



Innst. 235 L

(2010–2011)

Innstilling til Stortinget
frå finanskomiteen

Prop. 51 L (2010–2011)

**Innstilling frå finanskomiteen om endringer i revisorloven
og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)**

Innhold

	Side		Side
1. Samandrag	5	1.9 Økonomiske og administrative konsekvenser	19
1.1 Proposisjonens hovedinnhold	5	2. Merknader frå komiteen	20
1.2 Bakgrunn for lovforslaget	6	2.1 Merknader frå ein samla komité	20
1.3 Gjeldende rett	6	2.2 Merknader frå fleirtalet, alle unnateke Framstegspartiet	21
1.4 EU- og EØS-rett	8	2.3 Merknader frå fleirtalet, Arbeidarpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet	22
1.5 Revisjonsplikt i andre nordiske land ...	9	2.4 Merknader frå Framstegspartiet, Høgre, Kristeleg Folkeparti og Venstre	22
1.6 Revisjonsplikt for små aksjeselskaper	9	2.5 Merknader frå Høgre, Kristeleg Folkeparti og Venstre	23
1.6.1 Innledning	9	2.6 Merknader frå Framstegspartiet	23
1.6.2 Utvalgets forslag	9	3. Forslag frå mindretal	24
1.6.3 Høringsinstansenes merknader	11	4. Tilråding frå komiteen	24
1.6.4 Departementets vurdering	11		
1.7 Revisjonsplikt for enkelte andre foretaksformer	12		
1.7.1 Utvalgets forslag	12		
1.7.2 Høringsinstansenes merknader	14		
1.7.3 Departementets vurdering	14		
1.8 Regnskapsregisterets hjemler til å ilegge forsinkelsesgebyr og regler om oversendelsen	16		



Innst. 235 L

(2010–2011)

Innstilling til Stortinget frå finanskomiteen

Prop. 51 L (2010–2011)

Innstilling frå finanskomiteen om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)

Til Stortinget

1. Samandrag

1.1 Proposisjonens hovedinnhold

Finansdepartementet foreslår i proposisjonen forslag om endring i lovreglene om revisjonsplikt for små foretak. Hovedregelen er i dag at alle regnskapspliktige med årlige driftsinntekter på 5 mill. kroner eller mer har revisjonsplikt. I tillegg er det revisjonsplikt uavhengig av driftsinntekter for en del typer selskaper, herunder for aksjeselskaper. Revisjonsplikt for små foretak ble vurdert i NOU 2008:12 (Revisjonspliktutvalget). Et flertall av revisjonspliktutvalgets medlemmer foreslo å videreføre dagens plikt til finansiell revisjon for alle aksjeselskaper og samtidig innføre tilsvarende revisjonsplikt for norskregistrerte utenlandske foretak (NUF). Mindretallet gikk inn for å oppheve revisjonsplikten for de minste aksjeselskapene. Et flertall av høringsinstansene går inn for å videreføre dagens revisjonsplikt.

Forslaget fritar aksjeselskaper som oppfyller følgende kumulative krav fra revisjonsplikt: 1) årlige driftsinntekter mindre enn 5 mill. kroner, 2) balansesum mindre enn 20 mill. kroner, og 3) gjennomsnittlig antall ansatte som ikke overstiger ti årsverk. I tillegg må generalforsamlingen fatte vedtak om å benytte revisjonsfritaket med flertall som ved vedtektsendring. Dersom ikke dette gjøres, har selskapet revisjonsplikt. Denne løsningen bygger på forslaget fra et samlet utvalg dersom dagens regler om revisjonsplikt skulle lempes.

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

I vurderingen av denne saken har Finansdepartementet, på samme måte som utvalget, tatt utgangspunkt i spørsmålet om revisjonsplikt for aksjeselskaper. Departementet har særlig vurdert hensynet til forenkling for selskapene, hensynet til internasjonal utvikling, hensynet til skattekontroll og hensynet til forebygging og bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Unntak fra kravet om finansiell revisjon for de minste foretakene vil kunne være en vesentlig forenkling. De fleste land i EU, inkludert Danmark og Sverige, har innført fritak fra revisjonsplikt for de minste aksjeselskapene. Hensynet til harmonisering og konkurransehensyn tilsier dermed en lemping i revisjonsplikten. Krav om revisjon bidrar på den annen side til å styrke skattekontrollen og forebygger og bidrar til bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Generalforsamlingen kan for selskaper som er etablert før nye lovregler trer i kraft, beslutte å fravelge revisjon for inneværende regnskapsår. For disse selskapene kan det tidligst i 2011 besluttes at regnskapet for 2011 ikke skal revideres. Dette er i tråd med forslag fra utvalgets mindretall dersom det skal innføres unntak fra revisjonsplikt. Det vises til punkt 6.4.9 i proposisjonen for nærmere beskrivelse av utformingen av løsningen.

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

av selskapets næringsoppgave til ligningsmyndighetene.

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

Det foreslås at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å pålegge aksjeselskap som har fravalgt revisjon samt NUF med begrenset ansvar som er unntatt revisjonsplikt, revisjonsplikt i inntil tre år når nærmere vilkår er oppfylt.

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

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

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

1.2 Bakgrunn for lovforslaget

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

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

ført i disse landene er blant annet gjort for å bidra til å oppnå denne målsettingen.

På bakgrunn av det økte fokuset på forenkling ble det våren 2007 oppnevnt et utvalg for å utrede unntak fra revisjonsplikt i Norge. Utvalget ble ledet av professor Rune Sæbø, og avga 27. juni 2008 sin utredning i NOU 2008:12 Revisjonsplikten for små foretak. Finansdepartementet sendte utredningen på høring 2. juli 2008 med høringsfrist 20. oktober 2008.

1.3 Gjeldende rett

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

Fra hovedregelen om at alle regnskapspliktige er revisjonspliktige, er det oppstilt et unntak i annet ledd. Unntaket fritar regnskapspliktige med samlede driftsinntekter som ikke overstiger 5 mill. kroner fra revisjonsplikt. Unntaket for små virksomheter gjelder imidlertid ikke for alle foretakstyper. I § 2-1 annet ledd fjerde punktum er det listet opp foretakstyper som har krav om revisjon, uavhengig av driftsinntekter.

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

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal videre vurdere om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3 b om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet.

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

I dag vil revisjonsplikt også medføre en plikt til å få næringsoppgaven og kontrolloppstillingen over registrerte og innberettede beløp attestert av revisor før disse oppgavene sendes skattemyndighetene, jf.

ligningsloven § 4-5 nr. 5 samt ligningsloven § 6-16 bokstav b og forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

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

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2. Revisjonsplikten følger da av revisorloven § 2-1 første ledd. I henhold til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 1 gjelder unntaket fra revisjonsplikt når driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn 5 mill. kroner, ikke for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Det betyr at alle aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper har revisjonsplikt.

Norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)

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

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

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

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

Skattepliktige NUF er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13. Regnskapspliktige NUF er revisjonspliktige etter revisorlovens hovedbestemmelse, men omfattes av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd første punktum. Det betyr at revisjonsplikten for NUF først inntreffer når de samlede driftsinntektene når fem millioner kroner, jf. de nærmere bestemmelsene i annet og tredje punktum.»

Ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Øvrige foretaksformer

I NOU 2008:12 kapittel 3 redegjør utvalget også for gjeldende regler om revisjonsplikt for stiftelser, partrederier, statsforetak, interkommunale selskaper, eierseksjonssameier, borettslag, boligbyggelag, samvirkeforetak og foreninger. Departementet foreslår ingen endringer i revisjonsplikten for disse foretaks-

formene. For en fremstilling av gjeldende rett for øvrige foretaksformer vises det til NOU 2008:12 kapittel 3 (stiftelser punkt 3.3.4, partrederier punkt 3.3.7, statsforetak og interkommunale selskaper punkt 3.3.8, eierseksjonssameier, borettslag og boligbyggelag punkt 3.3.9, samvirkeforetak punkt 3.3.10 og foreninger punkt 3.3.11).

Andre oppgaver for revisor og regnskapsføring er behandlet i proposisjonens punkt 3.4 og 3.5.

1.4 EU- og EØS-rett

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

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

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

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

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

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

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

vet ble to av de tre kriteriene for definisjonen av små foretak fra fjerde selskapsdirektiv endret til:

- Balansesum: 4,4 mill. euro
- Nettoomsättning: 8,8 mill. euro.

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

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

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

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

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

En eventuell utvidelse av revisjonsplikten for NUF med begrenset ansvar må derfor vurderes i lys av de rammer som EØS-avtalen gir. Som et utgangspunkt kan det etter EØS-avtalen artikkel 31 ikke fastsettes bestemmelser for NUF som innebærer restriksjoner i etableringsretten, jf. EØS-avtalen art. 4. Inn-

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

1.5 Revisjonsplikt i andre nordiske land

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

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

Revisjonsplikten i Danmark, Sverige og Finland er nærmere behandlet i proposisjonens kapittel 5.

1.6 Revisjonsplikt for små aksjeselskaper

1.6.1 Innledning

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

Tall fra Statistisk sentralbyrå fra næringsoppgaver til skattemyndighetene for regnskapsåret 2008 tilsier at 149 346 av totalt 200 006 ikke-finansielle aksjeselskaper har en omsetning på under 5 mill. kroner. Revisjonspliktutvalget antar at slike selskaper betaler i størrelsesordenen 10 000–30 000 kroner årlig i revisjonshonorar.

Vurderingen av om revisjonsplikten bør oppheves for små aksjeselskaper vil kunne bero på hvilke

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

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

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

1.6.2 Utvalgets forslag

Utvalget drøfter de ulike hensyn som gjør seg gjeldende ved vurderingen av revisjonsplikt for små aksjeselskaper i utredningens kapittel 6. Utvalget er delt i sin vurdering av om revisjonsplikten bør oppheves eller ikke for de minste selskapene. Utvalgets flertall, bestående av representantene Eilifsen, Hansen, Hanstad, Iversen, Stavaas og Wang, har konkludert med at det ikke bør innføres unntak fra revisjons-

plikten for små aksjeselskaper. Flertallet legger avgjørende vekt på revisjonens betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning og forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Flertallet legger også stor vekt på at revisjon må sees i sammenheng med regnskapsrettslige regler for aksjeselskaper, herunder årsoppgjørplikten, samt aksjerettslige regler om bundet egenkapital og vern av denne. Etter flertallets oppfatning må det antas at det kreditorvern som følger av de aksjeselskapsrettslige kapitalreglene vil kunne bli svekket ved opphevelse av revisjonsplikten.

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

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

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

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

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

For det tilfellet at lovgiver velger å innføre unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, foreslår imidlertid et samlet utvalg at unntaket omfatter aksjeselskaper med driftsinntekter under 5 mill. kroner, men bare dersom balansen ikke overstiger 20 mill. kroner eller selskapet ikke har gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 10 årsverk. Terskelen knyttet til «driftsinntekter» er valgt ut fra at gjeldende unntak fra revisjonsplikt i norsk rett er knyttet til et krav om at driftsinntektene av den samlede virksomheten skal være mindre enn 5 mill. kroner. Utvalget antar ut fra dette at driftsinntekter er et hensiktsmessig avgrensningskriterium og antar videre at «driftsinntekter» i praksis er det samme som vilkåret om «nettoomsætning» i EØS-retten.

Ved vurderingen av hvor grensen burde settes la utvalget avgjørende vekt på at gjeldende unntak fra revisjonsplikt utløses ved driftsinntekter på under 5 mill. kroner. Utvalget har videre foreslått å benytte balansesum som en terskelverdi ut fra at dette er benyttet i flere andre land og i EØS-retten. Utvalget har vurdert om antall ansatte eller antall årsverk er den mest hensiktsmessige måten å avgrense revisjonsplikten på, men kommer til at antall årsverk er en mer relevant indikator for størrelsen på økonomisk virksomhet innenfor rammene av et foretak enn antall personer som er tilsatt i foretaket. Tersklene for balansesum og antall årsverk er etter utvalgets vurdering en sikkerhetsventil som vil fange opp de tilfellene selskapet bør være underlagt revisjonsplikt selv om driftsinntektene er under 5 mill. kroner.

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

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

vedtak bør fattes på generalforsamling med to tredjedels flertall. For selskaper som stiftes etter ikrafttreden av et eventuelt unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper, må det tas stilling til om selskapet skal ha revisjon ved stiftelsen.

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

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

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

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

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

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

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

1.6.3 Høringsinstansenes merknader

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

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

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

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

Høringsinstansenes merknader er nærmere behandlet i proposisjonens punkt 6.3.

1.6.4 Departementets vurdering

Revisjonsplikten er i dag ment å ivareta samfunnets og regnskapsbrukernes kontrollbehov. Reviderte regnskaper kan således være en kilde til informasjon for offentlige kontrollmyndigheter, foretakenes kredittgivere, leverandører og kunder, og for foretakenes eiere, ledere og ansatte. Hensynet til disse regnskaps-

brukerne er dermed av betydning for vurderingen av revisjonsplikten. På den annen side vil et unntak fra revisjonsplikt for enkelte små foretak innebære et forenklet regelverk og dermed en mulig kostnadsbesparelse for disse foretakene. I tillegg spiller harmonisering av regelverk for aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar en rolle i vurderingen, foruten hensynet til internasjonal regleverksharmonisering.

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

Finansdepartementet har vurdert det som riktig å legge avgjørende vekt på hensynene til forenkling, likebehandling av selskaper med begrenset deltageransvar og internasjonal utvikling.

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

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

1.7 Revisjonsplikt for enkelte andre foretaksformer

1.7.1 Utvalgets forslag

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

NORSKREGISTRERT UTENLANDSK FORETAK (NUF)

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

Utvalgets utgangspunkt er at det ikke synes å være noen særlige grunner som skulle tilsi at regnskapspliktig virksomhet organisert som NUF skal ha annen revisjonsplikt enn aksjeselskaper. Utvalget legger avgjørende vekt på at begge foretaksformer har begrenset ansvar for eierne og at de hensyn som er anført for og mot revisjonsplikt for små aksjeselskaper, i hovedsak synes å gjøre seg gjeldende på tilsvarende måte for NUF. En forskjell kan, slik utvalget ser det, være hensynet til aksjeeierne. Dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for aksjeselskaper, foreslår utvalget å ivareta minoritetsinteressene med en minoritetsrettighetsbestemmelse. For så vidt gjelder NUF er det utvalgets syn at hensynet til eierne må ivaretas av lovgivningen i selskapets hjemland. Heller ikke hensynet til eierne tilsier da en forskjellig vurdering av revisjonsplikten for aksjeselskaper og NUF.

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

Utvalget drøfter videre hvordan revisjonsplikt for NUF bør gjennomføres.

ANSVARLIGE SELSKAPER OG KOMMANDITTSLSKAPER

Ansvarlige selskaper omfattes av unntaket fra revisjonsplikten i revisorloven § 2-1 annet ledd, og revisjonsplikten for disse vil derved inntre når driftsinntektene overstiger 5 mill. kroner. Unntaket gjelder ikke dersom antallet deltagere overstiger fem eller dersom samtlige deltagere selv er foretak med begrenset ansvar.

Utvalget antar, basert på foretaksstatistikk fra Nærings- og handelsdepartementet, at de fleste ansvarlige selskaper med færre enn fem deltagere har en omsetning under 5 mill. kroner. Utvalget antar videre at de fleste selskapsdeltagere, som følge av det ubegrensede ansvaret som følger selskapsformen, vil holde seg oppdatert med hensyn til selskapets dispo-

sisjoner. Utvalget påpeker i denne forbindelse at etter selskapsloven § 2-12 (1) er det fravikelige utgangspunktet at avgjørelser i selskapsmøtet skal fattes enstemmig, noe som vil sikre minoritetseiernes interesser på en tilfredsstillende måte i forhold til flertallet for så vidt gjelder vesentlige disposisjoner. I større ansvarlige selskaper er det imidlertid vanlig å ha andre bestemmelser om beslutningsmyndighet i selskapsavtalen. Utvalget påpeker videre at kravet om enstemmighet også kan forhindre en majoritet fra å velge revisor i selskaper der beslutninger krever enstemmighet. Dette kan, slik utvalget ser det, tale for å innføre et minoritetsvern for ansvarlige selskaper, tilsvarende det utvalget anser hensiktsmessig for aksjeselskaper dersom det blir en lettelse i revisjonsplikten for disse.

Selskapets kreditorer vil kunne holde seg til deltagerne for det ansvarlige selskapets totale forpliktelser, enten solidarisk eller delt. Ettersom deltagerne har ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser mener utvalget at hensynet til kreditorene tillegges mindre vekt ved vurderingen av revisjonsplikt her enn for foretak med begrenset deltageransvar. En kunne, slik utvalget ser det, tenke seg å skille mellom ansvarlige selskaper med solidarisk (udelt) deltageransvar og ansvarlige selskaper med delt ansvar i relasjon til revisjonsplikten, ettersom kreditorenes dekningsmuligheter gjerne er bedre i ansvarlige selskaper med udelt deltageransvar, hvor det for kreditoren er tilstrekkelig at en av deltagerne er søkegod. Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på dette, som eventuelt ville lede til skjerpning av revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med delt ansvar, fordi utvalget mener dette ligger utenfor mandatet.

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

Utvalget har også vurdert hvorvidt det bør gjøres endringer i bestemmelsen om at ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere må gjennomføre finansiell revisjon, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Bestemmelsen får selvstendig betydning for visse ansvarlige selskaper som har driftsinntekter under 5 mill. kroner. Etter utvalgets oppfatning bør spørsmålet om videreføring av bestemmelsen i revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2 sees i sammenheng med spørsmålet om det bør inn-

føres en minoritetsrettighet for deltagere i ansvarlige selskaper til å kreve revisjon. Etter utvalgets oppfatning tilsier hensynet til den enkelte deltagers behov for revisjon at den enkelte deltager både i ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere og ellers bør kunne kreve revisjon. Deltagers behov for revisjon må sees i sammenheng med deltagerens ubegrensede ansvar for selskapets gjeld. Bestemmelsen bør imidlertid etter utvalgets oppfatning begrenses til å omfatte regnskapspliktige selskaper, se særlig regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4. Utvalget foreslår ut fra dette en alminnelig rett for deltager i et regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon. Ved innføring av en slik rett for den enkelte deltager i et ansvarlig selskap er det etter utvalgets vurdering ikke behov for å videreføre den generelle revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere som følger av revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2. Utvalget fremsetter dette forslaget som del av forslaget til lovendringer dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små foretak.

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

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

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

ANDRE FORETAKSFORMER

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

1.7.2 Høringsinstansenes merknader

NORSKREGISTRERT UTENLANDSK FORETAK

Den norske Revisorforening (DnR), Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH), Justisdepartementet, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Norsk Øko-forum (NØF), Skattedirektoratet, Skatterevisorernes forening og Statistisk sentralbyrå (SSB) uttaler at norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) bør få full revisjonsplikt på lik linje med norske aksjeselskaper.

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

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

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

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

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

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

ANDRE FORETAKSFORMER

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

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

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

1.7.3 Departementets vurdering

NORSKREGISTRERT UTENLANDSK FORETAK

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

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

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

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

Revisjonsplikt kan anføres å være en hindring i retten til etablering. For at en slik hindring skal være lovlig etter EØS-retten kreves det for det første at den ikke er diskriminerende. Videre må det vurderes om en slik hindring er nødvendig ut fra tvingende allmenne hensyn, egnet og forholdsmessig. Det vil si at

tiltaket ikke må gå lengre enn det som må anses nødvendig for å oppnå formålet.

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

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

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

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

Departementet har vurdert om likestilling av aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar også tilsier at terskelverdiene for balansesum og antall ansatte bør gjøres gjeldende for NUFer. Departementet viser imidlertid til at NUF ikke er en selskapsform, og det derfor blir en utpreget skjønsmessig vurdering helt eller delvis å henføre ansatte og balanseposter til den norske delen av foretaket. Departementet viser videre til at balansekriteriet særlig har relevans for selskaper med relativt sett store investeringer eller gjeldsposter. Departementet legger til grunn at investeringsvirksomhet i større grad vil kunne forvaltes uavhengig av hvor filialer fysisk er etablert, og at større gjeldsposter vil være avhengig

av at det er gitt garantier fra selskapet som sådant eller fra eksterne parter (eiere eller andre). Terskler for balanse og ansatte vil derfor være lite relevante som kriterier for å avgjøre om NUFer bør underlegges revisjon. Sett hen til at kriterier knyttet til balanse og ansatte også vil reise vanskelige avgrensingsproblemer, foreslår departementet at vilkåret for revisjonsfritak for NUFer knyttes utelukkende til driftsinntekter på samme måte som i dag.

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

ANDRE FORETAKSFORMER

Ved vurderingen av om det bør gjøres endringer i revisjonsplikten for andre foretaksformer har departementet særlig vurdert hvilke endringer som bør gjøres som konsekvens av den løsningen departementet har valgt for aksjeselskaper og NUF med begrenset ansvar. Finansdepartementet er enig med utvalget i at begrunnelsen for revisjonsplikt langt på vei er den samme uavhengig av foretaksform, men det vil kunne ha betydning om eiere har begrenset eller ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser.

Ansvarlig selskap

Ansvarlige selskaper omfattes i dag av unntaket i revisorloven § 2-1 annet ledd. Ansvarlige selskaper vil dermed først ha revisjonsplikt når driftsinntektene overstiger 5 mill. kroner. Dette gjelder likevel ikke dersom antall deltagere overstiger fem eller dersom samtlige deltagere selv er foretak med begrenset ansvar, for eksempel aksjeselskaper. For slike ansvarlige selskaper vil det være krav om revisjon uansett driftsinntekter.

Utvalget foreslår enkelte justeringer i reglene for ansvarlige selskaper der alle deltagere er foretak med begrenset ansvar dersom det innføres unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Videre foreslår utvalget å oppheve regelen om at ansvarlige selskaper som har driftsinntekter under 5 mill. kroner, men flere enn fem deltagere har revisjonsplikt. I stedet foreslår utvalget en rett for deltager i regnskapspliktig ansvarlig selskap til å kreve revisjon. Dette forslaget må ses i sammenheng med utvalgets forslag til bestemmelse om at minoritetsaksjonærer kan kreve revisjon i et aksjeselskap. Justisdepartementet slutter seg til å oppheve revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 4 dersom det innføres unntak fra revisjonsplikten for små aksjeselskaper.

Etter Finansdepartementets vurdering innebærer ikke utvalgets forslag knyttet til revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 4 fullt ut en opphevelse, selv om § 2-1 annet ledd nr. 4 tas ut av loven. Utvalget foreslår å endre bestemmelsen slik at i ansvarlige selskaper der

alle deltagere er juridiske personer med begrenset ansvar først får revisjonsplikt når selskapet overstiger terskelverdiene for balansesum og årsverk slik disse er foreslått for aksjeselskaper. Utvalget foreslår et nytt ledd i revisorloven § 2-1 for å omtale dette. Forslaget innebærer at ansvarlige selskaper der samtlige deltagere er juridiske personer med begrenset ansvar får utvidet unntak fra revisjonsplikt sammenlignet med gjeldende rett. Finansdepartementet slutter seg til utvalgets forslag. Finansdepartementet er enig i at det ikke er noen grunn til å ha mer omfattende revisjonsplikt for denne typen ansvarlige selskaper enn for aksjeselskaper. Det vises til forslaget til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 4.

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

I dag har alle regnskapspliktige ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd nr. 2. Ansvarlige selskaper med færre enn fem deltagere, som samtidig ikke har driftsinntekter som overstiger 5 mill. kroner eller der alle deltagere er juridiske personer med begrenset ansvar, vil være fritatt fra revisjonsplikt etter gjeldende rett. Et ansvarlig selskap vil etter gjeldende rett være fritatt fra revisjonsplikt så sant selskapet omfattes av unntaket, det kreves ingen aktiv handling fra selskapets side. Dersom man, slik utvalget foreslår, innfører en rett for enhver deltager til å kreve revisjon ville dette innebære at selskaper som i dag ikke har revisjonsplikt, det vil si under fem deltagere, kan pålegges revisjon fordi en deltager ønsker dette. Slik Finansdepartementet ser det ville dette innskjerpe revisjonsplikten for disse ansvarlige selskapene. Samtidig ville denne regelen medført at ansvarlige selskaper med flere enn fem deltagere er fritatt fra revisjon så sant ingen deltagere ønsker revisjon. Dette kan innebære en vesentlig lemping i forhold til gjeldende rett. Finansdepartementet foreslår å opprettholde dagens regel om at ansvarlige selskaper hvor det er flere enn fem selskapsdeltagere har revisjonsplikt, uavhengig av driftsinntekter, jf. revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 2.

Kommandittselskaper

Utvalget foreslår enkelte justeringer i reglene for kommandittselskaper, på samme måte som for ansvarlige selskaper, der alle deltagere er foretak med begrenset ansvar dersom det innføres unntak fra

revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Justisdepartementet slutter seg til dette. Finansdepartementet slutter seg også til utvalgets forslag. Det vises til forslaget til revisorloven § 2-1 annet ledd fjerde punktum nr. 3.

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

Øvrige foretaksformer

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

1.8 Regnskapsregisterets hjemler til å ilegge forsinkelsesgebyr og regler om oversendelsen

Innledning

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

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

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

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

GJELDENE RETT

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

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

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

Innsendingsplikten følger av regnskapsloven § 8-2 første ledd:

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

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

Det følger av forskriftens § 8-2-1 første ledd at dokumentene som etter regnskapsloven § 8-2 første ledd skal sendes til Regnskapsregisteret, skal sendes

inn samlet og være tydelig lesbare. Dokumentene skal vedlegges et oversendelsesbrev som angir den regnskapspliktiges organisasjonsnummer, foretaksnavn, forretningsadresse, regnskapsåret og dato for fastsettelsen av årsregnskapet, jf. forskriften § 8-2-1 annet ledd.

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

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

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

FORSLAG FRA FINANSTILSYNET OG REGNSKAPSREGISTERET

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

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

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

Kredittilsynet peker dessuten på at hensikten med reglene om forsinkelsesgebyr ved manglende innsendelse av årsregnskapet mv., er å sikre at de innsendingspliktige enhetene overholder innsendingsplikten. Reglene om ileggelse av forsinkelsesgebyr er et effektivt virkemiddel i denne sammenheng. Kre-

dittilsynet viser til at det på generelt grunnlag kan anføres at det er lite formålstjenlig å ha regler om innsendingsplikt, dersom det ikke samtidig beheftes med sanksjoner som kan bidra til å framtvinge en adferd som gjør at plikten overholdes.

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

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

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

DEPARTEMENTETS VURDERING

Departementet viser til at det hittil har blitt lagt til grunn at reglene i regnskapsloven og regnskapsforskriften hjemler ileggelse av forsinkelsesgebyr dersom det hefter mangler ved de oversendte dokumenter som gjør at de ikke kan godkjennes av Regnskapsregisteret som årsregnskap mv.

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

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

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

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

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

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

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

Departementet viser videre til at Regnskapsregisteret har behov for at opplysningene som fremkommer av oversendelsesbrevet gis sammen med årsregnskapet mv. Departementet har i den forbindelse merket seg at innsendelsen etter Regnskapsregisterets syn ikke kan anses komplett dersom oversendelsesbrevet, eventuelt annen dokumentasjon som er vedlagt som viser de samme opplysningene som fremkommer i oversendelsesbrevet, ikke følger med. Departementet er på den bakgrunn enig med Regnskapsregisteret i at det bør løpe forsinkelsesgebyr dersom Regnskapsregisteret ikke kan godkjenne inn-

sendt materiale, uavhengig av hvilke mangler som knytter seg til innsendingen.

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

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

1.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget innebærer at aksjeselskaper med driftsinntekter under 5 mill. kroner får anledning til å fravelge revisjonsplikten såfremt de heller ikke har en balansesum som overstiger 20 mill. kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte som ikke utfører mer enn ti årsverk. Forslaget vil derfor i utgangspunktet innebære administrative og økonomiske lettelsers for små selskaper.

Økonomiske og administrative konsekvenser for det private

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

Oppfyllelse av kvantitative vilkår for unntak fra revisjonsplikt innebærer ikke nødvendigvis at et selskap vil fravelge revisjon. Långivere vil for eksempel kunne stille som vilkår at selskapets regnskaper er gjenstand for revisjon. Eiere av aktuelle selskap vil også selv kunne se seg tjent med å engasjere en revisor. Den faktiske samlede reduksjon av kostnader til revisjon for selskapene vil dermed avhenge av hvor mange som av ulike grunner ser seg tjent med å la regnskapene bli revidert på frivillig basis. I tillegg vil det ha betydning hvor mange selskaper som velger å benytte autorisert regnskapsfører til å føre selskapets regnskaper. Revisjonspliktutvalget antok at fra 41,1 pst. til 69,7 pst. av aktuelle selskaper vil fravelge revisjon dersom de gis mulighet til det. I den danske evalueringen av erfaringer med lempet revisjonsplikt framgår det at revisjonsplikt hadde blitt fravalgt i 22,8 pst. av de selskapene som hadde anledning til det. Departementet antar at det vil være selskaper som innhenter ekstern hjelp i forbindelse med utarbeidelsen av regnskaper som i størst grad vil ha nytte av at revisjonsordningen gjøres frivillig. Tall referert av Revisjonspliktutvalget kan tyde på at mellom 50 og 70 pst. av små aksjeselskaper benytter regnskapsfører.

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

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

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

For revisorer som i hovedsak har oppdrag knyttet til revisjon av regnskaper for små selskaper må det antas at lovforslaget vil kunne innebære reduserte inntekter. Det kan videre tenkes at det blir et press på revisors honorar for å revidere regnskapet for små aksjeselskaper, som følge av at de aktuelle selskaperes betalingsvilje for revisjonstjenester synker når det kan være et alternativ å fravelge revisjon.

Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

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

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

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

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

2. Merknader frå komiteen

2.1 Merknader frå ein samla komité

Komiteen, medlemene frå Arbeidarpartiet, Farahnaz Bahrami, Gunvor Eldegard, Kjell Børre Hansen, Irene Johansen, Gerd Janne Kristoffersen, Torfinn Opheim og Dag Ole Teigen, frå Framstegspartiet, fung. leiar Ulf Leirstein, Jørund Rytman, Kenneth Svendsen og Christian Tybring-Gjedde, frå Høgre, Gunnar Gundersen, Arve Kambe og Jan Tore Sanner, frå Sosialistisk Venstreparti, Inga Marte Thorkildsen, frå Senterpartiet, Per Olaf Lundteigen, frå Kristeleg Folkeparti, Hans Olav Syversen, og frå Venstre, Borghild Tenden, har i vurderinga av denne saka lagt vekt på omsynet til forenkling for selskapa, omsynet til internasjonal utvikling og omsynet til skattekontroll og forebygging og motarbeiding av økonomisk kriminalitet. Unntak frå kravet om finansiell revisjon for dei minste føretaka vil innebera ei vesentleg forenkling og innsparing for selskap som velgjer å ikkje revidere regnskapet. Vidare er det eit behov for å fjerne kostnadskrevjande reglar som ikkje har ein tilsvarande samfunnsmessig nytteeffekt. Dei fleste land i EU, inkludert Danmark og Sverige, har innført, eller er i ferd med å innføre, fritak frå revisjonsplikt for dei minste aksjeselskapa. Omsynet til harmonisering og konkurranseomsyn tilseier dermed også lemping i revisjonsplikta. Komiteen vurderer samla at fordelane ved oppheving av revisjonsplikta er større enn ulempene. Komiteen ber regjeringa følgje utviklinga med omsyn til økonomisk kriminalitet og skatteunndraging nøye, og foreslå avbøtande tiltak dersom det viser seg at oppheving av revisjonsplikta fører til ei uønska utvikling.

Komiteen ber regjeringa foreta ein gjennomgang av særattestasjonskrava, for å vurdere om kontrollgevinsten overstiger kostnadene for næringslivet.

Komiteen syner til svar frå finansministeren den 2. februar 2011 på spørsmål frå Framstegspartiets fraksjon i finanskomiteen der han seier at av blant totalt 136 086 aksjeselskap (2008-tall) som oppfyller terskelverdiane for fritak er 16 954 morselskap som ikkje vil kunne fravelja revisjon. I tillegg er det 25 688 «reine» dotterselskap blant desse 136 086 aksjeselskapa. Det totale talet på aksjeselskap som kan fravelja revisjon vert difor mindre enn det som går fram av proposisjonen. Lovforslaget medfører isolert sett ikkje revisjonsplikt for selskapsrekneskap til dotterselskap under terskelverdiane, men det kan ikkje utelukkast at revisor vil kome til å måtte hente inn revisjonsbevis for å verifisere einsskilde postar i dotterselskap sine selskapsrekneskap som skal kon-

soliderast inn i konsernrekneskapan, dersom selskapsrekneskapa til slike dotterselskap ikkje sjølve har vore gjenstand for revisjon.

Komiteen syner til at det er naudsynt med ei endring i paragrafnummer på forslaget i likningslova om tilgang for skattemyndigheitene til å pålegga revisjon. I Prop. 51 L (2010–2011) blei dette føreslått som ny § 4-14 i likningslova. Ved lov 10. desember 2010 nr. 62 blei det innført ny § 4-14 i likningslova om tilgjengeleggjering av førehandsutfylte oppgåver. § 4-14 er dermed nå oppteken. Komiteen føreslår difor at den føreslåtte § 4-14 i Prop. 51 L i staden blir ny § 4-15.

Komiteen syner vidare til svar frå finansministeren den 18. februar 2011 på spørsmål 1–5 frå Arbeidarpartiets fraksjon i finanskomiteen.

Komiteen syner til proposisjonen punkt 6.4.9.9 om at det kan det være særlege omsyn som talar for at føretak under tilsyn av Finanstilsynet bør ha revisjonsplikt uavhengig av storleik. Komiteen syner til at det finst føretak under Finanstilsynets tilsyn som i dag er unnateke revisjonsplikt, men som med regjeringa sitt lovforslag vil få revisjonsplikt. Komiteen meiner at det ikkje er naudsynt å innføre slike strengare krav til revisjon for desse føretaka enn kva som gjeld i dag, men ser at det i enkelte tilfeller kan vera omsyn som talar for revisjonsplikt. Av både særlege tilsynsmessige omsyn og omsynet til forenkling føreslår komiteen at Finanstilsynet får heimel til i forskrift å pålegga revisjonsplikt for andre føretak under tilsyn enn aksjeselskap og NUF, dersom det konkret kan grunngjevast i tilsynsmessige behov. Komiteen føreslår:

«I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) gjerast følgjande endringar:

§ 2-1 nytt sjettede ledd skal lyde:

Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke aksjeselskap og selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1. Finanstilsynet kan ved forskrift pålegge andre foretak som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1 revisjonsplikt, dersom det er nødvendig av hensyn til tilsynet med virksomheten.

Sjettede ledd i regjeringas lovforslag blir da sjuande ledd.»

Komiteen syner til at i forslaget til endringar i rekneskapslova § 8-2 er det gitt heimel for departementet til å fastsetje nærmare reglar om innsending til Rekneskapsregistret og krav til innhaldet i over-

sendingsbrevet. Dette er ei oppfølging av proposisjonen punkt 6.4.9.6 og 8.4 der det er lagt til grunn at føretak skal opplyse om dei nyttar rekneskapsfører eller revisor og at desse opplysningane skal vere offentleg tilgjengelege i Brønnøysundregistra. Komiteen meiner det kan vere grunn til at denne typen opplysningar òg finst i føretaksregisteret, og ber om at dette vert sett på i forskriftsarbeidet. Komiteen føreslår:

«I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) gjerast følgjande endring (i tilrådinga del VIII):

§ 3-1 fyrste ledd nytt nr. 8 skal lyde:

8. *Hvorvidt selskapet er unntatt revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 tredje ledd, jf. aksjeloven § 7-6, og eventuelle andre opplysninger som skal registreres i eller i medhold av aksjeloven § 7-6. Kongen kan i forskrift gi nærmere regler om inn-sending til og registrering i Foretaksregisteret av meldinger som nevnt i aksjeloven § 7-6 femte ledd, samt nærmere regler om melding om selskapets eventuelle eksterne autoriserte regnskapsfører.»*

Komiteen føreslår vidare, jf. fleirtalets grunn-gjeving rett nedanfor:

«I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjerast følgjande endring:

§ 7-6 nytt sjettede ledd skal lyde:

(6) Dersom vilkårene for fritak fra revisjon etter revisorloven § 2-1 tredje til sjettede ledd ikke lenger er til stede, skal styret straks sørge for valg av revisor.»

2.2 Merknader frå fleirtalet, alle unnateke Framstegspartiet

Fleirtalet i komiteen, alle unnateke medlemene frå Framstegspartiet, meiner det kan vera behov for føresegner om val av revisor der revisjonsplikt trer inn som følge av at selskapet ikkje lenger oppfyller vilkåra for unntak frå revisjonsplikt, medrekna føresegner om melding om dette til Brønnøysundregistra. Fleirtalet føreslår endringar i aksjelova § 7-6 femte og sjettede ledd, og føretaksregisterlova § 3-1 fyrste ledd nytt nr. 8 (dei to siste endringane er føreslått ovanfor frå ein samla komité):

«I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjerast følgjande endring:

§ 7-6 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom styret har truffet beslutning om å benytte fullmakt som nevnt i første ledd eller dersom selskapets årsregnskaper igjen skal revideres som følge av at vilkårene for fritak fra revisjon etter revisorloven § 2-1 tredje til sjette ledd ikke lenger er til stede. Beslutning om å benytte fullmakt som nevnt i første ledd får ikke virkning før den er registrert i Foretaksregisteret.»

Fleirtalet syner til at i punkt 6.4.9.7 i proposisjonen heiter det at selskap som blir stifta etter at lova trer i kraft, aktivt må fråvelje revisjon på den stiftande generalforsamling. Fleirtalet vil foreslå endringar i aksjelova § 2-3 fyrste ledd nr. 6 og § 7-6 nytt fjerde ledd om korleis selskap kan fråvelje revisjon når dei vert skipa, og nytt anna punktum i tilrådinga del IX (i regjeringa sitt lovforslag del VIII) om kompetanse til å gi overgangsreglar:

«I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjerast følgjande endringar:

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

6. *hvem som skal være selskapets revisor dersom selskapets årsregnskap skal revideres, jf. § 7-6 fjerde ledd.*

§ 7-6 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Stifterne kan i stiftelsesdokumentet gi styret fullmakt til å unnlate revisjon. Første til tredje ledd gjelder tilsvarende.»

«I tilrådinga del IX (i regjeringa sitt lovforslag del VIII) vert foreslått nytt anna punktum:

Kongen kan fastsette nærmere overgangsregler.»

Fleirtalet syner til at norskregistrerte utanlandske føretak (NUF) med avgrensa ansvar har hatt ein betydelig framvekst. Slike selskap er i seg sjølv lovlige, men selskapsforma kan vanskeleggjere mulighetene til blant anna å avdekke skatteuundringar og innkrevja skattar og avgifter. Forslaget inneber reglar som likestiller NUF med norske aksjeselskap i førehald til revisjonsplikt.

2.3 Merknader frå fleirtalet, Arbeidarpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet

Eit anna fleirtal, medlemene frå Arbeidarpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, har merkt seg at regjeringa i punkt 6.4.9.8 i proposisjonen har lagt opp til at morselskap i konsern og dotterselskap som sjølv er morselskap i eit underkonsern ikkje skal omfattast av

forslaget til unnatak frå revisjonsplikt, men at det ved ein inkurie berre delvis er reflektert i sjølv lovforslaget, og føreslår difor følgjande endring:

«I lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) skal § 2-1 femte ledd skal lyde:

Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke for foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, eller aksjeselskap som er morselskap etter aksjeloven § 1-3.»

Dette fleirtalet har merket seg innspel frå ei rekke høyringsinstansar om revisjonsplikta som hjelpemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet. Revisors avdekkande, førebyggjande og rapporterende rolle er eit viktig virkemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet. Bortfall av revisjonsplikta vil soleis kunne føre til økt økonomisk kriminalitet og ei svekking av kontrollen med skatte- og avgiftsberekinga.

2.4 Merknader frå Framstegspartiet, Høgre, Kristeleg Folkeparti og Venstre

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre viser til finansministerens svar 2. februar 2011 på spørsmål 2 fra Framskrittspartiets fraksjon i finanskomiteen der det fremgår at om lag 17 000 morselskap av de ca. 137 000 selskaper Finansdepartementet opplyser i proposisjonen at isolert sett oppfyller kravene for fritaket likevel ikke vil omfattes av den foreslåtte endringen. Disse medlemmer mener morselskap i små konsern også burde unntas fra revisorplikt. Hvis morselskap ikke blir omfattet av fritaket, risikerer man at datterselskapene under dem også må revideres fordi revisor må innhente nødvendig sikkerhet.

Disse medlemmer viser til at det er om lag 26 000 rene datterselskaper blant de ca. 137 000 aksjeselskapene som omfattes av fritaket. Den potensielle besparelsen blir dermed 31 pst. lavere enn det som er opplyst i proposisjonen.

Disse medlemmer viser til at det har vært hevdet at oppmykning av revisorplikten kan svekke avdekking av økonomisk kriminalitet. Disse medlemmer viser til at revisors arbeid ikke er rettet inn for å avdekke misligheter og økonomisk kriminalitet. Så nøye går ikke en ordinær revisjon til verks. Disse medlemmer viser til Økokrims årsrapport for 2009 der det kom frem at av 6 161 mottatte rapporter om mistenkelige transaksjoner, kom 97 fra revisorer, mens 5 857 kom fra banker og virksomheter for betalingsformidling. Disse medlemmer viser også til at mange bedrifter nok fortsatt vil velge å ha revisor, eller benytte seg av revisors tjenester, fordi dette har en verdi for dem.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen snarest fremme forslag om at terskelverdiene for revisjonsplikt skal beregnes på konsolidert basis, slik at man ser omsetning, balansesum og antall årsverk samlet for selskap som kontrolleres gjennom samme eierskap. Formålet er at også morselskap i små konsern skal unntas fra revisjonsplikten.»

Disse medlemmer viser til brev fra Bonde- laget av 4. februar 2011, hvor det stilles spørsmål ved hvorfor den foreslåtte endringen i revisjonsplikten ikke skal omfatte ansvarlige selskap (ANS) med mer enn 5 deltakere og under 5 mill. kroner i omsetning. Disse medlemmer viser til at det i landbruket er mange ANS med over 5 deltakere, men med langt under 5 mill. kroner i omsetning. Dette gjelder for eksempel for mange skogeiendommer som eies av flere og utmarkslag og fiskesameier der for eksempel jakt og fiskerettigheter leies ut. Det samme gjelder for maskinringer og liknende. Dette er selskaper som kan ha noen få titalls tusen i omsetning og som blir belastet med kanskje 20 000–30 000 kroner i revisjonshonorar. Disse medlemmer viser til Revisjonsutvalget (NOU 2008:12) som foreslår å oppheve regelen om at ansvarlige selskap med omsetning under 5 mill. kroner uansett har revisjonsplikt når antall deltakere overstiger 5.

Disse medlemmer fremmer derfor følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen fremme forslag som sikrer at revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med flere enn fem ansatte og mindre enn 5 mill. kroner i omsetning oppheves.»

Disse medlemmer viser til innspill 4. februar 2011 fra NARF til finanskomiteen vedrørende revisors særattestasjoner. Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

«Stortinget ber regjeringen foreta en kritisk gjennomgang av krav til særattestasjoner for å avdekke om kravene er hensiktsmessig utformet og tilstrekkelig begrunnet i lys av fjerning av revisorplikten for små aksjeselskaper.»

2.5 Merknader frå Høgre, Kristeleg Folkeparti og Venstre

Komiteens medlemmer fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre er opptatt av at gjennomføringen av loven lever opp til målet om forenkling. Disse medlemmer ber på denne bakgrunn om at beslutningen om revisjonsfritak kan

treffes av generalforsamlingen i en bedrift før loven er trådt i kraft uten at det blir stilt krav som ny generalforsamling, ettersom fristen er satt til 1. juli 2011 for godkjenning av regnskaper, mens generalforsamlinger kan ha vært avholdt allerede og frem til loven trer i kraft.

2.6 Merknader frå Framstegspartiet

Komiteens medlemmer fra Framskrittspartiet viser til representantforslag fremmet av Framskrittspartiet, Dokument 8:19 S (2010–2011), Innst. 193 S (2010–2011) om endring av revisjonsplikt for små og mellomstore bedrifter samt endring av tidsbegrenset krav til oppbevaring av regnskapsdokumenter. Forslaget er nettopp behandlet i finanskomiteen, og disse medlemmer foreslår her nettopp å sette grensen for revisjonsplikt for små aksjeselskap til 5 mill. kroner i omsetning. Disse medlemmer viser for øvrig til begrunnelsen i dette forslaget og støtter regjeringens forslag, men mener også morselskap i konsern må omfattes av unntaket fra revisjonsplikt.

Disse medlemmer mener at stifterne må kunne beslutte at selskapet ikke skal ha revisor fra stiftelsen. Det er ingen grunn til at styret må treffe eget vedtak om dette. De som påtar seg styreverv fra stiftelsen, kan la være å ta på seg dette vervet hvis de mener at selskapet bør ha revisor. Disse medlemmer støtter dermed ikke flertallets forslag til nytt fjerde ledd i aksjeloven § 7-6 og fremmer følgende forslag, i samsvar med det regjeringen selv foreslår i proposisjonen:

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

§ 2-3 første ledd nr. 6 skal lyde:

6. hvem som skal være selskapets revisor dersom selskapets årsregnskap skal revideres.»

Disse medlemmer viser til at regjeringens forslag i proposisjonen går ut på at selskapene skal gi melding om revisor og regnskapsfører når årsregnskapet sendes inn. Det flertallet foreslår fører til at enda en melding må sendes inn, nemlig når styret beslutter fravalg av revisjon. Disse medlemmer mener det er unødvendig og støtter derfor ikke flertallets forslag til aksjeloven § 7-6 femte ledd.

Disse medlemmer er enig i at styret må sørge for at revisor blir valgt når vilkårene for å velge bort revisor ikke lenger er til stede. Disse medlemmer støtter derfor forslaget til aksjeloven § 7-6 nytt sjette ledd om dette.

Disse medlemmer går imot regjeringens forslag til ny § 2-1 sjette ledd i revisorloven.

3. Forslag frå mindretal

Forslag frå Framstegspartiet, Høgre, Kristeleg Folkeparti og Venstre:

Forslag 1

Stortinget ber regjeringen snarest fremme forslag om at terskelverdiene for revisjonsplikt skal beregnes på konsolidert basis, slik at man ser omsetning, balansesum og antall årsverk samlet for selskap som kontrolleres gjennom samme eierskap. Formålet er at også morselskap i små konsern skal unntas fra revisjonsplikten.

Forslag 2

Stortinget ber regjeringen fremme forslag som sikrer at revisjonsplikten for ansvarlige selskaper med flere enn fem ansatte og mindre enn 5 mill. kroner i omsetning oppheves.

Forslag 3

Stortinget ber regjeringen foreta en kritisk gjennomgang av krav til særattestasjoner for å avdekke om kravene er hensiktsmessig utformet og tilstrekkelig begrunnet i lys av fjerning av revisorplikten for små aksjeselskaper.

Forslag frå Framstegspartiet:

Forslag 4

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

§ 2-3 første ledd nr. 6 skal lyde:

6. hvem som skal være selskapets revisor dersom selskapets årsregnskap skal revideres.

4. Tilråding frå komiteen

Komiteen har elles ingen merknader, viser til proposisjonen og rår Stortinget til å gjere slikt

vedtak til lov

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

I

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

§ 3-6 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder den som får *pålegg om bokføring* etter § 4-13.

I § 4-13 skal paragrafoverskriften lyde:

§ 4-13. *Pålegg om bokføring*

§ 4-13 annet punktum skal lyde:

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

Ny § 4-15 skal lyde:

§ 4-15. *Pålegg om revisjon*

1. Når skattyters årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskaps-skikk eller bokføringsskikk, kan ligningsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:
 - a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
 - b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.
2. Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.
3. Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.
4. Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.
5. Selskap som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Ligningsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.
6. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

§ 10-6 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet *pålegg om bokføring* etter § 4-13 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer.

II

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

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

5. hvem som skal være medlemmer av selskapets styre;
6. hvem som skal være selskapets revisor dersom selskapets årsregnskap skal revideres, jf. § 7-6 fjerde ledd.

§ 2-6 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Redegjørelsen skal være bekreftet av revisor.

§ 2-8 annet ledd annet punktum skal lyde:

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

§ 5-5 tredje ledd skal lyde:

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

§ 5-6 annet ledd første punktum skal lyde:

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

§ 5-8 annet ledd første punktum skal lyde:

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

§ 5-9 annet ledd første punktum skal lyde:

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

§ 5-14 annet ledd nr. 2 skal lyde:

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

Kapittel 7 nytt avsnitt II skal lyde:

II. Unntak fra revisjonsplikten

§ 7-6. Fullmakt til å unnlate revisjon

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

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

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

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

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

(4) Stifterne kan i stiftelsesdokumentet gi styret fullmakt til å unnlate revisjon. Første til tredje ledd gjelder tilsvarende.

(5) Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom styret har truffet beslutning om å benytte fullmakt som nevnt i første ledd eller dersom selskapets årsregnskaper igjen skal revideres som følge av at vilkårene for fritak fra revisjon etter revisorloven § 2-1 tredje til sjette ledd ikke lenger er til stede. Beslutning om å benytte fullmakt som nevnt i første ledd får ikke virkning før den er registrert i Foretaksregisteret.

(6) Dersom vilkårene for fritak fra revisjon etter revisorloven § 2-1 tredje til sjette ledd ikke lenger er til stede, skal styret straks sørge for valg av revisor.

§ 7-7. Begrenset revisjon

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

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

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

(4) Retten fastsetter revisors godtgjørelse ved kjennelse. Kostnadene ved den begrensede revisjonen bæres av selskapet. Retten bestemmer ved kjennelse om revisor kan kreve at selskapet på forhånd

skal deponere et passende beløp. Retten bestemmer i tilfelle også beløpets størrelse.

§ 7-8. Den begrensede revisjonens innhold

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

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

§ 7-9 Uttalelse om begrenset revisjon

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

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

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

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

§ 16-15 første ledd nr. 4 skal lyde:

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

III

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

§ 2-6 annet ledd annet punktum skal lyde:

Som uavhengig sakkyndig skal benyttes revisor.

§ 2-8 annet ledd annet punktum skal lyde:

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

§ 5-7 annet ledd første punktum skal lyde:

Styret skal innkalle til ekstraordinær generalforsamling når revisor som reviderer selskapets års-

regnskap eller aksjeeiere som representerer minst en tjuedel av aksjekapitalen, skriftlig krever det for å få behandlet et bestemt angitt emne.

§ 5-9 annet ledd første punktum skal lyde:

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

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

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

§ 13-28 annet ledd første punktum skal lyde:

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

IV

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

§ 8-2 skal lyde:

§ 8-2. Innsending til Regnskapsregisteret

Senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret, vedlagt et oversendelsesbrev. Det skal opplyses når årsregnskapet er fastsatt.

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

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

Departementet kan gi forskrifter om at visse regnskapspliktige skal være fritatt fra plikten etter første ledd. Departementet kan fastsette nærmere regler om innsending til Regnskapsregisteret og krav

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

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

§ 8-3 første ledd skal lyde:

Dersom årsregnskap, årsberetning, revisjonsberetning eller oversendelsesbrev som skal sendes til Regnskapsregisteret, ikke er avsendt før 1. august i året etter regnskapsåret, eller dersom det etter denne fristen hefter mangler ved innsendte dokumenter som nevnt etter nærmere regler fastsatt av departementet, skal den regnskapspliktige betale forsinkelsesgebyr inntil innsendingsplikten er oppfylt eller mangler er rettet, men ikke for mer enn 26 uker. Er regnskapsåret avsluttet på en dato fra 1. januar til 30. juni, er fristen etter første punktum 1. februar. Forsinkelsesgebyr ved innsendingsplikt etter § 8-2 annet ledd påløper ikke før tidligst en måned etter at det utenlandske foretaket skal offentliggjøre årsregnskapet i henhold til reglene for dette i hjemstaten. Departementet kan i forskrift utsette fristene etter første og annet punktum med inntil en måned, og gi andre regler om forsinkelsesgebyr.

V

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

§ 1-1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

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

§ 2-1 skal lyde:

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

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

Revisjonsplikt etter første ledd gjelder ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn fem millioner kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen,

inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsåret. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Unntaket i første til tredje punktum gjelder ikke:

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

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

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

Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke for foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, eller aksjeselskap som er morselskap etter aksjeloven § 1-3.

Unntakene etter annet og tredje ledd gjelder ikke aksjeselskap og selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1. Finanstilsynet kan ved forskrift pålegge andre foretak som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1 revisjonsplikt, dersom det er nødvendig av hensyn til tilsynet med virksomheten.

Den revisjonspliktige kan ikke avsette revisor uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses

ikke som saklig grunn for avsettelse. Den revisjonspliktige skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Dersom et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet.

VI

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

I § 5-13a skal paragrafoverskriften lyde:

§ 5-13a. *Pålegg om bokføring*

§ 5-13a annet punktum skal lyde:

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

Ny § 5-13b skal lyde:

§ 5-13b. *Pålegg om revisjon*

(1) Når årsregnskapet til en arbeidsgiver som har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringskikk, kan skattekontoret pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

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

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

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

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

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

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

§ 5-15 første ledd skal lyde:

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

§ 5-16 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 5-13a innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer.

VII

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

I § 15-12 skal paragrafoverskriften lyde:

§ 15-12. *Pålegg om bokføring*

§ 15-12 annet ledd første punktum skal lyde:

Pålegg om bokføring som nevnt i første ledd rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert styremedlem.

Ny § 15-12a skal lyde:

§ 15-12a. *Pålegg om revisjon*

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

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

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

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

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

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

uker. Avgiftsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

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

§ 21-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Avgiftsmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet *pålegg om bokføring* etter § 15-12 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer.

VIII

I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregisterloven) skal § 3-1 første ledd nytt nr. 8 lyde:

8. *Hvorvidt selskapet er unntatt revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1 tredje ledd, jf. aksjeloven § 7-6, og eventuelle andre opplysninger som skal registreres i eller i medhold av aksjeloven § 7-6. Kongen kan i forskrift gi nærmere regler om innsending til og registrering i Foretaksregisteret av meldinger som nevnt i aksjeloven § 7-6 femte ledd, samt nærmere regler om melding om selskapets eventuelle eksterne autoriserte regnskapsfører.*

IX

Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan fastsette nærmere overgangsregler.

Oslo, i finanskomiteen, den 24. februar 2011

Ulf Leirstein

fung. leiar

Gunvor Eldegard

ordfører

