktober 1998 hvor de viser til at både Kommunal- og regionaldepartementet, KS, LO/Norsk Kommuneforbund, YS og NKRF ønsker at kommunene fortsatt skal ha fri anledning til å velge kommune-, fylkes- eller distriktsrevisjon som revisorer i de kommunale aksjeselskapene. De skriver at:

«Norges Kommunerevisorforbund mener det er både faglige og formelle grunner til at kommunen bør ha denne valgmuligheten. Dessuten kan det være ønskelig for kommunene å ha samme revisor for forvaltningen som for de kommunale selskapene. Finansdepartementets begrunnelse for å ekskludere kommunal revisjon er knyttet til kompetanse og uavhengighet. Når det gjelder kompetanse har KRD, etter at saken var på høring, stilt kvalifikasjonskrav til kommunal revisjon på linje med det som kreves for revisjon av private selskaper, dvs. at alle kommunale revisjonsheter skal ha minst en registrert eller statsautorisert revisor.»

Videre skriver NKRF:

«Når det gjelder uavhengighetsspørsmålet må vi be om nytenkning. Kommunal revisjon er underlagt og arbeider etter de samme etiske prinsipper og standarder/normer som gjelder for privat revisjon. Uavhengighetsproblematikken i denne sammenheng blir knyttet til hvorvidt man kan ha tillit til at kommunale revisorer er uavhengige i forhold til det selskapet de blir valgt som revisor for. Eierne av et kommunalt aksjeselskap er kommunestyret (utgjør flertallet), hvor det sitter politikere fra de forskjellige partiene. Ingen av disse har personlige eierinteresser i dette selskapet....Når kommunestyrene ønsker å velge oss som re-

visor for disse selskapene, nettopp på grunn av tillit til kommunens egen revisor, bør de ha anledning til det.»

Disse medlemmer deler konklusjonene som framkommer i brevene fra Kommunenes Sentralforbund og Norges Kommunerevisjonsforbund. Vi kan ikke se at verken kompetansekrav eller uavhengighetshensyn tilsier at kommunene skal fratras muligheten til fritt å kunne velge kommunal eller fylkeskommunal revisjon av sine aksjeselskaper.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 2-2 tredje ledd skal lyde:

Kongen kan i forskrift eller i det enkelte tilfelle gjøre unntak fra plikten etter første ledd til å ha registrert eller statsautorisert revisor og kan på samme måte bestemme at i et selskap der én eller flere kommuner har mer enn femti prosent av stemmene, kan kommune- eller fylkesrevisjonen velges som revisor. Bestemmelsen i kapittel 6 om revisors taushetsplikt og opplysningsplikt gjelder i så fall tilsvarende.»

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre mener det er en styrke at vi har klart å holde en god og omfattende offentlig revisjon her i landet. Ved å oppheve adgangen til å gjøre unntak fra kravet om registrert eller statsautoriserte revisorer for kommunalt eide aksjeselskaper, innskrenkes unntakene i revisorloven både med hensyn til habilitetskrav og kvalifikasjonskrav. Likevel vil ikke dette hindre fylkesrevisjon og kommunal revisjons foretak å revidere kommunale AS bare de organiserer seg slik at de tilfredsstiller habilitetskravene og kvalifikasjonskravene. Interkommunale revisjonsselskap vil kunne oppfylle habilitetskravene i forhold til å kunne revidere kommunale AS. På sikt vil omorganisering av offentlig revisjon som gir økt habilitet på dette området gjøre offentlig revisjon mer attraktiv faglig. Å stille samme habilitetskrav til offentlig revisjon av kommunale og fylkeskommunale aksjeselskaper vil etter disse medlemmers syn på sikt styrke den offentlige revisjonen i Norge.

Komiteen har for øvrig ingen merknader.

3.2 Plikt til å la revisjonen utføres av godkjent revisor

3.2.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisjonsplikten innebærer at den revisjonspliktige skal la «årsoppgjør og regnskaper» revideres av en eller flere registrerte eller statsautoriserte revisorer, jf. revisorloven §§ 3 og 6. Dette betegnes i proposisjonen her som lovbestemt eller finansiell revisjon. Omfan-

get av revisjonen er nærmere omtalt i kap. 5 i proposisjonen.

Det stilles høyere krav til å få bevilling som statsautorisert revisor enn for å bli opptatt som registrert revisor i revisorregisteret. For å bli opptatt i revisorregisteret må vedkommende bl.a. ha bestått revisoreksamen, og ha minst 2 års forskjelligartet praksis i revisjonsarbeid her i landet, jf. revisorloven § 11 første ledd. For å få bevilling som statsautorisert revisor må vedkommende bl.a. ha bestått høyere revisoreksamen og ha minst to års ulikeartet praksis i revisjonsarbeid hvorav minst ett år her i landet, jf. § 11 tredje og fjerde ledd.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder plikt til å la revisjonen utføres av godkjent revisor.

Departementet legger til grunn at det skal videreføres en plikt for regnskapspliktige/revisjonspliktige til å la årsregnskapet revideres av godkjent revisor. De krav loven oppstiller for godkjenning slik som krav til utdanning, praksis, vandel m.m. er med på å sikre at revisor er egnet til å gi en uavhengig bekreftelse på at den revisjonspliktiges årsregnskap er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. Også lovens øvrige krav f.eks. til uavhengighet og tilsyn m.v., bidrar til å sikre kvaliteten på revisors arbeid. Samtlige høringsinstanser som har uttalt seg er positive til en videreføring av denne plikten.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgflertallets forslag å videreføre ordningen med to revisorkategorier, henholdsvis registrert og statsautorisert revisor. Kravene for å bli godkjent som henholdsvis registrert og statsautorisert revisor er nærmere omtalt i kap. 6 i proposisjonen.

Når det gjelder kravet om statsautorisert revisor i visse foretak ser departementet at det kan stilles spørsmål ved hensiktsmessigheten av å opprettholde et slikt krav i tråd med dagens ordning. Som nevnt av utvalgets mindretall stilles det ikke nødvendigvis andre innholdsmessige krav til revisjon av store selskaper enn av små selskaper. Videre legges de samme revisjonsstandarder til grunn av begge revisorkategorier. Begge revisorgrupper har i dag felles krav om etterutdannings-/fornyingsordninger i regi av sine foreninger og er underlagt kvalitetskontroll gjennom foreningene og offentlig tilsyn. Det vises for øvrig til at revisorer fra andre EØS-land som ikke har begrensninger i eget land på hvilke foretak de kan revidere, vil kunne få adgang til å revidere på høyeste nivå her i landet selv om deres kompetanse kun tilsvarende den som registrerte revisorer har.

Departementet viser på den annen side til utvalgets vurdering av at selskaper som er børsnoterte eller er av en viss størrelse må antas være mer komplisert å revidere enn de fleste små foretak. Departementet legger vekt på at det ofte vil være større verdier involvert

og dermed større risiko for negative virkninger ved eventuelle feil fra revisors side ved revisjon av slike selskaper.

Særlig når det gjelder børsnoterte foretak ser departementet et større behov for krav om revisor med et høyt kompetansenivå. Markedsmessige hensyn tilsier at disse foretakenes regnskaper og revisjonen av regnskapene holder et høyt kvalitetsnivå.

Som fremgår i kap. 6 foreslår departementet ingen utvidelse av det alminnelige revisorstudiet. En statsautorisert revisor vil således etter departementets forslag fortsatt ha 1 1/2 år lenger utdanning enn en registrert revisor. Dette taler etter departementets syn for å forbeholde den antatt vanskeligste revisjonen for de statsautoriserte revisorene. Departementet antar derfor etter en helhetsvurdering at det er grunn til fortsatt å stille krav om statsautorisert revisor for visse foretak.

Departementet finner grunn til å påpeke at det forhold at utenlandske revisorer vil kunne få adgang til å revidere på høyeste nivå her i landet kun med en kompetanse som tilsvarer den som registrerte revisorer har, ikke i seg selv bør tillegges avgjørende vekt som argument mot å beholde to godkjeningsnivåer. Departementet har ikke grunnlag for å vurdere hvor aktuelt det vil være for utenlandske revisorer å søke autorisasjon i Norge. Etter gjeldende regler har det hittil kommet få søknader. Departementet mener dessuten det er grunn til å anta at en del land, på bakgrunn av at EØS-retten kun stiller minimumskrav til revisors kompetanse, vil kreve kompetanse utover den som tilsvarer den kompetanse registrerte revisorer har her i landet. Det vises i denne sammenheng til at det både i Sverige og Danmark finnes to revisorkategorier. Videre må utenlandske revisorer etter lovforslaget gjennomgå en såkalt egnethetsprøve før de kan gis adgang til å utføre revisjon her i landet. Prøven skal dokumentere at vedkommende har tilstrekkelig innsikt i norske lovregler, språk m.v. slik at revisjonen kan utføres innen de fastsatte rammer. Det kan også påpekes at de utenlandske revisorene vil ha full adgang til på eget initiativ å gjennomgå høyere revisorstudium.

Utvalget har foreslått at kravet om statsautorisert revisor knyttes til «store foretak», slik disse er definert i NOU 1995:30 Ny regnskapslov § 1-4 første ledd punkt 1 og 4. Utvalget mener at eventuelle særlige kvalifikasjonskrav for revisorer utfra spesielle bransjer eller organisasjonsformer bør fremgå av de lover som regulerer de aktuelle virksomhetene. Utvalgets forslag vil omfatte regnskapspliktige med salgssinnpekt eller balansesum over 200 mill. kroner eller mer enn 200 ansatte og regnskapspliktige som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning etter nærmere bestemmelser av departementet.

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) om lov om årsregnskap m.v. § 1-5 er «store foretak» foreslått definert som:

1. allmennaksjeselskaper,

2. regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, eller
3. regnskapspliktige som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning etter nærmere bestemmelse gitt av departementet.

Departementet mener plikten til å la årsregnskapene revideres av statsautorisert revisor bør gjelde for store foretak slik disse er definert i forslaget til ny regnskapslov § 1-5, jf. lovforslaget § 2-2 første ledd.

I forhold til utvalgets forslag vil enkelte regnskapspliktige falle utenfor kravet om statsautorisert revisor, ettersom definisjonen av store foretak etter departementets forslag ikke omfatter enhver regnskapspliktig som har salgssinntekt eller balansesum som overstiger 200 mill. kroner eller mer enn 200 ansatte. På den annen side medfører departementets forslag en utvidelse i forhold til utvalgets forslag, i det alle regnskapspliktige som faller inn under definisjonen av store foretak, vil få plikt til å benytte statsautorisert revisor. I utvalgets forslag var børsnoterte selskaper og allmennaksjeselskaper holdt utenfor. Utvalget synes å begrunne dette med at eventuelle særlige krav til revisor bør fremgå av «de respektive spesiallover knyttet til organisasjonsformer eller bransjer». Med den nære kopling som foreslås mellom regnskapsplikt og revisjonsplikt, kan departementet ikke se grunn til å la kravet til statsautorisert revisor fremgå av ulike regelverk på denne måten.

Ettersom alle allmennaksjeselskaper foreslås underlagt krav til statsautorisert revisor, foreslår departementet å oppheve allmennaksjeloven § 7-2 hvor kravene til statsautorisert revisor er knyttet til antall ansatte samt børsnotering av selskapets aksjer eller obligasjoner.

Når det gjelder adgangen til å la revisjonen utføres av et godkjent revisjonsselskap og revisjonsselskapets plikt til å utpeke en ansvarlig revisor som oppfyller kvalifikasjonskravene for hvert oppdrag, jf. lovforslaget § 2-2 annet ledd, vises det til omtale i pkt. 6.10.

Departementet viser for øvrig til at krav til statsautorisert revisor i foretak innenfor spesielle bransjer eller for spesielle organisasjonsformer også vil kunne fremgå av særlover, jf. f.eks. forsikringsvirksomhetsloven og forretningsbankloven.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens vurderinger i forhold til revisjonsplikt og til forslag om videreføring av to revisorkategorier, henholdsvis registrert og statsautorisert revisor. Komiteen merker seg at dette også er i tråd med anbefalingene både fra Revisorlovutvalget og en samlet revisjonsbransje.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, ser i likhet med Regjeringen, at det kan stilles be-

rettigede spørsmål ved hensiktsmessigheten av å videreføre kravet om statsautorisert revisor i visse foretak. Både norske registrerte og statsautoriserte revisorer innehar høy revisjonsfaglig kompetanse, og begge kategorier tilfredsstiller det åttende selskapsdirektivs krav for å kunne påta seg revisjon for ethvert selskap innen EU/EØS-området. Flertallet kan ikke se at det i proposisjonen anføres avgjørende argumenter som taler for å legge andre og høyere standarder enn direktivets til grunn for revisorers rett til yrkesutøvelse i Norge. Tvert imot er det en rekke argumenter som taler for lovmessig likestilling. Flertallet vil peke på følgende forhold:

I henhold til Norges forpliktelser gjennom EØS-avtalen vil i prinsippet enhver revisor fra EU/EØS-området, og som tilfredsstiller åttende selskapsdirektivs krav til utdanning/praksis, måtte gis adgang til å revidere på høyeste nivå i Norge. (I de tilfeller hvor en i europeiske land opererer med to revisorkategorier med ulike rettigheter, henger det sammen med at den ene revisorgruppen, evt. store deler av denne, ikke tilfredsstiller direktivets krav til formell utdanning.) Tilsvarende vil norske registrerte revisorer som tilfredsstiller direktivets krav, måtte gis like rettigheter i øvrige land i EU/EØS-området.

I praksis skiller ikke markedet mellom registrerte og statsautoriserte revisorer, men mellom store og små revisjonsselskap. Store selskap med grenseoverskridende virksomhet, internasjonale forgreninger og komplekse regnskapsmessige forhold vil naturlig velge et revisjonsselskap med et stort revisjonsfaglig miljø, høyt utviklet spisskompetanse og et godt utbygd internasjonalt nettverk. For slik virksomhet er ikke små revisjonsselskap, det være seg statsautoriserte eller registrerte, aktuelle som valgt revisor.

De innholdsmessige krav til revisjonen er ikke andre for store enn for små selskaper. De to revisorkategorier er underlagt de samme, strenge yrkesetiske regler. Både NRRF og NSRF deltar i utformingen av revisjonsstandardene som legges til grunn av begge revisorkategorier. Revisorforeningenes kvalitetskontrollsystemer og krav til kvalitet og omfang på etterutdanning, er identiske. Også de krav som stilles av den eksterne kontrollmyndighet, Kredittilsynets revisor-tilsyn, er de samme for begge revisorkategorier.

Den norske revisorutdanningen har gjennom hele 70, 80 og 90-tallet ligget på et annet og vesentlig høyere nivå enn i eksempelvis Sverige, Finland og Danmark, hvor mange av de som titulere seg registrert revisor i praksis ikke tilfredsstiller direktivets krav.

En samlet norsk revisjonsbransje stiller seg bak kravet om at registrerte og statsautoriserte revisorer

bør gis samme formelle rettigheter til utøvelse av yrket.

Flertallet kan ikke se at den avgrensning Regjeringen gjør for hvilke selskaper som plikter å ha statsautorisert revisor er spesielt presis. Det er ikke gitt at alle almennaksjeselskaper er kompliserte og at aksjeselskap m.v. per definisjon er ukompliserte. Det er heller ikke uten videre lett å se hvor det går logiske grenser for hvilke selskaper som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning, og hvorfor enkelte revisorer skal ekskluderes fra å revidere disse. Flertallet er enig med Regjeringen i at det kan være forhold som taler for at det stilles særlig krav til revisjonskompetansen i forhold til børsnoterte selskaper. Det er imidlertid heller ikke her gitt at dette bør materialisere seg i et krav til revisors tittel, men snarere til revisjonsselskapets kapasitet og samlede kompetanse. Hvorvidt det skal stilles krav om dette er en vurdering som bør tilligge Oslo Børs. Det synes i denne sammenheng naturlig at slike krav hjemles i børsforskriften og ikke i herværende lov.

Flertallet mener så vel de praktiske som mer prinsipielle sider av saken taler for at kravet til statsautorisert revisor i visse foretak avvikles. En videreføring og skjerping av dette kravet, slik Regjeringen går inn for, forsterker etter flertallets oppfatning et kunstig skille mellom to grupper i samme yrke som begge innehar formell kompetanse til å utføre tjenestene.

I tråd med dette foreslås det at lovforslagets § 2-2 første ledd annet punktum utgår.

En konsekvens bør være at krav om statsautorisert revisor innenfor spesielle bransjer eller for spesielle organisasjonsformer som fremgår av særlovgivning, for eksempel forsikringsselskaper, forretningsbanker, finansieringsforetak, statsforetak, næringsdrivende stiftelser, AS Vinmonopolet, Norges Postbank, Statens postselskap, Statens jernbanetrafikkselskap m.v., må endres.

Flertallet viser til brev fra finansministeren 4. november 1998 hvor det fremgår at eventuelle endringer i aktuelle særlover i forbindelse med at Stortinget nå vedtar ny revisorlov bør utredes nærmere.

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre mener det bør være viktig å opprettholde gjeldende krav om statsautorisert revisor i visse foretak. Det har vært hevdet at det ikke er nødvendig med formelle regler og krav på dette punkt da markedet vil ordne dette selv. I så fall er kravet ikke problematisk i praksis. Likevel er det viktig gjennom lovgivningen å gi

signal om at økt kompleksitet fordrer økt kompetanse. Krav om høyeste utdanning for å kunne revidere visse virksomheter vil også være et incitament til å ta høyere utdanning.

Disse medlemmer viser til innholdet i de nye aksjelovene sammenholdt med forslaget til revisorloven, vil en se at visse utvidelser og begrensninger i kravet til å ha statsautorisert revisor. En utvidelse vil være at alle foretak med børsnoterte finansielle instrumenter omfattes av kravet, ikke bare selskaper med børsnoterte aksjer. Dette vil bl.a. medføre at sparebanker med børsnoterte grunnfondsbevis må ha statsautorisert revisor, i motsetning til i dag. På den annen side vil det ikke lenger stilles krav om statsautorisert revisor i aksjeselskap.

Disse medlemmer vil videre presisere at lovforslaget ikke uten videre gir revisorer med godkjenning fra andre EØS-land anledning til å revidere på høyeste nivå her i landet selv om de oppfyller direktivets krav. Det er bare revisorer fra hjemland som kun har et godkjenningsnivå eller flere godkjenningsnivåer der alle kan revidere alle foretakstyper at revisor fra EØS-området må godkjennes på Norges høyeste nivå. Videre vil adgangen for utenlandske revisorer til å revidere norske revisorpliktige foretak være avhengig av at de avlegger en egnethetsprøve her i landet, jf. lovforslaget § 3-6. Dessuten vil de måtte fylle de samme generelle krav til vandel og evnen til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller som norske revisorer.

Disse medlemmer tar opp Regjeringens forslag til revisorlovens § 2-2 første ledd annet punktum.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 2-2 første ledd annet punktum skal lyde:

For foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-5, skal årsregnskapet revideres av minst en statsautorisert revisor.»

4. REVISJONENS OMFANG OG UTFØRELSE M.V.

4.1 Revisjonens omfang og utførelse

4.1.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

Etter revisorloven § 6 skal revisor i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk granske bedriftens årsoppgjør og regnskaper og «behandlingen av

dens anliggender for øvrig». Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til bedriftens fordringshaver, innehavere eller deltakere, ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov. Gjeldende aksjelov § 10-7 første ledd inneholder en tilnærmet identisk bestemmelse. I de nye aksjelovene § 7-6 er gjeldende bestemmelse erstattet med en henvisning til at revisjonen skal utføres i samsvar med regler fastsatt i eller i medhold av revisorloven og for øvrig slik god revisjonsskikk fastsetter.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisjonens omfang og utførelse.

4.1.2 Departementets vurdering

4.1.2.1 Generelt om revisjonens formål og innhold

Sammendrag

Departementet er enig med utvalget i at det er behov for å klargjøre at den revisjon som skal være regulert i revisorloven, er godkjent revisors vurdering av den revisjonspliktiges årsregnskap og årsberetning (finansiell revisjon). Revisors hovedoppgave er å kontrollere årsregnskap og årsberetning og vurdere om det gis dekkende og relevant informasjon i samsvar med regnskapslovgivningen. Departementet foreslår i samsvar med gjeldende rett og utvalgets forslag at revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. lovforslaget § 5-1 første ledd. Henvisningen til god regnskapsskikk som finnes i gjeldende bestemmelse, anses ikke nødvendig idet det følger av forslaget til ny regnskapslov at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk.

Departementet foreslår videre at revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Plikten til å sørge for ordentlig registrering m.v. vil fremgå av forslaget til ny regnskapslov kap. 2 om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Departementets forslag anses å være i samsvar med gjeldende rett.

Det følger av forslaget til ny regnskapslov § 2-1 at registrering av opplysninger om transaksjoner og andre disposisjoner skal omfatte alle opplysninger som har betydning for utarbeiding av årsregnskap og «annen regnskapsrapportering som følger av lov eller forskrift (pliktig rapportering)». Departementet anser det derfor ikke nødvendig med noen presisering i forsla-

get til ny revisorlov av at revisor skal se til at regnskapsføringen er innrettet på en måte som «sikrer grunnlaget for foretakets lovpålagte rapportering».

I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) Regnskapsloven foreslås det at årsregnskapet og årsberetningen skal utgjøre separate deler og ikke en helhet som etter gjeldende regler. Dette reiser spørsmål om i hvilken grad revisor skal revidere også årsberetningen. Utvalget har ikke tatt opp dette i forbindelse med drøftelsen av revisjonens omfang. Utvalget har imidlertid foreslått at revisjonsberetningen skal inneholde revisors uttalelse om hvorvidt årsberetningen er konsistent med årsregnskapet. Som det fremgår i pkt. 5.5 mener departementet at det bør legges opp til et større samsvar mellom kravene til revisjonens innhold og revisors plikter, og hva revisor skal bekrefte i sin beretning, enn det utvalget har gjort. I forslaget til ny regnskapslov § 3-3 er det foreslått at årsberetningen bl.a. skal inneholde en utfyllende redegjørelse for årsregnskapet dersom en slik redegjørelse er av betydning for å bedømme stilling og resultat. Det skal videre gis nærmere spesifiserte opplysninger om forutsetningen for fortsatt drift. Årsberetningen skal også inneholde forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap. Etter departementets syn er de nevnte forhold av en slik art at de bør omfattes av revisjonen. Departementet foreslår derfor at revisor skal vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet og forutsetningen om fortsatt drift, samt forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter. Det foreslås videre at revisor skal påse at slike opplysninger i årsberetningen er konsistent med årsregnskapet. Når det gjelder øvrige opplysninger som etter forslaget til ny regnskapslov skal fremgå av årsberetningen, antar departementet at det ikke er behov for revisjon av disse. Dette gjelder opplysninger om den regnskapspliktiges framtidige utvikling, opplysninger om arbeidsmiljøet og miljøinformasjon som revisor normalt ikke har tilstrekkelig grunnlag for å kunne uttale seg om og som det heller ikke faller naturlig inn under revisors område å uttale seg om.

Departementet støtter utvalgets syn på at revisjonen bør ha som formål å bidra til å forebygge misligheter og feil. Departementet anser det som viktig at det kommer klart frem i loven at revisor har en selvstendig oppgave i forhold til å bidra til å forebygge ulike former for økonomisk kriminalitet. I RS 240 er det lagt til grunn at «misligheter» bl.a. kan omfatte manipulasjon, endring av regnskapsdata eller andre dokumenter, underslag av eiendeler, ufullstendig eller unnlatt registrering av transaksjoner, feilaktig bruk av regnskapsprinsipper m.v. Slike forhold kan være straffbare, men revisor er ikke forpliktet til å ta stilling til om det foreligger straffbare forhold. Departementet foreslår i samsvar med merknadene fra ØKOKRIM og Skattedirektoratet en bestemmelse om at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og av-

dekke misligheter og feil, jf. lovforslaget § 5-1 tredje ledd.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til at det i loven tas inn en bestemmelse om at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil, jf. forslaget § 5-1 tredje ledd. Komiteen merker seg at forslaget mer representerer en presisering av gjeldende rett enn innføring av et nytt prinsipp.

Komiteen har for øvrig ingen bemerkninger.

4.1.2.2 Kontroll med foretakets styrende organer

Sammendrag

Utvalgets flertall foreslår at revisor, i tillegg til revisjonen, skal ha plikt til å se etter om foretakets styrende organer har engasjert seg tilstrekkelig for å ivareta nærmere angitte lovbestemte plikter. Dette gjelder ledelsens plikt til å sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten, til å fastsette nødvendige virksomhetsplaner og budsjetter, til å holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling og til å påse at virksomheten, regnskapet og formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll.

En rekke av høringsinstansene, herunder Justisdepartementet, Oslo Børs, HSH, NSRF, NRRF og NHO, går mot flertallets forslag på dette punkt. Forslaget støttes på den annen side av bl.a. Kredittilsynet, Sparebankforeningen, Bankforeningen, ØKOKRIM og Konkursrådet.

Departementet er enig med utvalget i at revisor bør ha en oppgave i forhold til å påse at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Departementet foreslår i lovforslaget § 5-1 annet ledd en bestemmelse om dette i samsvar med gjeldende rett, jf. forskrift om revisjon og revisorer § 3-2 første ledd. Departementet legger som tidligere nevnt stor vekt på revisors rolle i arbeidet med å bekjempe økonomisk kriminalitet. Forslaget om å videreføre revisors plikt til å se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte anses som et viktig virkemiddel i så måte.

Departementet finner imidlertid ikke å kunne slutte seg til utvalgsflertallets forslag om ytterligere lovfastsatte tilleggsplikter for revisor. Departementet slutter seg til de høringsinstansene som mener at utvalgets forslag vil skape en uklar ansvarsdeling mellom foretakets styrende organer og revisor. Departementet kan ikke se at utvalget i sitt forslag har foretatt noen nærmere vurdering av ansvarsfordelingen mellom den revisjonspliktige og revisor på dette punktet. Dette gjelder f.eks. den plikt revisor foreslås å ha til å se etter at ledelsen har engasjert seg tilstrekkelig for å

fastsette de nødvendige virksomhetsplaner og budsjetter. Slik departementet ser det er dette plikter som gjelder virksomhetenes (interne) organisering som ikke er knyttet til økonomiforvaltningen. Etter departementets syn hører det ikke naturlig under revisors ansvarsområde å kontrollere ledelsens beslutninger på dette området. En nær tilknytning mellom revisjonspliktiges ledelse og revisor når det gjelder ledelsens plikter vil kunne komme i konflikt med de krav som foreslås når det gjelder revisors uavhengighet. Det vises til nærmere omtale i kap. 7 i proposisjonen.

Departementet finner etter dette ikke å kunne gå inn for at revisors plikter i forhold til å kontrollere den revisjonspliktiges lovbestemte plikter gjennom loven utvides til å omfatte andre forhold enn de som direkte gjelder formuesforvaltningen. Departementet vil for øvrig understreke at selv om ikke revisor pålegges noen kontrollplikt, vil misligheter og feil hos ledelsen kunne være blant de forhold revisor må påpeke overfor den revisjonspliktige dersom dette avdekkes i forbindelse med revisjonsoppdraget. Det vises til nærmere omtale i pkt. 5.2. Departementet viser for øvrig til RS 250 om vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper, der det bl.a. fremgår at «når revisjon planlegges og utføres, og når resultatene av revisjonen vurderes og rapporteres, må revisor være oppmerksom på at det kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene om foretaket bryter lover og forskrifter.»

Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller administrerende direktør, skal det etter gjeldende aksjelov § 10-9 tredje ledd gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen. Bestemmelsen er videreført i de nye aksjelovene. ØKOKRIM viser i sin høringsuttalelse til at plikten til å undersøke om det foreligger ansvarsbetingende forhold har falt ut av lovutkastet og at det er et viktig punkt. Departementet viser til at utvalget har kommet til at det ikke bør fastsettes en slik plikt, jf. utvalgets vurdering som er gjengitt i pkt. 5.5.3. Utvalget uttaler bl.a. (NOU 1997:9 s. 117):

«Det understrekes imidlertid at rapporteringsplikten måtte gjelde forhold som revisor har fått kjennskap til under utførelsen av sine plikter. Han bør derfor i alle fall ikke pålegges en spesiell plikt til å granske om slike forhold er til stede, kun en generell aktsomhetsplikt og plikt til å vurdere om det foreligger spesielle risiki, jf. for øvrig kap. 8.5.2.2.»

Departementet er enig med utvalget i at revisor ikke bør ha en særskilt undersøkelsesplikt når det gjelder forhold som kan medføre ansvar for den revisjonspliktiges ledelse m.v. Som det fremgår i pkt. 5.2 vil imidlertid forhold som kan føre til ansvar for revisjonspliktiges ledelse, være blant de forhold revisor skal påpeke overfor den revisjonspliktige dersom dette avdekkes i forbindelse med revisjonsoppdraget. Departementet foreslår dessuten en videreføring av

gjeldende regler om at slike forhold skal omtales i revisjonsberetningen, jf. lovforslaget § 5-6 som er nærmere omtalt i pkt. 5.5 i proposisjonen.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

K o m i t e e n viser til § 5-1 siste ledd som presiserer at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil. Revisor har gjennom hele revisjonssyklusen ansvar for å påpeke ovenfor den revisjonspliktige misligheter og feil han oppdager ved utførelse av sitt revisjonsoppdrag.

4.1.2.3 Utførelse av revisjonen

Sammendrag

Departementet ser, i likhet med utvalget, behov for at det i loven fastsettes visse generelle bestemmelser om revisjonens utførelse. Departementet foreslår imidlertid en noe annen utforming av bestemmelsen enn det utvalget har foreslått. Utvalgets forslag er basert på standarder utarbeidet av NSRF. Departementet antar at de standarder som utvalget har bygget sitt forslag på ikke til enhver tid nødvendigvis vil utgjøre de viktigste hovedpunktene i den rettslige standarden god revisjonsskikk. Departementet foreslår at det fastsettes en mer generell bestemmelse om at revisjonen skal utføres etter beste skjønn og at revisor skal vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil, jf. lovforslaget § 5-2 første ledd. En slik bestemmelse er i samsvar med utvalgets forslag bortsett fra at utvalget har lagt til grunn at det bare er risikoen for «vesentlig» feilinformasjon som skal vurderes. Departementet legger til grunn at også risikoen for annen feilinformasjon i regnskapet bør vurderes av revisor. I samsvar med utvalgets forslag foreslås det imidlertid at revisor bare skal ha plikt til å påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av «vesentlig» betydning for årsregnskapet.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets forslag at revisor skal utføre sin virksomhet i samvar med god revisjonsskikk, jf. lovforslaget § 5-2 annet ledd. Departementet legger til grunn at krav til god revisjonsskikk skal ha en supplerende funksjon i forhold til lovens øvrige bestemmelser. Det vil ikke kunne gjøres unntak fra lovens øvrige bestemmelser i form av standarder for god revisjonsskikk. Etter departementets syn innebærer forslaget en klargjøring i forhold til gjeldende regler på dette punkt. Det vises i denne forbindelse til revisorloven § 6 der det er fastsatt at revisor «i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk» skal granske bedriftens årsoppgjør m.v. Etter departementets forslag vil bestemmelser om re-

visjonens innhold fullt ut følge av loven, mens de foreslåtte regler om hvordan revisjonen skal utføres, vil kunne suppleres av god revisjonsskikk.

Departementet legger til grunn at revisor bør ha plikt til å utføre all sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. Bestemmelsen bør ikke begrenses til å omfatte revisjon av årsregnskap for revisjonspliktig. Departementet viser i denne forbindelse til at det følger av RS 120 - «Rammeverk for standarder for revisjon og beslektede tjenester» at revisjonsstandardene med de nødvendige tilpasninger også skal anvendes ved revisjon av annen informasjon enn regnskaper og ved utførelsen av «beslektede tjenester».

Departementet viser til at vesentlige deler av utvalgets forslag som ikke foreslås tatt inn i bestemmelsen om revisjonens utførelse, etter departementets syn allerede er dekket av andre bestemmelser i lovforslaget. Når det gjelder utvalgets forslag om å kreve at revisor skal vurdere sin uavhengighet, kompetanse etc., vil dette være en plikt som følger av lovforslagets kap. 4 om revisors uavhengighet og objektivitet. Den foreslåtte bestemmelsen om at revisor skal vurdere om regnskapsføringen er ordnet på betryggende måte er allerede dekket gjennom den foreslåtte bestemmelse om revisjonens innhold.

Finansdepartementet slutter seg til Justisdepartementet som i sin høringsuttalelse har påpekt at det bør komme klarere frem at den revisjonspliktige har plikt til å sørge for at revisor får de opplysninger og den bistand vedkommende krever for å kunne utføre sitt oppdrag. Det foreslås på denne bakgrunn en bestemmelse om at revisjonspliktig skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser vedkommende finner nødvendig samt gis adgang til de opplysninger vedkommende krever for utførelsen av sitt oppdrag, jf. lovforslaget § 5-2 tredje ledd.

Komiteens merknader

Komiteen merker seg at Regjeringen fraviker Revisorlovutvalgets forslag om å legge den rettslige standard god revisjonsskikk til grunn for revisjonens utførelse, jf. § 5-2 første ledd første punktum. I stedet introduseres en generell bestemmelse om at revisjonen skal utføres «etter beste skjønn», uten at begrepet gis et konkret og utvetydig innhold. Komiteen forstår forslaget slik at det i begrepet «etter beste skjønn» ikke åpnes for at revisor skjønnsmessig skal kunne avvike fra god revisjonsskikk, dvs. skjønnsmessig innskrenke revisjonen, og at det ikke implisitt ligger en forståelse av at «etter beste skjønn» ikke tilfredsstillende god revisjonsskikk. I forhold til en slik forståelse vil begrepet «etter beste skjønn» være å tolke påbyggen- de i forhold til god revisjonsskikk. Komiteen merker seg at departementet i brev av 8. oktober 1998 til komiteen underbygger en slik forståelse. Det heter her bl.a.:

«(...) Begrepet «etter beste skjønn» i lovforslagets § 5-2 første ledd kan i noen grad ses som en erstatning for lovutvalgets forslag om at revisor skulle «planlegge og gjennomføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning» og

(...) Kravet til at revisjonen skal utføres «etter beste skjønn» vil komme i tillegg til kravet til «god revisjonsskikk.»

Komiteen merker seg for øvrig den distinksjon som fremkommer i henholdsvis Revisorlovutvalget og Regjeringens vurdering av vesentlighet jf. lovforslagets § 5-2 første ledd samt fjerde ledd pkt. 3. Dette spørsmålet er også reist av en rekke organisasjoner i komiteens høringer forut for behandlingen. Komiteen vurderer forslaget slik at det fra Regjeringens side ikke ligger et implisitt ønske om å endre omfanget av revisjonen, men at dette mer er å betrakte som en kodifisering av gjeldende praksis.

Komiteen slutter seg med disse bemerkninger til Regjeringens forslag til § 5-2 om revisors plikter.

4.2 Forhold som revisor skal påpeke overfor den revisjonspliktige (nummererte brev)

4.2.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 8 fjerde ledd skal forhold som revisor har påpekt overfor revisjonsklienten, inntas i brev som nummereres fortløpende. Dette gjelder også revisors begrunnelse for manglende pliktig underskrift etter ligningsloven § 4-5. Gjeldende aksjelov § 10-10 inneholder en identisk bestemmelse for aksjeselskaper. I de nye aksjelovene er det inntatt tilsvarende bestemmelser i § 7-9. Forskrift om revisjon og revisorer § 3-1 presiserer at revisor også skal redegjøre for årsaken til sin fratreden samt eventuelle mangler ved den interne kontroll i nummererte brev. Nummererte brev skal journalføres i en protokoll og oppbevares ordnet og betryggende sammen med protokollen.

EU-direktivene inneholder ingen krav om at visse forhold skal påpekes overfor revisjonsklienten og følgelig heller ingen regler om dokumentasjon av slike forhold i form av nummererte brev.

Det er i proposisjonen også redegjort for lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder forhold som revisor skal påpeke overfor den revisjonspliktige.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at revisor i samsvar med gjeldende rett bør ha plikt til å innta nærmere spesifiserte forhold i såkalte nummererte brev. Departementet mener det bør foretas et klart skille mellom de regler som skal inneholde krav om at revisor skal påpeke visse forhold overfor revisjonsklienten og regler om hvordan slike forhold skal påpekes og dokumenteres.

Departementet foreslår en egen bestemmelse om hvilke forhold revisor skal være pliktig til å påpeke overfor foretakets ledelse, jf. lovforslaget § 5-2 fjerde ledd. En slik bestemmelse er ny i forhold til gjeldende regler. Det er i dag ikke fastsatt krav til hvilke forhold revisor i sitt løpende arbeid skal påpeke overfor den revisjonspliktige. Dersom vedkommende påpeker forhold overfor den revisjonspliktige er det imidlertid fastsatt hvordan dette skal dokumenteres, i såkalte nummererte brev. Departementet anser det ikke tilfredsstillende at det etter loven er opp til revisor å vurdere hvilke forhold som bør tas opp med den revisjonspliktige.

Departementet foreslår etter dette at revisor skriftlig skal påpeke følgende forhold overfor den revisjonspliktige ledelse:

1. mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
2. feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen,
3. misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,
4. forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder,
5. begrunnelse for manglende underskrift ved bekræftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og
6. begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7-1.

Når det gjelder nr. 1 til 3 vil det følge av de foreslåtte bestemmelser om revisjonens innhold og revisors plikter at revisor har en selvstendig plikt til å påse at det ikke foreligger mangler m.v. som nevnt. Når det gjelder nr. 4 vil revisor etter forslaget ikke ha noen selvstendig undersøkelsesplikt. Dersom revisor i forbindelse med sitt oppdrag ser forhold som nevnt, vil vedkommende imidlertid ha en plikt til å påpeke dette overfor den revisjonspliktiges ledelse.

Departementet foreslår at de nevnte forhold skal påpekes skriftlig overfor den revisjonspliktige, jf. lovforslaget § 5-4. Departementet foreslår videre at brev med slike påpekninger skal nummereres fortløpende i samsvar med gjeldende bestemmelser. Departementet anser det lite heldig at det synes å ha utviklet seg en praksis der enkelte forhold påpekes i form av nummererte brev, mens andre forhold påpekes på annen måte. Departementet anser det dessuten vanskelig å legge avgjørende vekt på de høringsinstanser som mener nummererte brev bør forbeholdes «vesentlige forhold» for å unngå å «utvanne» betydningen av nummererte brev. Den revisjonspliktige vil måtte forholde seg til påpekninger fra revisor uavhengig av på hvilken måte disse fremkommer.

Departementet slutter seg også til forslaget fra utvalgets flertall om at all korrespondanse i tilknytning til rådgivning skal nummereres fortløpende. Departe-

mentet legger vekt på at de forhold som dokumenteres i såkalte nummererte brev øker notoriteten ved revisors arbeid og kan bidra til å styrke revisors tillit utad.

Når det gjelder NSRFs uttalelse om at en slik bestemmelse kan medføre at taushetsbelagt og eventuelt kurs sensitiv informasjon kommer på avveie, vil departementet vise til at de myndigheter som har tilgang til slik informasjon også er underlagt taushetsplikt.

Departementet foreslår som nevnt at revisor skal påpeke visse forhold skriftlig overfor den revisjonspliktiges ledelse. For selskaper som har styre, legges det til grunn at styret normalt vil være rette vedkommende for slike brev, jf. uttalelsen fra NSRF.

Etter forslaget til ny regnskapslov § 2-7 skal den regnskapspliktige oppbevare regnskapsmateriale, herunder nummererte brev i 10 år etter regnskapsårets slutt. Materialet skal oppbevares ordnet og være trygghet sikret mot tyveri, og kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Bestemmelsen vil omfatte alle regnskapspliktige. Departementet antar på denne bakgrunn at bestemmelsene i de nye aksjelovene § 7-9 siste punktum om selskapets oppbevaring av nummererte brev er overflødige og foreslår å oppheve disse bestemmelsene.

Komiteens merknader

Komiteen er enig at det tas inn i loven hvilke forhold revisor skriftlig skal påpeke overfor den revisjonspliktige ledelse, jf. merknader under 4.1.2.3 foran. Komiteen viser til at § 5-2 fjerde ledd pkt. 1-6 innebærer en lovfesting av forhold som i dag er etablert praksis i henhold til god revisjonsskikk. De konkrete forhold som omfattes av denne paragraf, og som også omfattes av § 5-4 om nummererte brev, understreker imidlertid hvilket alvor som ligger bak en slik reaksjon fra revisor.

Komiteen merker seg at Regjeringen i § 5-4 også inkluderer revisors korrespondanse i forbindelse med rådgivning i rekken av forhold som skal inngå i de nummererte brevene. Komiteen har forståelse for de motiver som ligger bak ønsket om også å innbefatte korrespondanse vedrørende rådgivning i nummererte brev. Likevel ligger det i dette, som flere av organisasjonene som har vært til høring i komiteen også bemerker, en betydelig risiko for at betydningen av nummererte brev som reaksjonsform vil falle når omfanget øker og vesentligheten i de forhold som påpekes blir mindre. Regjeringen skriver under pkt. 5.2.5 på s. 39 i proposisjonen følgende om dette:

«(...) Departementet anser det dessuten vanskelig å legge avgjørende vekt på de høringsinstanser som mener nummererte brev bør forbeholdes «vesentlige forhold» for å unngå å «utvanne» betydningen av nummererte brev. Den revisjonspliktige vil måtte for-

holde seg til påpekninger fra revisor uavhengig av på hvilken måte disse fremkommer.»

I brev til Høyres stortingsgruppe av 22. oktober 1998 skriver departementet videre:

«(...) Når det gjelder foreningenes bekymring for at brevene fra revisor ikke lenger vil bli viet tilstrekkelig oppmerksomhet, har jeg tillit til at revisorene vil klare å formulere sine brev til den revisjonspliktige slik at det framgår hvilke forhold det forutsettes at den revisjonspliktige «tar alvorlig» og for eksempel følger opp ved endringer i rutiner m.v.»

Komiteen kan ikke se at ovennevnte utdypning av Regjeringens holdning i nevneverdig grad berører, eller for den saks skyld gir svar på det som i denne sammenheng anføres som et hovedpoeng; - at risikoen forbundet med at omfanget av nummererte brev øker er at betydningen av disse blir mindre. Komiteen merker seg at bransjeorganisasjonenes hovedansliggende er å bibeholde betydningen av nummererte brev, ikke å unndra seg plikten til å stille dokumentasjon til rådighet dersom det åpnes etterforskning i en straffesak. Det vises i denne sammenheng til seks landsdekkende revisororganisasjoners felles brev til komiteen av 22. september 1998, hvor de påpeker at forholdet alternativt kan ivaretas i loven § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag. Dette forslaget er omtalt av statsråden i brev til komiteen av 22. oktober 1998, hvorfra følgende hitsettes:

«Foreningen viser til at revisor i henhold til lovutkastet § 5-3 tredje ledd skal kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling ved utføring av rådgivning og andre tjenester. Det vises til at dersom det åpnes straffesak, kan revisor legge dokumentasjonene frem for politiet. Jeg viser for det første til at dokumentasjonplikten etter § 5-3 ikke omfatter all korrespondanse som revisor har med klient i forbindelse med rådgivningsoppdrag. For det andre vil ikke revisor ha noen plikt til å levere ut slik dokumentasjon til politiet i henhold til lovforslaget § 6-1 fjerde ledd.»

Komiteen ser dette poenget, men mener forholdet kan løses ved at revisors oppbevaringsplikt vedrørende korrespondanse i forbindelse med rådgivning inntas i § 5-5. Komiteen forslår endring av forslaget § 5-5 i tråd med dette. Det foreslås videre at «...og revisors korrespondanse i tilknytning til rådgivning...» i forslaget § 5-4 utgår.

Komiteen foreslår følgende:

«a.

Lov om revisjon og revisorer
§ 5-4 skal lyde:

Brev med påpekninger som nevnt i § 5-2 fjerde ledd skal nummereres fortløpende.

b.

Lov om revisjon og revisorer
§ 5-5 skal lyde:

Revisorer skal oppbevare dokumentasjon og nummererte brev etter dette kapittel på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder

korrespondanse i tilknytning til rådgivning. Departementet kan gi nærmere regler om oppbevaringsmåten.»

4.3 Særskilte revisorbekreftelser (særatte- stasjoner)

4.3.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

En rekke lovbestemmelser stiller krav om at det skal avgis spesielle revisorbekreftede opplysninger til offentlige myndighetsorganer (av utvalget betegnet som særattestasjoner). Det vises som eksempel til ligningslovens § 4-5 femte ledd. Etter denne bestemmelsen skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver være underskrevet av den som har plikt til å levere oppgavene.

EU-direktivene gir ikke regler for andre former for revisorbekreftelser enn de som er knyttet til årsregnskapsrevisjon.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder særskilte revisorbekreftelser.

Etter departementets syn bør det trekkes et klart skille mellom revisors oppgaver i tilknytning til bekreftelse av årsregnskapet, og revisors ansvar for de særlige attestasjonskrav som måtte følge av lov eller forskrift. Det samme gjelder i forhold til bekreftelser revisor avgir overfor offentlige myndigheter i forbindelse med f.eks. offentlige tilskuddsordninger. Etter departementets syn er det ikke hensiktsmessig å la hele revisorloven få anvendelse ved revisors bekreftelse av opplysninger overfor ulike offentlige myndigheter. Departementet ser imidlertid behov for at enkelte av lovens bestemmelser gis anvendelse når godkjent revisor utfører denne type oppgaver.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at lovens regler om revisors uavhengighet og objektivitet skal gjelde der godkjent revisor bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter. Tilsvarende gjelder kravet til fast kontorsted i Norge, bosted i EØS-land og nødvendig sikkerhetsstillelse for mulig erstatningsansvar. Videre foreslås det at reglene om dokumentasjon, oppbevaring av dokumentasjon, og reglene om taushetsplikt gis anvendelse. Kravet til god revisjonsskikk vil dessuten gjelde også ved slike bekreftelser. Departementets forslag anses å ivareta de hensyn som ligger bak utvalgets forslag. Utvalget har foreslått en mer generell formulering, men etter en gjennomgang av de foreslåtte bestemmelsene legger departementet til grunn at det bare er de nevnte bestemmelser som er praktisk i forhold til revisor som gir slike bekreftelser. Det vises til lovforslaget § 1-1 tredje ledd.

Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å skille mellom bekreftelser avgitt av den revisor utvalget betegner som valgt revisor, dvs. revisor som reviderer foretakets årsregnskap, (særattestasjoner som utvalget foreslår skal omfattes av loven) og bekreftelser avgitt av andre godkjente revisorer (særattestasjoner som utvalget ikke foreslår omfattet av loven). Departementet ser det som viktig å sikre revisors egnethet i forbindelse med vedkommendes bekreftelse av opplysninger overfor offentlige myndigheter uavhengig av om vedkommende også reviderer foretakets årsregnskap. Det vises til at slike bekreftelser vil kunne bidra til å forebygge misligheter og feil, f.eks. i forbindelse med aksjekapitalforhøyelser. Departementet ser det imidlertid også som viktig å sikre at grunnlaget for slike bekreftelser er basert på uavhengighet. Departementet går følgelig inn for at alle godkjente revisorer pålegges å følge visse krav til uavhengighet og objektivitet uavhengig av om bekreftelsene gjelder revisjonspliktig som revisor reviderer årsregnskap for, eller andre.

Departementet slutter seg ikke til flertallet i lovutvalget som foreslår å lovfeste krav til innholdet av såkalte særattestasjoner. Etter departementets syn vil det være lovgiver eller eventuelt andre regelfastsettere som i det enkelte tilfelle er best egnet til å vurdere hvilket innhold en særattestasjon bør ha. Departementet legger til grunn at det vil være i regelfastsetters interesse å påse at bestemmelser om bekreftelse av opplysninger minst angir hva som er bekreftelsens formål, på hvilken måte bekreftelsen skal fremkomme og hva som skal bekreftes. I de tilfeller der offentlige myndigheter krever tilsvarende bekreftelser i forbindelse med f.eks. offentlige tilskuddsordninger, bør det være opp til den aktuelle myndighet å utforme kravene til bekreftelsen.

Departementet vil vurdere utvalgets anbefaling om å gjennomgå de ulike særlovene med sikte på å få bedre utformede særattestasjonskrav. Dette vil kunne være et relativt omfattende arbeid som departementet ikke har ansett det som hensiktsmessig å igangsette samtidig med utarbeidelsen av odelstingsproposisjonen om revisjon og revisorer. Det vises for øvrig til at en arbeidsgruppe nedsatt av Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet og Sosial- og helsedepartementet i samråd med Finansdepartementet i mai 1998 har avgitt en rapport om bruk av revisorattestasjoner i statlig tilskuddsforvaltning. Arbeidsgruppen legger i sin rapport bl.a. fram en generell anbefaling til utforming av særattestasjoner. Departementet antar at arbeidsgruppens rapport på sitt område innebærer en slik gjennomgang av særattestasjoner som utvalget anbefaler.

Komiteens merknader

K o m i t e e n tar dette til etterretning.

4.4 Krav til dokumentasjon

4.4.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Gjeldende revisorlov inneholder ingen direkte krav om at revisor skal dokumentere sitt arbeid.

Gjeldende revisjonsstandarder gir imidlertid regler om at revisor skal dokumentere forhold som er viktige som bevis for å underbygge revisjonsberetningen og som bevis for at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk. Standardene forutsetter at revisor må utarbeide arbeidspapirer som er tilstrekkelig fullstendige og detaljerte til å gi en totalforståelse av revisjonen.

EU-direktivene setter ingen krav om dokumentasjon av revisors arbeid.

Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder krav til dokumentasjon.

Gjeldende lovgivning inneholder, som nevnt ovenfor, ingen direkte krav om at revisor skal dokumentere sitt arbeid. Slike krav fremgår imidlertid av gjeldende revisjonsstandarder. Departementet mener, i likhet med lovutvalget, at det er viktig at hovedprinsippene for slik dokumentasjon fremgår av revisorloven.

Departementet foreslår derfor lovbestemmelser om revisors plikt til å dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonen. Det foreslås at dokumentasjonen skal foretas på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner, jf. lovforslaget § 5-3 første ledd. Dette er i samsvar med utvalgets forslag.

Etter departementets forslag vil kravene til dokumentasjon av revisjonens gjennomføring og resultat omfatte alle stadier av revisjonsprosessen, fra revisor har påtatt seg oppdraget og startet forberedelser, til revisjonen er avsluttet. Departementet ser det følgelig ikke som nødvendig i lovteksten å regne opp de ulike stadier av prosessen som skal dokumenteres slik utvalget foreslår.

Departementet er enig med utvalget i at forhold som tilsier at det foreligger misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning, jf. lovforslaget § 5-3 tredje ledd. Departementet mener at et særskilt dokumentasjonskrav vil kunne bidra til å øke revisors aktsomhet når det gjelder eventuelle behov for å følge opp de indikasjoner som måtte foreligge.

Dersom revisor sier fra seg oppdraget og i denne forbindelse fraråder en annen revisor å påta seg oppdraget, foreslår departementet at dette skal dokumenteres med begrunnelse. Også ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd, skal revisor etter departementets forslag begrunne. Det vises til lovforslaget § 5-3 annet ledd.

Bestemmelsen er i samsvar med utvalgets forslag. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Departementet støtter videre utvalgets forslag om dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester samt forslaget om at slike tjenester skal faktureres særskilt med angivelse av oppdragets art. Det vises i denne sammenheng til den støtte forslaget til krav til dokumentasjon har fått fra en rekke av høringsinstansene, herunder NHO, Kredittilsynet og ØKOKRIM.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at dokumentasjonen (herunder nummererte brev) skal oppbevares på en ordnet og betryggende måte, jf. forslaget § 5-5. I likhet med utvalget foreslår departementet at det kan gis nærmere regler om oppbevaringsmåten.

Departementet foreslår at revisor skal ha en plikt til å oppbevare arbeidsdokumenter og nummererte brev på ordnet og betryggende måte i minst ti år. Departementet legger til grunn at revisors oppbevaringsplikt bør tilsvare regnskapspliktiges plikt til å oppbevare regnskapsmateriale. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det foreslått at regnskapsmateriale skal oppbevares i 10 år.

ØKOKRIM har vist til at utvalgets bemerkning om at det i regnskapets noter skal fremgå hvor mye revisors honorar utgjør, ikke er fulgt opp med noe konkret lovforslag. Departementet viser til at det etter forslag til ny regnskapslov § 7-31 første ledd skal opplyses i noter til årsregnskapet om godtgjørelse til revisjon og hvordan godtgjørelsen er fordelt på revisjon og andre tjenester.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

4.5 Revisjonsberetningen

4.5.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisor skal i henhold til revisorloven § 8 første ledd, hvert år uten unødig opphold etter at årsoppgjøret er avgitt, legge frem sin revisjonsberetning.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-regler, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisjonsberetningen.

Departementet er enig i utvalgets forslag om å videreføre gjeldende bestemmelse om at revisor skal avgis revisjonsberetning uten unødig opphold.

Departementet har noe vanskelig for å forstå hva utvalget har ment med sitt forslag om å fastsette en absolutt frist for avgivelse av revisjonsberetning til «senest innen den lovbestemte frist for avleggelse av regnskap». Utvalget har vist til at «aksjelovens § 10-9

krever at den (revisjonsberetningen) skal være styret i hende senest 2 uker før generalforsamlingen». Det er videre vist til at en absolutt frist er spesielt aktuell i de tilfelle foretaket ikke legger frem et fullstendig regnskap innen den frist lovgivningen setter.

Departementet viser til at revisors oppgave er å bekrefte at årsregnskapet er fastsatt i samsvar med lov m.v. Revisjonsberetningen skal gi uttrykk for resultatet av revisjonen, og kan derfor ikke avgis før årsregnskapet er fastsatt og revisor har hatt tilstrekkelig tid til å vurdere dette. Departementet er kjent med at det blant enkelte revisorer benyttes dataprogrammer som i realiteten medfører at revisjonen foretas samtidig som årsregnskapet settes opp. Hvorvidt dette er en praksis som kan aksepteres må vurderes på bakgrunn av bl.a. reglene i lovforslagets kap. 4 om revisors uavhengighet og objektivitet, jf. kap. 7. Lovens frister vil uansett måtte fastsettes ut fra at revisor skal bekrefte et årsregnskap som er formelt fastsatt av den regnskapspliktige.

I forslaget til ny regnskapslov, jf. Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det lagt til grunn at årsregnskapet og årsberetningen skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Senest en måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. På bakgrunn av disse bestemmelsene, foreslår departementet at det i revisorloven settes frist for avgivelse av revisjonsberetning til senest syv måneder etter regnskapsårets slutt, jf. lovforslaget § 5-6 første ledd. Det foreslås en videreføring av gjeldende bestemmelse om at beretningen skal avgis uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt. Departementet viser for øvrig til de særlige bestemmelsene om revisors beretning som fortsatt vil følge av aksjeloven, jf. omtale nedenfor.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om en presisering av at revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig.

Departementet ser ikke behov for noen nærmere angivelse i loven av hvilke organer revisjonsberetningen skal avgis til, slik utvalget har foreslått. For revisjonspliktige som er selskap, vil det i stor grad fremgå av selskapslovgivningen hvem som er rette adressat for revisjonsberetningen. For revisjonspliktige som ikke omfattes av slike regler, mener departementet at det bør være opp til den enkelte å avklare og bestemme hvem beretningen skal avgis til. Det bemerkes for øvrig at utvalgets forslag kun ser ut til å være tilpasset revisjonspliktige foretak hvor det er fastsatt regler for foretakets styrende organer.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at revisor i revisjonsberetningen skal bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jf. lovforslaget § 5-6 annet ledd. Bestemmelsen representerer en videreføring av det som

allerede ligger i dagens krav om at revisor skal bekrefte at revisjonen er utført.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om hvorvidt årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrift. Revisors plikt til å uttale seg om årsregnskapet sammenfaller med omfanget av revisjonen, jf. omtale av revisjonens omfang og utførelse i pkt. 5.1 i proposisjonen. Departementet foreslår videre at revisor skal uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Også denne uttalelsen i revisjonsberetningen korresponderer med revisors plikter med hensyn til selve utførelsen og omfanget av revisjonen, jf. pkt. 5.1.

Som det fremgår i pkt. 5.1 i proposisjonen foreslår departementet at revisor skal påse at opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningene om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter. Departementet foreslår at revisor skal uttale seg om disse forholdene i revisjonsberetningen. I tillegg foreslås det i samsvar med utvalgets forslag, at revisor skal uttale seg om hvorvidt de nevnte opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Det følger av forslaget til ny regnskapslov at redegjørelsen for årsregnskapet skal være av utfyllende karakter. Det skal ikke kunne gis en annen fremstilling av relevante forhold i årsberetningen enn det som har kommet til uttrykk i årsregnskapet. Departementet legger vekt på at dette omfattes av revisors vurdering og revisjonsberetning. Det vises til lovforslaget § 5-6 tredje ledd.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, foreslår departementet at revisor skal presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning, jf. lovforslaget § 5-6 fjerde ledd. Bestemmelsen er i samsvar med utvalgets forslag og en presisering av det som allerede følger av gjeldende rett.

Departementet foreslår videre at revisor skal angi det særskilt, dersom vedkommende finner at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, jf. lovforslaget § 5-6 femte ledd. Også denne regelen er en videreføring av gjeldende rett i tråd med utvalgets forslag.

Når det gjelder utvalgets forslag til en presisering av at revisjonsberetningen for øvrig skal avgis i samsvar med og ha det innhold som lov, forskrift og god revisjonsskikk fastsetter, peker departementet på at dette følger allerede av regelen om at revisjonen skal være utført i samsvar med lov og forskrifter.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at de nye aksjelovens bestemmelse om revisjonsberetningen, jf. lovenes § 7-8, i hovedsak oppheves. Departementet foreslår imidlertid en videreføring av § 7-8 første ledd om at revisor skal avgis revisjonsberet-

ning til generalforsamlingen og at revisjonsberetningen skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen. Bestemmelsen vil fremgå av ny § 7-4 i aksjelovene. Departementet foreslår videre at de nye aksjelovene § 7-8 tredje ledd tredje punktum om at revisor skal gjøre merknad i revisjonsberetningen dersom vedkommende under revisjonen har kommet til at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for et medlem av selskapets styrende organer eller andre som representerer selskapet, tas inn i ny revisorlov, jf. lovforslaget § 5-6 sjette ledd. Departementet viser til den vurdering som er foretatt med hensyn til omfanget og utførelsen av revisjonen i pkt. 5.1 i proposisjonen. Som det fremgår der, vil revisor etter departementets forslag ikke ha plikt til å kontrollere at de styrende organer i det revisjonspliktige foretak har ivaretatt sine lovpålagte plikter utover det som er knyttet til regnskapsføringen. Dersom revisor i forbindelse med revisjonen avdekker ansvarsbetingende forhold vil vedkommende imidlertid ha plikt til å påpeke dette overfor den revisjonspliktige, og også gi merknad om dette i revisjonsberetningen. Det foreslås også at aksjelovens § 7-8 tredje ledd fjerde punktum tas inn i ny revisorlov, jf. lovforslaget § 5-6 sjette ledd. Revisor skal etter bestemmelsen «også ellers» gi opplysninger om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller eiere.

Departementet foreslår en egen bestemmelse om at revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap skal avgi en særskilt revisjonsberetning for konsernet, jf. lovforslaget § 5-6 syvende ledd. De ovenfor nevnte bestemmelsene vil gjelde tilsvarende for denne beretningen. Bestemmelsen tilsvarende de nye aksjelovene § 7-8 tredje ledd fjerde punktum. Bestemmelsene i aksjelovene foreslås opphevet.

Komiteens merknader

Komiteen merker seg at det i § 5-6 første ledd og tredje ledd nr. 1 foreligger tvil om hvilke begreper som er mest presise i forhold til å dekke lovgivers intensjon. NRRF og NSRF bemerker i sitt høringsbrev av 13. oktober 1998 til komiteen at «Terminologien bør endres slik at ikke styrets og generalforsamlingens behandling av regnskapet benevnes likt.» I brev av 22. oktober 1998 til komiteen uttaler statsråden seg slik om dette:

«Terminologien i proposisjonen er den samme som benyttes i ny regnskapslov. Etter regnskapsloven § 3-1 første ledd skal årsregnskapet og årsberetningen fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. I utkastet til ny revisorlov § 5-6 første ledd annet punktum fremgår det imidlertid at aksjeloven § 7-4 annet punktum og almennaksjeloven § 7-4 annet punktum gjelder for denne type selskaper. Etter de endringer i aksjelovene som fremgår av lovforslaget 20 og 21 vil det følge av bestemmelsene at revisjonsberetningen for aksjeselskaper eller almennaksjesel-

skaper skal være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen. På denne bakgrunn kan det antas at foreningenes endringsforslag skyldes at de ikke har vært oppmerksomme på denne bestemmelsen.»

Komiteen tar departementets syn til orientering. Komiteen merker seg ellers at den påpekning som gjøres av organisasjonene synes motivert av et ønske om å bringe lovteksten i samsvar med godt innarbeidede begreper.

Komiteen viser til at begrepet fastsatt er i tråd med innarbeidet terminologi ensbetydende med godkjent. I aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er det generalforsamlingen som godkjenner regnskapet. Dette reguleres i selskapslovgivningen og ikke i regnskapsloven. Komiteen viser til § 5-6 annet ledd og presiserer at ved revidering av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal aksjelovens § 7-4 annet punktum og allmennaksjeselskapslovens § 7-4 annet punktum gjelde.

Komiteen tar for øvrig departementets vurderinger i proposisjonen og utdypinger i brev til komiteen av 22. oktober 1998 til etterretning og slutter seg til Regjeringens forslag.

4.6 Revisors fratreden - bortfall av revisjonsoppdrag og ny revisors tiltreden

4.6.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Hovedregelen etter revisorloven § 9 første ledd er at revisor tjenestegjør inntil annen revisor velges i hans sted. Når særlige forhold foreligger, har revisor rett til å tre tilbake selv om tjenestetiden ikke er ute, jf. § 9 annet ledd. Tilsvarende regler fremgår av aksjeloven § 10-5.

EU-direktivene inneholder ingen bestemmelser om revisors fratreden eller dokumentasjon av fratreden.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisors fratreden.

Departementet har ikke funnet det nødvendig å innta en bestemmelse tilsvarende revisorloven § 9 første ledd om at revisor tjenestegjør inntil ny revisor er valgt. Det følger av departementets forslag i hvilke tilfeller revisor vil ha rett eller plikt til å si fra seg oppdrag som revisor for revisjonspliktig.

Departementet støtter utvalgets forslag om at revisor skal ha rett til å si fra seg oppdraget når vedkommende ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter revisorloven, eller det foreligger andre særlige grunner, jf. lovforslaget § 7-1 annet ledd. Departementet

slutter seg til utvalgets begrunnelse på dette punkt.

Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om å innføre en plikt for revisor til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget, når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrift som den revisjonspliktige er underlagt, jf. lovforslaget § 7-1 første ledd. Forutsetningen er at den revisjonspliktige ikke iverksetter de tiltak som måtte være nødvendige for å rette på forholdene. En slik bestemmelse vil etter departementets oppfatning bidra til å klargjøre grensene for når det ikke lenger er akseptabelt at revisor ivaretar revisjonsoppgaver for revisjonsklienten.

Uavhengig av om revisor frasier seg oppdraget som følge av sin rett eller som følge av sin plikt, foreslår departementet, i likhet med utvalget, at revisor pålegges en plikt til å gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel om sin fratreden. Kravet om rimelig forhåndsvarsel skal bidra til at den revisjonspliktige gis en reell mulighet til å oppnevne ny revisor før fratredelsestidspunktet og tilsvarende gjeldende lov § 9 annet ledd. Det vises til lovforslaget § 7-1 tredje ledd.

Departementet foreslår videre at revisor, av notoritetshensyn, uten ugrunnet opphold etter å ha sagt fra seg oppdraget skal gi melding om dette til Foretaksregisteret.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets forslag at revisor skal gi den revisjonspliktiges ledelse skriftlig begrunnelse for å si fra seg oppdraget før dette er fullført, jf. lovforslaget § 5-2 fjerde ledd. Bestemmelsen er en videreføring av regelen i gjeldende forskrift om revisjon og revisorer § 3-1.

Departementet foreslår at før en revisor påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig skal revisoren be om den forrige revisors uttalelse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Departementet vil for øvrig bemerke at det ikke anses nødvendig å fastsette en egen bestemmelse om at ny revisor skal varsle den tidligere valgte revisor om forespørselen. Etter departementets oppfatning innebærer forespørselen om tidligere revisors uttalelse at tidligere revisor gis et slikt varsel. Motstykket til denne regelen er at den forrige revisoren pålegges en plikt til uten ugrunnet opphold skriftlig å opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Det vises til lovforslaget § 7-2 første ledd.

Departementet ser, i likhet med utvalget, behov for å frita tidligere revisor fra taushetsplikten med hensyn til dokumentasjon av revisjonen overfor ny revisor og støtter følgelig utvalgets forslag til en slik bestemmelse. Den forrige revisor foreslås, uten hinder av taushetsplikten, å ha plikt til å legge frem opplysninger og dokumentasjon av sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen, jf. lovforslaget § 7-2 annet ledd. Departementet peker på at det avgjø-

rende må være om opplysningene vil kunne ha betydning for den fremtidige revisjon, og ikke den fremtidige regnskapsførsel, slik utvalget forslår.

Dersom revisor påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd, skal begrunnelse for dette fremgå av revisors arbeidsdokumenter. Regelen innebærer en skjerpelse i forhold til gjeldende rett og vil etter departementets oppfatning kunne bidra til å gjøre revisor mer bevisst på hvilke oppdrag det er akseptabelt for vedkommende å overta.

Departementet vil videre peke på at den som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap vil ha en plikt til å si fra seg det konkrete revisjonsoppdrag dersom vedkommende ikke lenger oppfyller de krav som stilles til uavhengighet, se nærmere beskrivelse av disse kravene i pkt. 7.1.5 og 7.2.5 i proposisjonen. Videre vil revisor måtte si fra seg det konkrete oppdrag der vedkommende ikke lenger oppfyller de foreslåtte krav om fast kontorsted i Norge, bosted i EØS-stat eller dersom vedkommende ikke har stilt sikkerhet for mulig ansvar. Det vises til nærmere omtale av disse kravene i pkt. 6.7.5 og 6.8.5 i proposisjonen.

Det samme vil gjelde i de tilfeller vilkårene er tilstede for tilbakekalling av godkjenningen som registrert eller statsautorisert revisor, dvs. der revisor ikke lenger er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, blir umyndiggjort eller ikke oppfyller de obligatoriske etterutdanningskravene. Det samme gjelder også der Kredittilsynet har fattet vedtak om tilbakekalling av godkjenning fordi revisor anses uskikket. Dersom godkjenningen suspenderes har revisor også plikt til å fratse det konkrete oppdrag. Tilbakekalling og suspensjon er nærmere behandlet under pkt. 11.1.5 i proposisjonen.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

5. GODKJENNING AV REVISORER

5.1 Offentlig godkjenningsordning for revisorer

5.1.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Regler om offentlig godkjenning av revisorer er gitt i revisorloven § 11. Godkjenning som registrert revisor gis i form av opptak i revisorregisteret, jf. § 11 første ledd. Godkjenning som statsautorisert revisor gis i form av bevilling som statsautorisert revisor, jf. § 11 tredje ledd. Nærmere regler om føring av revisorregisteret er gitt i forskrift 10. desember 1991 nr. 1013 om register over revisorer og revisjonsselskaper.

Kompetansen til å føre register over revisorer og revisjonsselskaper og å gi bevilling som statsautori-

sert revisor er tillagt Finansdepartementet. Kompetansen er delegert til Kredittilsynet.

Betegnelsene «registrert revisor» og «statsautorisert revisor» er i henhold til revisorloven § 12 beholdt personer som er registrert eller har fått bevilling i henhold til lovens § 11. Godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor gir adgang til å utføre lovbestemt eller finansiell revisjon for revisjonspliktig, jf. revisorloven § 3, jf. nærmere omtale i kap. 4.

Etter åttende selskapsdirektiv art. 2, jf. art. 1 kan lovfestet revisjon av selskapers årsregnskap eller foretakgruppers konsernregnskap, samt kontroll av at årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet eller konsernregnskapet, bare foretas av personer som er autoriserte i henhold til åttende rådsdirektiv.

Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder offentlig godkjenning for revisorer.

Departementet legger til grunn at det skal videreføres en ordning med offentlig godkjenning av revisorer. I tillegg til at gjeldende godkjenningskrav sikrer at revisor tilfredsstiller nødvendige kvalifikasjonskrav, er det nødvendig etter EØS-forpliktelsene å ha en godkjenningsordning.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at kompetansen til å godkjenne revisor legges til Kredittilsynet, i tråd med dagens ordning, jf. lovforslaget § 3-1 første ledd.

Departementet foreslår i tråd med gjeldende revisorlov § 12 at titlene registrert revisor og statsautorisert revisor bare skal kunne benyttes av revisor som er godkjent, jf. lovforslaget § 3-1 tredje ledd. Departementet finner ikke grunn til å foreslå endringer av de innarbeidede betegnelser registrert og statsautorisert revisor.

Når det gjelder forslag om videreføring av plikten til å la årsregnskap revidere av godkjent revisor eller revisjonsselskap, vises det til omtale i kap. 4.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

5.2 Krav til utdanning

5.2.1 Gjeldende rett og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 11 første ledd nr. 5 må en søker ha bestått revisoreksamen for å kunne godkjennes som registrert revisor. Den alminnelige utdanningen til revisor foregår i dag ved høyskoler med revisjonsutdanning. Studiet er tre-årig.

Bevilling som statsautorisert revisor kan gis søkere som har bestått høyere revisoreksamen, jf. revisorloven § 11 tredje ledd. Det stilles også her krav om at eksamen må være bestått med et visst karakternivå. Høyere revisorstudium (HRS) tilbys i dag kun ved

Norges Handelshøyskole (NHH) og går over tre semestere.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder krav til utdanning.

Utvalget foreslår å lovfeste et krav om åtte semesters normert utdanning for registrert revisor. Departementet viser til at det i dag ikke er noe lovfestet krav til revisorutdanningens varighet, men at utdanningen i henhold til gjeldende rammeplan fastsatt av Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet er treårig.

Departementet legger som Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet til grunn at åttende selskapsdirektiv ikke stiller krav om at revisorstudiet må ha lenger varighet enn i dag som grunnlag for offentlig godkjenning. Det vises i denne forbindelse også til at svenske myndigheter har funnet at en normert studietid på tre år på heltid ligger innenfor åttende selskapsdirektivs krav, jf. Regjeringens proposisjon 1994/95:152 s. 39 og 1994/95 NU:23 s. 4 flg. Det avgjørende i forhold til direktivet synes å være om listen over fag som kandidatene skal eksamineres i, kan dekkes innenfor en studieperiode på tre år. Departementet legger til grunn, bl.a. på bakgrunn av Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementets uttalelser, at de aktuelle fagene vil kunne dekkes innen gjeldende rammeplan for treårig revisorutdanning.

Når det gjelder spørsmålet om studietidens lengde likevel bør utvides, viser departementet til at utvalget og Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet synes å være enige om at utdanningsnivået for registrerte revisorer allerede i dag generelt kan karakteriseres som høyt. Departementet viser også til at NHH og BI mener at dagens utdanning er tilstrekkelig. Departementet antar at en økning av studietidens lengde vil kunne medføre økte kostnader for utdanningsinstitusjonene, revisorene og i siste omgang revisorkundene. Departementet viser også til Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementets uttalelse om at en omlegging må vurderes i forhold til behovet for kandidater og vil kreve en større gjennomgang av struktur, ressursbruk og dimensjonering av revisorutdanningen. Dette er problemstillinger som utvalget ikke i særlig grad har gått inn på i sin utredning.

Departementet foreslår at dagens ordning med to utdannings- og godkjenningsnivåer opprettholdes, i tråd med utvalgets forslag. Dette taler etter departementets mening for at behovet for å øke lengden på den alminnelige revisorutdanningen er mindre. Departementet vil også peke på at det foreslås å øke praksiskravet fra to til tre år for å tilfredsstille kravene i det åttende selskapsdirektiv, jf. omtale i pkt. 6.3. Etter departementets syn vil dette føre til at revisor får et økt erfaringsgrunnlag, noe som må antas å bidra til å minske behovet for samtidig å utvide den teoretiske utdanningen.

Når det gjelder utvalgets synspunkt om at det er behov for større bredde i utdanningen og at utviklingen av ferdigheter bør vektlegges sterkere, vises det til Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementets uttalelse om at det finnes muligheter for ulike halvårige og ettårige påbyggingsstudier innenfor høgskolesektoren, samt at det kan tilbys kortere spesialiserte kurs for revisorer.

Departementet finner etter en helhetsvurdering ikke å kunne slutte seg til utvalgets forslag om å innføre et krav om studietid av åtte semesters normert varighet som grunnlag for godkjenning som registrert revisor.

Departementet foreslår å lovfeste et krav om bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan, som grunnlag for offentlig godkjenning som registrert revisor, jf. lovforslaget § 3-2 første ledd. Dette innebærer en videreføring av dagens ordning. Utdanningen må i tillegg til grunnleggende opplæring innen revisjon, også omfatte generell regnskapslære og grunnleggende opplæring i regnskapsføring, samt opplæring innen selskapsrett og beslektede rettsområder. Det vises i denne forbindelse til åttende selskapsdirektiv art. 6 som angir hvilke fagområder eksamen skal omfatte. Det foreslås at nærmere krav til innholdet i utdannelsen fastsettes i forskrift, jf. lovforslaget § 3-2 fjerde ledd. Departementet antar at de konkrete krav vil kunne variere over tid, og anser det derfor ikke hensiktsmessig å ta inn en detaljert regulering i loven slik som foreslått av utvalget.

For å få godkjenning som statsautorisert revisor foreslår departementet at det stilles krav om at søker har bestått treårig revisorutdanning, juridisk profesjonsutdanning eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet. Søker skal i tillegg ha bestått høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år. Det vises til lovforslaget § 3-2 annet ledd. Dette innebærer en videreføring av dagens utdanningsopplegg for statsautoriserte revisorer.

Departementet er enig med utvalget i at revisoreksamen og høyere revisoreksamen vil tilfredsstille kravene åttende selskapsdirektiv art. 4, jf. art. 5 stiller til prøving av de teoretiske kunnskaper. Når det gjelder utvalgets bemerkning om behovet for å vurdere en begrensning av antall læresteder, viser departementet til at dette ikke har resultert i noe konkret lovforslag. Utvalgets synspunkter på dette synes videre å være betinget av at det alminnelige revisorstudiet utvides til fire år. Dette støttes ikke av departementet. På denne bakgrunn ser departementet det ikke nødvendig å gå nærmere inn på utvalgets forslag om en begrensning av antall læresteder.

Det foreslås at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om utdanning, herunder krav til eksamen og karakternivå, jf. lovforslaget § 3-2 fjerde ledd.

Det foreslås å åpne for at utdanning fra utlandet kan godkjennes på linje med norsk utdanning. Det vises til omtale under pkt. 6.11 i proposisjonen.

Komiteens merknader

Komiteen viser til brev fra finansministeren 19. august 1998 pkt. 1:

«Vedrørende Ot.prp. nr. 75 Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

1.

Det vises til ovenfor nevnte odelstingsproposisjon som ble fremmet for Stortinget 5. juni 1998. I lovforslaget § 3-2 annet ledd er det fastsatt utdanningskrav til statsautoriserte revisorer. Etter forslaget må statsautorisert revisor ha bestått treårig revisorutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet, og i tillegg høyere revisorutdanning.

Etter gjeldende revisorlov § 11 tredje ledd kan bevilling som statsautorisert revisor gis søkere som har bestått høyere revisoreksamen. Høyere revisorstudium tilbys i dag kun ved Norges Handelshøyskole. For å bli tatt opp til høyere revisorstudium kreves siviløkonomeksamen, juridisk eller sosialøkonomisk embetseksamen eller avlagt revisoreksamen. Det vises til omtalen av dagens ordning i proposisjonen i pkt. 6.2.1.

I forhold til dagens ordning vil lovforslaget § 3-2 annet ledd medføre en innsnevring av hvilke utdanninger som, sammen med høyere revisorutdanning, kan gi rett til godkjenning som statsautorisert revisor. Innsnevringen følger av at utdanning som siviløkonom etter lovforslaget ikke er blant de utdanninger som etter § 3-2 annet ledd kan danne grunnlag for en godkjenning som statsautorisert revisor. En slik innsnevring har ikke vært tilsiktet fra departementets side og skyldes en inkurie. Det vises i denne sammenheng til proposisjonens pkt. 6.2 hvor det på s. 54 heter:

«For å få godkjenning som statsautorisert revisor foreslår departementet at det stilles krav om at søker har bestått treårig revisorutdanning, juridisk profesjonsutdanning, eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet. Søker skal i tillegg ha bestått høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år. Det vises til lovforslaget § 3-2 annet ledd. Dette innebærer en videreføring av dagens utdanningsopplegg for statsautoriserte revisorer. (Departementets understrekning).»

Departementet gjør oppmerksom på at lovforslaget § 3-2 annet ledd første punktum på denne bakgrunn bør lyde:

«Statsautorisert revisor skal ha bestått treårig revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet.»

Komiteen tar opp forslag om å formulere § 3-2 annet ledd første punktum slik det er gjort i finansministerens brev, jf. merknad under § 3-2 i kap. 12 i denne innstilling. Komiteen viser også til merknad under kap. 12 i denne innstilling om tilsvarende endring i § 3-3 annet ledd.

Komiteen merker seg at Regjeringen går imot revisorlovutvalgets forslag om å lovfeste et krav om åtte semesters normert utdanning for registrert revisor, og at det bl.a. legges til grunn at det åttende selskapsdirektiv ikke stiller krav om at revisorstudiet skal ha lenger varighet enn i dag som grunnlag for offentlig godkjenning. Komiteen viser ellers til at både NHH og BI i sine hørings svar til revisorlovutvalgets utredning uttaler at dagens utdannelse er tilstrekkelig. Komiteen tar dette til etterretning og slutter seg til Regjeringens forslag om å videreføre studiet innen gjeldende rammeplan for treårig revisorutdanning.

Komiteen har for øvrig ingen bemerkninger.

5.3 Krav til praksis

5.3.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Etter revisorloven § 11 første ledd nr. 6 skal registrert revisor ha minst to års forskjelligartet praksis fra revisjonsarbeid i Norge. Statsautorisert revisor skal i utgangspunktet ha minst fem års ulikeartet praksis i revisjonsarbeid, hvorav tre års praksis i Norge, jf. § 11 tredje ledd nr. 3. For søkere som har gjennomgått høyere revisorstudium ved NHH er kravet til praksis to år, hvorav minst ett år her i landet. Da høyere revisoreksamen i dag kun tilbys ved NHH, er det det sistnevnte praksiskrav som kommer til anvendelse for alle som søker bevilling som statsautorisert revisor. Departementet, delegert til Kredittilsynet, kan etter søknad godta annen praksis.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder krav til utdanning for revisorer.

Departementet går, i likhet med utvalget, inn for at praksiskravet settes til tre år for begge revisorkategorier, jf. lovforslaget § 3-3 første ledd. For registrerte revisorer vil dette innebære en utvidelse på ett år. I forhold til revisorlovens utgangspunkt i § 11 tredje ledd nr. 3 om krav til fem års praksis for statsautorisert revisor, vil forslaget innebære en reduksjon på to år. Som redegjort for i pkt. 6.3.1 er det imidlertid kravet om to års praksis som kommer til anvendelse for de som i dag søker bevilling som statsautorisert revisor, ettersom revisorlovens § 11 fjerde ledd fastsetter reduserte krav for søkere som har gjennomgått høyere revisorstudium ved NHH. På denne bakgrunn vil krav om tre års praksis også innebære ett års utvidelse i for-

hold til i dag for statsautoriserte revisorer. Kravet til praksis vil være det samme for registrert og statsautorisert revisor.

Det foreslås å åpne for at den praktiske opplæringen kan finne sted i annet EØS-land. Det vises til nærmere omtale av dette under punkt 6.11.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at revisor skal ha minst tre års variert praksis i revisjon av regnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Departementet foreslår imidlertid at det i samsvar med begrepsbruken i forslaget til ny regnskapslov, benyttes uttrykket årsregnskap. Konsernregnskap vil inngå som del av årsregnskapet. Departementet har vært i tvil om hva som menes med begrepet «tilsvarende økonomiske oppgjør» som foreslått av utvalget, og som nevnt i åttende selskapsdirektiv art. 8. Departementet kan ikke se at dette begrepet er nærmere omtalt av utvalget. Det antas imidlertid at det kan forekomme økonomiske oppgjør i utlandet som betegnes som annet enn årsregnskap, men som har tilsvarende karakteristika. Departementet antar at begrepet «tilsvarende økonomisk oppgjør» kan ivareta behovet for å kunne få slik praksis lagt til grunn for godkjenningen.

Departementet slutter seg til utvalgets synspunkt om at gjeldende norske krav om at praksisen skal være variert med hensyn til bransjer, foretaksstørrelser og organisering etter selskapslovgivningen bør videreføres. Det foreslås at departementet i forskrift kan gi nærmere regler om hva som skal regnes som variert praksis, jf. lovforslaget § 3-3 syvende ledd.

Etter åttende selskapsdirektiv art. 8 skal revisor ha gjennomgått praktisk opplæring i «blant annet revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomisk oppgjør». Departementet legger til grunn at direktivets praksiskrav i utgangspunktet gjelder ekstern, finansiell revisjon. Ettersom formuleringen «blant annet» er brukt, antar departementet imidlertid at det er en viss adgang til å godkjenne også andre former for praksis, men at slik praksis ikke kan utgjøre en vesentlig del av praksistiden. Dette støttes også av direktivets formål.

Departementet slutter seg etter dette til utvalgets forslag om å åpne for at inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet eller annen relevant praksis, kan godkjennes. Departementet kan for øvrig ikke se at tre års praksis fra bokettersynsvirksomhet fullt ut vil være egnet til å erstatte praksis fra alminnelig finansiell revisjon utøvet av revisor i private revisjonsforetak, slik et mindretall på tre medlemmer i utvalget foreslår. Departementet kan ikke se at alle deler av den finansielle revisjon vil være dekket gjennom slik praksis. Det vises til de vurderinger som er gitt av utvalgets flertall og som flere høringsinstanser har sluttet seg til.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at to tredeler av den praktiske opplæringen skal finne sted under en person som selv har offentlig godkjen-

ning, og viser til at dette er nødvendig for å oppfylle kravet i åttende selskapsdirektiv art. 8. Departementet vil bemerke at også eventuell godkjent praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet, jf. lovforslaget § 3-3 fjerde ledd vil kunne fylle dette kravet, dersom praksisen finner sted under ledelse av en person som er offentlig godkjent.

Utvalget har foreslått at minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter avlagt teoretisk eksamen. Departementet viser til at direktivet ikke fastsetter noe uttrykkelig krav til når praksisen må være gjennomført. I art. 4 stilles det imidlertid krav om at revisor skal ha bestått en fageksamen. Da denne fageksamen etter direktivets art. 5 skal måle om vedkommende kan gjøre bruk av sin praktiske opplæring, kan dette tilsi at opplæringen i alle fall bør være fullført før denne prøven. Etter art. 8 skal den praktiske opplæring sikre evnen til å gjøre praktisk bruk av de teoretiske kunnskaper. Dette taler for at den praktiske opplæring, i hvertfall for det vesentligste, bør finne sted etter den teoretiske utdanning er fullført.

I brev av 22. april 1998 til departementet uttaler Kredittilsynet bl.a.:

«Det opplyses fra kommisjonen at artikkel 8 ikke inneholder bindinger for medlemslandene vedrørende når den praktiske opplæring, sett i sammenheng med krav til teoretisk utdanning skal finne sted. Implementeringen av direktivbestemmelsen varierte fra land til land.»

Departementet slutter seg etter en helhetsvurdering til utvalgets forslag om at minst to år av praksisen må finne sted etter gjennomført teoretisk utdanning. Det antas at dette er best i samsvar med direktivets bestemmelser. Etter departementets syn bør denne praksisen imidlertid kunne finne sted før vedkommende eventuelt gjennomgår høyere revisorutdanning. Departementet foreslår en presisering av dette i lovforslaget § 3-3. Det antas at adgangen til å opparbeide praksis før høyere revisorutdanning i liten grad vil være praktisk for søkere til det høyere revisorstudium med juridisk bakgrunn, jf. kravene til praksis i lovforslaget § 3-3 femte ledd.

Departementet er for øvrig enig med utvalget i at revisor må kunne dokumentere sin praksistid. Det anses imidlertid ikke nødvendig å innta dette som et krav i loven.

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

Revisor skal gjennom praksisprøven dokumentere sine evner til å anvende sine teoretiske kunnskaper i praksis. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at de nærmere krav til praktiske prøver skal fastsettes av departementet i forskrift. Det bør i denne

sammenheng vurderes om det skal etableres en egen praksisprøve for statsautorisert revisor, eller om den samme praksisprøve skal legges til grunn for begge revisorkategorier.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag om at praksiskravet settes til 3 år for registrerte og statsautoriserte revisorer. Komiteen merker seg at forslaget medfører en faktisk utvidelse av praksistiden med ett år for begge revisorkategorier.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte er videre enig i at praksis fra kommunal/fylkeskommunal revisjon som utgangspunkt godkjennes med ett av de nødvendige tre år, slik det er foreslått av departementet. Men disse medlemmer vil imidlertid påpeke at dersom praksis i kommunal/fylkeskommunal revisjon er utført i en revisjonsenhet som ledes av statsautorisert revisor eller registrert revisor, og som attesterer vedkommendes praksis, må Kredittilsynet kunne godkjenne at inntil to av de nødvendige tre års praksis kan være fra kommunal/fylkeskommunal revisjon.

Disse medlemmer viser til at departementet ikke uten videre kan se at tre års praksis fra bokettersynsvirksomhet fullt ut vil være egnet til å erstatte praksis fra alminnelig finansiell revisjon. Disse medlemmer vil imidlertid påpeke at dersom praksis fra skatterevisjon er utført i en revisjonsenhet som ledes av statsautorisert revisor eller registrert revisor, og som er rettet mot det private næringslivet, må Kredittilsynet kunne godkjenne inntil to av de nødvendige tre års praksis.

Disse medlemmer slutter seg videre til at det innføres en praksisprøve etter avsluttet teoretisk og praktisk opplæring som dokumenterer at revisor er egnet til å påta seg oppdrag. Disse medlemmer er enig i at nærmere krav til praktiske prøver fastsettes av departementet i forskrift, men anser det for uhen-siktsmessig at det etableres egen praksisprøve for statsautorisert revisor, jf. komiteens merknader under pkt. 3.2.1 og 5.9.1.

Disse medlemmer vil på denne bakgrunn fremme følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 3-3 fjerde ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirk-

somhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd. Departementet kan gi nærmere regler om at inntil to års praksis fra kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis etter første ledd.»

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti registrerer at en utvidelse av praksiskravet til tre år ikke følges opp med en tilsvarende utvidelse av hvor mye praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet eller annen relevant praksis, som kan godkjennes. Disse medlemmer deler ikke dette syn, og mener at denne godkjenningen må utvides. Disse medlemmer mener at minst to år må kunne godkjennes. Slik praksis må kunne godkjennes med tre år dersom innholdet i praksisen har tilstrekkelig bredde, bl.a. relatert til privat næringsliv.

Disse medlemmer registrerer også at praksis fra bokettersynsvirksomhet ikke lenger skal være likestilt med praksis fra alminnelig finansiell revisjon utøvet av revisor i private revisjonsforetak. En slik endring vil kunne ramme rekrutteringen til skatteetaten. Vi finner ikke forslaget godt begrunnet. Denne praksisen er svært lik den praksis som oppnås i privat revisjon og retter seg mot det private næringsliv. Den bør derfor etter disse medlemmers syn godkjennes fullt ut.

Disse medlemmer foreslår:

«§ 3-3 fjerde ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan godkjenne inntil to års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd. De kan gi nærmere regler om at inntil tre års praksis fra kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis etter første ledd.»

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre støtter Regjeringens forslag til praksiskrav på 3 år. Det er viktig i utformingen av praksisordning at det legges godt til rette for praksisoppbygging også i offentlig revisjonsvirksomhet. I prinsippet burde ikke utvidelsen fra to til tre år endre kravet til fordeling av praksis mellom offentlig og privat sektor. Revisorloven omfatter revisjonspliktige etter regnskapsloven § 1-2, og i prinsippet bør praksis i hovedsak knyttes mot denne virksomhet. Likevel vil slike krav skape effekter på rekrutteringen til offentlig og privat revisjon, og i en politisk vurdering må en sørge for å hindre at det offentlige gies ekstra beskrankninger med hensyn til rekruttering og kompetanseutvikling.

Disse medlemmer slutter seg til Regjeringens forslag til § 3-3 fjerde ledd og fremmer i samsvar med dette følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 3-3 fjerde ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd.»

Disse medlemmer vil subsidiært slutte seg til forslaget fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte foran.

5.4 Krav til hederligandel

5.4.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 11 første ledd er det et vilkår for godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor at vedkommende har ført en hederlig og rettskaffenandel. Kravet er en videreføring fra revisorloven av 1929.

Etter åttende selskapsdirektiv art. 3 krav skal revisor ha «godandel» og ikke drive virksomhet som, «i henhold til medlemsstatens nasjonale lovgivning, er uforenlig med lovfestet revisjon».

Lovutvalget foreslår å videreføre et vandelskrav som grunnlag for godkjenning, jf. NOU 1997:9 s. 147.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til utvalgets forslag.

Departementet støtter utvalgets forslag om å videreføre et vandelskrav. Det vises til lovforslaget § 3-4 nr. 1. Departementet foreslår at kravet uttrykkes som et krav til «hederligandel». Dette er samme begrepsbruk som i domstoloven § 218 b om bevilling til å drive advokatvirksomhet. Det vil bero på en skjønnsmessig vurdering fra Kredittilsynets side om kravet anses oppfylt. Departementet antar i likhet med utvalget at det i første rekke vil være relevant å legge vekt på straffbare forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors utførelse av revisjonsoppdraget.

Det er ikke mulig å gi noen uttømmende oversikt over hvilke straffbare forhold som vil kunne innebære brudd på vandelskravet. Aktuelle lovbrudd vil typisk være vinningsforbrytelser, brudd på regnskapsloven, skatte- og avgiftslovgivningen eller selskapslovgivningen. En rekke former for økonomisk kriminalitet, herunder forbrytelser i gjeldsforhold, er lovbrudd som det i utgangspunktet også bør være relevant å legge vekt på i vandelsvurderingen. Ved vurderingen bør det ses hen til hvor alvorlig det aktuelle forhold er. Det

bør også ses hen til hvor lang tid som er gått siden det aktuelle forhold fant sted.

I utgangspunktet bør det foreligge dom på et straffbart forhold, men dette bør ikke være noe ufravelig krav. Etter departementets syn bør det imidlertid generelt utvises forsiktighet med å legge til grunn at en revisor ikke oppfyller kravet til hederligandel, dersom det ikke foreligger dom på straffbart forhold. Det vises til at det kan være tale om en vurdering av straffbare forhold som faller utenfor Kredittilsynets forvaltningsområde. Departementet antar imidlertid at kravet til hederligandel ikke kan anses oppfylt dersom revisor har erkjent forholdet, eller annen offentlig myndighet har vurdert saken og lagt til grunn at straffebud er overtrådt, selv om straffesak ikke er reist. Eksempelvis bør skattemyndighetenes avgjørelse i sak om tilleggsskatt kunne legges til grunn for Kredittilsynets vurdering av om vilkåret er oppfylt. Det vises for øvrig til omtale under pkt. 11.1 om bortfall og tilbakekalling av godkjenning m.v. Dersom det på søknadstidspunktet er tatt ut siktelse eller reist tiltale mot søkeren for forhold Kredittilsynet anser som egnet til å svekke tilliten til vedkommendes utførelse av revisjonsoppdrag ved domfellelse, bør Kredittilsynet kunne avvente utfallet av straffesaken før søknaden ferdigbehandles.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

5.5. Krav til økonomisk vederheftighet

5.5.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisorloven § 11 første ledd nr. 3 setter som krav for godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor at vedkommende må være økonomisk vederheftig. I likhet med vandelskravet, er dette kravet en videreføring fra revisorloven av 1929.

Dersom revisor er konkurs eller under offentlig gjeldsforhandling bortfaller de rettigheter som er knyttet til registrering eller bevilling som revisor, jf. revisorloven § 14 annet ledd.

Det er ingen EU-direktiver som stiller krav til økonomisk vederheftighet.

Lovutvalget foreslår å beholde kravet om økonomisk vederheftighet, jf. NOU 1997:9 s. 147.

Kredittilsynet uttaler følgende:

«Etter lovforslaget § 3-2(1) bokstav d skal en revisor som godkjennes være «økonomisk vederheftig». Forslaget viser til offentlig gjeldsforhandling og konkurs. Det bør antagelig, dersom det er en forutsetning, også komme til uttrykk at gjeldsordningsloven, i prinsippet inngår i gjeldsforhandlingsbegrepet. En revisor som har en meget anstrengende økonomi kan være en revisjonsmessig risikofaktor. Det kunne derfor vært ønskelig å knyttet begrepet til mindre alvorlige for-

hold enn offentlig gjeldsforhandling og konkurs. Det vil imidlertid være vanskelig å etablere en tilfredsstillende kontroll av den enkelte revisor ved en romsligere definisjon.»

Ingen av de øvrige høringsinstansene har hatt merknader til utvalgets forslag når det gjelder krav til økonomisk vederheftighet.

Departementet er enig med utvalget i at det bør videreføres et krav til økonomisk vederheftighet. Departementet legger til grunn at et krav til økonomisk vederheftighet normalt vil innebære at revisor ikke må ha begjært eller fått åpnet gjeldsforhandling etter konkursloven eller åpnet konkurs eller ha søkt eller fått innvilget gjeldsforhandling. Det samme gjelder dersom revisor har søkt eller er under gjeldsforhandling eller gjeldsordning etter lov om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven) eller er insolvent.

Departementet anser det også betenkelig dersom revisor ikke er i stand til løpende å kunne dekke sine forpliktelser. Som påpekt av Kredittilsynet kan en revisor som har en meget anstrengt økonomi, være en revisjonsmessig risikofaktor. På den andre siden ser departementet at det vil kunne være vanskelig å etablere en tilfredsstillende kontroll med de enkelte revisors økonomiske stilling til enhver tid.

Departementet mener imidlertid at kravet bør skjerpes i forhold til gjeldende rett og utvalgets forslag, ved at det stilles krav om at revisor må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, dvs. at revisor må være likvid etter mønster av konkursloven § 61 første setning. Det vises til lovforslaget § 3-4 nr. 2. Departementet finner ikke å kunne slutte seg til utvalgets forslag om at det skal være adgang til å utvise skjønn ved anvendelsen av dette vilkåret avhengig av om de økonomiske problemene kan tilskrives søkeren. En slik regel ville etter departementets syn være uklar og vanskelig å praktisere.

Departementet ser for øvrig ikke behov for en forskriftshjemmel som foreslått av utvalget, ettersom kravet til økonomisk vederheftighet er søkt konkretisert i lovteksten.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

5.6 Krav om at revisor må være myndig

5.6.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Etter revisorloven § 11 første ledd nr. 4 er det et vilkår for å bli godkjent som registrert eller statsautorisert revisor at vedkommende ikke er umyndiggjort.

EØS-retten inneholder ingen eksplisitte krav til at revisor ikke må være umyndiggjort.

Utvalget foreslår at det stilles krav om at vedkommende for å bli godkjent som registrert eller statsautorisert revisor ikke «må være satt under vergemål».

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til forslaget.

Det bør være et minstekrav for godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor at vedkommende ikke er umyndiggjort. Departementet foreslår derfor å videreføre kravet om at revisor ikke må være umyndiggjort. Bestemmelsen foreslås utformet som et krav om at revisor må være myndig. Bestemmelsen vil dermed medføre at revisor må være over 18 år og ikke umyndiggjort.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

5.7 Bopelskrav og krav til fast kontorsted i Norge

5.7.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisorloven § 11 stiller som krav for godkjenning at vedkommende har «fast bopel i riket». Lovens § 11 femte ledd åpner for en adgang til å gi tidsbegrenset dispensasjon for norske revisorer som flytter utenfor EØS-området.

Departementet antar at et fortsatt krav om bopel i Norge vil være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og forbudet mot faktisk og rettslig diskriminering på grunnlag av nasjonalitet. Ingen av de direktiver som retter seg mot revisjonssektoren inneholder bestemmelser om bopel.

Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til utvalgets forslag når det gjelder bopelskrav og krav til fast kontorsted i Norge. Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag når det gjelder dette.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at revisor som skal ha rett til å utføre lovbestemt revisjon skal ha fast kontorsted her i landet, jf. lovforslaget § 3-8 første ledd nr. 1. Departementet anser dette nødvendig av hensyn til utføring av tilsyn, tilgang for offentlige myndigheter til dokumentasjon m.v. Departementet antar at det ikke er behov for noen hjemmel til å gi forskrift om kontorets betjening som foreslått av utvalget.

Departementet støtter utvalgets syn på at det er viktig å sikre at revisor er kjent med vesentlige utviklingstrekk og endringer innen norsk lovgivning, samt at det både for den revisjonspliktige og av kontrollhensyn er viktig å sikre revisors tilgjengelighet.

Departementet legger til grunn at disse hensynene vil være best sikret dersom revisor har bopel i en EØS-stat, og viser til at det innenfor EØS i stor grad gjelder harmonisert lovgivning på områder hvor det er særlig viktig at revisor er oppdatert. Departementet viser også til Konvensjon om domsmyndighet og fullbyrding av dommer i sivile og kommersielle saker vedtatt i Lugano 16. september 1988 (Luganokonvensjonen) som regulerer jurisdiksjon, anerkjennelse og fullbyrd-

ing av dommer i sivile saker. EØS-landene og Sveits er parter i konvensjonen. Dersom revisor er bosatt i en konvensjonsstat, vil konvensjonen regulere hvilket land som har jurisdiksjon til å behandle et søksmål, og sikre at en dom avsagt av kompetent domstol blir anerkjent og kan fullbyrdes i de øvrige konvensjonsstatene. For revisorer antas det at dette vil kunne få særlig betydning ved forfølgelse av erstatningskrav. Departementet har etter en helhetsvurdering av de ovenfor nevnte omstendigheter kommet til at det bør settes krav om bopel innenfor EØS-området, jf. lovforslaget § 3-8 første ledd nr. 2. Det foreslås at Kredittilsynet skal kunne gjøre unntak fra dette kravet.

Etter gjeldende regler er kravet til bopel i Norge et vilkår for å kunne godkjennes som registrert eller statsautorisert revisor. Et krav om kontorsted i Norge og bopel i EØS-stat bør etter departementets syn knyttes til revisors rett til å revidere årsregnskap for revisjonspliktig. Dersom godkjent revisor ikke arbeider innen lovpliktig revisjon, kan det vanskelig sies å være grunnlag for noe krav til kontorsted i Norge eller bopelskrav. Det vises til at revisorregisteret vil inneholde opplysninger bl.a. om revisors adresse, jf. lovforslaget § 10-1.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

5.8 Krav til sikkerhetsstillelse

5.8.1 Bakgrunnen for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 17a plikter revisor å erstatte skade som vedkommende under utførelsen av sitt oppdrag forsettlig eller uaktsomt volder oppdragsgiveren eller andre. Det er ikke stilt krav om noen form for sikkerhetsstillelse for eventuelt erstatningsansvar. Revisorforeningene har imidlertid pålagt sine medlemmer en obligatorisk forsikringsordning.

EU-direktivene inneholder ingen regler verken om revisors erstatningsansvar eller sikkerhetsstillelse i den forbindelse.

Lovutvalget foreslår innført krav om obligatorisk sikkerhetsstillelse for alle revisorer som påtar seg egne revisjonsoppdrag eller som blir utpekt som ansvarlig revisor i et revisjonsselskap.

Etter Konkurransetilsynets oppfatning vil et krav om sikkerhetsstillelse gjøre det lettere å erstatte skade forårsaket av revisor under utførelse av sitt oppdrag.

Ingen av de øvrige høringsinstansene har merknader til utvalgets forslag.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å lovfeste et krav til sikkerhetsstillelse som vilkår for at revisor skal kunne utføre lovbestemt revisjon, jf. lovforslaget § 3-8 første ledd nr. 3. Det vises til omta-

le av revisors erstatningsansvar i kapittel 11 om sanksjoner, straff og erstatningsansvar. Departementet vil i denne sammenheng peke på at det også for andre yrkesgrupper er fastsatt krav om sikkerhetsstillelse. Dette gjelder bl.a. for advokater, jf. domstoloven § 219 og advokatforskriften 20. desember 1996 nr. 1161 §§ 2-1 flg., eiendomsmeglere, jf. forskrift 20. mars 1997 nr. 177 kap. 2 og for forsikringsmeglere, jf. forskrift 24. november 1995 nr. 923 om forsikringsmegling kap. IV. Departementet mener at det er tilstrekkelig å kreve at de enkelte revisorer stiller sikkerhet, og ikke revisjonsselskapet. Det vises til at dette er ordningen for advokatfirmaer.

Etter departementets syn bør en sikkerhetsstillesesordning i første rekke sikre skadelidte dekning for sine rettmessige krav på en rask og effektiv måte, uavhengig av om manglende dekning fra revisor skyldes manglende evne eller vilje. Departementet antar at en ansvarsforsikring vil representere en velegnet sikkerhet for skadelidte. Departementet mener imidlertid at sikkerheten bør kunne stilles både som ansvarsforsikring og garantierklæring. Det vises i denne forbindelse bl.a. til reglene som gjelder for verdipapirforetak. Det vesentlige må være at den sikkerhet som stilles gir sikrede et ubetinget krav på utbetaling dersom ansvar er konstatert. Departementet foreslår at revisor skal ha stilt nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter lovforslagets kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet. Etter reglene i kapittel 8 plikter revisor å erstatte skade som vedkommende forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sin oppgave.

Departementet legger til grunn at skadelidte bør kunne kreve dekning direkte fra sikkerhetsstilleren uten først å ha rettet krav mot foretaket. Sikkerhetsstilleren bør kunne gjøre gjeldende de samme innsigelser mot kravet, som revisor selv har. Ordningen bør legges opp tilsvarende det som gjelder ved advokatansvarsforsikringer og for verdipapirforetak.

Departementet foreslår ingen lovbestemmelse om hvilke institusjoner som kan stille sikkerhet for revisors ansvar. Det legges til grunn at det mest praktiske er norske finansinstitusjoner eller utenlandske finansinstitusjoner som er gitt tillatelse til å drive virksomhet i Norge. Etter departementets syn følger det imidlertid av EØS-avtalens ikke-diskrimineringsbestemmelser at sikkerhetsstillelse fra tilsvarende institusjoner med hovedsete i andre EØS-stater, også må aksepteres.

Det foreslås at departementet skal gi regler om sikkerhetsstillelse. I tillegg til de forhold som er nevnt over, antar departementet at det bør fastsettes regler om sikkerhetens størrelse og dekningsfelt, hvem som skal anses som skadelidt og hvordan revisor og sikkerhetsstiller skal behandle krav som kreves dekket av sikkerheten.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

5.9 Etterutdanningskrav

5.9.1 Bakgrunnen for forslagene og departementets vurdering

Gjeldende lovgivning inneholder ikke krav om obligatorisk etterutdanning. Ved lovendring av 16. juni 1989 nr. 55 ble det tilføyet et nytt tredje ledd i revisorloven § 12 vedrørende tidsbegrensning av godkjenning til 5 år, jf. Ot.prp. nr. 35 (1988-89) Om lov om endringer i revisorloven og i visse andre lover og Innst. O. nr. 95 (1988-89). Bestemmelsen er ikke satt i kraft, i påvente av forskrifter med nærmere bestemmelser om vilkårene for fornying, herunder etterutdanning. Revisorforeningene stiller krav om etterutdanning for sine egne medlemmer.

Det åttende selskapsdirektiv inneholder ingen krav til tidsbegrenset godkjenning eller etterutdanning.

Departementet legger til grunn at utvalgets lovfor-
slag innebærer et krav til etterutdanning i løpet av en fem års periode for å kunne være valgt eller ansvarlig revisor.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om obligatorisk etterutdanning. Det er etter departementets oppfatning viktig at revisor er løpende oppdatert på utviklingen innen regnskaps- og revisjonsområdet. Ingen av høringsinstansene har gått imot forslaget. Departementet mener samtidig at etterutdanningskravene ikke bør være for omfattende. Ettersom de registrerte og statsautoriserte revisorer som er medlemmer av revisorforeningene allerede er forpliktet til å ta en viss etterutdanning, antar departementet at innføringen av et etterutdanningskrav i praksis ikke vil innebære en særlig økt byrde for disse. Departementet foreslår at krav til etterutdanning fastsettes som et vilkår for opprettholdelse av godkjenning og ikke som et tilleggskrav til valgt eller ansvarlig revisor slik utvalget har foreslått.

Departementet har vurdert hvorvidt det som vilkår for opprettholdelse av godkjenning også bør stilles krav til en viss praksis. Med revisorloven § 12 tredje ledd, som ikke er satt i kraft, ble det fastsatt en fornyelsesordning der det ble stilt krav både til etterutdanning og praksis. Den fremste begrunnelsen for ordningen var at en ikke kunne se behovet for å opprettholde tillatelser der revisor ikke drev virksomhet eller hadde drevet slik virksomhet de siste årene. Departementet viser til at forslaget om krav om obligatorisk etterutdanning, allerede innebærer en innstramming i forhold til gjeldende rett. Det vises også til utvalgets begrunnelse for ikke å foreslå krav til praksis som vilkår for fortsatt godkjenning, som departementet i hovedsak kan slutte seg til. Det er videre grunn til å anta at en stor andel av de revisorene som ikke har praktisert i løpet av de siste årene, heller ikke vil oppfylle det foreslåtte etterutdanningskravet slik at disse på sikt

dermed ikke vil få opprettholdt sin godkjenning. På denne bakgrunn finner departementet etter en helhetsvurdering ikke å foreslå et krav til praksis som vilkår for fornyet godkjenning.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at de nærmere krav til etterutdanningens omfang og innhold fastsettes i forskrift. Kompetansen til å gi forskrift foreslås tillagt departementet. I likhet med Oslo Børs antar departementet at det kan være nødvendig eller hensiktsmessig å stille ulike krav til etterutdanning for henholdsvis registrert og statsautorisert revisor.

Departementet går ikke inn for at godkjenning skal gis for en tidsbegrenset periode. Etter departementets syn vil en slik løsning være unødig arbeidskrevende for Kredittilsynet. Dersom Kredittilsynet i forbindelse med sitt tilsyn ser at godkjent revisor ikke har gjennomført nødvendig etterutdanning, vil Kredittilsynet kunne tilbakekalle godkjenningen etter lovforslagets § 9-1.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag om at det skal stilles krav til etterutdanning og at dennes omfang og innhold fastsettes av departementet i forskrift. Komiteen viser for øvrig til sine merknader under pkt. 10.1.2.1.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, deler imidlertid ikke Regjeringens antagelse om at det vil være nødvendig og hensiktsmessig å stille ulike krav til etterutdanning for henholdsvis registrert og statsautorisert revisor.

Flertallet viser til at dannelsen av Den norske Revisorforening (DnR), som er en sammenslutning av NRRF og NSRF, innebærer at de høyeste krav til kvalitetskontroll og etterutdanning blir lagt til grunn for begge revisorkategorier. Foreningene, som allerede i dag stiller identiske krav til obligatorisk etterutdanning for medlemmene, har hver for seg praktisert et slikt opplegg i 2 år. Flertallet har merket seg at det for DnR er uaktuelt å differensiere etterutdanningskravene til de to revisorkategorier.

Flertallet viser til sine merknader under pkt. 5.3.1 foran, og går inn for at etterutdanningskravet fastsettes likt for begge revisorkategorier.

Flertallet har for øvrig ingen bemerkninger.

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre slutter seg til Regjeringens forslag om ulike etterut-

danningskrav til registrerte og statsautoriserte revisorer.

5.10 Godkjenning av revisjonsselskaper

5.10.1 Bakgrunnen for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisorlovens § 4 og aksjeloven § 10-2 åpner for at revisjonsselskap kan velges som revisor. Gjeldende rett etablerer ingen godkjenningsordning i egentlig forstand, men i forskrift 19. september 1990 nr. 766 om revisjon og revisorer (revisorforskriften) §§ 2-2 til 2-5 er det gitt nærmere regler om revisjonsselskap og hvilke av disse som kan benytte betegnelsene registrert eller statsautorisert revisor.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder godkjenning av revisjonsselskaper.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at det skal etableres en godkjenningsordning for revisjonsselskaper. Departementet foreslår at godkjenning som revisjonsselskap bare skal kunne gis ansvarlige selskaper, aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, jf. lovforslaget § 3-5 første ledd. Det vises til at selskapslovgivningen sikrer klare organisasjons- og ansvarsforhold i slike selskaper. Enkeltmannsforetak registreres, etter det Kredittilsynet har opplyst, heller ikke idag i revisorregisteret. I slike tilfeller er det den enkelte revisor som er registrert.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at også andre enn revisorer kan inneha eierandeler eller være deltagere i revisjonsselskaper så langt dette er forenlig med kravene i åttende selskapsdirektiv, jf. lovforslaget § 3-5 første ledd nr. 2. Departementet er enig i at revisorer bør sikres styringsmulighet i selskapet. Departementet foreslår derfor, som utvalget og i tråd med de krav som stilles i åttende selskapsdirektiv, at det stilles krav om at mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet skal innehas av revisorer eller revisjonsselskap som er godkjent etter revisorloven eller som er godkjent i annet EØS-land. Departementet viser til at det pågår arbeid i andre internasjonale fora, bl.a. under WTO som kan ha betydning for utenlandske revisorers adgang til å tilby tjenester i Norge. Departementet foreslår derfor at det åpnes for at også revisorer som er godkjent i et land der Norge har en gjensidig godkjenningssavtale om revisorer kan oppfylle de nevnte kravene.

Departementet mener som utvalget at kravet om at revisjonsselskap må ha eget styre bør videreføres. Det vises til lovforslaget § 3-5 første ledd nr. 1.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at styret må ha et flertall av revisorer. Dette innebærer en videreføring av gjeldende regler for revisjonsselskap som er aksjeselskap. For revisjonsselskap som er

ansvarlig selskap har det hittil ikke vært krav til revisorer i styret. Departementet foreslår å presisere at også revisorer som skal inngå i foretakets styre, må være godkjent etter revisorloven, eller i et annet EØS-land eller et land der Norge har en gjensidig godkjenningssavtale om revisorer, for å oppfylle kravene etter denne bestemmelsen.

For å sikre at godkjente revisorer har stemmefler-tall i revisjonsselskap, foreslår departementet at det tas inn en bestemmelse i § 3-5 første ledd nr. 3 om at det skal fremgå av selskapets selskapsavtale eller vedtekter at gyldig vedtak i selskapets generalforsamling eller selskapsmøte ikke skal kunne treffes med mindre minst halvparten av både de stemmeberettigede og den samlede selskapskapital har stemt for. Bestem-melsen er i samsvar med utvalgets forslag.

De foreslåtte regler tilfredsstiller etter departementets syn kravene i åttende selskapsdirektiv.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at det ikke bør skilles mellom statsautoriserte og registrerte revisjonsselskaper. Departementet er enig med utvalget i at det avgjørende skal være at selskapet utpeker en revisor til å forestå revisjonen som oppfyller kravene lovgivningen stiller til revisors kompetanse. Det vises i denne sammenheng til forslaget om at «store foretak» etter regnskapsloven skal revideres av statsautorisert revisor. Tilsvarende krav finnes også i særlovgivning bl.a. for forsikringsselskap og forretningsbanker. En bestemmelse om at revisjonsselskapet plikter å utpeke en ansvarlig revisor som oppfyller kompetansekravene foreslås inntatt i lovens § 2-2 annet ledd.

Når det gjelder kravet om at selskapet skal være økonomisk vederheftig, foreslår departementet en skjerping i forhold til utvalgets forslag, i tråd med det som er foreslått ved godkjenning av fysiske personer som revisor. Departementet foreslår at det stilles krav om at revisjonsselskapet må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, jf. lovforslaget § 3-5 første ledd nr. 4. En nærmere redegjørelse for dette kravet er inntatt under pkt. 5.5.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at revisjonsselskaper skal ha fast kontorsted i Norge. Departementet peker på at til forskjell fra det som er foreslått for personer, vil kravet til fast kontorsted i Norge være vilkår for godkjenning som revisjonsselskap, og ikke bare vilkår for å kunne påta seg revisjon av årsregnskap for revisjonspliktig. Som nevnt under pkt. 6.7.5 kan det vanskelig sies å være grunnlag for noe krav om fast kontorsted i Norge for en godkjent revisor som ikke arbeider innen lovpliktig revisjon. For revisjonsselskap må en gå ut i fra at en viktig del av virksomheten til enhver tid vil være oppdrag innenfor lovpliktig revisjon. Hensynet til tilgjengelighet og kontroll med selskapet tilsier derfor etter departementets mening at det stilles krav om fast kontorsted som

vilkår for godkjenning av revisjonsselskap. Det vises til lovforslaget § 3-5 første ledd nr. 5.

Revisjonsselskap med hovedsete i utlandet vil måtte etablere datterselskap i Norge for å kunne oppfylle kravene til selskapsform som stilles innledningsvis i lovforslaget § 3-5. Dersom enkeltpersoner med tilknytning til utenlandsk revisjonsselskap ønsker å revidere årsregnskap for revisjonspliktig i Norge, vil vedkommende kunne gjøre dette dersom han eller hun er godkjent etter norske regler. I så fall er det personen og ikke det utenlandske selskapet som er revisjonsklientenes revisor. Imidlertid vil vedkommende som regel måtte anses å stå i et tilknytnings- eller samarbeidsforhold til det utenlandske revisjonsselskap, slik at uavhengighetsreglene i f.eks. lovforslaget § 4-1 og 4-7 tredje ledd vil komme til anvendelse.

Departementet foreslår i tråd med utvalgets forslag at Kredittilsynet skal kunne dispensere fra kravene om at flertall i styret skal utgjøres av revisorer og at revisorer eller revisjonsselskap skal inneha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet. Dispensasjon skal bare kunne gis for en tidsbegrenset periode, jf. lovforslaget § 3-5 annet ledd.

Det foreslås i samme bestemmelse at departementet i forskrift skal kunne gi nærmere regler om vilkårene for godkjenning av revisjonsselskap. Når det gjelder utvalgets forslag om solidaransvar mellom den ansvarlige revisor og revisjonsselskapet, vises det til pkt. 11.3.

Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, viser til at det i tråd med merknader under pkt. 3.2.1 foran ikke lenger skal stilles krav om statsautorisert revisor i visse selskaper. Revisjonsselskapene står etter dette fritt til å utpeke godkjent revisor, det være seg registrert eller statsautorisert revisor, som ansvarlig for ethvert oppdrag.

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre slutter seg til Regjeringens forslag om godkjenning av revisjonsselskaper.

Komiteen har for øvrig ingen merknader.

5.11 Godkjenning av revisorer med godkjenning fra annet EØS-land og godkjenning av utenlandsk utdanning og praksis

5.11.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

Etter revisorloven § 11 syvende ledd anses kravet til utdanning i revisorloven for å være oppfylt når ved-

kommende har tilsvarende utdanning som etter overenskomst med fremmed stat er likestilt med utdanning som bestemt i revisorloven. Ved søknad om godkjenning av slik tilsvarende utdanning skal søkeren godtgjøre tilfredsstillende språkkunnskaper, yrkespraksis og kunnskap til bestemmelser i norsk rett av særlig betydning for yrkesutøvelsen.

Kredittilsynet har i forskrift 15. mars 1994 gitt regler om revisorer som har godkjenning fra annen stat innen EØS-området. Slike revisorer vil få søknaden behandlet i henhold til rådsdirektiv 89/48/EØF. Det er krav om bestått egnethetsprøve i Norge før godkjenning gis.

Det er i proposisjonen videre redegjort for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder godkjenning av revisorer med godkjenning fra annet EØS-land og godkjenning av utenlandsk utdanning og praksis.

5.11.2 Departementets vurdering

5.11.2.1 Godkjenning av revisorer som er godkjent i annet land

Sammendrag

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at revisorer som er godkjent i et annet EØS-land skal kunne gis godkjenning i Norge som registrert eller statsautorisert revisor, jf. lovforslaget § 3-6 første ledd. Dette anses i samsvar med rådsdirektiv 89/48/EØF om en generell ordning for godkjenning av diplomer for høyere yrkeskompetansegivende utdanning av minst tre års varighet, og er en videreføring av dagens ordning. Rådsdirektiv 89/48/EØF art. 4 b) gir medlemsstatene adgang til å kreve en egnethetsprøve for adgang til yrker som krever nøyaktig kjennskap til nasjonal lovgivning og der rådgivning/bistand med hensyn til nasjonal lovgivning utgjør et vesentlig og vedvarende element i utøvelsen av yrket. Departementet mener at dette er tilfellet for utøvelse av revisoryrket, og foreslår derfor i tråd med utvalgets forslag at det stilles krav om en slik egnethetsprøve som vilkår for godkjenning av EØS-revisor i Norge. Det følger av direktivet at når et annet EØS-land har to godkjenningsnivåer, skal godkjenningen skje på tilsvarende nivå som vedkommende hadde i landet der godkjenningen er gitt. Hvis vedkommende land bare har ett nivå og revisorer på dette nivået kan revidere alle foretakstyper, må vedkommende godkjennes som statsautorisert revisor her i landet. Det samme gjelder dersom vedkommende land har to godkjenningsnivåer, men hvor begge er godkjent for å revidere alle foretakstyper.

Revisorer med godkjenning fra annet EØS-land vil på bakgrunn av direktivets regler være fritatt fra å gjennomføre praksis eller avlegge praksisprøve på nytt etter norske regler.

Departementet viser til at det pågår arbeid i andre internasjonale fora, bl.a. under WTO, som kan ha betydning for utenlandske revisorers adgang til å tilby revisjonstjenester i Norge. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det åpnes for at også revisorer med godkjenning fra land som Norge har gjensidig godkjenningsavtale med, kan godkjennes i Norge. Departementet foreslår at det kan fastsettes nærmere vilkår for godkjenning av utenlandske revisorer i forskrift, jf. lovforslaget § 3-6 annet ledd.

Departementet er enig med utvalget i at det skal stilles de samme generelle krav til vandel og evnen til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller for EØS-revisorer som for andre som søker godkjenning i Norge. Rådsdirektiv 89/48/EØF vil etter departementets syn ikke være til hinder for dette. Det foreslås at nærmere regler om egnethetsprøve fastsettes av departementet.

Utvalget foreslår at et vilkår for godkjenning av revisor fra annet EØS-land skal være at «revisor aksepterer rett for norske tilsynsmyndigheter til innsyn i den informasjon om vedkommende som domisillandets tilsynsmyndigheter gir anledning til». Departementet viser til at alle godkjente revisorer vil være underlagt tilsyn, og at det er krav om fast kontorsted i Norge som vilkår for rett til å revidere årsregnskap for revisjonspliktig. Når det gjelder informasjon om revisor som andre lands tilsynsmyndigheter måtte ha, antar departementet at norske tilsynsmyndigheter, for de landene det i denne sammenheng vil være snakk om, har mulighet til å få opplysninger som nevnt uten revisors samtykke. Med den foreslåtte begrensningen til informasjon som vedkommende lands tilsynsmyndigheter «gir anledning til», antar departementet for øvrig at en slik bestemmelse vil ha liten praktisk betydning ved siden av de tilsynsavtaler Kredittilsynet inngår med utenlandske tilsynsmyndigheter. Departementet anser på denne bakgrunn at den foreslåtte bestemmelse er overflødig.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

5.11.2.2 Utenlandsk utdanning m.v. som grunnlag for godkjenning

Sammendrag

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at utdanning ved utenlandske universiteter og høyskoler skal kunne godkjennes på linje med norsk utdanning, jf. lovforslaget § 3-2 tredje ledd. Dette vil innebære en utvidelse i forhold til dagens ordning hvor kun norsk utdanning kan godkjennes, med unntak av de tilfeller som er omtalt ovenfor hvor vedkommende har godkjenning som revisor i en annen EØS-stat.

Departementet ser ikke utvidelsen til utenlandsk utdanning som betenkelig ettersom slik utdanning bare vil kunne godkjennes dersom den tilsvarer den norske utdanningen. Utvalget har lagt til grunn at det må kreves av kandidater med utdanning fra utlandet at de avlegger eksamen i fag knyttet til norsk lovgivning, f.eks. skatte- og avgiftslovgivningen. Departementet er enig i at det vil kunne være behov for en viss tilleggstudanning for kandidater med utdanning fra utlandet. Det vises bl.a. til åttende selskapsdirektiv art. 11 nr. 1 bokstav b) som fastsetter at søkere med utdanning fra annen medlemsstat må dokumentere at de har den juridiske kunnskap som kreves i den enkelte medlemsstat for å kunne foreta lovfestet revisjon. Departementet har foreslått at departementet skal kunne gi nærmere forskrift om bl.a. utdanning og eksamen, jf. pkt. 6.2.5 i proposisjonen. Departementet foreslår at departementet også skal kunne gi nærmere regler om utenlandsk utdanning, herunder eventuelle krav om tilleggstudanning i Norge, jf. lovforslaget § 3-2 fjerde ledd.

Departementet er også enig med utvalget i at praksis fra annet EØS-land skal kunne godkjennes. Dette innebærer en utvidelse i forhold til dagens regler hvor det for registrerte revisorer kreves at all praksis er fra Norge og for statsautoriserte revisorer at minst ett år er fra Norge. Departementet finner det hensiktsmessig at adgangen til å få godkjent utenlandsk praksis begrenses til praksis fra EØS-land. Det vises til at det gjelder harmoniserte regnskapsregler innenfor EØS, noe som tilsier at praksis fra medlemsland blir mer relevant for norske forhold, enn praksis fra andre land. Departementet har i lovforslaget § 3-3 syvende ledd foreslått at de nærmere krav til hva som skal regnes som variert praksis fastsettes i forskrift, jf. omtale i pkt. 6.3.5. Departementet legger til grunn at det i medhold av denne bestemmelse også vil kunne gis nærmere regler om utenlandsk praksis.

Departementet mener som utvalget at det må stilles krav om at søkere med praksis fra annet EØS-land må gjennomføre den praktiske prøven som skal tas etter avsluttet teoretisk og praktisk utdanning i Norge, dersom de skal kunne godkjennes etter norske regler, jf. lovforslaget § 3-3 sjette ledd. Departementet legger til grunn at det kan gis nærmere regler om dette i medhold av forskriftshjemmelen i § 3-3 syvende ledd.

Det vises til omtale av utdannings- og praksiskrav for øvrig under pkt. 6.2 og 6.3 i proposisjonen.

Departementet understreker at de regler som foreslås om godkjenning av utenlandsk utdanning og praksis får samme anvendelse for norske og utenlandske søkere.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

6. UAVHENGIGHET OG OBJEKTIVITET

6.1 Uavhengighet (habilitet)

6.1.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

Revisorloven § 5 gir regler om hvem som ikke kan velges som revisor. Den som er innehaver av eller deltaker i bedrifter som revideres kan ikke velges som revisor. Etter forskrift om revisjon og revisor § 2-1 har eierandel eller aksjeinnehav ikke betydning for habiliteten dersom andelen eller innehavet er «uvesentlig». Den som har mottatt lån fra eller gitt lån til bedriften som revideres, kan ikke velges som revisor. Likt med lån regnes sikkerhetsstillelse.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldene rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder krav til revisjonens uavhengighet (habilitet).

6.1.2 Departementets vurdering

6.1.2.1 Generelle krav til revisors uavhengighet og objektivitet

Sammendrag

Departementet slutter seg til utvalgets forslag både til en generell bestemmelse om krav til uavhengighet og en bestemmelse om konkrete forhold som alltid skal anses til hinder for at revisor påtar seg revisjonsoppdrag. Departementet anser det avgjørende for at revisor skal kunne fylle sin rolle, at det ikke på noen måte kan stilles spørsmål ved revisors uavhengighet i forhold til den vedkommende utfører revisjon for. Det er etter departementets syn viktig å fastsette regler som både ivaretar revisors faktiske uavhengighet og som sikrer at revisor fremstår utad som uavhengig (disse to former for uavhengighetsbetraktninger er beskrevet av utvalget som «independence in fact» og «independence in appearance»).

Utvalget har foreslått krav til uavhengighet/habilitet for valgt eller ansvarlig revisor. Departementet er enig i at uavhengighetskrav i første rekke er påkrevet i forbindelse med lovpliktig revisjon. Ettersom departementet har valgt en noe annen begrepsbruk enn utvalget, foreslås det at uavhengighetskravene knyttes til den som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig. Det vises imidlertid til pkt. 7.2, der det foreslås særskilte regler om uavhengighet også der revisor utfører tjenester for ikke-revisjonspliktige eller utfører andre tjenester enn årsregnskapsrevisjon for den revisjonspliktige.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets forslag at dersom en revisor eller dennes nærstående har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan han eller

hun ikke revidere den revisjonspliktiges årsregnskap. Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor, jf. lovforslaget § 4-1 første ledd. Departementet er enig med utvalget i at definisjonen av hvem som er å anse som revisors «nærstående» bør baseres på tilsvarende regler i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det vises i denne sammenheng til begge lovers § 1-5. I sitt forslag til definisjon har utvalget imidlertid ikke tatt med mindreårige barn av ektefelle eller samboer og som revisor bor sammen med, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 1-5 annet ledd nr. 2. Departementet ser det som naturlig at også disse omfattes av begrepet «nærstående» i revisorloven, på lik linje med revisors egne mindreårige barn. Med denne presisering slutter departementet seg til utvalgets vurdering av hvilken krets av nærstående som bør omfattes av de ulike alternativene i uavhengighets-bestemmelsene i revisorloven. Departementet foreslår etter dette, jf. lovforslaget § 4-1 fjerde ledd at som revisors nærstående skal regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt i nr. 1 og som vedkommende bor sammen med,
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
4. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under nr. 1, og
5. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt under nr. 3.

Som ektefelle og personer som bor sammen i ekteskapslignende forhold regnes i forhold til definisjonen også registrert partner etter partnerskapsloven og homofilt samboerskap.

Departementet foreslår på bakgrunn av utvalgets vurderinger og forslag at det i samsvar med gjeldende rett fastsettes at nærmere angitte konkrete forhold alltid vil være til hinder for at revisor utfører lovpliktig revisjon, jf. lovforslaget § 4-1 annet og tredje ledd.

Det foreslås i bestemmelsens annet ledd nr. 1 at revisor ikke kan revidere årsregnskap for revisjonspliktig dersom vedkommende er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til denne eller noen som omfattes av bestemmelsens øvrige habilitetsregler. Bestemmelsen er i hovedsak i samsvar med gjeldende rett.

Departementet foreslår videre i annet ledd nr. 2 at årsregnskap for revisjonspliktig ikke kan revideres av den som har eierandel i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket. Også denne bestemmelsen er i samsvar med gjeldende rett. Utvalget har foreslått et unntak for indirekte eie gjennom verdipa-

pirfond. Departementet viser til at revisors eierandeler i slike tilfeller vil være i det aktuelle fond, og ikke i foretaket. Det anses derfor unødvendig å ta inn et unntak som foreslått av utvalget.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at enhver eierandel skal medføre inhabilitet. Dette er en innstramming i forhold til gjeldende regler, hvor det er gjort unntak for såkalte uvesentlige eierandeler. Departementet slutter seg også til utvalgets forslag om at heller ikke revisors ektefelle/samboer eller mindreårige barn kan ha eierandel, uansett størrelse, jf. lovforslaget § 4-1 tredje ledd. Dette innebærer en innskjerping i forhold til gjeldende rett. I tillegg foreslår departementet at også ektefelles/samboers mindreårige barn som vedkommende bor sammen med skal omfattes av denne bestemmelsen. Departementet mener at også mindre eierandeler som innehas av nærstående som nevnt, vil kunne være egnet til å påvirke uavhengigheten. Departementet slutter seg imidlertid til utvalgets forslag om at øvrige nærståendes eierandeler bare bør få virkning for revisors habilitet dersom eierandelen(e) er vesentlig(e). Dette er samme formulering som er brukt i gjeldende § 5 første ledd nr. 6. Departementet finner det ikke hensiktsmessig å fastsette noen fast grense, f.eks. i form av et prosenttall, for når en eierandel skal anses vesentlig. Om en eierandel kan anses å være vesentlig, må bero på en konkret vurdering hvor bl.a. eiersammensetningen i foretaket og eierandelens betydning for den nærståendes personlige økonomi, vil ha betydning. Nærstående som vil omfattes av bestemmelsen om vesentlige eierandeler er slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje (med unntak for mindreårige barn som nevnt ovenfor) og søsken, tilsvarende slektninger av ektefelle/samboer, samt disse slektningenes ektefelle/samboer.

Utvalget foreslår at fordringshaver eller skyldner til den revisjonspliktige ikke kan velges til revisor. Utvalget mener at ordinære forretningsmessige forhold likevel ikke skal være til hinder for å kunne velges som revisor. Departementet foreslår en videreføring av gjeldende inhabilitetsbestemmelse for den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige, men mener at også fordringer eller gjeld på ordinære forretningsmessige vilkår kan være egnet til å påvirke revisors uavhengighet. Departementet finner et unntak for slike fordringer eller gjeldsforhold ikke tilstrekkelig begrunnet. Departementet er oppmerksom på at ikke ethvert forretningsmessig gjelds- eller fordringsforhold i utgangspunktet vil ha betydning for revisors uavhengighet. Departementet finner det imidlertid vanskelig å trekke en grense for hvilke forhold som bør anses egnet til å påvirke revisors uavhengighet. På denne bakgrunn går departementet inn for å videreføre gjeldende rett på dette punktet. Det vises til at vanlig kjøp av bedriftens produkter faller utenfor den foreslåtte bestemmelse, jf. Ot.prp. nr. 35 (1988-89) s.

7. Departementet foreslår å videreføre gjeldende unntak for revisors honorar for de to siste regnskapsår. Det vises til lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 3. Likt med revisor etter bestemmelsen foreslås regnet ektefelle, samboer og mindreårige barn, jf. lovforslaget § 4-1 tredje ledd. I likhet med det som er sagt ovenfor om nærståendes eierandeler i det revisjonspliktige foretaket, mener departementet at de øvrige nærståendes forhold til den revisjonspliktige og den følge dette bør få for revisors uavhengighet, vil avhenge av mellomværendets størrelse. Departementet foreslår derfor at slike nærståendes fordring eller gjeld bare skal få innvirkning på revisors habilitet dersom fordringen eller gjelden er vesentlig. Reglene om nærståendes innvirkning på revisors habilitet vil etter dette være den samme både i forhold til eierforhold og fordrings- og gjeldsforhold. Dette innebærer strengere uavhengighetskrav enn det som følger av gjeldende rett. Etter gjeldende rett innvirker nærståendes fordringer eller gjeld ikke på revisors habilitet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende eller kontrollerende organer ikke kan revidere årsregnskapet for den revisjonspliktige, jf. lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 4. Departementet foreslår at begrepet «kontrollerende organer» presiseres til «kontrollkomitè». Videre foreslår departementet at det presiseres at daglig leder hos den revisjonspliktige heller ikke kan være revisor for foretaket. Daglig leder vil for øvrig normalt omfattes av lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 1 om ansatte m.v. Forslaget er i samsvar med gjeldende rett når det gjelder styrende organer og daglig leder. Forbudet mot å være medlem av kontrollkomitèen er nytt. Like med revisor regnes de samme nærstående som i forhold til bestemmelsene om eierforhold, fordringshavere og skyldnere. Dette innebærer en viss utvidelse i forhold til gjeldende rett. Det foreslås ikke noe skille mellom revisors «nærmeste» nærstående og vedkommendes øvrige nærstående i tilknytning til denne bestemmelsen.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetning eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter ikke kan revidere årsregnskapet for den revisjonspliktige, jf. lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 5. Like med revisor regnes den samme krets av nærstående som i forhold til bestemmelsen om medlemsskap i styrende organer m.v., jf. lovforslaget § 4-1 tredje ledd. Departementet finner det klart at revisor ikke bør kunne delta i føringen av det regnskapet vedkommende senere skal vurdere riktigheten av. NSRF har gitt uttrykk for at utvalgets forslag er for omfattende på dette punktet. Etter foreningens syn bør det bare regnes som inhabilitetsgrunn

dersom revisor har «vesentlig innflytelse» på innholdet i regnskapet eller årsberetningen. Departementet kan vanskelig slutte seg til NSRFs syn på dette punktet. Som påpekt av Kredittilsynet er det tvert i mot spørsmål om ikke avgrensningen til «regnskapsføring» vil være for snever. Departementet er enig med Kredittilsynet i at også utarbeidelse av noter og bistand med regnskapsavslutning ut over rent teknisk avslutning bør være til hinder for at revisor kan revidere årsregnskap for revisjonspliktig. Det vises for øvrig til omtalen under pkt. 7.2.5.2.

Departementet foreslår, i likhet med utvalget, at det når særlige grunner tilsier det, kan gjøres unntak fra de nevnte regler om konkrete forhold som medfører revisors inhabilitet, jf. lovforslaget § 4-8. Kompetansen til å treffe slikt vedtak foreslås tillagt Kredittilsynet.

Komiteens merknader

Komiteen er enig i at det må stilles strenge krav til revisors uavhengighet og objektivitet. For at revisor skal kunne fylle sin rolle, er det avgjørende at det ikke kan stilles spørsmål ved uavhengigheten vis à vis den revisjonspliktige. Komiteen merker seg at forslaget på flere punkter skjerper kravene både i forhold til gjeldende rett og i forhold til revisorlovutvalgets forslag. Komiteen vil i denne sammenheng påpeke at det her nødvendigvis må foretas en avveining mellom hvilke krav som må og bør stilles på den ene side, og hvilke regler som medfører praktiserbarhet og mulighet for etterlevelse på den annen. Det er ikke gitt hvor denne grensen går, og komiteen merker seg at nettopp reglernes praktiserbarhet har vært et hovedpoeng blant de organisasjoner som har til høring i komiteen.

Komiteen forutsetter at Kredittilsynet, som i konkrete saker foreslås gitt kompetanse til å dispensere fra reglene, er særlig oppmerksomme i tilfeller hvor reglene gir utilsiktede og åpenbart urimelige utslag. Komiteen anser det naturlig at reglene evalueres etter en tids virke, og at Regjeringen eventuelt kommer tilbake til Stortinget med saken i egnet form.

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

6.1.2.2 Særlig om krav til uavhengighet for revisor i revisjonsselskap og for revisjonsselskapet

Sammendrag

Departementet er enig med utvalget i at det som i dag bør gjelde regler som sikrer revisors uavhengighet også der andre i revisjonsselskapet står i nærmere angitte tilknytningsforhold til den revisjonspliktige.

Utvalget har foreslått å knytte en slik bestemmelse til «medeiers» forhold til den revisjonspliktige,

samt til medlemmer eller varamedlemmer til foretakets styrende organer. Departementet legger til grunn at det også er behov for regler som sikrer at revisor ikke reviderer årsregnskap for revisjonspliktig i tilfeller der andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet står i et tilknytningsforhold til den revisjonspliktige.

Departementet foreslår i lovforslaget § 4-2 første ledd at ingen kan være ansvarlig revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i lovforslaget § 4-1 første eller annet ledd, dvs. de samme forhold som gjør at revisor ikke kan revidere årsregnskap for den revisjonspliktige. Dette innebærer en utvidelse i forhold til utvalgets forslag ved at forhold også hos andre revisorer og ledende ansatte i revisjonsselskapet vil ha betydning for revisors uavhengighet. Dessuten innebærer departementets forslag også en viss utvidelse i forhold til utvalgets forslag ved at departementet har latt alle forhold som har betydning for revisors egen habilitet få anvendelse. Dette betyr bl.a. at enhver eierandel i den revisjonspliktige som innehas av en person som omfattes av lovforslaget § 4-2 første ledd, vil være til hinder for at revisorer i revisjonsselskapet kan revidere årsregnskapet for den aktuelle revisjonspliktige. Utvalget forslag omfatter bare vesentlige eierandeler i den revisjonspliktige. Utvalgets forslag omfatter heller ikke samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold i den revisjonspliktige utover ansettelsesforhold.

Departementet er enig med utvalget i at tilsvarende krav til uavhengighet også bør fastsettes der eiere eller deltakere i revisjonsselskapet har et forhold som nevnt til den revisjonspliktige. I enkelte tilfeller vil antallet aksjeeiere eller deltakere kunne være betydelig samtidig som hvert enkelt aksjeinnehav eller hver enkelt andel er ubetydelig. Departementet er av den oppfatning at ikke ethvert eier- eller deltakerforhold i revisjonsselskapet nødvendigvis kan antas å ha innvirkning på den ansvarlige revisors uavhengighet. Det foreslås derfor i lovforslaget § 4-2 annet ledd at aksjeeieres eller deltakeres forhold til den revisjonspliktige ikke skal være til hinder for at ansvarlig revisor påtar seg årsregnskapsrevisjon med mindre aksjeeieren eller deltakeren innehar mer enn 10 pst. av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet. Departementet er enig med utvalget i at aksjeeieres eller deltakeres eierandel i det revisjonspliktige foretak kun bør få betydning for ansvarlig revisors habilitet der denne eierandelen er vesentlig.

På samme måte foreslår departementet at aksjeeiers eller deltakers fordring eller gjeld (mellomværende) i den revisjonspliktige ikke får betydning for ansvarlig revisors habilitet med mindre mellomværendet er vesentlig, jf. lovforslaget § 4-2 annet ledd siste

punktum. Departementet ser ikke grunn til å behandle eierandeler og mellomværender ulikt i denne sammenheng.

Departementet er enig med utvalget i at det bør videreføres regler om inhabilitet hos ansvarlig revisor som følge av nærstående av andre i revisjonsselskapet sitt forhold til den revisjonspliktige. Etter dagens regler er revisor inhabil dersom nærstående av annen deltager i revisjonsselskapet har vesentlig eierandel i revisjonsklienten eller er medlem av bedriftens styre, er daglig leder eller har ansvaret for eller deltar i bedriftens bokføring, formuesforvaltnings m.v. eller er varamann for noen som har slikt verv eller stilling. Utvalget foreslår en utvidelse av de tilknytningsforhold hos slike nærstående som skal få virkning for ansvarlig revisors habilitet. Departementet er enig i dette og foreslår i lovforslaget § 4-2 tredje ledd at ingen kan være ansvarlig revisor når nærstående av andre revisorer, ledende ansatte eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, samt av aksjeeiere eller deltakere som nevnt i § 4-2 annet ledd, har et forhold til den revisjonspliktige som etter reglene i § 4-1 annet ledd ville gjort revisor selv inhabil. Dette gjelder med unntak av slike nærståendes ansettelsesforhold m.v. som nevnt i lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 1. Departementet viser til at de ansattelsesforhold som må antas i størst grad å ha betydning for revisors uavhengighet er dekket gjennom andre bestemmelser, jf. lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 4 som omfatter daglig leder og nr. 5 som omfatter ansatte innenfor regnskapsføring m.v. Departementets forslag innebærer for øvrig en viss utvidelse i forhold til utvalgets forslag, bl.a. ved at det omfatter også fordring- og gjeldsforhold hos nærstående som nevnt. Departementet er enig med utvalget i at slike nærståendes eierandel i det revisjonspliktige foretak ikke skal få betydning for revisors habilitet med mindre eierandelen er vesentlig, i tråd med det som gjelder for revisors egne nærstående. Departementet foreslår at det samme skal gjelde for fordring- eller gjeldsforhold (mellomværende).

Etter gjeldende rett omfattes samme krets av nærstående til andre deltagere i revisjonsselskapet som revisors egne nærstående. Utvalget har foreslått en viss innsnevring når det gjelder hvilke nærstående som skal kunne påvirke ansvarlig revisors habilitet. Det er vist til at utviklingen i revisjonsbransjen har gått i retning av stadig flere sammenslutninger og landsdekkende revisjonsselskaper, og at det samtidig er blitt tilnærmet umulig å holde oversikt over habilitet hos medeieres slektninger. Utvalget viser også til at denne gruppen nærstående vanligvis står så fjernt fra ansvarlig revisor at det ikke er naturlig å trekke alle inn i en uavhengighetsvurdering. Departementet er langt på vei enig i utvalgets vurdering på dette punktet. Selv om departementet vanskelig kan slutte seg til at habilitetsspørsmål bør tillegges mindre betydning ut fra en

utvikling mot større enheter innen revisjonsbransjen, antas det å være behov for en avgrensning av hvilken krets av nærstående til andre i revisjonsselskapet som bør kunne innvirke på ansvarlig revisors habilitet. Det vises i denne sammenheng også til at forslaget til § 4-2 tredje ledd omfatter nærstående av flere innenfor revisjonsselskapet enn etter dagens regler, samt at de foreslåtte reglene vil omfatte flere typer tilknytningsforhold til den revisjonspliktige hos de nærstående. Departementet foreslår på denne bakgrunn at § 4-2 tredje ledd skal omfatte ektefelle/samboer, vedkommendes mindreårige barn, eller mindreårige barn av ektefelle/samboer og som vedkommende bor sammen med samt slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til andre revisorer m.v. I forhold til utvalgets forslag innebærer dette en utvidelse ved at søsken til andre i revisjonsselskapet er omfattet.

Når det gjelder revisorer som inngår i andre former for samarbeid enn gjennom godkjent revisjonsselskap, vises det til bestemmelsen i lovforslaget § 4-7.

I likhet med utvalget, ser departementet behov for regler om habilitet også for revisjonsselskaper. Slike regler fremgår i dag av revisorforskriften, og tilsvarende reglene som gjelder for revisorer. Dersom selskapet er inhabil, vil dette medføre inhabilitet også for revisorer som utfører revisjon på vegne av selskapet.

Utvalget har lagt til grunn at selskapet eller dets deltakende revisorer ikke kan være valgt revisor dersom selskapet eller dets morselskap er i en eier- eller garanti-/låneposisjon til revisjonsklienten som ville gjort en fysisk person inhabil. Når det gjelder øvrige forhold som gjør en fysisk person inhabil, mener utvalget at det for revisjonsselskap vil være vanskeligere å konkretisere disse. Etter utvalgets syn bør disse reglene derfor bare «gjelde så langt de passer og ut fra den aktuelle situasjon». Departementet ser at enkelte av de bestemmelsene som gjelder for revisorer i praksis ikke vil være aktuelle for revisjonsselskap, eksempelvis vil et revisjonsselskap ikke kunne være medlem eller varamedlem i en revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomite eller være ansatt i det revisjonspliktige foretak. Departementet antar for øvrig at de øvrige bestemmelsene etter omstendighetene kan komme til anvendelse også overfor revisjonsselskap. På denne bakgrunn mener departementet at det ikke bør gjelde andre regler for selskapet enn de som gjelder for revisorer, jf. lovforslaget § 4-2 fjerde ledd.

Departementet slutter seg til at et revisjonsselskap heller ikke skal kunne revidere årsregnskap for revisjonspliktig dersom revisjonsselskapets morselskap står i et forhold til den revisjonspliktige som ovenfor nevnt. Det vises til lovforslaget § 4-2 fjerde ledd. Bestemmelsen er ny. Departementet legger til grunn at inhabilitet hos morselskapet naturlig må gjøre datterselskapet inhabil. Bestemmelsen vil dessuten forhindre at kravene til uavhengighet omgås som følge av

«selskapskonstruksjoner». Departementet viser for øvrig til at det kan tenkes andre tilknytningsformer mellom selskaper enn mor/datterselskapsforhold, hvor det ene selskapets inhabilitet bør medføre inhabilitet også hos det andre selskapet. Det vises til at utviklingen går i retning av stadig flere sammenslutninger og større enheter innenfor bransjen. For å ta høyde for fremtidige utviklingstrekk, foreslås det at departementet i forskrift skal kunne fastsette at bestemmelsen skal gjelde tilsvarende også for andre selskaper i konsern enn mor/datterselskapsforhold. Det vises i denne sammenheng til bestemmelsen i § 4-7 om samarbeidende revisorer som ivaretar flere av de samme hensyn.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at Kredittilsynet når særlige grunner tilsier det skal kunne gjøre unntak fra kravene til uavhengighet for revisor og revisjonsselskapet, jf. § 4-8. Det vil ikke kunne gjøres unntak fra det generelle kravet i lovforslaget § 4-1 første ledd.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til forslaget i proposisjonen.

Komiteen merker seg at Regjeringen i § 4-2 første ledd foreslår at ingen kan være ansvarlig revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i lovforslaget § 4-1 første eller annet ledd. Komiteen antar at definisjonen av andre revisorer i denne sammenheng mest hensiktsmessig bør være andre oppdragsansvarlige revisorer. Andre revisorer/revisjonsmedarbeidere bør kunne dekkes av § 4-3 i den grad de nyttes på det angjeldende oppdrag. Begrepet ledende ansatte bør videre konkretiseres til partnere og medeiere som synes mer dekkende i forhold til målsetningen.

Med disse bemerkninger slutter komiteen seg til Regjeringens forslag.

6.1.2.3 Krav til revisjonsmedarbeideres uavhengighet

Sammendrag

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at det bare skal kunne benyttes revisjonsmedarbeidere som oppfyller habilitetskravene for revisor jf. lovforslaget § 4-3. Dette er i tråd med gjeldende rett. Dersom en revisjonsmedarbeider ikke oppfyller habilitetskravene vil dette etter forslaget få virkning for adgangen til å nytte vedkommende medarbeider på det konkrete oppdrag. Det vil imidlertid ikke ha betydning for revisor eller revisjonsselskapets adgang til å

påta seg revisjonsoppdrag, med mindre forholdet rammes av en av de øvrige bestemmelsene i lovforslagets kapittel 4 som kan medføre inhabilitet hos revisor. Dette kan f.eks. være tilfelle dersom revisjonsmedarbeideren også må betraktes som en ledende ansatt eller er medlem eller varamedlem i revisjonsselskapets styrende organer, jf. lovforslaget § 4-2 første ledd.

Det foreslås at Kredittilsynet skal kunne gjøre unntak fra bestemmelsen om revisjonsmedarbeiderens uavhengighet når særlige grunner tilsier det, jf. lovforslaget § 4-8.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

6.1.2.4 Kommune- og fylkesrevisjonens uavhengighet og objektivitet

Sammendrag

Etter aksjeloven § 10-2 annet ledd kan det i forskrift eller enkeltvedtak bestemmes at kommune- og fylkesrevisjonen kan velges som revisor i selskap hvor en eller flere kommuner har mer enn 50 pst. av stemmene. Finansdepartementet har i brev 25. april 1991 gitt en generell dispensasjon til at fylkes- og kommunerevisjonen kan velges til revisor i slike selskaper. En bestemmelse tilsvarende aksjeloven § 10-2 annet ledd er videreført for aksjeselskaper i ny aksjelov § 7-2 tredje ledd.

Som nevnt i pkt. 4.1 legger departementet til grunn at det ikke bør videreføres et unntak fra kravet til registrert eller statsautorisert revisor for kommunalt- eller fylkeseide aksjeselskap. Spørsmålet om en registrert eller statsautorisert revisor i kommune- eller fylkesrevisjonen kan revidere årsregnskap for slike selskaper, vil dermed avhenge av i hvilken grad de foreslåtte krav til uavhengighet vil anses oppfylt. Det vises til redegjørelse for gjeldende rett, utvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder kommune- og fylkesrevisjon under pkt. 4.1.

Etter departementets syn er kravene til uavhengighet avgjørende for at revisor skal kunne fylle sin rolle som objektiv kontrollør av årsregnskapet. Departementet mener dette ikke stiller seg annerledes for revisorer ansatt i kommunerevisjonen enn for andre revisorer. Det presiseres for ordens skyld at revisjon av annen kommunal eller fylkeskommunal virksomhet som ikke er underlagt regnskapsplikt, ikke vil omfattes av revisorloven, jf. lovforslaget § 2-1. Når det gjelder de foreslåtte krav til uavhengighet, antar departementet at det i første rekke er forbudet mot å revidere årsregnskap for revisjonspliktig der revisor har eierandel i det revisjonspliktige foretaket, eller der revisor står i et underordnings- eller avhengighetsforhold til den som har slik eierandel, som kan være til hinder for

at «kommune- eller fylkesrevisjonen» reviderer selskap som eies av kommuner eller fylker. Vurderingen av om uavhengighetskravene vil være til hinder for slik revisjon vil imidlertid avhenge av hvordan kommunene og fylkene organiserer sine revisortjenester.

Departementet viser til at aksjelovens begrep «kommune- eller fylkesrevisjonen» ikke synes å være entydig. Som omtalt av utvalgets mindretall i særmerknad nr. 17 og i høringsuttalelsen til Norges Kommunerevisorforbund, er det enkelte kommuner som har egen revisjon. Dette gjelder også langt de fleste fylkeskommuner (18 i følge det som er opplyst). Det store flertallet av kommuner revideres etter det som er opplyst av distriktsrevisjoner som ledes av et interkommunalt styre. I brev av 24. februar 1998 fra KS til Norges Kommunerevisorforbund uttaler KS bl.a.:

«Distriktsrevisjonene i Norge er enten organisert som interkommunale samarbeid i følge kommuneloven § 27 eller opprettet i følge kommuneloven § 60 nr. 4. En alternativ organisasjonsform for distriktsrevisjoner er ansvarlige selskap (ANS) etter selskapsloven. KS bekjent er det imidlertid ingen distriktsrevisjoner som er organisert eller selskapsloven i dag.»

Etter kommuneloven § 27 kan to eller flere kommuner, to eller flere fylkeskommuner, eller en eller flere kommuner og en eller flere fylkeskommuner, opprette et eget styre til løsning av felles oppgaver. Etter kommuneloven § 60 nr. 4 kan revisjonsdistrikt for flere kommuner eller fylkeskommuner opprettes ved avtale mellom de aktuelle kommuner og fylkeskommuner eller ved vedtak av departementet. Det skal velges et eget styre for revisjonsdistriktet med medlemmer fra alle deltakende kommuner og fylkeskommuner.

I forhold til distriktsrevisjoner opprettet i medhold av kommuneloven §§ 27 eller 60 nr. 4, vil vurderingen av revisors adgang til å revidere årsregnskap for aksjeselskaper hvor de deltagende kommuner/fylkeskommuner har eierandel, avhenge av en konkret vurdering av om revisor kan anses å stå i et underordnings- eller avhengighetsforhold til kommunen/fylkeskommunen som har eierandel i det aktuelle foretak, jf. § 4-1 annet ledd nr. 1, jf. nr. 2. Etter departementets mening vil dette avhenge av i hvilken grad distriktsrevisjonen må identifiseres med kommunene/fylkeskommunene som deltar i ordningen. I en slik vurdering vil flere forhold kunne spille inn.

I Ot.prp. nr. 53 (1997-98) om lov om interkommunale selskaper og lov om endringer i kommuneloven m.m. heter det bl.a. (s. 29):

«Loven regulerer ikke uttrykkelig spørsmålet om det interkommunale styret er et eget rettssubjekt eller ikke. Dette må avgjøres helt konkret for den enkelte virksomhet. Momenter i vurderingen vil, foruten virksomhetens formuesmasse, være den grad av selvstendighet styret har i forhold til deltakerne. I den vurderingen vil det være av sentral betydning om styret er tildelt budsjetmyndighet, myndighet til å ta opp lån, til å fatte vedtak i personalsaker, og eventuelt til å bin-

de virksomheten utad uten å måtte innhente samtykke fra deltakerne.»

I en kjennelse av Borgarting lagmannsrett 27. januar 1997 fant lagmannsretten at et revisjonsdistrikt bestående av fem kommuner organisert i henhold til kommuneloven § 60 nr. 4 var et eget rettssubjekt. Lagmannsretten la ved avgjørelsen bl.a. vekt på at revisjonen ikke var underlagt noen direkte instruksjonsmyndighet fra de deltakende kommuner, og at det var styret i distriktsrevisjonen som vedtok årsbudsjetter, uten at de berørte kommunen kunne intervenere. I Høyesteretts dom av 27. april 1997 var et hovedspørsmål om omplasseringsplikten etter arbeidsmiljøloven kunne gjøres gjeldende overfor de seks kommunene som deltok i et interkommunalt samarbeid om et pedagogisk-psykologisk distriktsenter. Høyesterett uttalte bl.a.:

«Etter kommuneloven av 25. september 1992 § 27 nr. 1 kan kommuner og fylkeskommuner opprette et interkommunalt styre til løsning av felles oppgaver.

(...)

Kommunelovgivningen regulerer ikke spørsmålet om når det interkommunale styret leder et eget rettssubjekt. At et slikt samarbeid kan være et eget rettssubjekt er imidlertid på det rene, jf. bl.a. forutsetningsvis selskapsloven av 21 juni 1985 nr. 83 § 1-1 (5). Det er lagt til grunn at det må avgjøres helt konkret for den enkelte virksomhet om det interkommunale styret er et eget rettssubjekt, jf. NOU 1995:17 side 71. Det fremheves her at momenter i denne vurderingen foruten virksomhetens formuesmasse vil være den grad av selvstendighet styret har i forhold til deltakerkommunene.»

Høyesterett kom til at senteret måtte anses som et eget rettssubjekt og la vekt på flere forhold. Det ble vist til at senteret opptrådte utad under eget navn, inngikk kontrakter (bl.a. leiekontrakter), tilsatte de ansatte og daglig leder uten å innhente samtykke, disponerte egne midler, var underkastet regnskaps- og revisjonsplikt og hadde selvstendig budsjettkompetanse. Videre ble det vist til at samtlige samarbeidskommuner hadde en plass i senterets styre, som traff vedtak ved alminnelig flertall. I følge samarbeidsavtalen gjaldt flertallet av kommunenes beslutning i saker som angikk senteret, i tilfeller der det ikke var gjort samsvarende vedtak i alle kommunestyrene. Høyesterett pekte også på at saken gjaldt et samarbeid mellom forholdsvis mange kommuner. En virksomhet som bygger på en samarbeidsavtale mellom en rekke kommuner ville oftere bli å anse som et eget rettssubjekt enn et samarbeid mellom to eller tre kommuner.

Etter departementets syn vil det ikke være avgjørende for spørsmålet om distriktsrevisjonen må identifiseres med kommunen eller fylkeskommunen i relasjon til uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven, om distriktsrevisjonen i det enkelte tilfelle kan anses som et eget rettssubjekt. Det kan tenkes at også en distriktsrevisjon som er å anse som eget rettssubjekt, kan

stå i et slikt forhold en kommune eller fylkeskommune med eierandeler i det revisjonspliktige foretak at det må foretas en identifikasjon. Samtidig kan det tenkes at distriktsrevisjoner som ikke er å anse som selvstendig rettssubjekt, likevel er organisert slik at det ikke er naturlig med en identifikasjon med kommunen. Departementet antar imidlertid at mange av de forhold som er vektlagt i de to ovenfor nevnte dommer i tilknytning til drøftelsen omkring eget rettssubjekt vil ha betydning for om en distriktsrevisjon skal identifiseres med kommunen. Avgjørelsen vil måtte bero på en konkret vurdering.

Departementet vil peke på at selv om distriktsrevisjonen ikke blir å identifisere med kommunen i relasjon til lovforslaget § 4-1 første ledd nr. 1 og 2, kan andre uavhengighetsbestemmelser være til hinder for at den enkelte revisor foretar årsregnskaprevisjon i et kommunalt selskap.

Dersom distriktsrevisjonen er organisert som et ansvarlig selskap som er godkjent som revisjonsselskap, vil § 4-2 komme til anvendelse. Også bestemmelsen i § 4-7 om samarbeidende revisorer vil etter omstendighetene kunne komme til anvendelse.

I Ot.prp. nr. 53 (1997-98) foreslås det en ny lov om interkommunale selskaper. På s. 11 heter det:

«Den nye loven om interkommunale selskaper er derfor foreslått gjort til den obligatoriske form for samarbeid i form av ansvarlig selskap. Kommuneloven § 27 blir stående, men vil kun gjelde for samarbeidstiltak som ikke er egne rettssubjekter. Adgangen til å etablere interkommunale selskaper etter selskapsloven av 1985 oppheves.»

Departementet legger til grunn at det også ved en eventuell organisering av «distriktsrevisjon» som et interkommunalt selskap i tråd med forslaget til ny lov om interkommunale selskaper, vil måtte foretas en konkret vurdering av i hvilken grad identifikasjon med de deltakende kommuner/fylkeskommuner skal skje. Det antas at innholdet av selskapsavtalen, jf. forslag til lov om interkommunale selskaper § 4, vil være vesentlig i denne sammenheng. Departementet vil heller ikke utelukke at revisorer ansatt i en distriktsrevisjon organisert etter gjeldende regler vil kunne være tilstrekkelig uavhengige, selv om distriktsrevisjonen i så fall ikke vil være eget rettssubjekt, jf. det som er sagt ovenfor.

Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Regjeringens forslag.

Flertallet viser for øvrig til merknader under avsnitt 3.1.1.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til merknader under avsnitt 3.1.1.

6.2 Revisors deltakelse i annen virksomhet - rådgivning og andre tjenester

6.2.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

Det følger av den generelle uavhengighetsbestemmelsen i revisorloven § 5 annet ledd at ingen kan være revisor dersom det foreligger «særlige grunner» som er egnet til å svekke tilliten til uavhengigheten som revisor. I § 5 tredje ledd er det fastsatt at når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal vedkommende ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Bestemmelsen er ikke til hinder for at revisor kan foreta teknisk utarbeiding av årsoppgjør, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsoppgjør eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler. Tilsvarende bestemmelse er tatt inn i aksjeloven § 10-4 tredje ledd. I den nye aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-5 tredje ledd er denne bestemmelsen videreført.

Åttende selskapsdirektiv inneholder kun generelle bestemmelser som uavhengighet og objektivitet, jf. omtale i pkt. 7.1.2.

Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag og for næringsinstansenes merknader når det gjelder revisors deltagelse i denne virksomhet, rådgiving og andre tjenester.

6.2.2 Departementets vurdering

6.2.2.1 Innledning

Sammendrag

Etter departementets oppfatning er spørsmålet om revisors adgang til å delta i annen virksomhet og revisors adgang til å utføre rådgivning og andre tjenester to problemstillinger som reiser mange av de samme spørsmål. Departementet er enig i utvalgets forslag om begrensninger i revisors adgang til å delta i annen virksomhet og har vurdert hvorvidt det er behov for å stramme ytterligere inn på revisors adgang til å utføre andre tjenester enn revisjonsvirksomhet.

6.2.2.2 Revisors deltakelse i annen virksomhet

Sammendrag

Departementet viser innledningsvis til at det i Danmark er lagt strenge restriksjoner på revisors adgang til å delta i annen virksomhet. Det er fastsatt i den danske lov om statsautoriserte revisorer og tilsvarende lov om registrerte revisorer at revisors virksom-

het omfatter revisjon av regnskaper m.v. samt rådgivning og assistanse i forbindelse med dette og innenfor tilgrensende områder. Revisor kan ikke inneha en stats- eller kommunal tjenestemannsstilling eller ha annen fast lønnet stilling i offentlig virksomhet, med unntak av undervisnings- eller vitenskapelige stillinger. Revisor kan heller ikke drive annen ervervsvirksomhet eller inneha nærmere angitte posisjoner eller stillinger i slik virksomhet. Revisor kan ikke ha eierandel i annen virksomhet som medfører at vedkommende derved får innflytelse på eller «en mere betydelig økonomisk interesse» i virksomheten. Ervervs- og Selskabsstyrelsen kan gjøre unntak «hvis det skønnes» at den aktuelle virksomhet eller stilling er uten innflytelse på revisors uavhengighet.

Verken utvalget eller noen av høringsuttalelsene har tatt til orde for å innføre et forbud i Norge mot at revisor kan drive annen virksomhet enn revisjon av årsregnskap. Det er heller ikke fastsatt virksomhetsbegrensninger i EØS-direktivene. Kredittilsynet uttaler dessuten at man i Norge inntil videre bør avvende resultatet av det arbeidet som pågår innen EU når det gjelder å sette grenser for hvilke typer virksomhet som ikke skal anses forenlig med revisjonsvirksomhet.

Departementet slutter seg til utvalgets og høringsinstansenes vurdering av at det ikke bør fastsettes noe generelt forbud mot at revisor driver annen virksomhet enn revisjon av årsregnskap. Det vises i denne sammenheng til at det i den svenske revisorloven fra 1995 (som nærmere beskrevet i Regjeringens proposisjon 1994/95:152 flg.) er forutsatt at revisor eller revisjonsselskap ikke kan utøve annen virksomhet enn revisjonsvirksomhet dersom utøvelsen av denne virksomheten kan virke inn på tilliten til revisors upartiskhet og selvstendighet. Før lovendringen gjaldt et forbud mot at godkjent revisor kunne drive eller delta i ledelsen av annen næringsvirksomhet. Det kunne gjøres unntak fra dette forbudet når det forelå «särskilda skäl». Dette virksomhetsforbudet gjaldt imidlertid ikke revisjonsselskaper. For godkjente revisjonsselskaper var regelen at det ikke kunne drive annen virksomhet enn yrkesmessig revisjon og «därmed sammanhängande verksamhet».

Som bakgrunn for lovendringen i 1995 bemerker den svenske regjeringen at et uttrykkelig forbud kombinert med en dispensasjonsadgang ikke speiler et moderne syn på hvilke regler som bør gjelde. Utgangspunktet for de nye reglene har således vært i stedet å lage en lovregel som på best mulig måte uttrykker hensikten med regelen.

Utvalget har foreslått en generell bestemmelse om at revisor eller revisjonsselskap ikke må delta i eller ha funksjoner i annen næringsvirksomhet når dette kan føre til at vedkommendes personlige interesser kommer i konflikt med interessene til revisors oppdragsgivere eller på annen måte påvirker tilliten til re-

visor. Utvalget har også foreslått en bestemmelse om at revisor ved deltakelse i annen virksomhet ikke må opptre på en måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter vedkommende er underlagt som revisor eller som kan svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen.

Departementet antar at det særlig vil være i f.eks. konkurrerende næringsvirksomhet at revisors egne interesser står i fare for å komme i konflikt med oppdragsgivers interesser. Departementet mener imidlertid at det ikke kan utelukkes at også deltakelse eller funksjoner i annen virksomhet kan sette revisor i en slik situasjon. Departementet finner det ikke hensiktsmessig å skille mellom næringsvirksomhet og annen virksomhet, og foreslår på denne bakgrunn at det utformes en generell regel for deltakelse i annen virksomhet, jf. lovforslaget § 4-4. Det foreslås at revisor eller revisjonsselskap ikke kan delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes personlige interesser kommer i konflikt med interessene til revisors oppdragsgivere eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisor.

Departementet viser til at det følger av loven for øvrig, herunder sanksjonsbestemmelsene, at revisor ikke kan opptre på en måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter vedkommende er underlagt som revisor. Det anses ikke nødvendig å fastsette dette i loven.

Etter departementets oppfatning bør den generelle bestemmelsen om deltakelse i annen virksomhet omfatte enhver godkjent revisor og revisjonsselskap, uavhengig av om oppdraget er knyttet til foretak der revisor utfører lovbestemt årsregnskapsrevisjon eller foretak revisor tilbyr andre tjenester til, herunder rådgivningstjenester. Det foreslås derfor at bestemmelsen knyttes opp mot revisorens eller revisjonsselskaps oppdragsgiver.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

6.2.2.3 Revisors rådgivning og andre tjenester

Sammendrag

Departementet er oppmerksom på at det er en lang tradisjon for at revisorer yter rådgivningstjenester her i landet. Dette gjelder først og fremst rådgivning som naturlig hører med som en del av den lovbestemte finansielle revisjon. Det bør etter departementets oppfatning fremdeles være tillatt å yte denne formen for rådgivning. Revisor kan være en viktig støttespiller, spesielt for små- og mellomstore bedrifter, som ofte kjenner foretaket godt og derfor kan være den nærmeste til å gi gode råd. En positiv side ved dette må antas å være at rådgivning kan bidra til at revisjonsklienten i neste omgang legger frem et mer korrekt regn-

skap. På den annen side vil revisor i mindre bedrifter ofte kunne få tildelt rollen som bedriftens «altnuligmann» når det gjelder regnskaps- og skattemessige problemstillinger, herunder spørsmål knyttet til f.eks. konkrete transaksjoner der denne type problemstillinger kan ha betydning for bedriftens valg. Departementet ser betenkeligheter ved dette.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det vanskelig kan trekkes en absolutt og eksakt grense i loven når det gjelder hvilke rådgivningstjenester revisor bør kunne yte i tillegg til revisjon av årsregnskapet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det bør videreføres en generell bestemmelse om at revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig ikke kan utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, jf. lovforslaget § 4-5 første ledd. Bestemmelsen er i all hovedsak i samsvar med gjeldende rett.

Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om at revisors rådgivning eller andre tjenester ikke kan erstatte eller være en del av revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrollfunksjoner. Departementet foreslår at bestemmelsen formuleres som et forbud mot at revisor yter tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver, jf. lovforslaget § 4-5 annet ledd.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at revisor ikke kan opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Det foreslås et unntak ved bistand i skattesaker i henhold til domstolloven § 218. Bestemmelsen er i samsvar med gjeldende rett. Advokatforeningen har for øvrig gitt uttrykk for at kompetansen etter domstolloven bør begrenses til bistand med utferdigelsen av selvangivelser og næringsoppgaver. På bakgrunn av utvalgets forslag og de øvrige høringsuttalelsene har departementet ikke funnet det hensiktsmessig å drøfte en prinsipiell endring av domstollovens bestemmelse i denne forbindelse. Det vises for øvrig til utvalgets vurdering som gjengitt i pkt. 7.2.3.2. i proposisjonen.

I tråd med utvalgets forslag har departementet foreslått at ingen kan revidere årsregnskap for revisjonspliktig dersom vedkommende har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelse av årsberetning m.v. jf. lovforslaget § 4-1 annet ledd nr. 5. Utvalget gir uttrykk for at bestemmelsen ikke skal være til hinder for at revisor foretar «teknisk utarbeidelse av regnskap eller veileder om innholdet i lovgivningens vurderingsregler». Utvalget gir uttrykk for at de er oppmerksomme på at det er vanskelige grensdragninger her.

Departementet er enig med utvalget i at revisor, som etter gjeldende rett, fortsatt bør ha adgang til å yte teknisk bistand til revisjonsklienten i forbindelse med

regnskapsutarbeidelsen uten at dette anses for å være en tjeneste som gjør vedkommende inhabil. Departementet mener det er unødvendig å presisere dette i lovforslaget. Etter departementets oppfatning vil det følge av den generelle bestemmelsen om revisors uavhengighet i forbindelse med rådgivning og andre tjenester at revisor bl.a. kan yte teknisk bistand så lenge denne ikke er av en slik karakter at den «er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet». Departementet understreker imidlertid at det er grunn til å vise stor grad av forsiktighet med hensyn til slik bistand. Etter departementets syn bør det legges til grunn at det skal lite til før bistanden overstiger grensen for hva som kan anses som akseptabel rådgivning.

I revisjonsselskap vil begrensningene i revisors adgang til å yte rådgivningstjenester også gjelde for revisor som ikke er ansvarlig revisor, jf. lovforslaget § 4-5 fjerde ledd.

Komiteen merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

6.2.2.4 Andre forhold - revisorsamarbeid

Sammendrag

Utvalget har foreslått at reglene i kapittelet om revisors uavhengighet og objektivitet, herunder adgangen til å yte rådgivningstjenester, skal gjelde for samarbeidende revisorer, som presenterer seg utad i fellesskap som om de var ett selskap. Presentasjon utad kan skje f.eks. gjennom felles annonsering, brevark eller kontorfellesskap. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår en bestemmelse i tråd med dette i lovforslaget § 4-7 første ledd. Bestemmelsen er ny. Departementet mener som utvalget at det slike tilfeller som regel vil være et så nært forhold mellom samarbeidspartene at både hensynet til den faktiske uavhengighet, og hensynet til omverdenens tillit til at revisor er tilstrekkelig uavhengig, taler for en slik løsning.

Utvalget har videre foreslått at kravene til uavhengighet også skal gjelde når revisor eller revisjonsselskap har eierandeler i et rettssubjekt som utfører rådgivnings- eller andre tjenester og begge utfører tjenester for samme foretak. Utvalget begrunner sitt forslag med at revisor ikke skal kunne komme utenom kravene til uavhengighet og reglene om rådgivning ved å organisere rådgivningsdelen i et eget rettssubjekt. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering. Bestemmelsene om uavhengighet i lovforslagets kap. 4, herunder bestemmelsene om adgangen til å yte rådgivningstjenester, foreslås dermed også å gjelde for foretak som utfører rådgivnings- eller andre tjenester dersom revisor eller revisjonsselskap har eierandel i foretaket, jf. lovforslaget § 4-7 annet ledd. Revisor

eller revisjonsselskap som har eierandel i konsulentfirmaer vil identifiseres med dette firmaet i forhold til de foreslåtte regler. Revisor vil dermed ikke kunne revidere årsregnskap for den revisjonspliktige dersom konsulentfirmaet utfører tjenester for den revisjonspliktige som, hvis revisor selv hadde utført tjenestene, ville være egnet til å påvirke eller reise tvil om vedkommendes uavhengighet og objektivitet. Utvalget har foreslått at bestemmelsen skal gjelde «når begge utfører tjenester for samme foretak». Departementet har valgt en annen formulering for å klargjøre at regelen kan medføre at de to selskapene faktisk ikke kan utføre tjenester for samme foretak. Også de spesifikke uavhengighetsreglene i lovforslaget § 4-1 vil komme til anvendelse. Departementet viser i denne sammenheng til at bestemmelsen retter seg mot revisor eller revisjonsselskapers adgang til å revidere årsregnskap for den revisjonspliktige. Dersom en revisor i selskapet står i et forhold som nevnt i lovforslaget § 4-1 til et foretak som utelukker vedkommende fra å revidere årsregnskapet, vil ikke dette utelukke at personer i konsulentfirmaet utfører rådgivning for foretaket.

Departementet har vurdert om det er et behov for å innføre begrensninger på revisor eller revisjonsselskaps adgang til å ha eierandeler i konsulentselskaper, eller i slike selskapers adgang til å ha eierandeler i revisjonsselskaper. Departementet viser i denne sammenheng til forslaget om at godkjente revisorer må inneha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i et revisjonsselskap for at dette skal kunne godkjennes etter revisorloven. Det vises til nærmere omtale i pkt. 6.12. Andre yrkesgrupper som f.eks. advokatfirmaer eller konsulentfirmaer kan således ikke utgjøre majoriteten i et godkjent revisjonsselskap. Når det gjelder advokatfirmaer, vises det til at domstoloven § 231 har tilsvarende begrensninger. Bestemmelsen i domstoloven er strengere idet disse begrensningene omfatter alle eierandeler i selskapet og ikke halvparten, slik det er foreslått for revisjonsselskaper. Departementet har på denne bakgrunn ikke funnet grunn til å fastsette begrensninger på eierskap som nevnt. Det antas at den foreslåtte identifikasjonsbestemmelse i tilstrekkelig grad vil ivareta hensynet til revisors uavhengighet.

Utvalget har foreslått at dersom revisor har samarbeidsavtaler med selvstendige rettssubjekter som utfører rådgivning eller andre tjenester, må revisor påse at samarbeidet ikke medfører at det kan reises tvil om revisors uavhengighet. Departementet viser til den utvikling som har skjedd de senere år i de store internasjonale revisjonsselskaper der det drives både tradisjonell revisjonsvirksomhet og ytes såkalte konsulent-tjenester. Etter det departementet har forstått er konsulentvirksomheten gjerne organisert i egne juridiske enheter, som er knyttet sammen med revisjonsselskap, f.eks. gjennom samarbeidsavtaler. Det kan etter departementets oppfatning stilles spørsmål ved

hvorvidt revisors uavhengighet er ivaretatt på tilstrekkelig måte i de tilfeller andre selskaper som er knyttet sammen med revisjonsselskapet gjennom en samarbeidsavtale, yter konsulent-tjenester til det revisjonspliktige foretak. Dette er en diskusjon som også pågår internasjonalt, herunder innen EU, men som foreløpig ikke har gitt seg resultat i form av løsninger eller konkrete pålegg/direktiver. Departementet vil peke på at revisors rolle som den som skal sørge for en uavhengig bekreftelse av foretakets årsregnskap er en annen enn f.eks. advokatens rolle som rådgiver i juridiske spørsmål. Advokaten er forpliktet til å ivareta klientens/opdragsgiverens interesser og har ikke den samme rollen som en revisor når det gjelder objektivitet og uavhengighet.

Departementet har vurdert hvorvidt det bør legges begrensninger på revisors adgang til å inngå samarbeidsavtaler med rådgivnings- eller konsulentselskaper. Utvalget har i slike tilfelle kun foreslått en «akt-somhetsplikt», dvs. at revisor skal påse at samarbeid ikke medfører at det kan reises tvil om revisors uavhengighet. Utvalget viser i denne sammenheng til at det i mange tilfelle kan være «ressurssparende og kompetanseutviklende med et teknisk/praktisk samarbeid». Etter utvalgets syn bør «slike fornuftige samarbeidsrelasjoner» ikke «hindres av lovgivningen». Departementet slutter seg etter en helhetsvurdering til utvalgets forslag. Det foreslås en bestemmelse om at årsregnskap for en revisjonspliktig ikke kan revideres av den som har samarbeidsavtale med noen som utfører rådgivnings- eller andre tjenester, dersom dette er egnet til å påvirke eller reiser tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, jf. lovforslaget § 4-7 tredje ledd. Bestemmelsen vil gjelde både revisorer og revisjonsselskap og samarbeid både med enkeltpersoner og selskaper. Departementet legger til grunn at visse former for samarbeidsavtaler bør kunne gi grunnlag for en identifikasjon mellom foretakene på lik linje med det som gjelder ved eierandel i rådgivningsforetak m.v. Det foreslås at nærmere regler om slik identifikasjon kan fastsettes i forskrift.

Departementet vil for øvrig bemerke at dersom revisor har økonomiske interesser i en virksomhet som er konkurrent til eller som samarbeider med revisjonspliktig som vedkommende reviderer årsregnskapet for, vil dette vanligvis måtte betraktes som inhabilitetsgrunn allerede i medhold av gjeldende revisorlov § 5 annet ledd.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

6.3 Særskilte regler om omfanget av et klientforhold

6.3.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Utvalget foreslår en begrensning i hvor stor andel honoraret fra en klient kan utgjøre av revisors totale honorarer, jf. NOU 1997:9 s. 129.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder særskilte regler om omfanget av et klientforhold.

Utvalget foreslår at valgt revisor skal påse at honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde når kilden har avgjørende innflytelse på valget av revisor, ikke utgjør en så stor del av revisors totale honorar at det kan påvirke uavhengigheten

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for lovutvalgets forslag og for høringsinstansenes merknader når det gjelder særskilte regler om omfanget av et klientforhold.

Departementet er enig med utvalget i at dersom honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller samme kilde utgjør en vesentlig del av revisors samlede honorarer, kan dette svekke revisors uavhengighet. Departementet viser til at det allerede vil følge av de foreslåtte generelle kravene til uavhengighet at revisor ikke kan påta seg oppdrag fra en klient dersom honorarets størrelse eller andre forhold er egnet til å påvirke uavhengigheten. Departementet slutter seg imidlertid til utvalgets forslag om at det bør tas inn en presisering av revisors aktsomhetsplikt i forhold til samlet honorar fra samme klient mv, jf. lovforslaget § 4-6. Det vises til at ingen av høringsinstansene har gått imot utvalgets forslag. Departementet går ikke inn for å fastsette en prosentsats slik som utvalgets mindretall foreslår. Det vises bl.a. til høringsuttalelsene fra Kredittilsynet og NHO på dette punkt.

Det vises for øvrig til at det etter forslag til ny regnskapslov § 7-31 skal opplyses i noter til årsregnskapet om godtgjørelse til revisjon.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

6.4 Annet*6.4.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering**Sammendrag*

Utvalget foreslår en bestemmelse om at ansvarlig revisor og revisjonsselskapet, når dette velges, skal forsikre seg om at reglene i lovens kapittel om uavhengighet og objektivitet følges.

Utvalget foreslår at den som etter reglene om uavhengighet og objektivitet ikke kan velges som revisor i morselskapet, heller ikke kan velges som revisor i et datterselskap.

Departementet ser ikke behov for en egen bestemmelse om plikt til å forsikre seg om at reglene i kapitlet om uavhengighet og objektivitet følges. Departementet mener at en slik plikt må anses å følge av de konkrete bestemmelsene om uavhengighet og objektivitet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at den som etter kravene til uavhengighet ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskapet, heller ikke kan revidere årsregnskap avlagt av datterselskap, jf. lovforslaget § 4-1 femte ledd. Bestemmelsen er i samsvar med gjeldende rett.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

7. TAUSHETSPLIKT OG OPPLYSNINGSPLIKT**7.1 Taushetspliktens omfang***7.1.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering**Sammendrag*

Revisorloven § 15 tredje ledd fastsetter at med de unntak som følger av lov, er registrert og statsautorisert revisor forpliktet til å bevare taushet om alt vedkommende under sin virksomhet får kjennskap til. Det samme gjelder medlem av Revisorrådet eller den som har foretatt undersøkelser hos en revisor etter revisorloven § 15 annet ledd. Bestemmelsen om taushetsplikt får også anvendelse for revisjonsmedarbeidere, jf. forskrift om revisjon og revisorer § 2-7 annet ledd.

EØS-direktivene på revisorområdet inneholder ikke bestemmelser om taushetsplikt.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisjonens taushetsplikt og opplysningsplikt.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om en videreføring av taushetsplikt for revisor og revisjonsmedarbeidere om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, jf. lovforslaget § 6-1 første ledd. Det foreslås i samsvar med utvalgets forslag at unntak fra taushetsplikten skal gjelde dersom dette følger av lov eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Forslaget er i det vesentligste en videreføring av gjeldende rett. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til utvalgets forslag på dette punktet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å lovfeste en bestemmelse om revisors opplysningsplikt overfor styrende organer i det foretak som revideres. For aksjeselskap og allmennaksjeselskap vil dette innebære en videreføring av gjeldende rett. De-

partementet foreslår at revisor innenfor rammen av oppdraget skal gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige som revisor har fått kjennskap til under revisjonen når dette kreves av aksjeeier på generalforsamlingen, deltaker i selskapsmøte, medlem av bedriftsforsamlingen, kontrollkomite eller styret, daglig leder, eller en gransker, jf. lovforslaget § 6-2 første ledd. Den angitte krets av personer og organer som revisor har opplysningsplikt overfor, er basert på formuleringene i de nye aksjelovene § 7-11. For å tilpasse bestemmelsen til andre foretaksformer enn aksjeselskap er det i tillegg foreslått en opplysningsplikt overfor deltaker i selskapsmøte. Presiseringen av at aksjeeiere og selskapsdeltakere kan kreve opplysninger uavhengig av om det foreligger enighet om dette i generalforsamlingen eller selskapsmøtet, er tatt inn på bakgrunn av forslag fra Oslo Børs.

Plikten til å gi opplysninger foreslås ikke å omfatte de opplysninger som ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for den revisjonspliktige. En slik begrensning anses nødvendig idet det foreslås at enhver aksjeeier og selskapsdeltaker skal kunne kreve opplysninger. Det ville være betenkelig dersom én aksjeeier skulle kunne kreve opplysninger på et tidspunkt der offentliggjøring av slike opplysninger ville kunne medføre uforholdsmessig skade for selskapets interesser.

Også dagens regel om at revisor kan kreve å få gi svar i styremøte dersom vedkommende revisor utenfor møte får anmodning om å gi informasjon til et medlem av styret, foreslås videreført. Bestemmelsen foreslås også gjort gjeldende i forhold til medlem av bedriftsforsamling og kontrollkomité. En slik regel vil bidra til å sikre at alle medlemmer av vedkommende organ får tilgang til den samme informasjonen.

Departementet er enig med utvalget i at det bør videreføres en bestemmelse om at taushetsplikten ikke er til hinder for at en revisor kan foreta kontroll av en annen revisors utførelse av revisjon, herunder av den aktuelle dokumentasjon, jf. lovforslaget § 6-1 annet ledd. Dette vil gi revisororganisasjonene mulighet til å opprettholde en kvalitetskontroll med sine medlemmer. Videre vil det muliggjøre f.eks. utenlandske revisjonsselskapers kvalitetskontroll av norske revisjonsselskap som tilhører samme gruppe. Departementet foreslår at taushetsplikten etter første ledd skal gjelde tilsvarende for den revisoren som foretar kontrollen. Dette er med enkelte språklige tilpasninger i samsvar med utvalgets forslag og gjeldende rett.

Utvalget foreslår at taushetspliktreglene ikke skal være til hinder for at revisor i et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet, gir informasjon til valgt revisor i morselskapet. Departementet slutter seg til utvalgets forslag og de vurderinger utvalget har lagt til grunn i denne forbindelse. Slik departementet ser det, er opplysninger fra revisor i selskap som nevnt nødvendig for at revisor i

morselskap m.v. skal være i stand til å foreta den lovbestemte revisjon i samsvar med revisorlovens krav. Departementet viser til at den foreslåtte bestemmelse åpner for at revisor i datterselskap, tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet på eget initiativ kan gi opplysninger til revisor i morselskap m.v., jf. lovforslaget § 6-1 tredje ledd. I tråd med utvalgets forslag foreslås det også en bestemmelse om at revisor i morselskap m.v. kan kreve opplysninger fra revisor i selskap som ovenfor nevnt, som i tilfelle plikter å gi morselskapet nødvendige opplysninger, jf. lovforslaget § 6-2 tredje ledd. Definisjonen av tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet følger av forslaget til ny regnskapslov. På bakgrunn av denne definisjonen foreslås det en presisering av at opplysninger kan gis revisor i morselskap, selskap med betydelig innflytelse eller deltakere som kontrollerer virksomheten.

Utvalget har foreslått en bestemmelse om at revisor ikke til skade for foretaket eller for å skaffe seg eller andre urettmessige fordeler, kan utnytte opplysninger vedkommende har fått i foretak hvor vedkommende er eller tidligere har vært revisor. Etter departementets syn innebærer en slik bestemmelse både en presisering av taushetsplikten og også en begrensning i revisors adgang til å «utnytte» informasjon uavhengig av om denne bringes videre til utenforstående. Etersom utvalget benytter uttrykket «utnytter» mener departementet det ikke er nødvendig at det presiseres at dette må skje skade for revisjonsklienten, eller for å skaffe seg selv eller andre en uberettiget fordel. Departementet mener det er tilstrekkelig å sette forbud mot at revisor utnytter taushetsbelagte opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre. Det vises til den tilsvarende formulering i forvaltningslovens § 13 tredje ledd. Bestemmelsen vil etter forslaget også gjelde for revisors medarbeidere, jf. § 6-1 første ledd.

Departementet er enig i utvalgets forslag om å presisere at taushetsplikten også gjelder etter at oppdraget er avsluttet, jf. lovforslaget § 6-1 femte ledd.

Som nevnt over foreslår departementet at taushetsplikten skal gjelde med mindre den opplysningene gjelder samtykker til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Dette er i samsvar med reglene om forvaltningens taushetsplikt. Det vil følge av alminnelige selskapsrettslige regler hvem som har kompetanse på vegne av foretaket til å frita fra taushetsplikten. Departementet ser ikke behov for en nærmere regulering av dette spørsmålet i revisorloven slik utvalget foreslår.

Departementet ser heller ikke behovet for en bestemmelse om at revisor uten hinder av taushetsplikten skal kunne utlevere dokumenter som vedkommende har avgitt og som skal være offentlig tilgjengelige, slik utvalget har foreslått. Dersom et dokument som revisor har avgitt «skal være offentlig tilgjengelig», innebærer det at dokumentet ikke er underlagt taus-

hetsplikt. Det er således ikke behov for en særskilt bestemmelse om fritak fra taushetsplikt for at revisor skal kunne utlevere et slik dokument. Det samme må gjelde utlevering av dokumenter avgitt eller medundertegnet av revisor og som ikke er offentlig tilgjengelige, men som vedkommende myndighetsorganer som etterspør dokumentet har innsynsrett i.

Utvalget foreslår også en bestemmelse om at dokumenter som revisjonsklienten er pliktig til å utlevere, først skal søkes utlevert fra revisjonsklienten. Departementet støtter utvalgets forslag på dette punkt. Det legges til grunn at utleveringsplikten først og fremst bør påhvile foretaket selv. Dersom den revisjonspliktige ikke oppfyller plikt etter lov eller forskrift til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor på forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som innehas av revisor til vedkommende myndighet, jf. lovforslaget § 6-2 fjerde del.

Departementet anser utvalgets forslag om en lovfesting av at revisor skal underrette foretaket om hvilke dokumenter som er utlevert, for å være en ordensregel det ikke er naturlig å ta inn i lovteksten.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

7.2 Fritak fra taushetsplikten overfor bostyre politiet m.v.

7.2.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

Verken revisorloven eller aksjeloven inneholder uttrykkelige bestemmelser som fritar revisor fra taushetsplikt eller pålegger revisor opplysningsplikt overfor bostyre eller politiet. Det kan imidlertid under etterforskning og under hovedforhandling i sivil sak eller straffesak begjæres rettslig avhør av revisor som vitne. Det samme gjelder under bobehandling. Revisor faller ikke inn under de yrkesgrupper hvis taushetsplikt gjelder også overfor retten, jf. straffeprosessloven § 119, tvistemålsloven § 205 og konkursloven § 149, jf. tvistemålsloven § 205. Utvalget mener at det er visse uklarheter med hensyn til hvor langt revisors taushetsplikt strekker seg overfor bostyret i revisjonsklientens konkursbo og overfor politiet. Det vises til nærmere omtale av utvalgets syn under punkt 8.2.3.

Det er gitt særskilte regler om opplysningsplikt overfor tilsynsmyndighetene. Disse er nærmere omtalt i kapittel 9.

Etter Rådsdirektiv 95/26/EC (BCCI-direktivet) artikkel 5 skal valgt revisor i finansinstitusjoner, verdipapirforetak og forvaltningsselskap for verdipapirfond straks melde til tilsynsmyndighetene ethvert forhold eller vedtak som gjelder foretaket, og som ved-

kommende revisor har fått kjennskap til i forbindelse med utførelsen av sin oppgave, og som kan

- være en materiell overtredelse av de lover og forskrifter som fastlegger vilkårene for godkjenning, eller som særskilt omhandler virksomheten som finansforetak, eller
- skade den fortsatte drift av finansforetaket, eller
- medføre at regnskapene ikke godkjennes eller at det tas forbehold.

EØS-direktivene på revisorområdet har ikke regler om opplysningsplikt for revisor.

Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder fritak for taushetsplikt.

7.2.2 Departementets vurdering

7.2.2.1 Opplysningsplikt overfor bostyrer m.v.

Sammendrag

Departementet er enig med utvalget i at revisor uten hinder av taushetsplikten, bør ha plikt til å gi bostyret informasjon. Når revisjonsklienten har kommet i en konkurssituasjon vil blant annet det offentlige og kreditorenes interesser etter departementets oppfatning måtte veie tyngre enn hensynet til en absolutt taushetsplikt overfor revisjonsklienten. Det ligger ingen beskyttelsesverdig interesse til grunn for å strekke taushetspliktreglene så langt at det vil vanskeliggjøre et konkursoppgjør. Det vises til at de samme opplysninger uansett vil kunne bringes til veie gjennom rettslig avhør.

Departementet er kjent med at Justisdepartementet tar sikte på å foreslå en egen bestemmelse i konkursloven om revisors opplysningsplikt overfor konkursbo m.v. om kort tid. Departementet antar at en slik bestemmelse vil være svært sentral i forhold til bobehandlinger. Departementet mener derfor at det er naturlig at bestemmelsen plasseres i konkursloven. Det vil på denne bakgrunn ikke være behov for noen tilsvarende bestemmelse i revisorloven. Det forutsettes at Justisdepartementet i forbindelse med den forestående endringen i konkursloven samtidig tar inn i forslaget nødvendige henvisninger fra revisorloven til konkursloven på dette punkt.

Departementet antar for øvrig at en opplysningsplikt for revisor også bør gjelde overfor gjeldsnemnden i gjeldsforhandlingssituasjoner slik ØKOKRIM og Konkursrådet har påpekt.

Når det gjelder forslaget fra utvalgets flertall om at bostyret under gjeldsforhandling og konkurs kan fatte vedtak om fritak fra taushetsplikten, bemerker departementet at en slik bestemmelse vil være overflødig sett i sammenheng med den opplysningsplikt som vil bli foreslått i konkursloven. Det antas at det vil være tilstrekkelig for bostyre/gjeldsnemnd å vise til den lovfestede opplysningsplikt.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

7.2.2.2 *Fritak fra taushetsplikt overfor politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak*

Sammendrag

Et mindretall i utvalget har foreslått at revisor uten hinder av taushetsplikten kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdraget til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Det samme gjelder revisors rådgivningsoppdrag. En rekke høringsinstanser, deriblant ØKOKRIM, Konkursrådet, Skattedirektoratet og Justisdepartementet, støtter mindretallets forslag.

Departementet slutter seg til forslaget fra utvalgets mindretall når det gjelder revisors rett til å avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon overfor politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Departementet kan ikke se at det knytter seg store betenkeligheter til en slik bestemmelse. Departementet viser til at revisor uansett vil ha plikt til å avgi forklaring om sitt forhold som revisor under rettslig avhør. De samme synspunkter vil gjøre seg gjeldende når det gjelder revisors dokumentasjon, som politiet også vil kunne få tilgang til gjennom straffeprosessuelle virkemidler som beslag. Det foreslås ingen forklaringsplikt for revisor. Revisor vil dermed kunne reservere seg mot å avgi forklaring til politiet i henhold til straffe-prosesslovens alminnelige bestemmelser. Departementet antar at den foreslåtte regel vil virke ressursbesparende både for politiet og rettsvesenet, i de tilfeller der revisor velger å benytte seg av adgangen. Departementet foreslår at revisor uten hinder av taushetsplikten, kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak, jf. lovforslaget § 6-1 fjerde ledd.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

7.2.2.3 *Rett til å underrette politiet om straffbare handlinger*

Sammendrag

Departementet slutter seg til forslaget fra utvalgets flertall om at revisors taushetsplikt ikke skal være til hinder for at vedkommende kan underrette politiet dersom det foreligger mistanke om straffbare handlinger. Det er fra enkelte av høringsinstansene vist til at en slik bestemmelse kan sette tillitsforholdet til revisorklienten i fare. Departementet er imidlertid enig med utvalgets flertall når de legger til grunn at tillitsforholdet mellom revisor og klient ikke lenger kan an-

ses som noen beskyttelsesverdig interesse i situasjoner som vil omfattes av forslaget. Etter departementets syn bør det legges vekt på en styrking av tilliten til revisor utad overfor de ulike brukergruppene og allmennheten for øvrig. Departementet legger videre vekt på hensynet til å bidra til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

Forslaget fra utvalgets flertall om at det må foreligge «indikasjoner» på lovbrudd for at revisor skal ha rett til å underrette politiet, er etter departementets oppfatning lite egnet til å skille ut de forhold revisors opplysningsplikt bør omfatte. Departementet foreslår at en i stedet bruker uttrykket «dersom det i forbindelse med revisjonsoppdraget fremkommer forhold som gir grunn til mistanke» om forhold som nevnt.

Forslaget fra revisorlovutvalgets flertall omfatter kun «alvorlige lovbrudd». Departementet legger til grunn at en bestemmelse som foreslått ikke bør avgrenses til forhold av en nærmere angitt art eller som kan medføre straff av en viss lengde. Ettersom det kun foreslås en opplysningsrett og ikke en opplysningsplikt, bør ikke f.eks. strafferammen være avgjørende for at opplysningene kan bringes til politiets kunnskap der revisor mener det er grunn til det.

Flertallets forslag omhandler videre lovbrudd «begått av foretaket eller foretakets ansatte/eiere». Etter departementets syn bør det av hensyn til behovet for å bidra til bekjempelse av økonomiske kriminalitet, ikke fastsettes noen begrensning som foreslått. Dersom revisor har grunn til mistanke om at andre enn den revisjonspliktige eller dennes ansatte/eiere har foretatt en straffbar handling, bør revisor kunne ha adgang til å gjøre politiet oppmerksom på dette uavhengig av taushetsplikten.

Departementet mener at det ikke er hensiktsmessig å innta som vilkår for revisors rett til å underrette politiet at vedkommende først har varslet ledelsen og at korrigerende tiltak ikke har blitt iverksatt. Det bør overlates til revisors vurdering i hvilken grad den normale rapporteringsvei til foretakets ledelse bør følges, eller om det er grunn til å gå direkte til politiet. Det vises til at det kan foreligge tilfeller der foretakets ledelse selv er involvert i straffbare handlinger. Dersom revisor skulle være forpliktet til først å varsle foretakets ledelse, ville dette kunne føre til at bevis m.v. ble ødelagt for den senere etterforskning. Departementet antar imidlertid at det ved tilfeller av straffbare forhold begått av andre ansatte hos den revisjonspliktige normalt vil være naturlig at ledelsen varsles før revisor kontakter politiet.

Utvalgets flertall har foreslått en bestemmelse om at dersom revisor foretar underretning som nevnt i aktsom god tro, skal slik rapportering ikke medføre ansvar for revisor. Departementet finner det uklart om flertallet her sikter til ansvar i strafferettslig eller erstatningsrettslig sammenheng. Departementet anser det uansett ikke nødvendig med noen særskilt bestem-

melse om dette. Når det gjelder eventuelt straffansvar for revisor, vil det følge av den foreslåtte straffebestemmelse i § 9-3 at overtredelse av lovens bestemmelser, herunder bestemmelsen om taushetsplikt, ikke vil være straffbar med mindre det foreligger forsett eller uaktsomhet. Når det gjelder ansvar i erstatningsrettslig forstand, viser departementet til at spørsmålet om eventuelt ansvar må løses på grunnlag av alminnelige erstatningsrettslige regler. Departementet antar at terskelen for å pålegge revisor ansvar på grunnlag av uaktsomhet i et erstatningssøksmål av denne karakter, vil legges relativt høyt. Det vises i denne sammenheng til samfunnets interesse i at revisor benytter fritakshjemmelen til å underrette politiet om økonomisk kriminalitet. Departementet ser på denne bakgrunn ikke grunn til å fastsette regler om ansvarsfrihet i denne sammenheng.

Departementet har også vurdert om revisor bør pålegges en plikt til å underrette politiet om mistanke om straffbare forhold slik enkelte høringsinstanser har tatt til orde for. Finansieringsvirksomhetsloven § 2-17 pålegger finansinstitusjonene enkelte plikter som skal bidra til å forebygge at finansinstitusjoner blir benyttet til hvitvasking av penger. Bl.a. har en del institusjoner (finansinstitusjoner, verdipapirforetak m.v.) plikt til å rapportere mistanke om hvitvasking til ØKOKRIM. Finansieringsvirksomhetsloven § 2-17 er en gjennomføring av EØS-regler som svarer til Rdir. 91/308/EØF, som i stor grad svarer til anbefalinger fra Financial Action Task Force (FATF) som Norge er medlem av. FATF har i den senere tid arbeidet med spørsmål knyttet til om bl.a. advokater, revisorer og regnskapsførere bør omfattes av enkelte regler til bekjempelse av hvitvasking. Dette arbeidet har foreløpig ikke munnet ut i noen konkret anbefaling.

Departementet finner ikke grunn til, i dagens situasjon, å foreslå en plikt for revisor til å rapportere mistanke om straffbare handlinger. Det vises til at forslaget om at revisor skal ha rett til å underrette politiet allerede innebærer en nyhet i forhold til gjeldende regler. Departementet vil imidlertid ha spørsmålet under oppsikt, særlig med tanke på fremtidig utvikling på området i internasjonale fora.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

7.2.2.4 Annen rapportering

Sammendrag

Departementet anser det som overflødig å ta inn en bestemmelse som foreslått av utvalget om at annen opplysningsplikt enn den som fremgår av lovforslaget må ha hjemmel i lov. Det følger av den foreslåtte bestemmelse om taushetsplikt at taushetsplikten gjelder

med mindre annet følger av lov (eller samtykke fra den opplysningene gjelder).

Departementet finner heller ikke å gå inn for forslaget om at dersom et lovbrudd finner sted på et særattestasjonspliktig område, skal rapporteringen skje til vedkommende tilsynsmyndighet. Etter departementets syn vil dette kunne skape uklarheter, både med hensyn til hvem som skal anses som vedkommende tilsynsmyndighet og hvilken rolle slike myndigheter eventuelt skal spille ved en slik underretning.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

8. TILSYN M.V.

8.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Kredittilsynet er ansvarlig for å føre tilsyn med revisorer og revisjonsvirksomhet, jf. revisorloven § 13 tredje ledd. Kredittilsynet kan bl.a. foreta stedlig tilsyn hos revisor og dokumentbasert tilsyn. Videre kan Kredittilsynet ta opp enkeltsaker til behandling på bakgrunn av klager fra berørte parter eller bransjeorganisasjoner. I tillegg er Kredittilsynet ved delegasjon i forskrift 19. september 1990 nr. 766 om revisjon og revisorer § 5-1 gitt kompetanse til å fatte en rekke enkeltvedtak som etter revisorloven tilligger departementet. Dette gjelder bl.a. vedtak om autorisasjon og registrering av revisorer, og vedtak om bortfall av rettigheter og sanksjoner mot revisorer.

Det er ikke gitt særskilte regler om tilsyn i EØS-direktivene på revisorområdet.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder tilsyn med revisorer og revisjonsvirksomhet.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at Kredittilsynet fortsatt skal ha ansvaret for tilsyn med revisorer, revisjonsselskaper og revisjonsvirksomhet. Departementet finner imidlertid ikke å kunne slutte seg til utvalgets forslag om å etablere et «eget revisortilsyn». Utvalget legger til grunn at revisortilsynets funksjoner likevel skal utøves av Kredittilsynet. Utvalget forutsetter at revisortilsynet skal ha taushetsplikt overfor de øvrige avdelingene i Kredittilsynet. Departementet slutter seg ikke til dette. Det vises til Kredittilsynets høringsuttalelse, som departementet i det vesentligste slutter seg til. Departementet viser for øvrig til at en parallell til den konstruksjon med et eget revisortilsyn utvalget foreslår, nylig ble forlatt på verdipapirområdet. Ved lovendring 7. juni 1996 nr. 25 om endringer i verdipapirhandelloven ble lovhenvisningen til «verdipapirkontrollen» erstattet med en

henvisning til Kredittilsynet, idet det var Kredittilsynet som faktisk hadde tilsynsansvaret.

Utvalget foreslår at revisortilsynets oppgaver og virksomhet reguleres i revisorloven. Ettersom departementet foreslår at tilsynsansvaret legges til Kredittilsynet, vil behovet for en særregulering av tilsynsspørsmål i revisorloven etter departementets syn langt på vei bortfalle. Departementet legger til grunn at regler om tilsyn bør fremgå av de generelle reglene i kredittilsynsloven, se departementets forslag til endring i kredittilsynsloven § 1 første ledd nr. 9. Departementet kan ikke se at utvalget eller høringsinstansene har påpekt særlige grunner som kunne tilsi andre generelle regler for Kredittilsynets tilsyn med revisorer og revisjonsvirksomhet enn ved tilsyn med aktører i finansnæringen. Det anses derfor mest hensiktsmessig å legge til grunn det generelle regelverket for tilsynsvirksomhet som er utviklet og praktisert gjennom flere år. Departementet kan ikke se at utvalgets forslag til tilsynsregler i revisorloven, innebærer forbedringer i forhold til tilsynslovens regler når det gjelder de konkrete kompetanseregler m.v. som foreslås fastsatt for det aktuelle tilsynsorganet.

Når det gjelder tilsynsmyndighetenes taushetsplikt, savner departementet en mer prinsipiell drøftelse av de unntak utvalget foreslår skal gjelde i forhold til andre offentlige myndigheter. Det gjelder allerede en rekke generelle og spesielle regler om Kredittilsynets taushetsplikt, og unntak fra denne. Etter forvaltningsloven § 13 har Kredittilsynet taushetsplikt om forhold knyttet til tilsynssubjektene, og etter kredittilsynsloven § 7 har Kredittilsynet taushetsplikt om kundeforhold. I forvaltningsloven § 13 b nr. 5 åpnes for unntak fra taushetsplikten i forhold til andre forvaltningsorganer, dersom dette er nødvendig for å fremme Kredittilsynets oppgaver. I følge kredittilsynsloven § 3 skal Kredittilsynet se til at institusjonene det føres tilsyn med opptrer i samsvar med lov. Dette antas å omfatte bl.a. skatte- og avgiftslovgivningen. Når det gjelder formidling av opplysninger til påtalemyndigheten, gjelder et særskilt unntak fra taushetsplikten i forvaltningsloven § 13 b nr. 6. Unntaket i forvaltningsloven § 13 b nr. 5 og 6 gjelder også i forhold til taushetsplikten i kredittilsynsloven § 7, jf. forvaltningsloven § 13 f. Videre gjelder særskilte unntak i kredittilsynsloven § 7 fra taushetsplikten om kundeforhold, bl.a. i forhold til Norges Bank, Oslo Børs og Verdipapirsentralen. Departementet finner på denne bakgrunn, i likhet med Kredittilsynet, at gjeldende regler om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13 flg. og kredittilsynsloven § 7 i tilstrekkelig grad regulerer Kredittilsynets taushetsplikt og unntak fra denne.

Utvalget foreslår videre en bestemmelse om tilsynsmyndighetens oppgaver. Departementet foreslår at deler av denne bestemmelsen tas inn i bestemmelser om godkjenning og registrering av revisorer. Disse bestemmelsene sammenholdt med reglene om tilsyn i

bl.a. kredittilsynsloven § 3 medfører at utvalgets forslag blir overflødig på dette punktet. Kredittilsynet er underlagt forvaltningsloven. Utvalgets forslag om en særbestemmelse om dette er dermed overflødig.

Utvalget foreslår bestemmelser om kostnadsutlikning. Departementet anser at dette er tilstrekkelig regulert i kredittilsynsloven § 9 om kostnadsutlikning. Utvalget foreslår videre regler om tilsynets innhold, herunder adgangen til å kreve forklaringer. Kredittilsynets tilsyn er regulert i kredittilsynsloven § 3 første ledd. Adgangen til å foreta undersøkelser av virksomheten og kreve forklaringer av ansatte er etter departementets syn tilstrekkelig regulert i kredittilsynsloven § 3 annet og tredje ledd. Det vises i denne sammenheng til departementets forslag til § 1 nytt siste ledd i kredittilsynsloven.

Departementet har vanskelig for å se utvalgets begrunnelse for å foreslå en lovbestemmelse om at tilsynsmyndigheten kan samarbeide med bransjeorganisasjoner. Det samme gjelder NRRFs bemerkning om at det klart bør fremgå av revisorloven at Kredittilsynet kan delegerer konkrete kontrolloppgaver til revisorforeningene. Dersom Kredittilsynet finner et slikt samarbeid hensiktsmessig, vil det være opp til Kredittilsynet å organisere samarbeidet innen de rammer for tilsynsvirksomheten som følger av kredittilsynsloven. Det er for øvrig uklart for departementet om utvalget ved sitt forslag har ment å gjøre endringer i f.eks. reglene om Kredittilsynets taushetsplikt.

Revisorrådet ble oppnevnt første gang 4. mai 1929 i henhold til lov 22. februar 1922 om statsautoriserte revisorer. Ordningen med revisorråd ble opprettholdt i gjeldende lov om revisjon og revisorer av 14. mars 1964. Ved lovrevisjonen i 1989 ble revisorrådets fullmakter noe utvidet.

Utvalget foreslår at en «revisornemnd» skal erstatte dagens revisorråd, samt at nemnda skal være klageinstans og føre et overordnet tilsyn med tilsynsvirksomheten overfor revisorer og deres fagutøvelse. Videre skal nemnda være et rådgivende organ for Finansdepartementet og tilsynsvirksomheten.

Utvalgets forslag fraviker utgangspunktet i forvaltningsloven § 28 første ledd om at enkeltvedtak normalt skal kunne påklages til det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket. Dette betyr f.eks. at Kredittilsynets vedtak normalt skal kunne påklages til Finansdepartementet. En slik klageordning er lagt til grunn for Kredittilsynets vedtak innen andre sektorer. Det bør etter departementets syn foreligge sterke grunner for å fravike normalordningen i forvaltningsloven. Departementet kan ikke se at det foreligger tilstrekkelige sterke grunner for å fravike normalordningen i dette tilfellet. Utvalget ønsker å ivareta hensynet til en «ryddig» klageordning. Det er imidlertid ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor utvalget anser klagerett til en revisornemnd mer ryddig enn klagerett

til departementet. Departementet kan heller ikke se at det er et særskilt grunnlag for høyere krav til fagkunnskap i klageinstansen ved vedtak knyttet til revisorer enn ved avgjørelser innen de øvrige saksområder som hører inn under Kredittilsynet.

Departementet viser for øvrig til at den offentlige kontrollen med revisorer og revisjonsvirksomhet har blitt vesentlig forbedret siden Revisorrådet første gang ble opprettet i 1929. Etter departementets syn tilsier denne utviklingen at særordningen med et revisorråd oppheves, og at klagereglene i revisorsaker følger de generelle forvaltningsrettslige prinsippene nedfelt i forvaltningsloven.

På denne bakgrunn vil departementet, i likhet med Kredittilsynet, foreslå at vedtak Kredittilsynet treffer i revisorsaker skal kunne påklages til departementet etter forvaltningslovens regler. For ordens skyld nevnes at det ikke vil ha noen betydning om vedtaket treffes av Kredittilsynets styre eller administrasjon, slik ordningen er i dag.

Departementet ser ingen grunn til å fravike den alminnelige ansvars- og kompetansefordelingen mellom Finansdepartementet og Kredittilsynet når det gjelder Kredittilsynets tilsyn med revisorer og revisjonsvirksomhet. Det vises til Kredittilsynets høringsuttalelse som departementet i det vesentligste slutter seg til.

Som nevnt foreslår utvalget at revisornemnda også skal virke som rådgivende organ for Kredittilsynet og Finansdepartementet. Departementet legger til grunn at Kredittilsynet på dette området, i likhet med på andre tilsynsområder, må forutsettes å inneha den nødvendige kompetanse for utøvelsen av tilsynsvirksomheten. Kredittilsynet kan trekke på ulike fagmiljøer i forbindelse med tilsynsarbeidet. Departementet viser videre til at regelverksendringer på revisorområdet, i likhet med det som gjelder regelverksendringer på andre områder, sendes på høring til berørte parter. Departementet ser på denne bakgrunn ikke behov for å opprette en revisornemnd som særskilt rådgivende organ.

Etter dette vil departementet, i likhet med Kredittilsynet, ikke foreslå at det opprettes en revisornemnd som foreslått av utvalget.

Utvalget foreslår at bl.a. kreditorer og andre som har direkte økonomisk interesse i et revisjonspliktig foretak skal ha «klagerett» på revisor. Klager skal gis partsrettigheter, og tilsynsmyndigheten skal fatte vedtak i klagesaken. Etter det departementet kan se foretar ikke utvalget noen prinsipiell drøftelse av hvorfor det anses nødvendig med en slik, i forvaltnings- og tilsynssammenheng, særpreget lovbestemmelse.

Forholdet mellom revisor og vedkommendes klienter er i utgangspunktet et privatrettslig forhold. Kredittilsynet utfører offentligrettslige oppgaver. Av disse er den viktigste å sørge for at institusjoner under tilsyn opptre i tråd med gjeldende regelverk. Dette bør

etter departementets syn også være Kredittilsynets hovedoppgave i fremtiden. En eventuell utvidelse av Kredittilsynets oppgaver til å omfatte tvisteløsning mellom revisor og de aktuelle parter bør uansett ikke foretas uten en bred prinsipiell drøftelse.

Departementet vil imidlertid understreke at Kredittilsynet kan ha stor nytte av informasjon om forhold mellom revisor og f.eks. klienter, i den grad slik informasjon kaster lys over Kredittilsynets offentligrettslige oppgaver. Kredittilsynet kan iverksette undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper på grunnlag av henvendelser fra eksterne parter, bl.a. klienter og andre offentlige myndigheter, eller på Kredittilsynets eget initiativ. Dersom det avdekkes kritikkverdige forhold vil en slik undersøkelse etter omstendighetene kunne resultere i ulike sanksjoner mot revisor eller revisjonsselskapet, jf. omtale i kapittel 11. Dette er også systemet på andre områder Kredittilsynet har tilsyn med, bl.a. finansnæringen. Forslaget om klageadgang på revisor innebærer således lite nytt i forhold til øvrige regler om tilsynsvirksomhet og sanksjoner, bortsett fra at eksterne parter ville fått krav på at Kredittilsynet behandler klager som ellers ikke hadde vært ansett relevante for Kredittilsynets tilsynsvirksomhet.

Dersom det er et behov for en klageordning som foreslått av utvalget, antar departementet at en slik ordning vil kunne opprettes av bransjeorganisasjonene. Det vises til at bransjeregulering av klageordninger er vel etablerte ordninger innen andre bransjer, som f.eks. innen bankvirksomhet (Bankklagenemnda) og forsikringsvirksomhet (Forsikringsklagekontoret).

Det vises for øvrig til Kredittilsynets høringsuttalelse som departementet i det vesentligste slutter seg til. Departementet går etter dette ikke inn for en lovfestet klageadgang slik utvalget har foreslått.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

9. REVISORREGISTERET

9.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Etter revisorloven § 11 første og sjette ledd skal departementet føre et register over revisorer og revisjonsselskaper. Departementets myndighet er delegert til Kredittilsynet. Når det gjelder opptak i registeret som følge av godkjenning som revisor, vises til omtale under pkt. 6.1.1 i proposisjonen.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for EØS-rett, lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder register over revisorer og revisjonsselskaper.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å videreføre ordningen med et revisorregister. Det foreslås at registeret i samsvar med gjeldende regler skal føres av Kredittilsynet. Departementet legger til grunn at registeret er et viktig redskap for Kredittilsynet i tilsynsarbeidet med revisorene. Videre vil registeret ha betydning for tilsynet med om de revisjonspliktige oppfyller sin plikt til å la regnskapene revidere av godkjent revisor, jf. lovforslaget § 2-2. Registeret vil også kunne være til hjelp for revisjonspliktige som skal utpeke revisor. Departementet er enig med utvalget i at en større del av reglene om revisorregisteret bør tas inn i loven enn det som er tilfellet i dag.

Departementet finner det hensiktsmessig at det fastsettes separate krav til hvilke opplysninger registeret skal inneholde for henholdsvis revisorer og revisjonsselskaper, jf. lovforslaget § 10-1.

For revisorer foreslås det at registeret skal inneholde opplysninger om navn og eventuelt firma, bostedsadresse og eventuell kontoradresse, fødselsnummer eller D-nummer (fastsettes i henhold til lov av 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering § 4 for personer som ikke er bosatt i Norge når det foreligger et begrunnet behov for det) og eventuelt organisasjonsnummer, dato for godkjenning og angivelse av revisors tittel, og opplysninger om vedkommende er medlem i revisororganisasjon. Opplysninger om firma og organisasjonsnummer er bare aktuelt i de tilfellene revisor utøver revisjonsvirksomhet som enkeltmannsforetak. Registeret skal også inneholde opplysninger om revisors godkjenning er tilbakekalt eller suspendert. Krav til opplysninger som nevnt er i all hovedsak i samsvar med dagens regler. I tillegg foreslås det at registeret skal inneholde opplysning om revisor har stilt sikkerhet, jf. lovforslaget § 3-8 første ledd. Dette vil erstatte utvalgets forslag om at registeret skal inneholde opplysninger om valgbarhet.

For revisjonsselskaper foreslås det at registeret skal inneholde opplysninger om selskapets firma, kontoradresse og postadresse, organisasjonsnummer, dato for godkjenning og om selskapets godkjenning er tilbakekalt eller suspendert. Dette er opplysninger som i dag fremgår av registeret. Under henvisning til kravene som følger av åttende selskapsdirektiv foreslås det at registeret skal inneholde opplysninger om navn, bostedsadresse og fødselsnummer eller D-nummer til daglig leder, styremedlemmer og varamedlemmer i revisjonsselskap, samt til aksjeeiere og deltakere i revisjonsselskap. Videre foreslås det at navn på godkjente revisorer i selskapet skal fremgå. For godkjente revisorer anses det unødvendig å presisere at også adressen skal fremgå, da dette følger av kravene til opplysninger som registeret skal inneholde for revisorer.

Når det gjelder Brønnøysundregistrenes merknad angående registrering av kommunerevisor og dis-

triktsrevisor, viser departementet til at godkjente revisorer som har slike revisjonsoppdrag for det offentlige vil være omfattet av lovforslaget § 10-1. Departementet viser til at registeret kun skal inneholde opplysninger om godkjente revisorer og at ordningen med revisornummer ikke er foreslått videreført.

Flere av opplysningene som etter departementets forslag skal fremgå av registeret, vil også fremgå av Foretaksregisteret og Enhetsregisteret. Dette gjelder bl.a. navn og adresse på styremedlemmer og daglig leder i foretaket. Departementet antar imidlertid at det vil være hensiktsmessig at etterspørrere av informasjon om revisorer og revisjonsselskaper kan finne opplysninger som ovenfor nevnt i Revisorregisteret uten å måtte søke i flere registre. Det bør derfor etableres en ordning med de ovenfor nevnte registre, slik at revisors meldeplikt overfor Revisorregisteret begrenses til opplysninger som ikke fremgår av andre registre som revisor har meldeplikt overfor. Det vises i denne sammenheng bl.a. til lov av 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaveregisteret hvor det i formålsbestemmelsen i § 1 heter: «Oppgaveregisteret skal sørge for effektiv samordning og utnyttelse av oppgaveplikter som offentlige organer pålegger næringsdrivende. (...)» og Brønnøysundregistrenes høringsuttalelse angående muligheten for gjenbruk av grunndata som er registrert i Enhetsregisteret. Departementet foreslår at revisor og revisjonsselskap ved søknad om godkjenning og ved endringer i de registrerte opplysninger skal gi opplysninger som nevnt i lovforslaget § 10-1 til Kredittilsynet etter nærmere regler fastsatt av departementet, jf. lovforslaget § 10-2. Ved fastsettelsen av slike regler bør det bl.a. tas hensyn til hvilke opplysninger det er mulig å få overført fra Enhetsregisteret og Foretaksregisteret til Revisorregisteret. En ordning med overføring av opplysninger fra andre offentlige registre vil også lette arbeidet med ajourføring av registeret for Kredittilsynet og de meldepliktige. Det legges for øvrig til grunn, i tråd med Kredittilsynets høringsuttalelse, at endringer i registrerte opplysninger som ikke overføres fra andre registre, bør meldes til Kredittilsynet skriftlig.

Utvalget har foreslått at registeret skal underrettes dersom det skjer endringer i de forhold som ligger til grunn for godkjenning og valgbarhet. Departementet viser til at de fleste forhold som dette forslaget vil omfatte, er opplysninger som vil være registrerte i medhold av departementets forslag til § 10-1 eller hvor det er mindre aktuelt at det inntreffer endringer, f.eks. utdanning og praksis. Ved endringer i opplysningene som er registrert, vil Kredittilsynet måtte underrettes, jf. lovforslaget § 10-2. Så vidt departementet kan se vil utvalgets forslag på dette punkt kun ha aktualitet for opplysninger om revisors vandel, om revisor er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller og om vedkommende er myndig. Dette er opplysninger som etter departementets forslag ikke vil

undergis noen separat registrering. Departementet finner ikke grunn til å foreslå noen regel om at endringer i disse forhold skal rapporteres til registeret.

Dagens regelverk inneholder ingen bestemmelser om sletting av opplysninger fra registeret. Utvalget foreslår at revisorer som er fratatt sin godkjenning for alltid, skal tas ut av registeret. Departementet er enig med utvalget i dette. Det samme bør gjelde revisjons-selskaper. Imidlertid antar departementet at det kan være behov for adgang til opplysninger om revisorer eller revisjonselskap som har fått godkjenningen tilbakekalt eller om selskap som er oppløst, en tid etter at dette har skjedd. Departementet foreslår på denne bakgrunn at slike opplysninger først skal slettes ti år etter disse tidspunktene, jf. lovforslaget § 10-4. Dette er samme tidsrom som departementet har foreslått for revisors plikt til å oppbevare dokumentasjon m.v. i § 5-5 ogplikten til å oppbevare regnskapsbøker med tilhørende bilag m.v. etter regnskapsloven § 11 (sistnevnte regel er foreslått videreført i forslaget til ny regnskapslov § 2-7 annet ledd, se Ot.prp. nr. 42 (1997-98)).

Departementet er av den oppfatning at det også bør innføres en bestemmelse om sletting av opplysninger som gjelder revisor som er død. Ettersom det kan være behov for å kunne få adgang til opplysninger om revisor også i slike tilfeller en tid etter dødsfallet, foreslår departementet at også opplysningene om revisor som er død først skal slettes etter en periode på ti år. Det foreslås imidlertid en begrensning når det gjelder adgangen til utlevering av opplysninger om revisor som er død. Departementet kommer tilbake til dette nedenfor.

Kredittilsynet har foreslått i sin høringsuttalelse at også vedtak om tilbakekalling av godkjenning som er påklaget, og hvor klagen er gitt oppsettende virkning, skal føres inn i revisorregisteret og medføre at Foretaksregisteret fra da av ikke skal akseptere at vedkommende påtar seg nye oppdrag. Departementet er ikke enig i dette. Departementet mener at en slik ordning ville føre til at vedtaket til en viss grad iverksettes selv om klagen er gitt oppsettende virkning. Departementet mener derfor at revisor som har fått godkjenningen tilbakekalt, fortsatt skal stå i registeret uten opplysning om vedtaket, dersom klage på vedtaket er blitt gitt oppsettende virkning.

Departementet foreslår å videreføre dagens ordning med at enhver skal ha rett til å få utlevert opplysninger fra revisorregisteret, jf. lovforslaget § 10-3. Det foreslås innført enkelte unntak fra dette. Datatilsynet har i sin høringsuttalelse pekt på at det ikke ser grunn til at personnummerdelen av fødselsnummeret skal være offentlig. Departementet er enig med Datatilsynet i at det ikke synes å være noe behov for at personnummerdelen av fødselsnummeret skal være offentlig. Det vises bl.a. til at fødselsnummer ikke er offentlig tilgjengelig etter enhetsregisterloven § 22

annet ledd. Departementet kan imidlertid ikke se noe til hinder for at fødselsdato skal fremgå som opplysning på revisorer i registeret. Dette er en opplysning som kan være av interesse for publikum som ønsker å engasjere en revisor. For andre personer enn godkjente revisorer, som registeret skal inneholde opplysninger om, foreslår departementet at opplysninger om fødselsnummer ikke skal være offentlig tilgjengelige. Dette vil være aktuelt i forhold til revisjonselskap og bl.a. gjelde for styrets medlemmer, deltakere i ansvarlig selskap og daglig leder. Fødselsnummeret på nevnte personer er heller ikke offentlig tilgjengelig i Enhetsregisteret og Foretaksregisteret. Departementet mener videre at opplysninger som gjelder revisor som er død som hovedregel ikke skal kunne utleveres. Som ovenfor nevnt vil det imidlertid kunne være behov for å få opplysninger om revisor også etter dødsfallet. Det foreslås derfor at Kredittilsynet kan gjøre unntak fra regelen om at slike opplysninger ikke kan utleveres.

Det foreslås at departementet skal kunne gi nærmere forskrifter om føring og vedlikehold av registeret og registerets innhold, jf. lovforslaget § 10-5.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

10. SANKSJONER, STRAFF OG ERSTATNINGSANSVAR

10.1 Bortfall og tilbakekalling av godkjenning

10.1.1 Bakgrunn for forslagene

Sammendrag

De rettigheter som er knyttet til registrering eller bevilling som revisor, faller bort dersom revisor opphører å ha fast bopel i riket, blir umyndiggjort eller kommer under konkurs eller offentlig akkordbehandling jf. revisorloven § 14 første og annet ledd.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder bortfall og tilbakekalling av godkjenning av registrering eller bevilling som revisor.

10.1.2 Departementets vurdering

10.1.2.1 Tilbakekalling som følge av at vilkårene for godkjenning ikke lenger er til stede

Sammendrag

Utvalget foreslår at manglende oppfyllelse av de vilkår som ligger til grunn for godkjenningen, skal få konsekvenser for revisors valgbarhet, dvs. revisors adgang til å revidere årsregnskaper for revisjonspliktig. Departementet kan ikke se at forslaget er nærmere begrunnet i NOU 1997:9. Departementet finner der-

for, i samsvar med gjeldende rett, at revisors godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor bør kunne tilbakekalles dersom revisor ikke lenger oppfyller de vilkår som lå til grunn for godkjenningen, jf. lovforslaget § 9-1 første ledd. Bakgrunnen for reglene om godkjenning av revisor, er hensynet til bl.a. faglig kvalitet og uavhengighet som betingelse for å kunne utføre lovpliktig revisjon. Departementet anser det lite heldig dersom godkjent revisor skal kunne opprettholde den tittel godkjenningen gir grunnlag for når vilkårene for godkjenning er bortfalt. Dette gjelder uavhengig av om revisor på det aktuelle tidspunktet utfører lovpliktig revisjon.

Når det gjelder hvilke vilkår revisor må oppfylle for å bli godkjent, vises til omtale i kap. 6. Departementet foreslår at bortfall av vilkårene om at revisor må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller og at vedkommende må være myndig, skal medføre at godkjenningen kalles tilbake. Det samme gjelder dersom revisor ikke oppfyller de foreslåtte krav til etterutdanning. Kravene til praksis og utdanning for øvrig, vil i praksis alltid være oppfylt dersom de var oppfylt på godkjenningstidspunktet. Når det gjelder kravet til hederlig vandel, omfattes manglende oppfyllelse av dette av den bestemmelse som foreslås nedenfor om tilbakekalling av godkjenning i forbindelse med klanderverdige forhold m.v.

Utvalget legger til grunn, i samsvar med gjeldende rett, at bortfall av rettigheter skal skje automatisk dersom de formelle vilkår for godkjenningen ikke lenger er oppfylt. Dette er etter departementets syn en lite hensiktsmessig ordning. Dersom det er grunnlag for tilbakekalling som følge av at revisor anses å være uskikket, skal dette etter departementets forslag skje etter forvaltningslovens regler om enkeltvedtak, jf. omtale under pkt. 11.1.5.2. Revisor vil bl.a. ha krav på begrunnelse og gis klagerett på vedtaket, noe som synes rimelig vedtakets inngripende karakter tatt i betraktning. Departementet ser ingen grunn til at ikke det samme skal gjelde ved tilbakekalling som skyldes at vilkårene for godkjenning ikke lenger anses oppfylt. Tilbakekalling på dette grunnlag vil kunne være like inngripende for revisor, noe som tilsier at de samme regler om saksbehandling får anvendelse i de to situasjoner. Riktignok vil skjønnsstemaet være enklere i disse situasjonene som tradisjonelt har vært betraktet som «bortfallsituasjoner», men revisor vil uansett kunne ha innsigelser mot lovtolkning og fakta som bør kunne overprøves av en overordnet instans. For øvrig vises til verdipapirhandelloven § 12-5, hvor tilbakekalling av konsesjon på bakgrunn av at vilkårene for tillatelsen ikke lenger er til stede, behandles likt med de øvrige tilbakekallsgrunner.

På denne bakgrunn vil departementet foreslå at tilbakekalling på grunnlag av at vilkårene for godkjenning ikke lenger er til stede, behandles på samme måte som tilbakekalling på grunnlag av at revisor an-

ses å være uskikket. Det vises for øvrig til omtalen av Revisorregisteret i kap. 10. Som det fremgår der vil revisor eller revisjonsselskap etter forslaget ha plikt til å underrette Kredittilsynet dersom det skjer endringer i registrerte opplysninger.

Departementets forslag om at tilbakekalling av godkjenning skal skje ved enkeltvedtak, fjerner behovet for særregler om revisors adgang til å få tilbake rettigheter dersom det formelle grunnlaget for bortfallet av rettigheter ikke lenger er tilstede. Etter departementets forslag vil Kredittilsynets vedtak om tilbakekalling bli stående inntil Kredittilsynet eller overordnet myndighet fatter nytt vedtak i saken. Slikt vedtak vil enten kunne treffes etter forutgående søknad, eller ved at Kredittilsynet av eget initiativ fatter nytt vedtak, jf. forvaltningsloven § 36 om omgjøring av vedtak uten klage.

Komiteens merknader

Komiteen viser til at utvalget i NOU 1997:9 foreslo at det innføres et skille mellom godkjenningen og retten til å ivareta revisjonsoppdrag. Fra sammenheng, kap. 3 Godkjenning av revisorer (side 12) i utvalgssinnstillingen, siteres:

«(...) Det innføres et skille mellom godkjenningen og retten til å ivareta revisjonsoppdrag. Dette legger til rette for at revisorer fortsatt kan beholde den revisortittel som de en gang har fått, selv om de ikke oppfyller alle de kravene som må stilles til en ansvarlig revisor. Forholdet er av stor betydning for revisorer som velger å gå inn i offentlig revisjon, intern revisjon eller andre yrker. Dette muliggjør også at pensjonerte revisorer ikke bør gi fra seg sin tittel. Bortfall av tittel vil kun skje som ledd i sanksjon fra Kredittilsynet.»

Komiteen merker seg at departementet går i mot forslaget da de anser det lite heldig dersom godkjent revisor skal kunne opprettholde den tittel godkjenningen gir grunnlag for når vilkårene for godkjenning er bortfalt.

Komiteen ser at det her ligger en konflikt idet revisortitlene ikke er utdanningstitler i tradisjonell forstand, men titler gitt etter offentlig godkjenning. Titlene har til hensikt å vise at vedkommende innehar rett til å påta seg lovpliktig revisjon. Komiteen kan ikke se at det er formålstjenlig å følge den linje departementet foreslår. Utvalget gir etter komiteens oppfatning en solid begrunnelse for å innføre et skille. Komiteen kan heller ikke se at det er store prinsipielle eller praktiske konsekvenser forbundet med å følge opp utvalgets tilrådning. Etter en samlet vurdering slutter komiteen seg til utvalgets anbefaling om at det innføres et skille mellom godkjenningen (tittel) og retten til å ivareta revisjonsoppdrag. Det fremmes forslag til ny § 3-7 ved at innholdet i den foreslåtte § 3-7 flyttes til forslaget § 3-8 som nytt punkt 1. Forslagets § 3-8 utgår. I tråd med dette må forslaget § 9-1 første ledd siste punktum utgå.

Komiteen fremmer følgende forslag:

«a.

Lov om revisjon og revisorer

§ 3-7 Tilleggskrav til revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig, skal lyde:

Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal i tillegg:

1. gjennomgå etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet,
2. ha fast kontorsted i Norge,
3. være bosatt i EØS-stat, og
4. ha nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet.

Kredittilsynet kan gjøre unntak fra kravet om at revisor skal være bosatt i EØS- stat.

b.

§ 9-1 første ledd skal lyde:

Kredittilsynet skal kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger fyller kravene i § 3-4 nr. 2 eller 3.»

10.1.2.2 Tilbakekalling og suspensjon av godkjenning på grunn av at revisor anses å være uskikket

Sammendrag

Departementet foreslår i likhet med utvalget å videreføre Kredittilsynets adgang til å trekke tilbake revisors godkjennelse der revisor ut fra nærmere angitte forhold må anses uskikket som revisor.

Utvalget foreslår for det første at tilbakekalling skal kunne skje der revisor må anses uskikket fordi vedkommende har «gjort seg skyldig i urettskaffent forhold som svekker den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen». Med «urettskaffent forhold» synes utvalget å mene at revisor har gjort seg skyldig i straffbar handling. Departementet finner ikke begrepet «urettskaffent forhold» tilstrekkelig klart og foreslår i likhet med Regjeringsadvokaten at dette erstattes av «straffbare handlinger». Som straffbare handlinger vil også regnes straffbare unnløtelser. Når det gjelder lovbrudd som ikke er straffbare vises det til nærmere drøftelse nedenfor om tilbakekalling på grunnlag revisors overtredelse av lovbestemte plikter.

I samsvar med gjeldende rett mener departementet at ikke alle straffbare handlinger bør kunne medføre tilbakekalling av godkjennelsen. For at slike handlinger skal medføre at revisor anses uskikket som revisor, antar departementet i likhet med utvalget at den aktuelle straffbare handling må være egnet til å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen. Det vil ikke være mulig å gi noen uttømmende oversikt over hvilke straffbare handlinger som vil kunne være relevant i denne sammenheng. Eksempelvis vil overtredelse av straffelovens bestemmelser om vinningsforbrytelser, overtredelse av skatte- og avgiftslovgivningen o.l. normalt måtte anses å svekke revisors tillit på samme måte som slike forhold vil være relevant

ved vurderingen av om vandelskravet er oppfylt ved søknad om godkjenning som revisor. Også straffbar overtredelse av revisorloven vil falle inn under dette alternativet. På den annen side vil overtredelse av f.eks. veitrafikklovgivningen som regel ikke medføre at revisor må anses uskikket som revisor, selv om lovbruddet er straffesanksjonert. Ved vurderingen av om en straffbar handling skal medføre tilbakekalling av revisors godkjenning bør det også ses hen til hvor alvorlig forholdet er, jf. at forholdet må være egnet til å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen. Departementet legger til grunn at det skal noe mer til for å tilbakekalle godkjenning enn for å nekte godkjenning etter § 3-3 fordi kravet til hederligandel ikke er oppfylt.

Kredittilsynet må kunne legge til grunn at revisor har gjort seg skyldig i en straffbar handling dersom det foreligger en rettskraftig dom i saken. Det samme må etter departementets vurdering gjelde dersom revisor har vedtatt et forelegg, eller det foreligger en endelig påtaleunnløttelse i saken. Et særskilt spørsmål er imidlertid om det også i andre tilfeller kan legges til grunn at det er begått en straffbar handling. Etter departementets syn bør det generelt utvises forsiktighet på dette punkt, idet det ofte vil være tale om en vurdering av straffbare forhold som faller utenfor Kredittilsynets forvaltningsområde. Departementet antar imidlertid at vilkåret om straffbar handling bør anses oppfylt dersom revisor har erkjent forholdet på annen måte enn ved forelegg, eller en annen offentlig myndighet har vurdert saken og lagt til grunn at straffebud er overtrådt, selv om straffesak ikke er reist. Eksempelvis bør skattemyndighetenes avgjørelse i sak om tilleggsatt kunne legges til grunn for Kredittilsynets vurdering av tilbakekallsspørsmålet. I slike tilfeller hvor den forvaltningsmessige klageadgangen ikke er uttømt, må imidlertid Kredittilsynet på selvstendig grunnlag vurdere om det foreligger tilstrekkelig bevis for å legge til grunn at en straffbar handling har funnet sted.

Det følger av straffeloven § 29 at domstolene i en straffesak kan idømme rettighetstap dersom bl.a. almenne hensyn krever det. Hvis domstolene ikke idømmer rettighetstap for en revisor som er funnet skyldig i en straffbar handling, vil dette ikke være avgjørende for Kredittilsynets senere avgjørelse av tilbakekallsspørsmålet, uavhengig av om rettighetstap var påstått fra påtalemyndighetens side. Tilsvarende vil domstolenes idømmelse av rettighetstap, ikke utelukke at Kredittilsynet tilbakekaller revisors godkjennelse.

Dersom revisor er siktet eller tiltalt for et forhold som kan medføre tilbakekalling av godkjenning som revisor, foreslår utvalget i samsvar med gjeldende rett at Kredittilsynet skal kunne suspendere godkjennelsen for en bestemt periode. Departementet viser til at det vil kunne ta lang tid å få dom i en straffesak. I perioden fra revisor blir siktet til det foreligger rettskraft-

tig dom, bør derfor Kredittilsynet ha anledning til å suspendere vedkommendes rettigheter som revisor, jf. lovforslaget § 9-2. Ved vurderingen av om vedkommende er siktet, legger departementet den videre betydning av ordet til grunn, jf. Andenæs Norsk straffeprosess 2. utgave bind I s. 55: «(...) men uttrykket siktede brukes også som en fellesbetegnelse som innbefatter såvel den tiltalte som den domfelte (jf. Innst. s. 181).». Mistanke alene vil ikke være nok til suspensjon.

I tillegg til tilbakekalling av godkjenning som følge av straffbar handling, foreslår utvalget at godkjenningen kan tilbakekalles dersom revisor anses uskikket fordi revisor «forsettlig eller grovt uaktsomt har gjort seg skyldig i mislighold av sine plikter som revisor». Departementet slutter seg til at revisorer som ikke oppfyller sine profesjonelle plikter bør kunne miste godkjennelsen som revisor. Departementet finner det imidlertid noe uklart hva utvalget mener med «mislighold» av plikter som revisor. Departementet viser til at revisors plikter normalt vil fremgå av revisorloven eller forskrifter gitt i medhold av den. Eksempelvis vil kravet om å opptre i samsvar med «god revisjonsskikk» fremgå direkte av loven. Departementet foreslår at godkjenning skal kunne tilbakekalles der revisor overtrer sine plikter etter lov eller forskrift, jf. lovforslaget § 9-1 tredje ledd nr. 2. Slike plikter må ikke nødvendigvis ha hjemmel i revisorloven, selv om dette vil være det mest praktiske. Som ovenfor nevnt vil dette alternativet etter omstendighetene også kunne omfatte lovbrudd som ikke er straffesanksjonert.

Departementet antar i likhet med utvalget at ikke enhver overtredelse av revisors plikter bør kunne åpne for tilbakekalling av godkjennelsen. Utvalget foreslår som nevnt at forsettlig og grovt uaktsomt overtredelse skal kunne medføre tilbakekalling. Etter departementets syn er det ikke hensiktsmessig å knytte kvalifiseringen av revisors overtredelse til disse begrepene. Det vises bl.a. til Regjeringsadvokatens høringsuttalelse hvor det pekes på at det er uklart om begrepene «forsettlig» og «grovt uaktsomt» skal forstås i slik det gjøres i erstatningsrettslig eller strafferettslig sammenheng. Departementet mener videre at revisors forsett eller uaktsomhet med hensyn til overtredelsen ikke i seg selv bør være avgjørende ved vurderingen av om godkjenningen skal kalles tilbake. En overtredelse av en mindre betydningsfull bestemmelse i revisorlovgivningen kan f.eks. være begått forsettlig, men bør ikke nødvendigvis kvalifisere til tilbakekalling av godkjenningen. Departementet foreslår på denne bakgrunn og under henvisning til Regjeringsadvokatens høringsuttalelse at godkjenningen som revisor kan skal kunne trekkes tilbake dersom revisor grovt overtrer sine plikter etter lov eller forskrift, jf. lovforslaget § 9-1 tredje ledd nr. 2.

Det må kreves en kvalifisert overtredelse av revisors plikter for at overtredelsen skal anses som grov. Det må foretas en konkret vurdering hvor bl.a. arten og betydningen av den overtrådte plikt og revisors subjektive forhold må spille inn. Departementet legger for øvrig til grunn at momenter som etter gjeldende rett er relevante ved skillet mellom simpel og grov uaktsomhet, vil kunne være relevante momenter ved vurderingen av overtredelsens grovhet.

Utvalget foreslår at også simpel uaktsomhet fra revisors side skal kunne kvalifisere til tilbakekalling av godkjenningen. Forutsetningen er at det foreligger «særlig skjerpene omstendigheter». Det fremgår av utvalgets merknader at en særlig tenker på gjentagelsestilfellene. Departementet er enig i at gjentatte overtredelser av revisors plikter etter omstendighetene bør kunne medføre tilbakekalling, selv om den enkelte overtredelse ikke kan karakteriseres som grov. Det bør etter departementets syn ikke være avgjørende om revisor tidligere er gjort oppmerksom på overtredelsen, f.eks. i form av merknad fra Kredittilsynet. Departementet foreslår at godkjenning kan tilbakekalles der revisor grovt eller gjentatte ganger har overtrådt sine plikter etter lov eller forskrifter, jf. lovforslaget § 9-1 tredje ledd nr. 2. På bakgrunn av departementets forslag antas alternativet «særlige skjerpene omstendigheter» å være overflødig.

Ved begge de foreslåtte alternativ vil Kredittilsynet måtte vurdere om revisor ved sin handlemåte har vist seg uskikket til å være revisor.

For øvrig vises til at Danmark har tilsvarende regler for tilbakekalling av revisorgodkjenning. I Norge finnes tilsvarende regler f.eks. i verdipapirhandelloven § 12-5 (for verdipapirforetak).

Utvalget foreslår at godkjenning skal kunne tilbakekalles dersom revisor «unnlater å gi forklaring eller å medvirke til undersøkelse» etter nærmere angitte regler. Forslaget innebærer en videreføring av gjeldende rett. Departementet viser til at revisor etter departementets forslag vil ha forklaringsplikt og plikt til å medvirke til undersøkelse etter kredittilsynsloven § 3, jf. nærmere omtale i kap. 9 om tilsyn. Etter kredittilsynsloven § 10 annet ledd kan Kredittilsynet gi pålegg og ilegge løpende dagbøter til institusjoner m.v. som ikke oppfyller pliktene i kredittilsynsloven § 3. Bestemmelsen gjelder generelt for institusjoner og personer under tilsyn. Ettersom departementet foreslår at også revisorer skal reguleres av de generelle bestemmelsene i kredittilsynsloven, i motsetning til utvalget som foreslo særskilte regler i revisorloven, mener departementet at det ikke er behov for en særskilt bestemmelse om tilbakekalling av godkjennelse dersom revisor unnlater å gi forklaring eller å medvirke til undersøkelse.

Departementet foreslår i samsvar med utvalgets forslag at tilbakekalling av godkjenning som revisor kan gjøres permanent eller tidsbegrenset, se lovforsla-

get § 9-1 siste ledd. Ved vurderingen av om tilbakekallet skal være permanent eller tidsbegrenset bør det foretas en konkret vurdering hvor det avgjørende må være at vedtaket ikke skal være mer inngripende enn det som er nødvendig.

Avgjørelsen om å tilbakekalle godkjenningen i de tilfeller lovens vilkår for dette er oppfylt, vil bero på et hensiktsmessighetsskjønn. Hovedregelen i norsk forvaltningsrett er at domstolene ikke prøver forvaltningens utøvelse av hensiktsmessighetsskjønn. Departementet viser til at revisor etter departementets forslag vil ha klagerett etter de alminnelige regler i forvaltningsloven. Departementet legger derfor til grunn at domstolens prøvelsesrett bør følge de alminnelige forvaltningsrettslige regler om det frie skjønn.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

10.1.2.3 Advarsel og kritikk

Sammendrag

Utvalget foreslår at revisor som hovedregel skal tildeles advarsel ved simpel uaktsomhet, dvs. ved overtredelser som ikke anses som grove. I «mindre vesentlige» saker foreslår utvalget at sanksjonsformen kritikk skal kunne benyttes. Forslaget tar sikte på å erstatte gjeldende revisorlov § 14 tredje ledd siste punktum, som gir departementet adgang til å tildele advarsler til revisor som har forsømt sine plikter.

Departementet viser til at sanksjonsformen advarsel ble innført ved lovrevisjonen i 1989. Bakgrunnen var et ønske om å formalisere gjeldende praksis, samtidig som det ble ansett å være et «...alt for langt skritt mellom det å ikke reagere overhodet i et påklaget forhold til det å la registreringen eller bevillingen bortfalle».

Departementet viser til at tilsynsreglene i revisorloven ikke foreslås videreført, i det de alminnelige reglene i kredittilsynsloven bør gis anvendelse. Etter departementets syn tilsier dette en harmonisering av sanksjonsformene overfor revisorer og sanksjonene overfor andre institusjoner og personer underlagt Kredittilsynets tilsyn. Departementet viser til at sanksjonsformen «advarsel» ikke finnes i lovgivningen som regulerer de øvrige institusjoner og personer underlagt Kredittilsynets tilsyn.

Departementet kan ikke se at det foreligger tilstrekkelige grunner som taler for å opprettholde denne særskilte reaksjonsformen overfor revisorer. Det vises til at Kredittilsynet på vanlig måte vil kunne gi merknader til revisor etter tilsyn gjennomført i tråd med kredittilsynsloven. Etter departementets syn ivaretar dette behovet for «mellomløsninger».

Departementet går ut fra tilsvarende betraktninger mot å lovfeste sanksjonsformen «kritikk».

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

10.1.2.4 Bøter

Sammendrag

Utvalget drøfter hvorvidt tilsynsmyndighetene bør gis adgang til å ilegge bøter, men konkluderer med at en slik sanksjon ikke bør kunne ilegges administrativt.

Departementet viser til at Finansdepartementet (delegert til Kredittilsynet) allerede har en viss adgang til å ilegge dagbøter dersom Kredittilsynets pålegg ikke etterkommes, jf. kredittilsynsloven § 10 annet ledd. Denne sanksjonsformen vil kunne gjøres gjeldende overfor revisorer, f.eks. dersom et pålegg om opplysningsplikt etter kredittilsynsloven § 3 ikke etterkommes.

Departementet legger til grunn at adgangen til å ilegge bøter ikke bør utvides i denne omgang. Spørsmålet bør eventuelt drøftes på mer generelt grunnlag.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

10.1.2.5 Særlig om revisjonsselskaper og deres tillitsmenn

Sammendrag

Departementet mener i likhet med utvalget at sanksjonene overfor godkjente revisjonsselskaper i hovedsak bør være de samme som overfor fysiske personer. Dette innebærer at et revisjonsselskap som har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt sine plikter etter lov eller forskrifter, vil kunne miste godkjenningen som revisjonsselskap. Videre innebærer det at selskapets godkjenning vil kunne kalles tilbake dersom vilkårene for å bli godkjent ikke lenger er oppfylt. Det vises til lovforslagets § 9-1 annet og tredje ledd. Videre vil godkjenningen kunne suspenderes for en bestemt tid dersom selskapet siktes i en straffesak, jf. reglene om foretaksstraff i straffeloven kap. 3 a.

Utvalget foreslår at sanksjoner mot selskapet også skal kunne gjøres gjeldende overfor selskapets tillitsmenn, i den grad disse er godkjente revisorer. Forslaget innebærer at f.eks. godkjente revisorer som sitter i styret for et revisjonsselskap skal kunne miste sin revisorgodkjenning dersom selskapet ikke overholder sine plikter. En slik særegen form for styreansvar reiser viktige prinsipielle spørsmål. Departementet kan imidlertid ikke se at utvalget begrunner forslaget nærmere. Departementet har vanskelig for å se behovet

for særskilte regler om styreansvar i revisjonsselskaper. Departementet går derfor ikke inn for utvalgets forslag om at revisjonsselskapets forsømmelse skal kunne føre til at tillitsvalgtes revisorgodkjenning skal kunne trekkes tilbake.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

10.1.2.6 Andre spørsmål knyttet til administrative sanksjoner

Sammendrag

Utvalgets forslag om at forhold som kan ligge til grunn for tilbakekalling av godkjenning skal foreldes etter fem år synes å være begrunnet i at slike frister gjelder i straffesaker. Etter departementets vurdering er imidlertid tilbakekalling av godkjenning ikke å likestille med en straffereaksjon i denne sammenheng. Det vil kunne foreligge forhold som er eldre enn fem år som tilsier at vedkommende ikke lenger bør kunne utøve virksomhet som revisor, selv om vedkommende ikke lenger bør kunne straffes for forholdet. Tiden som har gått vil imidlertid kunne inngå i Kredittilsynets vurdering av om tilbakekalling er en nødvendig og hensiktsmessig reaksjonsform i det konkrete tilfellet. For øvrig vises det til Regjeringsadvokatens høringsuttalelse som departementet i det vesentligste slutter seg til. På denne bakgrunn vil ikke departementet foreslå en foreldelsesfrist som foreslått av utvalget.

Utvalget legger til grunn at vedtak fattet av tilsynsmyndighetene «blir virksomt fra det tidspunktet klagefristen er utløpt eller klageadgangen er uttømt», jf. NOU 1997:9 s. 163. Det foreslås ingen regulering av dette, noe som kan tilsa at utvalget har lagt til grunn at dette følger av alminnelig forvaltningsrett. Det følger imidlertid forutsetningsvis av forvaltningsloven § 42 at enkeltvedtak trer i kraft umiddelbart, med mindre det besluttes at vedtaket ikke skal iverksettes før klagefristen er ute eller klagen er avgjort. Departementet ser ingen grunn til å foreslå en særregulering av dette i revisorsaker.

Utvalget foreslår å videreføre bestemmelsen i revisorloven § 14 fjerde ledd om domstolenes adgang til å beslutte at vedtak ikke skal settes i verk før det er avsagt dom i saken eller endelig dom foreligger. Departementet kan ikke se at forslaget er fulgt opp i utvalgets forslag til lovtekst. Departementet er enig med utvalget i at domstolen må ha adgang til å fatte beslutning om utsatt iverksettelse av vedtak om tilbakekalling. Det vises i den sammenheng til de generelle regler i tvangfullbyrdelsesloven kap. 15 om midlertidig forføyning, som under nærmere angitte vilkår gir saksøker rett til å kreve utsatt iverksettelse av slikt vedtak. Vilkårene for å kreve midlertidig forføyning er imidlertid strengere enn etter gjeldende revisorlov

§ 14 fjerde ledd, bl.a. ved at revisor må sannsynliggjøre at tilsynsmyndighetenes vedtak om tilbakekalling er ugyldig. Domstolenes utvidede adgang til å beslutte oppsettende virkning i revisorloven § 14 fjerde ledd, må sees i sammenheng med at revisor etter revisorloven ikke er gitt klageadgang til overordnet myndighet, jf. Ot.prp. nr. 41 (1962-63) s. 27. Departementet foreslår imidlertid en endring på dette punktet, slik at revisors klagerett vil reguleres av de alminnelige bestemmelsene i forvaltningsloven. Etter departementets syn er det derfor ikke lenger behov for å gi domstolene en utvidet adgang til å beslutte utsatt iverksettelse, ut over det som følger av tvangfullbyrdelsesloven kap. 15.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

10.2 Strafferettslige sanksjoner

10.2.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Straffeansvaret for revisor er regulert i revisorloven § 17 annet til fjerde ledd. Videre følger bestemmelser om straffeansvar for revisor av aksjeloven § 17-1. Straffeansvar for brudd på revisjonsplikt følger av revisorloven § 17 første ledd.

Åttende rådsdirektiv art. 25 krever at medlemsstatene skal påse at autoriserte personer kan ilegges «passende sanksjoner» dersom de ikke foretar revisjon i samsvar med kravene til faglig integritet og uavhengighet i direktivet.

Det er i proposisjonen redegjort nærmere for gjeldende rett og for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder strafferettslige sanksjoner etter revisorloven.

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets forslag til hvilke bestemmelser som skal være straffesanksjonerte. For så vidt gjelder overtredelse av revisors forklaringsplikt m.v., vises til departementets forslag om at dette skal reguleres av kredittilsynsloven. Overtredelse av denne plikten er etter departementets syn tilstrekkelig sanksjonert i kredittilsynsloven. Det anses derfor ikke nødvendig med noen ytterligere regulering i revisorloven.

Utvalget legger til grunn at forskrifter som gis med hjemmel i straffebelagte bestemmelser også skal være straffesanksjonerte. Departementet slutter seg til dette. Departementet foreslår at overtredelse av bestemmelsene i § 3-1 tredje ledd om bruk av titlene registret eller statsautorisert revisor straffesanksjoneres. Det samme gjelder overtredelse av bestemmelsene om revisors uavhengighet og objektivitet som fremgår av §§ 4-1 til 4-7 og bestemmelsene om revisors plikter som framgår av §§ 5-1 til 5-6. Bestemmelsen om at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge

og avdekke misligheter og feil, jf. lovforslaget § 5-1 tredje ledd foreslås imidlertid ikke straffesanksjonert. Likeledes foreslår departementet at brudd på reglene om revisors taushetsplikt og informasjonsplikt i §§ 6-1 og 6-2 belegges med straff, samt bestemmelsene i §§ 7-1 og 7-2 om revisors fratreden og om ny revisor etter tidligere revisors fratreden. Departementet anser at de ovenfor nevnte bestemmelser er av vesentlig betydning for utførelsen av revisors virksomhet, slik at overtredelse bør være straffbar. Departementet foreslår videre at grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk skal kunne straffesanksjoneres.

Utvalget foreslår at brudd på plikter i forbindelse med særattestasjoner reguleres i særlovgivningen. Departementet antar at en slik løsning når det gjelder særattestasjoner vil medføre en mer oversiktlig regelverkssituasjon for brukerne av loven, og slutter seg til utvalgets forslag. Det vises til nærmere omtale av reguleringen av særattestasjoner i pkt. 5.3.

Departementet foreslår i motsetning til utvalget at revisjonsplikten for regnskapspliktige skal fremgå av revisorloven. I samsvar med dette foreslår departementet at brudd på revisjonsplikt som følger av revisorloven straffesanksjoneres i revisorloven. Revisjonsplikt vil fortsatt kunne følge også av annet regelverk. Det vil i tilfelle måtte fremgå av det aktuelle regelverk om revisorlovens straffebestemmelse skal legges til grunn.

Departementet slutter seg til at både uaktsom og forsettlig overtredelse skal kunne straffes. Revisor har en sentral rolle i kampen mot økonomisk kriminalitet. Dette tilsier etter departementets syn at aktsomhetsnormen for revisor bør være forholdsvis streng.

Videre slutter departementet seg til at medvirkning til brudd på de angitte bestemmelser i samsvar med gjeldende rett skal være straffbart. Medvirkning til brudd på revisorlovens bestemmelser vil typisk kunne forekomme der ansvarlig revisor i revisjonsselskap benytter revisormedarbeider eller andre revisorer i selskapet i forbindelse med revisjonsoppdraget.

Utvalget foreslår at overtredelse av bestemmelsene om revisors uavhengighet skal straffes mildere enn overtredelse av de øvrige straffesanksjonerte bestemmelsene i loven. Departementet kan ikke se at utvalget anfører noen særlig grunn for dette. I likhet med Kredittilsynet, anser departementet at en lavere strafferamme for brudd på bestemmelsene om uavhengighet vil kunne skape inntrykk av at slike overtredelser tas mindre alvorlig enn overtredelse av øvrige straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven, noe som ikke bør være tilfelle. På denne bakgrunn går departementet inn for at de straffesanksjonerte bestemmelsene skal ha like strafferammer.

Utvalget foreslår en strafferamme på bøter eller fengsel inntil tre måneder. Dersom «skjerpene omstendigheter» foreligger, skal fengsel inntil ett år kunne idømmes. Departementet finner det i denne sam-

menheng naturlig å sammenligne med strafferammen for personer som bryter andre virksomhetsregler på Kredittilsynets ansvarsområde. Det følger eksempelvis av verdipapirhandelloven § 14-3 annet ledd at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer lovens virksomhetsregler kan straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Departementet finner at dette også er en naturlig strafferamme ved revisors lovbrudd. Med en strafferamme på bøter eller fengsel inntil ett år, ser departementet ingen grunn til å lovfeste at skjerpene omstendigheter skal kunne medføre strengere straff. Domstolene vil på vanlig måte vurdere straffutmålingen på bakgrunn av bl.a. overtredelsens karakter.

En strafferamme på fengsel inntil ett år, slik departementet går inn for, medfører at overtredelser er å anse som forbrytelser etter straffeloven § 2. Departementet ser ikke behov for endringer i reglene for bl.a. påtalekompetanse som ville følge av økningen i strafferammen i forhold til gjeldende rett. Det foreslås derfor en særskilt bestemmelse om at overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av revisorloven skal være forseelse, jf. lovforslaget § 9-3 fjerde ledd.

Utvalget peker på at de foreslåtte strafferammene vil medføre at forholdet foreldes etter to år, jf. straffeloven § 67. Utvalget foreslår en særlig foreldelsesfrist på fem år. Etter departementets syn bør det foreligge særlige grunner før man fraviker de generelle regler om foreldelse i straffeloven. Hensynet til påtalemyndighetenes behov for tilstrekkelig tid til nødvendig etterforskning må i utgangspunktet forutsettes å være hensyntatt i forbindelse med disse generelle fristene. Etter departementets syn foreligger det imidlertid særlige hensyn som tilsier en lengre foreldelsesfrist enn to år i revisorsaker. Revisors lovbrudd vil ofte ikke oppdages før ved gjennomgang av regnskaper i forbindelse med mistanke om andre straffbare forhold. Overtredelsene kan i slike tilfeller ligge langt tilbake i tid. Det vises også til at en særlig foreldelsesfrist på fem år følger av aksjelovene, og er foreslått i ny regnskapslov. På denne bakgrunn foreslår departementet i samsvar med utvalgets forslag en særlig foreldelsesfrist på fem år, jf. lovforslaget § 9-3 siste ledd.

Utvalget foreslår at straffebestemmelsene i revisorloven skal få anvendelse, med mindre forholdet rammes av et strengere straffebud. Som det fremgår under pkt. 11.2.3 er det imidlertid noe uklart hvilke konsekvenser dette skal medføre. Departementet viser til at brudd på straffesanksjonerte bestemmelser i revisorloven vil kunne rammes av straffebud i annen lovgivning, f.eks. aksjeloven, ligningsloven eller straffeloven. I slike tilfeller vil i utgangspunktet straffelovens prinsipper om idealkonkurrens få anvendelse. Dette innebærer at straffebud som tar sikte på å ramme ulike sider av samme handling, vil kunne anvendes ved siden av hverandre. Utvalgets forslag innebærer en særregulering av slike konkurransspørsmål, ved at revisorloven ikke skal kunne anvendes i

idealkonkurrens med straffebud som har en høyere strafferamme. Departementet kan ikke se at utvalget begrunner forslaget om en slik særbehandling av konkurrens spørsmålet. Etter departementets syn bør de alminnelige regler om konkurrens få anvendelse. Departementet ser ingen grunn til at ikke revisorlovens straffebestemmelse som utgangspunkt skal få anvendelse, selv om forholdet også rammes av andre straffebud.

For så vidt gjelder revisjonsselskaper, viser departementet til at slike foretak vil kunne straffes etter de alminnelige reglene om foretaksstraff i straffeloven kap. 3 a.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

10.3 Erstatning

10.3.1 Bakgrunn for forslagene og departementets vurdering

Sammendrag

Revisors erstatningsansvar er regulert i revisorloven § 17 a og i aksjeloven kap. 15. Det følger av disse bestemmelsene at revisor plikter å erstatte økonomiske tap vedkommende uaktsomt eller forsettlig påfører oppdragsgiver eller andre under utførelsen av sin oppgave. Ansvar kan lempes etter skadeserstatningsloven § 5-2. Dersom revisjonsselskap er valgt som revisor, er selskapet og den ansvarlige revisor solidarisk ansvarlig overfor skadelidte.

EØS-reglene på revisorområdet inneholder ikke bestemmelser om revisors erstatningsansvar.

Det er i proposisjonen videre redegjort for lovutvalgets forslag og høringsinstansenes merknader når det gjelder revisors erstatningsansvar.

Departementet legger som utgangspunkt til grunn at revisors erstatningsplikt i størst mulig grad bør reguleres av de alminnelige lovfestede og ulovfestede regler i norsk erstatningsrett. Utvalgets forslag bygger også på dette utgangspunktet.

Departementet har likevel funnet det hensiktsmessig å ta inn hovedregelen om revisors erstatningsansvar i revisorloven, jf. lovforslaget § 8-1. Dette har bl.a. sammenheng med behovet for en bestemmelse om solidaransvar mellom revisjonsselskap og revisor som er nærmere omtalt nedenfor. Det foreslås en bestemmelse om revisors erstatningsansvar tilsvarende de nye aksjelovene § 17-1 første ledd som igjen svarer til gjeldende aksjelov §§ 15-1 og 15-2 første ledd.

Departementet vil i likhet med utvalget ikke foreslå regler som begrenser av revisors erstatningsansvar. Det bør kreves sterke grunner for å fravike det alminnelige utgangspunktet om at skadelidte skal ha full dekning av sitt økonomiske tap.

Departementet går videre inn for å videreføre et solidaransvar mellom revisjonsselskap og ansvarlig revisor. Utvalget har begrenset solidaransvaret til tilfeller der revisjonsselskapet er valgt til revisor. Erstatningsansvaret for revisor er imidlertid ikke begrenset til oppdrag som gjelder lovpliktig revisjon. Departementet foreslår en endring i gjeldende rett på dette punktet ved at solidaransvaret foreslås gjort generelt ved all virksomhet revisjonsselskapet utfører. Etter departementets syn kan dette bidra til å heve internkontrollen i revisjonsselskapene. Departementet foreslår i samsvar med gjeldende rett og utvalgets forslag at solidaransvaret bare skal gjelde i forholdet mellom revisjonsselskapet og registrert eller statsautorisert revisor, dvs. de som kan være ansvarlig revisor i revisjonsselskapet. For revisjonsmedarbeidere vil det gjelde et alminnelig arbeidsgiveransvar.

Videre går departementet i likhet med utvalget inn for å lovfeste en henvisning til lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2 i revisorloven. En tilsvarende bestemmelse finnes de nye i aksjelovene § 17-2.

For så vidt gjelder foreldelse av revisors erstatningsansvar, anser departementet at dette er en generell problemstilling som bør finne sin løsning i domstolene.

Komiteens merknader

K o m i t e e n slutter seg til Regjeringens forslag.

11. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Sammendrag

Det foreslås ikke endringer i revisjonsomfanget eller revisjonsinnhold som antas å føre til vesentlige endringer i de totale kostnader, verken for offentlige myndigheter eller for brukerne av revisors tjenester.

De vesentligste administrative konsekvenser vil være knyttet til økte krav til praksis og innføringen av ny praktisk prøve som grunnlag for offentlig godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor. Det legges opp til at praksisprøven vil organiseres av de institusjoner som forestår revisorutdanningen, og at tilsynsmyndighetene vil kvalitetskontrollere oppleggene. Forvaltningen av godkjenningsordningene antas å medføre noe høyere kostnader enn i dag, men ikke merkostnader av et vesentlig omfang.

Den lovbestemte etterutdanningen antas fortsatt å skje ved at arbeidsgivere og revisorforeninger avholder kurs. Det er vanskelig å anslå hvilke kostnader dette vil medføre. Etersom revisorforeningene allerede i dag krever at medlemmene gjennomgår etterutdanning, antas det at forslaget om lovfesting av et slikt krav ikke vil medføre merkostnader av betydning. Samtidig vil høyere kvalifiserte revisorer bidra til økt produktivitet og reduserte kostnader. Totalvirkninge-

ne avhenger av en rekke forhold, og lar seg ikke tallfeste med en rimelig grad av sikkerhet.

Det er foreslått en egen bestemmelse om hvilke forhold revisor skal påpeke overfor den revisjonspliktiges ledelse. Denne bestemmelsen antas på sikt å bidra til høyere kvalitet på regnskapsinformasjonen. Bestemmelsen antas videre å ville bidra til bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Dette vil kunne bidra til en samfunnsmessig økonomisk gevinst.

Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til Regjeringens forslag.

12. MERKNADER TIL DE ENKELTE BESTEMMELSER

Komiteen viser til kap. 13 i proposisjonen. Komiteen slutter seg til forslagene til bestemmelser i proposisjonen med de unntak som er gjort nedenfor:

til revisorloven § 2-2 Krav om registrert eller statsautorisert revisor

Komiteen viser til merknader under avsnitt 3.1.1 og 3.2.1 foran.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, viser til merknader under avsnitt 3.2.1 foran hvor flertallet foreslår at lovforslagets § 2-2 første ledd annet punktum utgår.

Komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre viser til at disse medlemmer under avsnitt 3.2.1 foran tar opp forslaget i proposisjonen til revisorloven § 2-2 første ledd annet punktum.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til at disse medlemmer under avsnitt 3.1.1 har satt frem forslag om et tredje ledd til § 2-2 vedrørende forholdet mellom kommune- eller fylkesrevisjon og kommunale selskaper.

til revisorloven § 3-2 Utdanning

Komiteen viser til merknad under avsnitt 5.2.1 foran og fremmer i tråd med finansministerens brev til komiteen 19. august 1998 følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 3-2 annet ledd første punktum skal lyde:

Statsautorisert revisor skal ha bestått treårig revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller

sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet.»

(Endringen i forhold til forslaget i proposisjonen er understreket.)

til revisorloven § 3-3 Praksis

Komiteen viser til merknader til § 3-2 foran vedrørende siviløkonomutdanning. I brev fra finansministeren til komiteen 22. oktober 1998 pkt 8.3 sier finansministeren seg enig i at revisorloven § 3-3 annet ledd bør utformes i samsvar med den retting som er foreslått i § 3-2 annet ledd, ved at siviløkonomutdanning nevnes særskilt.

Komiteen tar opp forslag i tråd med dette.

Komiteen fremmer følgende forslag:

«Lov om revisjon og revisorer

§ 3-3 annet ledd skal lyde:

Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet etter § 3-2 annet ledd første punktum.»

(Endringer i forhold til forslaget i proposisjonen er understreket.)

Komiteen viser til merknader og forslag til § 3-3 fjerde ledd under avsnitt 5.3.1 foran.

Komiteen viser til at forslaget fra Fremskrittspartiet, Høyre og Tverrpolitisk Folkevalgte har subsidiær støtte fra komiteens medlemmer fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, og til at dette forslaget er ført til komiteens tilråding under kapittel 14.

Komiteens medlemmer fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti viser til at disse medlemmer under avsnitt 5.3.1 foran har fremmet forslag til endring av lovforslagets § 3-3 fjerde ledd.

til revisorloven § 3-7 Tilleggskrav til revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig

Komiteen viser til merknader og forslag under avsnitt 10.1.2.1. Komiteen viser til at forslaget i proposisjonen til § 3-7 utgår og at forslaget i proposisjonen til § 3-8, med endring, inngår som § 3-7 i komiteens tilråding under kapittel 14 i denne innstilling.

til revisorloven § 5-4 Nummererte brev

Komiteen viser til merknader og forslag under avsnitt 4.2.1.

til revisorloven § 5-5 Oppbevaring

Komiteen viser til merknader og forslag under avsnitt 4.2.1.

til revisorloven § 9-1

Komiteen viser til merknader og forslag under avsnitt 10.1.2.1.

til allmennaksjeloven § 20-6

Komiteen viser til følgende sitat fra pkt. 2 i finansministerens brev til komiteen 19. august 1998:

«I proposisjonen er det fremmet forslag om endringer i de vedtatte, men ikke ikrafttrådte aksjelovene. I lovforslaget pkt. 21 er det foreslått endringer i allmennaksjeloven § 20-6. Bestemmelsens første ledd, hvor endringene er foreslått, består av to setninger. Den foreslåtte endring gjelder bare første punktum i første ledd. Dette kommer imidlertid ikke frem i lovforslaget hvor det heter: «§ 20-6 første ledd skal lyde:». Dette skyldes en inkurie. Departementet gjør oppmerksom på at «§ 20-6 første ledd skal lyde» bør erstattes med «§ 20-6 første ledd første punktum skal lyde». Det vises til sammenligning til endringen av tilsvarende bestemmelse i aksjeloven, jf. lovforslaget pkt. 20.»

Komiteen foreslår at lovforslagets formulering «§ 20-6 første ledd skal lyde», erstattes med «§ 20-6 første ledd første punktum skal lyde».

13. FORSLAG FRA MINDRETALL

13.1 Forslag fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti:

Forslag 1

I lov om revisjon og revisorer skal følgende paragrafer lyde:

§ 2-2 tredje ledd skal lyde:

Kongen kan i forskrift eller i det enkelte tilfelle gjøre unntak fra plikten etter første ledd til å ha registrert eller statsautorisert revisor og kan på samme måte bestemme at i et selskap der én eller flere kommuner har mer enn femti prosent av stemmene, kan kommune- eller fylkesrevisjonen velges som revisor. Bestemmelsen i kapittel 6 om revisors taushetsplikt og opplysningsplikt gjelder i så fall tilsvarende.

§ 3-3 fjerde ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan godkjenne inntil to års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirk-

somhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd. De kan gi nærmere regler om at inntil tre års praksis fra kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis etter første ledd.

Forslag fra Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre:

Forslag 2

I lov om revisjon og revisorer skal følgende paragrafer lyde:

§ 2-2 første ledd annet punktum skal lyde:

For foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-5, skal årsregnskapet revideres av minst én statsautorisert revisor.

§ 3-3 fjerde ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirkomhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd.

14. KOMITEENS TILRÅDING

Komiteen viser til proposisjonen og til det som står foran og rå Odelstinget til å gjøre slikt

vedtak til lov

om revisjon og revisorer (revisorloven).

Kapittel 1 Virkeområde

§ 1-1 Virkeområde

Denne lov gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og krav til utførelsen av revisors oppgaver.

Revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap skal foretas i samsvar med bestemmelsene i denne lov. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

Revisor som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige, skal utøve sin virksomhet i samsvar med § 4-4, § 5-2 annet ledd, § 5-3, § 5-5 og § 6-1. For en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, gjelder i tillegg § 3-7, §§ 4-1 til 4-6 og § 5-4.

Kongen fastsetter regler om denne lovs anvendelse på Svalbard, og kan fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold.

Kapittel 2 Revisjonsplikt mv.

§ 2-1 Revisjonsplikt

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

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntrer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:

1. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem,
3. kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske persons samlede forpliktelser, eller
4. ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske persons samlede forpliktelser.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

Unntaket etter annet ledd gjelder ikke foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap.

§ 2-2 *Krav om registrert eller statsautorisert revisor*

Årsregnskapet til revisjonspliktige etter § 2-1 skal revideres av minst én registrert eller statsautorisert revisor.

Revisjon som nevnt i første ledd kan utføres av revisjonsselskap som er godkjent av Kredittilsynet. Revisjonsselskapet skal utpeke en ansvarlig revisor for hvert oppdrag. Ansvarlig revisor skal være registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med kravene i første ledd.

Kapittel 3 Godkjenning av revisorer

§ 3-1 *Godkjenning fra Kredittilsynet*

Registrerte og statsautoriserte revisorer må være godkjente av Kredittilsynet. Godkjenning gis personer som oppfyller kravene i §§ 3-2 til 3-3 og § 3-4.

Revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige må være godkjent av Kredittilsynet. Godkjenning gis selskap som oppfyller kravene i § 3-5.

Titlene «registrert revisor» og «statsautorisert revisor» kan bare benyttes av den som er godkjent etter reglene i dette kapittel.

§ 3-2 *Utdanning*

Registrert revisor skal ha bestått treårig revisorutdanning etter fastsatt rammeplan.

Statsautorisert revisor skal ha bestått treårig revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet. Vedkommende skal i tillegg ha bestått høyere revisorutdanning med normert varighet på minst ett og et halvt år.

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

Departementet kan gi nærmere regler om revisorutdanning, høyere revisorutdanning og utenlandsk utdanning, herunder krav til eksamen og karakternivå.

§ 3-3 *Praksis*

Registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha minst tre års variert praksis i revisjon av årsregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør.

Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått revisorutdanning, siviløkonomutdanning, juridisk eller sosialøkonomisk profesjonsutdanning eller annen utdanning som er godkjent av Kredittilsynet etter § 3-2 annet ledd første punktum.

Minst to år av praksistiden skal finne sted under ledelse av en person som er registrert eller statsautorisert revisor.

Kredittilsynet kan godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet som praksis etter første ledd. Departementet kan gi nærmere regler om at inntil to års praksis fra kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon kan godkjennes som praksis etter første ledd.

Revisor skal ha gjennomgått en praktisk prøve etter avsluttet teoretisk og praktisk opplæring som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag.

Den praktiske opplæringen skal finne sted i Norge eller i annet EØS-land. Den praktiske prøven som nevnt i femte ledd skal gjennomføres i Norge.

Departementet kan gi nærmere regler om hva som skal regnes som variert praksis etter første ledd og hvilke krav som skal stilles til praktisk prøve etter femte ledd.

§ 3-4 *Krav til vandel mv.*

Den som skal godkjennes som registrert eller statsautorisert revisor må:

1. ha ført en hederlig vandel,

2. være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og
3. være myndig.

§ 3-5 Godkjenning av revisjonsselskaper

Et revisjonsselskap skal være organisert som ansvarlige selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og oppfylle følgende vilkår:

1. selskapet skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er revisorer som er godkjent etter denne lov eller av myndighetene i annet EØS-land eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med,
2. revisorer eller revisjonsselskap som oppfyller kravene i nr. 1, skal inneha mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i selskapet,
3. 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 selskapskapital har stemt for,
4. selskapet skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og
5. selskapet skal ha fast kontorsted i Norge.

Departementet kan gi nærmere regler om vilkårene for godkjenning av revisjonsselskaper. Kredittilsynet kan i enkeltvedtak gjøre tidsbegrenset unntak fra kravet i første ledd nr. 1 om at et flertall av styremedlemmene skal være revisorer og kravet i første ledd nr. 2.

§ 3-6 Godkjenning av revisorer fra andre land

Bestemmelsene i §§ 3-2 til 3-4 er ikke til hinder for at revisorer som er godkjent i et annet EØS-land eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med, kan godkjennes som registrert eller statsautorisert revisor dersom:

1. revisor har bestått en egnethetsprøve i samsvar med regler fastsatt av departementet, og
2. vilkårene i § 3-4 er oppfylt.

Departementet kan gi nærmere regler om vilkår for godkjennelse av utenlandske revisorer.

§ 3-7 Tilleggskrav til revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig

Revisor som reviderer årsregnskap for revisjonspliktig skal i tillegg:

1. gjennomgå etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av departementet,
2. ha fast kontorsted i Norge,
3. være bosatt i EØS-stat, og
4. ha nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 8 i samsvar med regler fastsatt av departementet.

Kredittilsynet kan gjøre unntak fra kravet om at revisor skal være bosatt i EØS-stat.

Kapittel 4 Revisors uavhengighet og objektivitet

§ 4-1 Generelle krav til uavhengighet og objektivitet

Har en revisor eller en revisors nærstående (jf. fjerde ledd) en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan vedkommende ikke revidere den revisjonspliktiges årsregnskap. Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.

Årsregnskapet for revisjonspliktige kan ikke revideres av:

1. den som er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til denne eller til noen som er nevnt i nr. 2 til 5,
2. den som har eierandeler i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket,
3. den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser),
4. den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige,
5. den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Årsregnskapet for revisjonspliktige kan ikke revideres av den som har nærstående som nevnt i fjerde ledd som har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i annet ledd nr. 2 til 5. Denne bestemmelsen er ikke til hinder for at revisor kan ha nærstående som nevnt i fjerde ledd nr. 3 til 5 med eierandel eller mellomværende mv. som nevnt i annet ledd nr. 2 og 3, med mindre disse er vesentlige.

Som revisors nærstående regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt i nr. 1 og som vedkommende bor sammen med,
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
4. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under nr. 1, og
5. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt under nr. 3.

Den som etter reglene i dette kapittel ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskapet, kan heller ikke revidere årsregnskap avlagt av datterselskap.

§ 4-2 Revisjonsselskap

Ingen kan være ansvarlig revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd.

Første ledd gjelder også når aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet, har et forhold som nevnt til den revisjonspliktige. Eierandel eller mellomværende mv. som nevnt i § 4-1 annet ledd nr. 2 og 3 har ikke betydning for revisors uavhengighet med mindre disse er vesentlige.

Ingen kan være ansvarlig revisor når personer som nevnt i første og annet ledd har nærstående som nevnt i § 4-1 fjerde ledd nr. 1 til 3 som står i et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 annet ledd nr. 2 til 5. Eierandel eller mellomværende mv. som nevnt i § 4-1 annet ledd nr. 2 og 3 har ikke betydning for revisors uavhengighet med mindre disse er vesentlige.

Et revisjonsselskap kan ikke revidere årsregnskap for en revisjonspliktig dersom selskapet eller dets morselskap står i et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første, annet eller femte ledd. Departementet kan i forskrift fastsette at denne bestemmelsen skal gjelde tilsvarende for andre selskaper i konsern.

§ 4-3 Bruk av medarbeidere

Det kan bare benyttes revisjonsmedarbeidere som oppfyller kravene i § 4-1.

§ 4-4 Deltakelse i annen virksomhet

Revisor eller revisjonsselskap kan ikke delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at vedkommendes interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisoren eller revisjonsselskapet.

§ 4-5 Rådgivningstjenester mv.

Revisor som reviderer årsregnskap for en revisjonspliktig kan ikke utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Revisor kan ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver.

Revisor kan ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Unntak fra dette gjelder ved bistand i skattesaker etter domstoloven § 218.

I revisjonsselskap gjelder denne bestemmelse tilsvarende for revisor som ikke er ansvarlig revisor.

§ 4-6 Andre forhold

Revisor skal påse at honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde ikke utgjør en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

§ 4-7 Samarbeidsavtaler, eierandeler mv.

For samarbeidende revisorer som fremstår utad som et fellesskap, gjelder bestemmelsene i dette kapittel som om de var et revisjonsselskap.

Dersom en revisor eller et revisjonsselskap har eierandeler i et foretak som utfører rådgivnings- eller andre tjenester, skal disse ses under ett i forhold til bestemmelsene i dette kapittel.

Årsregnskap for en revisjonspliktig kan ikke revideres av den som har samarbeidsavtale med noen som utfører rådgivnings- eller andre tjenester dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Departementet kan i forskrift bestemme at reglene i dette kapittel skal gjelde når det foreligger en slik samarbeidsavtale.

§ 4-8 Unntak

Kredittilsynet kan i enkeltvedtak gjøre unntak fra § 4-1 annet og tredje ledd, § 4-2 og § 4-3, når særlige grunner tilsier det.

Kapittel 5 Revisors oppgaver ved revisjon av årsregnskap mv.

§ 5-1 Revisjonens innhold

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet.

Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

Revisor skal gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil.

§ 5-2 Revisors plikter

Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Revisor skal påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet.

Revisor skal utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk.

Den revisjonspliktige skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig, og gi revisor adgang til de opplysninger denne krever for utførelsen av sitt oppdrag.

Revisor skal skriftlig påpeke følgende forhold overfor den revisjonspliktiges ledelse:

1. mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
2. feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen,
3. misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet,
4. forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder,
5. begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift, og
6. begrunnelse for å si fra seg oppdrag etter § 7-1.

§ 5-3 Dokumentasjon av oppdrag

Revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å kunne underbygge og etterprøve revisors konklusjoner. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal kunne dokumenteres særskilt med angivelse hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Dersom revisor sier fra seg oppdraget og i denne forbindelse fraråder en annen revisor å påta seg oppdraget i henhold til § 7-2, skal dette kunne dokumenteres og begrunnes. Også en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd skal dokumenteres.

Ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal revisor kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Slike tjenester skal faktureres særskilt med en angivelse av oppdragets art.

§ 5-4 Nummererte brev

Brev med påpekninger som nevnt i § 5-2 fjerde ledd skal nummereres fortløpende.

§ 5-5 Oppbevaring

Revisor skal oppbevare dokumentasjon og nummererte brev etter dette kapittel på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning. Departementet kan gi nærmere regler om oppbevaringsmåten.

§ 5-6 Revisjonsberetning

Revisor skal avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. For aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper gjelder likevel aksjeloven § 7-4 annet punktum og allmennaksjeloven § 7-4 annet punktum. Revisjonsberetning skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig.

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk.

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:

1. om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter,
2. om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,
3. om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet.

Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning.

Finner revisor at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Dersom revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder, skal det gjøres merknad om dette i revisjonsberetningen. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere.

Revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap skal avgi en særskilt revisjonsberetning for konsernet. Bestemmelsene i første til sjette ledd gjelder tilsvarende.

Kapittel 6 Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt

§ 6-1 Revisors taushetsplikt

Revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke

skal gjelde. Revisor og revisors medarbeidere kan ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

En revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag, kan i forbindelse med denne kontrollen gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av den andre revisorens taushetsplikt etter første ledd. Taushetsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den revisoren som foretar kontrollen.

Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at en revisor som reviderer årsregnskap for et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet gir nødvendige opplysninger til den revisor som reviderer årsregnskap for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere som kontrollerer virksomheten.

Uten hinder av bestemmelsen i første ledd eller avtalt taushetsplikt kan revisor avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

§ 6-2 Revisors opplysningsplikt

Revisor skal innenfor rammen av oppdraget gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige som revisor har fått kjennskap til under revisjonen når dette kreves av en aksjeeier på generalforsamlingen, deltaker i selskapsmøte, medlem av bedriftsforsamling, kontrollkomité eller styre, daglig leder, eller en gransker. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke dersom de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for den revisjonspliktige.

Får revisor utenfor møte anmodning om å gi informasjon til et medlem av bedriftsforsamlingen, kontrollkomiteen eller styret, kan revisor kreve å få gi svar i møte i vedkommende organ.

Når det kreves av en revisor som reviderer årsregnskap for et morselskap, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere i felleskontrollert virksomhet, plikter den revisor som reviderer årsregnskap i et datterselskap, tilknyttet et selskap eller en felleskontrollert virksomhet å gi nødvendige opplysninger.

Dersom den revisjonspliktige ikke oppfyller en plikt etter lov eller forskrift til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse.

Kapittel 7 Revisors fratreden

§ 7-1 Revisors rett og plikt til å si fra seg et revisoroppdrag

Revisor har plikt til uten ugrunnet opphold å si fra seg oppdraget som revisor for en revisjonspliktig når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Dersom det ikke foreligger forhold som nevnt i første ledd har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner.

Revisor skal gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor. Revisor skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at oppdraget er avsluttet.

§ 7-2 Ny revisor

Før en revisor påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig skal revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden.

Den revisjonspliktiges forrige revisor skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisoroppdrag når den nye revisoren ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Dersom en revisor påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres, jf. § 5-3 annet ledd.

Kapittel 8 Erstatning

§ 8-1 Erstatningsansvar

Revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag.

Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

§ 8-2 Lemping

Erstatningsansvar etter § 8-1 kan lempes etter lov om skadeerstatning § 5-2.

Kapittel 9 Tilbakekalling av godkjenning, sanksjoner mv.

§ 9-1 Tilbakekalling av godkjenning

Kredittilsynet skal kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger fyller kravene i § 3-4 nr. 2 eller 3.

Kredittilsynet skal kalle tilbake godkjenning som revisjonsselskap dersom selskapet ikke lenger fyller kravene i § 3-5.

Kredittilsynet kan kalle tilbake godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor eller som revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende

1. har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller
2. grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter.

Vedtak etter denne paragraf kan gjelde en tidsbegrenset periode.

§ 9-2 Suspensjon av godkjenning

Dersom en revisor eller et revisjonsselskap er sikket for et forhold som kan medføre tilbakekalling av godkjenning, kan godkjenningen suspenderes inntil straffesaken er avsluttet.

§ 9-3 Straff

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

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

Medvirkning straffes på samme måte.

Overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov er forseelse.

Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

Kapittel 10 Revisorregister

§ 10-1 Revisorregisteret

Kredittilsynet skal føre et register over registrerte og statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter denne lov.

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om registrerte og statsautoriserte revisorer:

1. navn og eventuelt firma,
2. bostedsadresse og eventuell kontoradresse,
3. fødselsnummer, D-nummer og eventuelt organisasjonsnummer,
4. dato for godkjenning og angivelse av godkjent tittel,
5. medlemskap i revisororganisasjon,
6. om det er stilt sikkerhet etter § 3-7 første ledd nr. 4, og
7. om revisors godkjenning er tilbakekalt eller suspendert etter kapittel 9.

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsselskap:

1. selskapets firma, kontoradresse og postadresse,

2. organisasjonsnummer,
3. dato for godkjenning,
4. navn på godkjente revisorer i revisjonsselskap,
5. om selskapets godkjenning er tilbakekalt eller suspendert etter kapittel 9.

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsselskaps styremedlemmer, varamedlemmer, daglig leder og aksjeeiere eller deltakere som innehar eierandel som nevnt i § 3-5 første ledd nr. 2:

1. navn,
2. bostedsadresse, og
3. fødselsnummer eller D-nummer.

§ 10-2 Meldeplikt

Ved søknad om godkjenning og endringer i registrerte opplysninger skal revisor og revisjonsselskap gi opplysninger som nevnt i § 10-1 til Kredittilsynet etter nærmere regler fastsatt av departementet. Opplysninger om et revisjonsselskap skal gis av selskapets daglige leder eller en signaturberettiget.

§ 10-3 Opplysninger fra revisorregisteret

Enhver har rett til å få opplysninger fra revisorregisteret. For andre enn offentlige myndigheter gjelder dette likevel ikke opplysninger om revisors personnummer eller fødselsnummer for personer som nevnt i § 10-1 fjerde ledd.

Retten til å få utlevert opplysninger gjelder ikke opplysninger om revisor som er død. Kredittilsynet kan gjøre unntak fra dette.

§ 10-4 Sletting av opplysninger

Opplysninger i registeret skal slettes ti år etter at:

1. revisor er død,
2. revisjonsselskapet er oppløst, eller
3. godkjenning etter denne lov er kalt tilbake.

§ 10-5 Forskrifter

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

Kapittel 11 Overgangsregler, ikrafttredelse og endringer i andre lover

§ 11-1 Overgangsregler

Den som er godkjent som registrert eller statsautorisert revisor og innført i revisorregisteret ved lovens ikrafttredelse, anses godkjent etter kapittel 3.

Den som er tatt opp som student på revisorstudium eller høyere revisorstudium før loven trer i kraft og som fullfører eller tidligere har fullført eksamen i samsvar med de regler som gjaldt tidligere, kan godkjennes som revisor dersom kravene i § 3-4 er oppfylt.

Departementet kan gi nærmere forskrift om overgangsordninger.

§ 11-2 Ikrafttredelse

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

§ 11-3 Endring i andre lover

Fra den tiden loven trer i kraft gjøres følgende endringer i andre lover:

1. I lov av 19. juni 1931 nr. 18 om Aktieselskapet Vinmonopolet gjøres følgende endringer:

§ 9 åttende ledd skal lyde:

Bedriftsforsamlingen skal avgi uttalelse om årsberetning, regnskap og revisjonsberetning.

§ 10 annet ledd tredje og fjerde punktum oppheves.

§ 10 annet ledd femte punktum blir § 10 annet ledd tredje punktum og skal lyde:

Bestemmelsene i revisorloven kapittel 4 til 7 og aksjeloven § 6-35 første ledd annet punktum, jf allmennaksjeloven § 6-39 om granskning får anvendelse så langt de passer.

2. I lov av 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper og verdipapirhandel m.v. (Kredittilsynet) gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd nr. 9 skal lyde:

9. revisor og revisjonsselskaper som er godkjent etter *revisjonsloven*.

§ 1 nytt fjerde ledd skal lyde:

Regler om institusjonene i denne lov får tilsvarende anvendelse overfor fysiske personer som nevnt i første ledd.

I § 3a skal innledningen til første ledd lyde:

Revisor som reviderer årsregnskapet i institusjoner som nevnt i § 1 første ledd plikter straks å rapportere til Kredittilsynet ethvert forhold vedrørende virksomheten som denne får kjennskap til under utøvelsen av sin revisjonsvirksomhet som kan

§ 9 første ledd fjerde punktum skal lyde:

Slike utgifter skal allikevel ikke utliknes på eidsmegeglerforetak og inkassoforetak og revisorer eller revisjonsselskap.

3. I lov av 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag skal § 67a annet ledd lyde:

For gransker gjelder bestemmelsen om erstatningsansvar i første ledd tilsvarende.

4. I lov av 4. februar 1960 nr. 2 om borettslag gjøres følgende endringer:

§ 68 annet ledd skal lyde:

I borettslag tilknyttet et boligbyggelag skal den være revisor som reviderer boligbyggelagets årsregnskap.

§ 87 a annet ledd skal lyde:

For gransker gjelder bestemmelsen om erstatningsansvar i første ledd tilsvarende.

5. I lov av 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker gjøres følgende endringer:

§ 13 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Den skal gå gjennom styrets protokoll, nummererte brev, jfr. revisorloven § 5-4, og revisjonsberetning, prøve sikkerheten for de forskjellige utlån, samt se etter at forvaltningen av sparebankens midler er overensstemmende med § 24, jfr. §§ 25 og 26.

§ 34 første ledd skal lyde:

En sparebank skal ha registrert eller statsautorisert revisor.

§ 36 første ledd oppheves. Nåværende annet ledd blir nytt første ledd.

§ 37 nytt annet ledd skal lyde:

Forhold som revisor har påpekt overfor sparebankens styre eller administrerende direktør, jfr. revisorloven § 5-2 fjerde ledd, skal innføres i en protokoll. Sparebanken skal oppbevare protokollen på betryggende måte.

§ 38 oppheves.

6. I lov av 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker skal § 14 første ledd første punktum lyde:

Representantskapet skal velge revisor til å utføre revisjonsarbeidet i banken og til i tilfelle å kontrollere utførelsen av den daglige revisjon.

7. Lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer oppheves.

8. I lov av 23. mai 1980 nr. 11 om stiftelser m.m. gjøres følgende endringer:

§ 11 første ledd skal lyde:

Enhver stiftelse har revisjonsplikt etter revisorloven.

§ 11 tredje ledd skal lyde:

Revisor skal i revisjonsberetningen bekrefte at stiftelsens årsoppgjør er i samsvar med stiftelsens formål.

§ 11 femte ledd oppheves.

§ 11 sjette ledd første punktum oppheves.

§ 11 sjette ledd annet punktum blir § 11 femte ledd.

Nåværende syvende til og med ellefte ledd blir nye sjette til og med tiende ledd.

§ 28 annet ledd første punktum skal lyde:

For revisjon av stiftelsens regnskaper gjelder reglene i aksjeloven kapittel 7 og revisorloven § 2-2, kapitlene 4 til 8 og § 9-3, med tilhørende forskrifter, så langt de passer.

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

§ 3-13 nr. 2 bokstav b skal lyde:

til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om regnskapsplikt, revisjon og revisorer, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet,

§ 6-14 nr. 3 skal lyde:

I selskap, forening, institusjon eller innretning som ikke er skattepliktig, påligger oppgaveplikten også revisor.

10. I lov av 14. juni 1985 nr. 62 om Verdipapirsentral skal § 2-12 annet ledd lyde:

Revisor skal avgi revisjonsberetning til representantskapet.

11. I lov av 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet skal § 6-2 annet ledd lyde:

Kredittilsynet trer i skifterettens sted ved utøvelse av myndighet etter aksjelovens og allmennaksjelovens §§ 5-25 til 5-27 og § 7-3. Reglene i aksjeloven kapittel 7 og §§ 5-25 til 5-77 og revisorloven gjelder tilsvarende for gjensidige forsikringsselskaper.

12. I lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak gjøres følgende endringer:

§ 44 annet ledd siste setning skal lyde:

Den som på vegne av foretaksrådet foretar granskingen har taushetsplikt etter samme regler som gjelder for revisorer, jfr. revisorloven § 6-1.

§ 45 første ledd første punktum skal lyde:

I statsforetak og heleide datterselskaper til slike foretak har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevd for sin kontroll, så vel fra foretaket selv som fra den revisor som reviderer årsregnskapet.

13. I lov av 5. juni 1992 nr. 51 om Postbanken BA gjøres følgende endringer:

§ 2-1 annet ledd nr. 3 lyde:

Valg av bankens revisor.

§ 9-2 første ledd skal lyde:

Årsmøtet skal velge revisor til å utføre revisjonsarbeidet i banken og i tilfellet å kontrollere utførelsen av den daglige revisjon.

§ 9-2 fjerde ledd skal lyde:

Revisorloven § 5-4, § 5-6 og § 6-2 gjelder tilsvarende.

§ 11-1 første ledd annet punktum oppheves.

14. I lov av 19. juni 1992 nr. 59 om bygdeallmenninger gjøres følgende endringer:

§ 3-11 første ledd første punktum skal lyde:

Årsmøtet velger revisor, som skal være registrert eller statsautorisert i henhold til reglene i revisorloven.

§ 3-11 første ledd annet punktum oppheves.

15. I lov av 3. juli 1992 nr. 97 om Statens nærings- og utviklingsfond gjøres følgende endringer:

§ 33 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Den som på vegne av foretaksrådet foretar granskingen har taushetsplikt etter samme regler som gjelder for revisorer, jfr. revisorloven § 6-1.

§ 34 første punktum skal lyde:

Riksrevisjonen har rett til å kreve de opplysningene den finner påkrevd for sin kontroll, så vel fra fondet selv som fra den revisor som reviderer årsregnskapet.

16. I lov av 28. juni 1996 nr. 54 om studentsamskipnader skal § 10 første ledd annet punktum lyde:

Om revisors kvalifikasjoner og habilitet gjelder revisorloven §§ 2-1, 2-2 og §§ 4-1 til 4-7.

17. I lov av 22. november 1996 nr. 65 om statens postselskap gjøres følgende endringer:

§ 34 annet ledd første punktum skal lyde:

Til generalforsamlingen innkalles administrerende direktør, medlem av styret og bedriftsforsamlingen samt den revisor som reviderer årsregnskapet for så vidt de saker som skal behandles er av en slik art at hans eller hennes nærvær kan anses ønskelig.

§ 39 tredje ledd skal lyde:

Om revisjonen og selskapets revisor gjelder for øvrig bestemmelsene i revisorloven.

§ 40 annet ledd siste punktum skal lyde:

Den som på vegne av generalforsamlingen foretar granskingen, har taushetsplikt etter samme regler som gjelder for revisorer, jf. revisorloven § 6-1.

§ 66 første ledd første punktum skal lyde:

I selskapet og i heleid datterselskap til selskapet har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevet for sin kontroll, så vel fra selskapets administrerende direktør som fra styret og den revisor som reviderer årsregnskapet.

18. I lov av 22. november 1996 nr. 66 om statens jernbanetrafikkselskap gjøres følgende endringer:

§ 34 annet ledd første punktum skal lyde:

Til generalforsamlingen innkalles administrerende direktør, medlem av styret og bedriftsforsamlingen samt den revisor som reviderer årsregnskapet for så vidt de saker som skal behandles er av en slik art at hans eller hennes nærvær kan anses ønskelig.

§ 39 tredje ledd skal lyde:

Om revisjonen og selskapets revisor gjelder for øvrig bestemmelsene i revisorloven.

§ 40 annet ledd siste punktum skal lyde:

Den som på vegne av generalforsamlingen foretar granskningen, har taushetsplikt etter samme regler som gjelder for revisorer, jf. revisorloven § 6-1.

§ 66 første ledd første punktum skal lyde:

I selskapet og i heleid datterselskap til selskapet har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevet for sin kontroll, så vel fra selskapets administrerende direktør som fra styret og den revisor som reviderer årsregnskapet.

19. I lov av 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner (eierseksjonsloven) skal § 45 fjerde ledd lyde:

Har sameiet statsautorisert eller registrert revisor, gjelder bestemmelsene i revisorloven så langt de passer.

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

§ 2-6 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Reglene om revisors undersøkelsesrett mv. i revisorloven § 5-2 tredje ledd gjelder tilsvarende.

§ 5-26 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Det som er bestemt om revisor i revisorloven §§ 4-1 til 4-7 og § 5-2 tredje ledd gjelder tilsvarende for granskerne.

§ 7-2 oppheves.

§ 7-3 annet og fjerde ledd oppheves.

Nåværende første og tredje ledd blir nye første og annet ledd i § 7-2. Paragrafoverskriften til ny § 7-2 skal lyde:

Opphør av revisors oppdrag.

Nåværende § 7-4 blir ny § 7-3.

§§ 7-5 til 7-7 oppheves.

§ 7-8 annet til fjerde ledd oppheves.

Nåværende § 7-8 første ledd blir ny § 7-4.

§ 7-9 oppheves.

Nåværende § 7-10 blir ny § 7-5.

§ 7-11 oppheves.

§ 17-1 første ledd skal lyde:

Selskapet kan kreve at styremedlemmer, medlemmer av bedriftsforsamlingen, daglig leder, aksjeeiere,

eller granskere erstatter tap som de forsettlig eller uaktsomt har voldt det under utførelsen av sin oppgave.

§ 17-1 annet ledd oppheves.

§ 20-5 første ledd tredje punktum skal lyde:

Til møtet innkalles daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen, og dessuten den revisor som reviderer selskapets årsregnskap dersom de saker som skal behandles er av en slik art at hans eller hennes nærvær kan anses ønskelig.

§ 20-6 første ledd første punktum skal lyde:

I selskaper der staten eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper, har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevet for sin kontroll, så vel fra selskapets daglige leder som fra styret og den revisor som reviderer selskapets årsregnskap.

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

§ 2-6 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Reglene om revisors undersøkelsesrett mv. i revisorloven § 5-2 tredje ledd gjelder tilsvarende.

§ 5-26 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Det som er bestemt om revisor i revisorloven §§ 4-1 til 4-7 og § 5-2 tredje ledd gjelder tilsvarende for granskerne.

§ 7-2 oppheves.

§ 7-3 annet og fjerde ledd oppheves.

Nåværende første og tredje ledd blir nye første og annet ledd i § 7-2. Paragrafoverskriften til ny § 7-2 skal lyde:

Opphør av revisors oppdrag.

Nåværende § 7-4 blir ny § 7-3.

§§ 7-5 til 7-7 oppheves.

§ 7-8 annet til fjerde ledd oppheves.

Nåværende § 7-8 blir ny § 7-4.

§ 7-9 oppheves.

Nåværende § 7-10 blir ny § 7-5.

Nåværende § 7-11 oppheves.

§ 17-1 første ledd skal lyde:

Selskapet kan kreve at styremedlemmer, medlemmer av bedriftsforsamlingen, daglig leder, aksjeeiere, uavhengig sakkyndig eller granskere erstatter tap som de forsettlig eller uaktsomt har voldt det under utførelsen av sin oppgave.

§ 17-1 annet ledd oppheves.

§ 20-5 første ledd tredje punktum skal lyde:

Til møtet innkalles daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen, og dessuten den revisor som reviderer årsregnskapet dersom de saker som skal behandles er av en slik art at hans eller hennes nærvær kan anses ønskelig.

I selskaper der staten eier alle aksjer, og i heleide datterselskaper til slike selskaper, har Riksrevisjonen rett til å kreve de opplysninger den finner påkrevd for sin kontroll, så vel fra selskapets daglige leder som fra styret og den revisor som reviderer selskapets årsregnskap.

§ 20-6 første ledd første punktum skal lyde:

Oslo, i finanskomiteen, den 8. desember 1998.

Lars Gunnar Lie,
leder.

Kjellaug Nakkim,
ordfører.

Siv Jensen,
sekretær.