



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 37 LS

(2019–2020)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven),  
lov om endringer i lov om Folketrygdfondet  
og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens  
beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse  
i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU  
og forordning (EU) 537/2014





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 37 LS

(2019–2020)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven),  
lov om endringer i lov om Folketrygdfondet  
og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens  
beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse  
i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU  
og forordning (EU) 537/2014



# Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold</b> ...	11	4.4.1	Gjeldende rett .....	26
1.1	Tillit til finansiell informasjon og europeisk revisjonsregulering .....	11	4.4.2	Utvalgets vurderinger .....	26
1.2	Hovedpunkter i proposisjonen .....	12	4.4.3	Høringsinstansenes merknader ...	26
1.2.1	Revisors kompetanse og skikkethet .....	12	4.4.4	Departementets vurdering .....	26
1.2.2	Endringer i revisors titler .....	12	<b>5</b>	<b>Revisjonsplikt</b> .....	27
1.2.3	Uavhengighet .....	12	5.1	Gjeldende rett .....	27
1.2.4	Revisjonsutførelsen – god revisjonsskikk og profesjonell skepsis .....	13	5.2	EØS-rett .....	28
1.2.5	Revisors kommunikasjon .....	13	5.3	Utvalgets vurderinger .....	28
1.2.6	Plikter for det reviderte foretaket .....	13	5.4	Høringsinstansenes merknader ...	28
1.2.7	Tilsyn .....	14	5.5	Departementets vurdering .....	29
1.2.8	Reaksjoner .....	14	5.5.1	Grensene for revisjonsplikt .....	29
<b>2</b>	<b>Bakgrunn og høring</b> .....	15	5.5.2	Revisjonsplikt for foretak under tilsyn av Finanstilsynet .....	30
2.1	Endring av revisjonsdirektivet og ny revisjonsforordning .....	15	5.5.3	Revisjonsplikt for morforetak i konsern .....	30
2.2	Revisor- og regnskapsførerlovutvalget .....	16	5.5.4	Revisjonsplikt for andre foretaksformer .....	30
2.3	Høring .....	18	5.5.5	Utformingen av lovforslaget § 2-1 .....	31
<b>3</b>	<b>Forholdet mellom revisor og regnskapsfører</b> .....	20	5.5.6	Tilpasning av aksjeloven § 7-6 .....	31
3.1	Gjeldende rett .....	20	<b>6</b>	<b>Godkjenning av revisorer</b> .....	32
3.2	EØS-rett .....	20	6.1	Utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer .....	32
3.3	Utvalgets vurderinger .....	20	6.1.1	Gjeldende rett .....	32
3.4	Høringsinstansenes merknader ...	20	6.1.2	EØS-rett .....	32
3.5	Departementets vurdering .....	21	6.1.3	Utvalgets vurderinger .....	33
<b>4</b>	<b>Lovens virkeområde</b> .....	22	6.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	33
4.1	Lovbestemt og frivillig revisjon ...	22	6.1.5	Departementets vurdering .....	34
4.1.1	Gjeldende rett .....	22	6.2	Praksiskrav .....	36
4.1.2	EØS-rett .....	22	6.2.1	Gjeldende rett .....	36
4.1.3	Utvalgets vurderinger .....	22	6.2.2	EØS-rett .....	36
4.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	22	6.2.3	Utvalgets vurderinger .....	37
4.1.5	Departementets vurdering .....	22	6.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	38
4.2	Revisorbekreftelser og rådgivning	23	6.2.5	Departementets vurdering .....	39
4.2.1	Gjeldende rett .....	23	6.3	Vilkår om å være skikket mv. ....	40
4.2.2	EØS-rett .....	23	6.3.1	Gjeldende rett .....	40
4.2.3	Utvalgets vurderinger .....	23	6.3.2	EØS-rett .....	41
4.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	24	6.3.3	Utvalgets vurderinger .....	41
4.2.5	Departementets vurdering .....	25	6.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	41
4.3	Lovens geografiske virkeområde .....	25	6.3.5	Departementets vurdering .....	41
4.3.1	Gjeldende rett .....	25	6.4	Revisortittel .....	42
4.3.2	Utvalgets vurderinger .....	26	6.4.1	Gjeldende rett .....	42
4.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	26	6.4.2	EØS-rett .....	42
4.3.4	Departementets vurdering .....	26	6.4.3	Utvalgets vurderinger .....	42
4.4	Lovens anvendelse på Svalbard ...	26	6.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	42
			6.4.5	Departementets vurdering .....	42
			6.5	Overgangsordning for registrerte revisorer .....	42
			6.5.1	Innledning .....	42
			6.5.2	Utvalgets vurderinger .....	43

6.5.3	Høringsinstansenes merknader ...	43	7.5	Adgang for revisjonsselskaper med godkjenning fra andre EØS-land til å utføre lovfestet revisjon i Norge .....	53
6.5.4	Departementets vurdering .....	44	7.5.1	Gjeldende rett .....	53
6.6	Godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre EØS-land eller Sveits .....	45	7.5.2	EØS-rett .....	53
6.6.1	Gjeldende rett .....	45	7.5.3	Utvalgets vurderinger .....	53
6.6.2	EØS-rett .....	46	7.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	54
6.6.3	Utvalgets vurderinger .....	47	7.5.5	Departementets vurdering .....	54
6.6.4	Høringsinstansenes merknader ...	48	<b>8</b>	<b>Registrering av revisorer og revisjonsselskaper</b> .....	55
6.6.5	Departementets vurdering .....	48	8.1	Foretaksregistrering – revisjonsforetak .....	55
6.7	Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS og Sveits .....	48	8.1.1	Gjeldende rett .....	55
6.7.1	Gjeldende rett .....	48	8.1.2	EØS-rett .....	55
6.7.2	EØS-rett .....	48	8.1.3	Utvalgets vurderinger .....	55
6.7.3	Utvalgets vurderinger .....	48	8.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	55
6.7.4	Høringsinstansenes merknader ...	48	8.1.5	Departementets vurdering .....	55
6.7.5	Departementets vurdering .....	48	8.2	Offentlig revisorregister og registreringsplikt .....	55
6.8	Deponering av godkjenning – ny godkjenning av revisor som har sagt fra seg revisorgodkjenningen .....	49	8.2.1	Gjeldende rett .....	55
6.8.1	Gjeldende rett .....	49	8.2.2	EØS-rett .....	56
6.8.2	Utvalgets vurderinger .....	49	8.2.3	Utvalgets vurderinger .....	56
6.8.3	Høringsinstansenes merknader ...	49	8.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	56
6.8.4	Departementets vurdering .....	49	8.2.5	Departementets vurdering .....	56
<b>7</b>	<b>Godkjenning av revisjonsselskaper mv.</b> .....	50	8.3	Hvilke opplysninger skal registreres .....	56
7.1	Krav til selskapsform .....	50	8.3.1	Gjeldende rett .....	56
7.1.1	Gjeldende rett .....	50	8.3.2	EØS-rett .....	57
7.1.2	EØS-rett .....	50	8.3.3	Utvalgets vurderinger .....	58
7.1.3	Utvalgets vurderinger .....	50	8.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	58
7.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	50	8.3.5	Departementets vurdering .....	58
7.1.5	Departementets vurdering .....	50	8.4	Oppdatering og sletting av opplysninger i Revisorregisteret ...	59
7.2	Styresammensetning og stemmeflertall i revisjonsselskap .....	50	8.4.1	Gjeldende rett .....	59
7.2.1	Gjeldende rett .....	50	8.4.2	EØS-rett .....	59
7.2.2	EØS-rett .....	51	8.4.3	Utvalgets vurderinger .....	59
7.2.3	Utvalgets vurderinger .....	51	8.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	59
7.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	51	8.4.5	Departementets vurdering .....	59
7.2.5	Departementets vurdering .....	51	<b>9</b>	<b>Etterutdanning og andre løpende krav til godkjente revisorer</b> .....	60
7.3	Økonomi .....	52	9.1	Etterutdanning .....	60
7.3.1	Gjeldende rett .....	52	9.1.1	Gjeldende rett .....	60
7.3.2	EØS-rett .....	52	9.1.2	EØS-rett .....	60
7.3.3	Utvalgets vurderinger .....	52	9.1.3	Utvalgets vurderinger .....	60
7.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	52	9.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	61
7.3.5	Departementets vurdering .....	52	9.1.5	Departementets vurdering .....	62
7.4	Plikt til å drive revisjonsvirksomhet i revisjonsselskap .....	52	9.2	Andre løpende krav – avvikling av ordningen med ansvarlig revisor .....	64
7.4.1	Gjeldende rett .....	52	9.2.1	Gjeldende rett .....	64
7.4.2	EØS-rett .....	52	9.2.2	EØS-rett .....	64
7.4.3	Utvalgets forslag .....	52			
7.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	53			
7.4.5	Departementets vurdering .....	53			

9.2.3	Utvalgets vurderinger .....	64	12.3.1	Gjeldende rett .....	84
9.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	64	12.3.2	EØS-rett .....	85
9.2.5	Departementets vurdering .....	64	12.3.3	Utvalgets vurderinger .....	86
<b>10</b>	<b>Organisering av virksomheten</b> .....	<b>66</b>	12.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	86
10.1	Organisering og kvalitetsstyring ...	66	12.3.5	Departementets vurdering .....	87
10.1.1	Gjeldende rett .....	66	<b>13</b>	<b>Revisjonens omfang og</b>	
10.1.2	EØS-rett .....	66		<b>utførelse</b> .....	89
10.1.3	Utvalgets vurderinger .....	67	13.1	Formålet med lovfestet revisjon ...	89
10.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	67	13.1.1	Gjeldende rett .....	89
10.1.5	Departementets vurdering .....	67	13.1.2	EØS-rett .....	89
10.2	Risikostyring .....	68	13.1.3	Utvalgets vurderinger .....	89
10.2.1	Gjeldende rett .....	68	13.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	89
10.2.2	EØS-rett .....	68	13.1.5	Departementets vurdering .....	90
10.2.3	Utvalgets vurderinger .....	68	13.2	Revisors plikter ved utførelse av	
10.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	68		lovfestet revisjon .....	90
10.2.5	Departementets vurdering .....	68	13.2.1	Gjeldende rett .....	90
10.3	Dokumentasjon på foretaksnivå ...	69	13.2.2	EØS-rett .....	90
10.3.1	Gjeldende rett .....	69	13.2.3	Utvalgets vurderinger .....	91
10.3.2	EØS-rett .....	69	13.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	91
10.3.3	Utvalgets vurderinger .....	69	13.2.5	Departementets vurdering .....	91
10.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	70	13.3	Revisjonsutførelsen .....	92
10.3.5	Departementets vurdering .....	70	13.3.1	Gjeldende rett .....	92
<b>11</b>	<b>Uavhengighet og objektivitet</b> ....	<b>71</b>	13.3.2	EØS-rett .....	92
11.1	Krav til objektivitet – revisor som		13.3.3	Utvalgets vurderinger .....	92
	allmennhetens tillitsperson .....	71	13.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	95
11.1.1	Gjeldende rett .....	71	13.3.5	Departementets vurdering .....	96
11.1.2	EØS-rett .....	71	13.4	Oppdragsansvarlig revisor .....	97
11.1.3	Utvalgets vurderinger .....	71	13.4.1	Gjeldende rett .....	97
11.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	71	13.4.2	EØS-rett .....	98
11.1.5	Departementets vurdering .....	71	13.4.3	Utvalgets vurderinger .....	98
11.2	Uavhengighet .....	71	13.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	99
11.2.1	Gjeldende rett .....	71	13.4.5	Departementets vurdering .....	99
11.2.2	EØS-rett .....	73	13.5	Særlige forhold ved revisjon av	
11.2.3	Utvalgets vurderinger .....	73		konsernregnskap .....	99
11.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	75	13.5.1	Gjeldende rett .....	99
11.2.5	Departementets vurdering .....	76	13.5.2	EØS-rett .....	99
<b>12</b>	<b>Revisors taushets- og</b>		13.5.3	Utvalgets vurderinger .....	100
	<b>opplysningsplikt</b> .....	<b>79</b>	13.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	101
12.1	Taushetsplikt og behandling av		13.5.5	Departementets vurdering .....	101
	taushetsbelagte opplysninger .....	79	13.6	Den revidertes plikt til å legge	
12.1.1	Gjeldende rett .....	79		til rette for revisjonen .....	101
12.1.2	EØS-rett .....	79	13.6.1	Gjeldende rett .....	101
12.1.3	Utvalgets vurdering .....	79	13.6.2	EØS-rett .....	101
12.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	80	13.6.3	Utvalgets vurderinger .....	101
12.1.5	Departementets vurdering .....	80	13.6.4	Høringsinstansenes merknader ...	102
12.2	Unntak fra taushetsplikten .....	81	13.6.5	Departementets vurdering .....	102
12.2.1	Gjeldende rett .....	81	<b>14</b>	<b>God revisjonsskikk og</b>	
12.2.2	EØS-rett .....	82		<b>anvendelse av</b>	
12.2.3	Utvalgets vurderinger .....	82		<b>revisjonsstandarder</b> .....	103
12.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	83	14.1	God revisjonsskikk .....	103
12.2.5	Departementets vurdering .....	83	14.1.1	Gjeldende rett .....	103
12.3	Opplysningsplikt .....	84	14.1.2	EØS-rett .....	103
			14.1.3	Utvalgets vurderinger .....	103

14.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	103	16.3.6	Sammenstilling og stenging .....	124
14.1.5	Departementets vurdering .....	103	16.3.7	Oppbevaring av dokumentasjonen	124
14.2	EU-vedtak om bruk av inter- nasjonale revisjonsstandarder .....	104	16.3.8	Mindretallsforslag .....	125
14.2.1	Gjeldende rett .....	104	16.4	Høringsinstansenes merknader ...	126
14.2.2	EØS-rett .....	104	16.5	Departementets vurdering .....	127
14.2.3	Utvalgets vurdering .....	104	16.5.1	Begrepsbruk og overskrift til § 9-9 – «oppdragsdokumentasjon» .....	127
14.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	104	16.5.2	Formål, innhold og omfang .....	127
14.2.5	Departementets vurdering .....	104	16.5.3	Bruk av eksterne eksperter .....	128
14.3	Forholdsmessig bruk av revisjons- standarder for små foretak .....	104	16.5.4	Andre tjenester enn lovfestet revisjon .....	128
14.3.1	EØS-rett .....	104	16.5.5	Sammenstilling og stenging .....	129
14.3.2	Utvalgets vurderinger .....	105	16.5.6	Oppbevaringstid .....	129
14.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	105	16.5.7	Oppbevaringssted og oppbevaringsmåte .....	129
14.3.4	Departementets vurdering .....	105	16.5.8	Dokumentasjon av interne rutiner og retningslinjer .....	130
<b>15</b>	<b>Revisors rapportering</b> .....	<b>106</b>	16.5.9	Forskriftshjemmel .....	130
15.1	Revisjonsberetningen .....	106	<b>17</b>	<b>Aksept- og fortsettelses- vurderingen, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag</b> .....	<b>131</b>
15.1.1	Gjeldende rett .....	106	17.1	Aksept- og fortsettelses- vurderingen .....	131
15.1.2	EØS-rett .....	107	17.1.1	Gjeldende rett .....	131
15.1.3	Utvalgets vurderinger .....	108	17.1.2	EØS-rett .....	131
15.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	112	17.1.3	Utvalgets vurderinger .....	131
15.1.5	Departementets vurdering .....	113	17.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	133
15.2	Kommunikasjon med styret og ledelsen .....	116	17.1.5	Departementets vurdering .....	133
15.2.1	Gjeldende rett .....	116	17.2	Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdrag .....	134
15.2.2	EØS-rett .....	116	17.2.1	Gjeldende rett .....	134
15.2.3	Utvalgets vurderinger .....	116	17.2.2	EØS-rett .....	134
15.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	117	17.2.3	Utvalgets vurdering .....	135
15.2.5	Departementets vurdering .....	118	17.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	135
15.3	Årlig møte med revisor .....	119	17.2.5	Departementets vurdering .....	136
15.3.1	Gjeldende rett .....	119	17.3	Revisjonsoppdragets varighet og opphør. Kontraksrettslige forhold .....	136
15.3.2	EØS-rett .....	119	17.3.1	Gjeldende rett .....	136
15.3.3	Utvalgets vurdering .....	119	17.3.2	EØS-rett .....	137
15.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	119	17.3.3	Utvalgets vurdering .....	137
15.3.5	Departementets vurdering .....	119	17.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	138
15.4	Rapportering til skattemyndig- hetene om skattemeldingen .....	120	17.3.5	Departementets vurdering .....	138
15.4.1	Gjeldende rett .....	120	17.4	Overføring av revisjonsoppdrag ...	138
15.4.2	EØS-rett .....	120	17.4.1	Gjeldende rett .....	138
15.4.3	Utvalgets vurderinger .....	121	17.4.2	EØS-rett .....	139
15.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	121	17.4.3	Utvalgets vurdering .....	139
15.4.5	Departementets vurdering .....	121	17.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	139
<b>16</b>	<b>Dokumentasjon av revisjons- oppdrag</b> .....	<b>122</b>	17.4.5	Departementets vurdering .....	139
16.1	Gjeldende rett .....	122	<b>18</b>	<b>Revisors plikter ved revisorbekreftelser</b> .....	<b>141</b>
16.2	EØS-rett .....	122			
16.3	Utvalgets vurdering .....	122			
16.3.1	Begrepsbruk .....	122			
16.3.2	Formål .....	123			
16.3.3	Innhold og omfang .....	123			
16.3.4	Bruk av eksterne eksperter .....	123			
16.3.5	Andre tjenester enn lovfestet revisjon .....	124			



18.1	Krav til utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser .....	141	20.1.3	Utvalgets vurdering .....	158
18.1.1	Gjeldende rett .....	141	20.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	159
18.1.2	EØS-rett .....	141	20.1.5	Departementets vurdering .....	159
18.1.3	Utvalgets vurderinger .....	141	20.2	Kvalitetskontroll .....	160
18.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	142	20.2.1	Gjeldende rett .....	160
18.1.5	Departementets vurdering .....	142	20.2.2	EØS-rett .....	161
18.2	Uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser .....	144	20.2.3	Utvalgets vurdering .....	162
18.2.1	Gjeldende rett .....	144	20.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	163
18.2.2	EØS-rett .....	144	20.2.5	Departementets vurdering .....	163
18.2.3	Utvalgets vurdering .....	144	20.3	Varslere .....	164
18.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	144	20.3.1	Gjeldende rett .....	164
18.2.5	Departementets vurdering .....	144	20.3.2	EØS-rett .....	164
18.3	Dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser ...	145	20.3.3	Utvalgets vurdering .....	164
18.3.1	Gjeldende rett .....	145	20.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	165
18.3.2	EØS-rett .....	145	20.3.5	Departementets vurdering .....	165
18.3.3	Utvalgets vurdering .....	145	20.4	Tilsyn med revisorer og revisjons-	
18.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	145		selskaper fra EØS-land .....	165
18.3.5	Departementets vurdering .....	145	20.4.1	Gjeldende rett .....	165
<b>19</b>	<b>Revisors erstatningsansvar</b> .....	146	20.4.2	EØS-rett .....	166
19.1	Erstatningsregel .....	146	20.4.3	Utvalgets vurderinger .....	166
19.1.1	Gjeldende rett og underutvalget om revisors erstatningsansvar .....	146	20.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	166
19.1.2	Underutvalgets vurdering av erstatningsspørsmålet .....	146	20.4.5	Departementets vurdering .....	166
19.1.3	Utvalgets vurdering av erstatningsspørsmålet .....	149	20.5	Tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge .....	166
19.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	150	20.5.1	Gjeldende rett .....	166
19.1.5	Departementets vurdering .....	150	20.5.2	EØS-rett .....	167
19.2	Sikkerhetsstillelse og ansvarsforsikring .....	151	20.5.3	Utvalgets vurderinger .....	167
19.2.1	Gjeldende rett .....	151	20.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	168
19.2.2	EØS-rett .....	151	20.5.5	Departementets vurdering .....	168
19.2.3	Underutvalgets vurdering .....	152	20.6	Tilsyn med foretak av allmenn interesse .....	169
19.2.4	Utvalgets vurdering .....	152	20.6.1	Gjeldende rett .....	169
19.2.5	Høringsinstansenes merknader ...	152	20.6.2	EØS-rett .....	170
19.2.6	Departementets vurdering .....	153	20.6.3	Utvalgets vurderinger .....	170
19.3	Krav om rapportering av ledelsens ansvarsforsikring i foretakets årsberetning .....	153	20.6.4	Høringsinstansenes merknader ...	172
19.3.1	Gjeldende rett .....	153	20.6.5	Departementets vurdering .....	172
19.3.2	EØS-rett .....	154	20.7	Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner i og utenfor EØS .....	173
19.3.3	Underutvalgets vurdering .....	154	20.7.1	Gjeldende rett .....	173
19.3.4	Utvalgets vurdering .....	154	20.7.2	EØS-rett .....	174
19.3.5	Høringsinstansenes merknader ...	154	20.7.3	Utvalgets vurderinger .....	176
19.3.6	Departementets vurdering .....	154	20.7.4	Høringsinstansenes merknader ...	176
<b>20</b>	<b>Tilsyn</b> .....	155	20.7.5	Departementets vurdering .....	176
20.1	Offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper .....	155	<b>21</b>	<b>Reaksjoner</b> .....	178
20.1.1	Gjeldende rett .....	155	21.1	Tilbakekall, suspensjon og andre tilsynsmessige tiltak .....	178
20.1.2	EØS-rett .....	156	21.1.1	Gjeldende rett .....	178
			21.1.2	EØS-rett .....	178
			21.1.3	Utvalgets vurderinger .....	179
			21.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	180
			21.1.5	Departementets vurdering .....	180

21.2	Overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning .....	181	22.4.2	EØS-rett .....	204
21.2.1	Gjeldende rett .....	181	22.4.3	Utvalgets vurderinger .....	205
21.2.2	EØS-rett .....	181	22.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	206
21.2.3	Utvalgets vurderinger .....	181	22.4.5	Departementets vurdering .....	207
21.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	183	22.5	Oppbevaringstid .....	209
21.2.5	Departementets vurdering .....	183	22.5.1	Gjeldende rett .....	209
21.3	Tiltak og sanksjoner mot foretak av allmenn interesse .....	187	22.5.2	EØS-rett .....	210
21.3.1	Gjeldende rett .....	187	22.5.3	Utvalgets vurdering .....	210
21.3.2	EØS-rett .....	187	22.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	211
21.3.3	Utvalgets vurderinger .....	188	22.5.5	Departementets vurdering .....	211
21.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	188	<b>23</b>	<b>Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for det reviderte foretaket</b> .....	212
21.3.5	Departementets vurdering .....	188	23.1	Valg av revisor .....	212
21.4	Klagebehandling .....	190	23.1.1	Gjeldende rett .....	212
21.4.1	Gjeldende rett .....	190	23.1.2	EØS-rett .....	212
21.4.2	EØS-rett .....	190	23.1.3	Utvalgets vurderinger .....	212
21.4.3	Utvalgets vurderinger .....	190	23.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	213
21.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	190	23.1.5	Departementets vurdering .....	213
21.4.5	Departementets vurdering .....	191	23.2	Revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon .....	213
21.5	Straff .....	192	23.2.1	Gjeldende rett .....	213
21.5.1	Gjeldende rett .....	192	23.2.2	EØS-rett .....	213
21.5.2	EØS-rett .....	192	23.2.3	Utvalgets vurderinger .....	213
21.5.3	Utvalgets vurderinger .....	192	23.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	214
21.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	194	23.2.5	Departementets vurdering .....	214
21.5.5	Departementets vurdering .....	195	23.3	Bytte av ansvarlig revisor – partnerrotasjon .....	215
<b>22</b>	<b>Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for revisor</b> .....	199	23.3.1	Gjeldende rett .....	215
22.1	Gjennomføring av revisjonsforordningen i norsk rett .....	199	23.3.2	EØS-rett .....	215
22.1.1	Gjeldende rett .....	199	23.3.3	Utvalgets vurderinger .....	215
22.1.2	EØS-rett .....	199	23.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	215
22.1.3	Utvalgets vurderinger .....	199	23.3.5	Departementets vurdering .....	215
22.1.4	Høringsinstansenes merknader ...	199	23.4	Nye direktivregler om revisjonsutvalget .....	215
22.1.5	Departementets vurdering .....	199	23.4.1	Gjeldende rett .....	215
22.2	Definisjon av foretak av allmenn interesse .....	200	23.4.2	EØS-rett .....	216
22.2.1	Gjeldende rett .....	200	23.4.3	Utvalgets vurderinger .....	216
22.2.2	EØS-rett .....	200	23.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	217
22.2.3	Utvalgets vurdering .....	200	23.4.5	Departementets vurdering .....	217
22.2.4	Høringsinstansenes merknader ...	201	23.5	Andre foretak av allmenn interesse, herunder utenlandske ...	217
22.2.5	Departementets vurdering .....	201	23.5.1	Gjeldende rett .....	217
22.3	Maksimal andel av honoraret fra andre tjenester enn revisjon .....	202	23.5.2	EØS-rett .....	217
22.3.1	Gjeldende rett .....	202	23.5.3	Utvalgets vurderinger .....	217
22.3.2	EØS-rett .....	202	23.5.4	Høringsinstansenes merknader ...	218
22.3.3	Utvalgets vurdering .....	202	23.5.5	Departementets vurdering .....	218
22.3.4	Høringsinstansenes merknader ...	203	23.6	Ikrafttredelsen av revisjonsforordningen i Norge .....	218
22.3.5	Departementets vurdering .....	203	23.6.1	EØS-rett .....	218
22.4	Forbud mot å utføre visse tjenester .....	203	23.6.2	Utvalgets vurdering .....	218
22.4.1	Gjeldende rett .....	203	23.6.3	Høringsinstansenes merknader ...	219
			23.6.4	Departementets vurdering .....	219

<b>24</b>	<b>EØS-komiteens beslutning med tilpasninger</b> .....	221	27.2.9	Til endringene i bokføringsloven .....	237
24.1	Vurdering .....	221	27.2.10	Til endringene i lov om Folketrygdfondet .....	237
24.2	Omtale av EØS-komiteens beslutninger .....	221	27.2.11	Til endringene i verdipapirhandeloven .....	237
24.3	Konklusjon .....	221	27.2.12	Til endringene i samvirkelova .....	238
<b>25</b>	<b>Forslag om å avvikle varaordningen for styret i Folketrygdfondet</b> .....	222	27.2.13	Til endringene i finansforetaksloven .....	238
25.1	Innledning, bakgrunn og gjeldende rett .....	222	27.2.14	Til endringene i sentralbankloven	239
25.2	Om forslaget .....	222		<b>A Forslag til lov om revisjon og revisorer (revisorloven)</b> .....	241
<b>26</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser</b> .....	224		<b>B Forslag til lov om endringer i lov om Folketrygdfondet (avvikling av varaordningen mv.)</b> .....	259
26.1	Samlede konsekvenser .....	224		<b>C Forslag til vedtak om samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014</b> .....	260
26.2	Konsekvenser av de enkelte forslagene .....	224		<b>Vedlegg</b>	
26.2.1	Utdanning .....	224	1	Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap .....	261
26.2.2	Etterutdanning .....	224	2	Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF .....	287
26.2.3	Intern organisering, kvalitetsstyring og risikostyring .....	225	3	EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett) og protokoll 37 om listen omhandlet i artikkel 101 .....	316
26.2.4	Nye regler om revisors uavhengighet .....	225			
26.2.5	Dokumentasjonskrav .....	225			
26.2.6	Opphevelse av lovkrav om sikkerhetsstillelse .....	225			
26.2.7	Revisjonsplikt .....	225			
26.2.8	Tilsyn og håndheving .....	225			
26.2.9	Konsekvenser av revisjonsforordningen .....	226			
<b>27</b>	<b>Merknader</b> .....	227			
27.1	Merknader til bestemmelsene i ny revisorlov .....	227			
27.2	Merknader til bestemmelser i andre lover .....	236			
27.2.1	Til endringene i finanstillsynsloven	236			
27.2.2	Til endringene i foretaksregisterloven .....	236			
27.2.3	Til endringene i selskapsloven .....	236			
27.2.4	Til endringene i statsforetaksloven	236			
27.2.5	Til endringene i aksjeloven .....	236			
27.2.6	Til endringene i allmennaksjeloven	237			
27.2.7	Til endringene i regnskapsloven ...	237			
27.2.8	Til endringene i stiftelsesloven .....	237			





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 37 LS

(2019–2020)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

## Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

*Tilråding fra Finansdepartementet 13. desember 2019,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Solberg)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

#### 1.1 Tillit til finansiell informasjon og europeisk revisjonsregulering

---

Finansdepartementet fremmer i denne proposisjonen forslag til ny lov om revisjon og revisorer (revisorloven). Lovforslaget vil erstatte den gjeldende revisorloven, lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer.

For øvrig gjelder proposisjonen forslag om avvikling av varaordningen for styret i Folketrygdfondet. Med lovforslaget rettes det også opp noen inkurier i finanstilsynsloven og sentralbankloven.

Formålet med lovforslaget er å bidra til å sikre tillit til regnskapsinformasjon og revisors uavhengighet og faglige kompetanse ved kontroll

av slik informasjon. Loven gjennomfører også Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU, revisjonsdirektivet, som endrer Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF, samt Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Lovforslaget bygger på det lovutkastet Revisor- og regnskapsførerlovutvalget har foreslått i NOU 2017: 15 *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*.

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Revisjon skal bidra til at foretakenes finansi-

elle rapportering oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utføre en uholdt og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Revisor har også en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, gir samfunnsmessige gevinster i form av mer effektiv ressursallokering, reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår.

EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 innlemmer revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i EØS-avtalen. Gjennomføring av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen forutsatte på tidspunktet for EØS-komiteens beslutning lovendring. Norge deltok i beslutningen med forbehold om Stortingets samtykke, jf. Grunnloven § 26 annet ledd.

Det bes på denne bakgrunn om Stortingets samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018.

## 1.2 Hovedpunkter i proposisjonen

### 1.2.1 Revisors kompetanse og skikkethet

Departementet foreslår at ordningen med registrert revisor faller bort, slik at det kun er statsautoriserte revisorer som er godkjente revisorer i Norge. Departementet foreslår at det skal kreves mastergrad i regnskap og revisjon for å få godkjenning som statsautorisert revisor. Revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av regnskap, tilsier at det stilles høye kompetansekrav for å bli statsautorisert revisor. Revisor må ha et solid teoretisk grunnlag for å kunne oppfylle de forventningene samfunnet har til revisor. Revisor møter i økende grad et spesialisert og sammensatt næringsliv. Departementet mener derfor at det nå er ønskelig å kreve mastergrad for å kunne få godkjenning som revisor, og at en bachelorgrad derfor ikke lenger bør være tilstrekkelig.

Departementet foreslår videre at kravene til revisors etterutdanning skal styrkes. Det generelle kravet til antall timer økes fra 105 til 120 timer. Samtidig foreslås det å akseptere mer fleksible gjennomføringsformer for deler av timene, slik at det i større grad overlates til den enkelte revisor å vurdere hvilke behov den enkelte har.

Forslaget innebærer også at vilkårene om skikkethet for å få godkjenning som statsautorisert revisor styrkes. Departementet foreslår blant

annet å klargjøre at godkjenning ikke skal gis til personer som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

### 1.2.2 Endringer i revisors titler

Departementet foreslår at bare tittelen statsautorisert revisor skal brukes i den nye revisorloven. Departementet foreslår at de som i dag har tittelen registrert revisor får tittelen statsautorisert revisor fra lovens ikrafttredelse. Dette har sammenheng med forslaget om nye utdanningskrav og innebærer at godkjenningsformen registrert revisor, som krever bachelorgrad i revisjon, faller bort.

Etter gjeldende revisorlov er alle som er godkjent revisor registrert i Revisorregisteret og har kunnet benytte tittelen «registrert revisor» eller «statsautorisert revisor». Det er imidlertid bare de revisorene som oppfyller kravene til å være «ansvarlig revisor» som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag og andre oppdrag som er regulert av revisorloven. De som er ansvarlige revisorer må blant annet gjennomføre lovfastsatt etterutdanning og stille sikkerhet for sitt ansvar, jf. revisorloven § 3-7. Før de som ikke er oppført som ansvarlig revisor etter § 3-7 kan påta seg revisjonsoppdrag, må de dokumentere overfor Finanstilsynet at de oppfyller etterutdanningskravene.

### 1.2.3 Uavhengighet

For at allmennheten skal ha tillit til det arbeidet revisor har utført, er det avgjørende at revisor er objektiv. Lovregler om uavhengighet skal sikre denne objektiviteten og tilliten. For å unngå at revisjonskundene ikke kan gjøre seg nytte av revisors kompetanse og kjennskap til den konkrete virksomheten, bør ikke reglene om uavhengighet være strengere enn det som er nødvendig for å sikre at revisor er uavhengig. At revisor er og oppfattes som uavhengig er avgjørende for å kunne fylle rollen som allmennhetens tillitsperson.

Det nye revisjonsdirektivet innebærer et utfyllende sett av uavhengighetsregler, og departementet mener at disse i det vesentligste bør gjennomføres uten særnorske tillegg.

Revisjonsforordningen har ytterligere regler om revisors uavhengighet. Forordningen fastsetter at selskaper som reviderer foretak av allmenn interesse, som hovedregel ikke kan ha oppdraget i mer enn ti år. Forordningen åpner på dette punktet for nasjonale tilpasninger. Perioden kan forlenges hvis revisor blir gjenoppnevnt etter utløpet av de ti årene etter en anbudsprosess. Gjenoppnevning

kan ikke skje for mer enn ti nye år. Departementet mener at denne nasjonale valgmuligheten bør benyttes. Departementet mener at dette er en forsvarlig løsning, og at man derfor bør la hensynet til foretakenes frie revisorvalg være avgjørende.

Revisjonsforordningen forbyr videre revisor for foretak av allmenn interesse å yte visse tjenester til revisjonskunden, for eksempel kan regnskapsføring og juridiske tjenester ikke ytes. Forordningen åpner for enkelte nasjonale unntak. Departementet foreslår at disse anvendes, med unntak av skatterådgivning og verdsettelsjetjenester. Departementet mener at disse formene for rådgivning innebærer en så stor trussel mot revisors uavhengighet at det ikke er forsvarlig å tillate dem.

#### **1.2.4 Revisjonsutførelsen – god revisjonsskikk og profesjonell skepsis**

Departementet foreslår å videreføre det sentrale prinsippet om at revisor skal utføre lovfestet revisjon i tråd med god revisjonsskikk. Kravet innebærer en videreføring av gjeldende rett, og god revisjonsskikk vil fortsatt bygge på anerkjente internasjonale revisjonsstandarder. Det er snakk om en rettslig standard som utvikler seg over tid i tråd med beste praksis i bransjen. Kravet vil supplere revisorlovens krav til utførelse av revisjonen.

Videre foreslås det at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i regnskapene som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Profesjonell skepsis er helt nødvendig for at revisor skal kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson. Departementet mener derfor det er viktig at loven presiserer dette.

Lovforslaget presiserer også en rekke andre plikter som revisor har i forbindelse med utførelsen av lovfestet revisjon. Revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, dens interne kontroll og andre forhold som kan være av betydning for virksomheten. Revisor skal vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Revisor skal videre vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

#### **1.2.5 Revisors kommunikasjon**

Revisors kommunikasjon med brukerne av regnskapet går som hovedregel gjennom revisjonsberetningen. Etter lovforslaget skal revisjonsberetningen vise resultatet av den lovfestede revisjonen. I revisjonsberetningen skal revisor beskrive

hva revisjonen har omfattet, og uttale seg om regnskapet etter revisors mening gir et rettvisende bilde, og om regnskapet oppfyller gjeldende lovkrav.

Revisjonsforordningen krever videre at revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse blant annet skal beskrive de vesentligste risikoer for vesentlig feilinformasjon, oppsummere hvordan risikoene er fulgt opp, og redegjøre for forhold ved foretaket som har stått sentralt i revisjonen.

En viktig del av arbeidet til revisor er kontakten med det reviderte foretaket. Revisor må under sin revisjon ha kontakt med den revidertes administrasjon, inkludert daglig leder og lederen for økonomifunksjonen, for å skaffe seg et grunnlag for å konkludere i revisjonsberetningen. Revisor skal følge opp forhold som revisor mener ikke er i tråd med gjeldende lovkrav, og revisor har dermed en viktig avdekkende og forebyggende rolle med tanke på feil i regnskapet. Der den reviderte etter revisors vurdering ikke følger opp påpekte forhold på en tilfredsstillende måte, er det nødvendig at revisor følger videre opp med formell skriftlig rapportering til foretakets ledelse, normalt styret. Departementet foreslår at det gjeldende lovkravet om at revisor i slike tilfeller skal sende nummererte brev til den revidertes styre, videreføres.

#### **1.2.6 Plikter for det reviderte foretaket**

Revisjonsplikt innebærer en plikt til å se til at årsregnskapet blir revidert av en statsautorisert revisor eller et godkjent revisjonsselskap. Grensene for revisjonsplikt for aksjeselskaper berøres ikke av dette forslaget. Departementet foreslår at reglene om revisjonsplikt forenkles slik at grensene for revisjonsplikt for andre foretaksformer samordnes med de som gjelder for aksjeselskap. Departementet foreslår videre at alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet skal være revisjonspliktige.

Gjeldende lovs bestemmelse om at styret hvert år skal avholde et møte med revisor uten at daglig leder er til stede, foreslås videreført, men flyttes til aksjeloven. Annen selskapslovgivning skal vise til aksjeloven på dette punktet. Departementet går inn for å utvide formålet med møtet noe. Styret og revisor skal drøfte sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om.

Revisjonsdirektivet fra 2006 oppstilte krav om at foretak av allmenn interesse som hovedregel skal ha revisjonsutvalg. I gjeldende revisorlov er ikke revisjonsutvalget et eget selskapsorgan, men et arbeidsutvalg for styret. Denne løsningen har-

monerer best med den alminnelige selskapsretten og foreslås videreført. Det samme gjelder bestemmelser om at det samlede styre kan ivareta revisjonsutvalgets oppgaver i nærmere angitte foretak. Endringene i revisjonsdirektivet og forordningen oppstiller klare krav til revisjonsutvalgets kontakt med valgt revisor og til revisjonsutvalgets oppgaver for øvrig. Blant annet skal revisjonsutvalget ha en sentral rolle i forberedelsen til valg av revisor.

### 1.2.7 Tilsyn

Et uavhengig og faglig kompetent tilsyn er sentralt for å sikre etterlevelse av pliktene i revisorloven. Finanstilsynet skal godkjenne, føre tilsyn med og treffe vedtak om reaksjoner overfor både revisorer og revisjonsselskaper. Både revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen legger opp til at tilsynsmyndigheten skal ha vidtgående hjemler med tanke på å innhente informasjon og til å treffe vedtak overfor den enkelte revisor eller revisjonsselskap. Finanstilsynets adgang til å hente inn informasjon fra revisorer og revisjonsselskap følger hovedsakelig av finanstilsynsloven, mens det i forslaget er lagt opp til nye reaksjonsmuligheter for Finanstilsynet.

Videre stiller både revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen krav om at revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt periodisk kvalitetskontroll. Lovforslaget gir grunnlag for å videreføre at Den norske Revisorforening fører kvalitetskontroll på vegne av Finanstilsynet med revisorer som ikke reviderer foretak av allmenn interesse minst hvert sjetten år. Kvalitetskontroll med revisorer for foretak av allmenn interesse kan bare utføres av Finanstilsynet og skal skje minst hvert tredje år. Annet tilsynsarbeid enn periodisk kvalitetskontroll, gjennomføres av Finanstilsynet uavhengig av om revisor reviderer foretak av allmenn interesse. Revisjonsforordningen fastsetter nærmere plikter for foretak av allmenn interesse og oppstiller krav om offentlig tilsyn med at disse pliktene etterlevelsens av disse. Det skal blant annet kunne gis pålegg om retting. Det foreslås at tilsynsoppgavene legges til Finanstilsynet, og at gjennomføringen skjer ved endringer i finanstilsynsloven og verdipapirhandelloven.

### 1.2.8 Reaksjoner

Dersom revisor eller et revisjonsselskap overtrer bestemmelser i revisorloven eller relevante bestemmelser i annen lovgivning, kan revisor bli møtt med ulike former for reaksjoner.

Lovforslaget innebærer i hovedsak en videreføring av gjeldende rett om revisors erstatningsansvar. Revisor eller et revisjonsselskap kan bli erstatningsansvarlig hvis en regnskapsbruker lider tap som en følge av forsettlig eller uaktsomme brudd på lov- eller ulovfestet rett. Lovforslaget innebærer likevel en endring ved at domstolene kan legge vekt på ansvarsfordelingen mellom revisor og den reviderte hvis det i unntakstilfeller blir aktuelt å lempe ansvaret.

Når det gjelder reaksjoner fra det offentlige, vil tilbakekall av revisors godkjenning fortsatt være en sentral reaksjon ved brudd på revisors plikter. Vedtak om tilbakekall kan rettes både mot revisorer og revisjonsselskaper. Etter lovforslaget kan Finanstilsynet kalle tilbake en godkjenning hvis en revisor må anses uskikket som følge av brudd på lov eller forskrift som er grov eller ved flere overtredelser som til sammen er grove, eller hvis revisor blir illikvid eller andre vilkår for godkjenning ikke lenger er til stede. Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet. Departementet mener at Finanstilsynet også bør ha hjemmel til å kunne suspendere godkjenningen til et revisjonsselskap.

Endringsdirektivet og revisjonsforordningen innebærer at det stilles nye krav om å innføre effektive reaksjonsmuligheter mot revisor. Som eksempel er det nevnt overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger. Lovforslaget innebærer at Finanstilsynet gis adgang til å ilegge disse nye reaksjonsformene. Formålet er at Finanstilsynet skal ha større fleksibilitet ved valget av reaksjonsform, for dermed å kunne ilegge en hensiktsmessig reaksjon på bruddet. Overtredelsesgebyr skal etter forslaget kunne ilegges overfor både revisjonsforetak og revisor personlig. Ledelseskarantene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger vil rette seg mot en revisor personlig. Ledelseskarantene og forbudet mot å kunne undertegne revisjonsberetninger skal kunne ilegges for inntil tre år.

Departementet foreslår også lovbestemmelser om at også foretak av allmenn interesse skal kunne ilegges overtredelsesgebyr.

Departementet foreslår videre enkelte endringer i revisorlovens straffebestemmelse. Anvendelsesområdet for straffebestemmelsen strammes inn noe slik at det kun er brudd på de mest sentrale bestemmelsene i revisorloven som kan gi grunnlag for straff. Forslaget innebærer i hovedsak en videreføring av gjeldende rett.



## 2 Bakgrunn og høring

### 2.1 Endring av revisjonsdirektivet og ny revisjonsforordning

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU, Revisjonsdirektivet, som endrer Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, revisjonsforordningen, ble vedtatt av Europaparlamentet og Rådet 16. april 2014. De to rettsaktene utgjør EUs revisjonspakke «EU-reform av revisjonsmarkedet».

Det overordnede formålet med EUs regulering av revisjon og revisorer er å bidra til kvalitet i den finansielle rapporteringen og et indre marked for revisjonstjenester i EØS.

Direktiv 2014/56/EU er et endringsdirektiv av direktiv 2006/43/EF. Dette bygger igjen på åttende selskapsdirektiv fra 1984 (direktiv 84/253/EØF). Direktivene har etablert harmoniserte krav i EU til revisors kvalifikasjoner og uavhengighet. Forordning (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse avløser revisjonsdirektivets regler om revisjon av slike foretak. Revisjonspakken er en oppfølging av EUs arbeid med revisjon etter finanskrisen i 2008. Arbeidet bygger blant annet på utredningen «Audit Policy: Lessons from the Crisis» fra 2010 om revisjonstjenester i Europa. Kommisjonen fremhever seks hovedformål med reformen:

- Klargjøring og presisering av revisors rolle
- Styrking av revisors uavhengighet og profesjonelle skepsis
- Å gjøre toppsjiktet av revisjonsmarkedet mer dynamisk
- Å forbedre tilsynet med revisorer
- Å legge til rette for grensekryssende tjenesteyting innenfor revisjon av finansielle rapporter
- Å redusere unødvendige byrder for små og mellomstore bedrifter

Revisjonspakken innebærer at revisjonsdirektivet fra 2006 (2006/43/EF) endres på en rekke punkter. Etter direktivets artikkel 52 kan Norge fastsette strengere regler enn det som følger av direktivet. Endringene har til formål å bidra til finansiell

stabilitet ved å øke tilliten til selskapers finansielle rapportering, eksempelvis selskapets regnskap. I kjølvannet av finanskrisen i 2008 fremhevet EU forbedret revisjon som et viktig virkemiddel for å reetablere tilliten i finansmarkedene. Et sentralt virkemiddel i direktivet er å øke kravene til harmonisering av EU-retten i reguleringen av revisorene. Direktivet bygger hovedsakelig på de hovedprinsippene som følger av revisjonsdirektivet fra 2006.

I revisjonsdirektivet av 2014 er det i en endring av artikkel 21 lagt til et mer presist krav om profesjonell skepsis som en del av revisjonen. I endringen i bokstav b fremgår det at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis når revisor gjennomgår ledelsens beregning av virkelige verdier, verdifall på eiendeler, avsetninger og framtidige kontantstrømmer som er relevante for foretakets evne til fortsatt drift. Videre er profesjonell skepsis betegnet som grunnleggende innstilling som innebærer å stille kritiske spørsmål, være oppmerksom på forhold som kan tyde på feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og vurdere revisjonsbevis på en kritisk måte.

Videre er det i endringsdirektivet inntatt mer detaljerte bestemmelser om revisors uavhengighet. I et nytt avsnitt nr. 4 i artikkel 22 om uavhengighet er det blant annet inntatt en bestemmelse om eierskap i finansielle instrumenter av revisor i det reviderte foretaket. I et nytt avsnitt nr. 5 er det tatt inn et forbud mot gaver til revisor fra det reviderte foretaket. Det er videre i et nytt avsnitt nr. 6 tatt inn regler om uavhengighet og sammenslåing av revisjonsselskaper. I en ny artikkel 22a er det inntatt regler om ansettelse av revisorer i reviderte foretak. Artikkel 22b inneholder nye regler om forberedelse av revisjonsoppdraget og vurderingen av uavhengighet.

Revisjonsdirektivet av 2014 inneholder krav til organiseringen og kvalitetsstyringen i revisjonsselskaper, artikkel 24a og 24b. Det er innført mer detaljerte bestemmelser om revisjonsberetningen i artikkel 28. Formålet er å sikre at medlemslandene har regler som gjør denne mer informativ for brukerne av beretningen. Tilsynsmyndigheten er styrket ved at det er innført nye sanksjons-

muligheter. I artikkel 30a i endringsdirektivet er det fremhevet hvilke sanksjonsmuligheter tilsynsmyndigheten skal ha adgang til å ha. Disse skal være tilgjengelig for tilsynsmyndigheten så fremt medlemslandet ikke har strafferettslige regler som gjelder for samme område, jf. artikkel 30 nr. 2 annet avsnitt.

Tidligere inneholdt revisjonsdirektivet bestemmelser rettet mot «foretak av allmenn interesse». Foretak av allmenn interesse er foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på regulert marked i et EØS-land, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. Nå er pliktene for slike foretak regulert i forordningen. Forordningsteksten må vedtas ordrett, uten nasjonale tilpasninger.

Forordningen innebærer at det stilles strengere og mer detaljerte krav til revisjonen av foretak av allmenn interesse. Dette har sin bakgrunn i disse foretakenes sentrale posisjon i det finansielle systemet. Det stilles blant annet mer detaljerte krav til revisjonsberetningen. Det innføres plikt for foretakene til å bytte revisjonsselskap etter et visst antall år, se forordningen artikkel 17.

I artikkel 16 i forordningen er det inntatt mer detaljerte regler om hvordan om hvordan foretak av allmenn interesse skal forberede og velge oppdragsansvarlig revisor. Etter artikkelen har revisjonsutvalget en helt sentral rolle i å forberede valget av revisor. Revisjonsutvalget skal etter artikkel 17 annet avsnitt lage en anbefaling til det ledende organet i det reviderte foretaket, hvor det blant annet skal begrunne sin anbefaling og legge ved to egnede alternativer som foretakets revisor. Foretaket skal følge anbudsprosessen i artikkel 17 tredje avsnitt ved valg av revisor.

Forordningen innebærer også et forbud for valgt revisor å tilby nærmere angitte tjenester i tillegg til revisjon til foretak av allmenn interesse. Artikkel 5 nr. 1 første avsnitt angir hvilken tidsperiode forbudet gjelder for. Nr. 1 annet avsnitt angir nærmere hvilke tjenester utenom revisjon som i utgangspunktet er forbudt å yte av revisor til en revisjonsklient. Dette gjelder blant annet nærmere angitte skattetjenester, tjenester som innebærer deltakelse i det reviderte foretakets ledelse eller beslutningstaking, bokføring og utarbeiding av regnskapsmessige spesifikasjoner og regnskaper, lønnstjenester, nærmere angitt internkontrolltjenester, verdsettingstjenester og juridiske tjenester.

Etter artikkel 5 nr. 2 kan medlemsstatene forby andre tjenester enn dem som er oppført i nr. 1 om medlemsstaten anser at disse tjenestene utgjør en trussel mot revisors uavhengighet.

Etter artikkel 5 nr. 3 kan medlemsstatene likevel tillate at revisor utfører tjenester knyttet til utfylling av skatteskjemaer, identifisering av offentlige tilskudd og skatteinsentiver, bistand med skatteinspeksjoner, beregning av direkte og indirekte skatt samt utsatt skatt, yting av skatterådgivning og verdsetting. Slike tjenester kan i så fall kun gis om enkelte nærmere vilkår er oppfylt.

Videre setter artikkel 4 begrensninger i forholdet mellom revisjonstjenester og tilleggstjenester knyttet til størrelsen av vederlaget som betales til revisor. Etter artikkel 4 nr. 2 kan ikke det totale vederlaget for tilleggstjenester utgjøre mer enn 70 % av gjennomsnittet av vederlaget for lovfestet revisjon i løpet av de tre siste årene. Hvis revisjonsforetaket mottar mer enn 15 % av sitt totale vederlag fra ett foretak av allmenn interesse skal det gjøre revisjonsutvalget i det reviderte foretaket oppmerksom på dette, og i tillegg diskutere trusler mot revisors uavhengighet og tiltak satt i verk for å sikre uavhengigheten.

## 2.2 Revisor- og regnskapsførerlovutvalget

Ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015 ble Revisor- og regnskapsførerlovutvalget oppnevnt. Utvalget ble gitt følgende mandat:

### «I. Bakgrunn

Europaparlamentet og Rådet vedtok i direktiv 2014/56/EU endringer i gjeldende revisjonsdirektiv (2006/43/EF). I tillegg vedtok Europaparlamentet og Rådet i forordning 537/2014 særlige krav til lovpålagt revisjonen for foretak av allmenn interesse, samt revisorer og revisjonsselskap for slike foretak. EØS-regler som svarer til gjeldende revisjonsdirektiv, er gjennomført i lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven).

Hovedformålet med endringene i revisjonsdirektivet og ny forordning om særlige krav til lovpålagt revisjon for foretak av allmenn interesse er å styrke revisjonskvaliteten, styrke konkurransen mellom revisjonsselskapene, sette klarere og strengere krav til revisors uavhengighet, styrke tilsynet med revisorene og revisjonsselskapene, sikre at revisjonstjenester i større utstrekning kan ytes over landegrensene i EU, samt å redusere byrdene for små og mellomstore foretak.

De vedtatte EU-rettsaktene er EØS-relevante og forventes innlemmet i EØS-avtalen. Forventede EØS-regler som svarer til EU-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

regelverket, vil kreve endringer i det norske regelverket for revisjon og revisorer. I tillegg er det behov for en større og mer helhetlig gjennomgang av revisor- og revisjonslovgivningen, utover det som kreves for gjennomføring av de forventede EØS-reglene.

Sett i lys av utviklingen i profesjonstjenestene på revisor- og regnskapsførerområdet siden ikrafttreddelsen av hhv. revisorloven og lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), er det grunn til foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, samt en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere behov for endringer i lys av utviklingen siden regnskapsførerloven av 1993.

## II. Utredningsoppgaver

Utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket og utrede og komme med forslag til ny lov om revisjon- og revisorer, samt forslag til regelverksendringer i andre berørte lover og/eller forskrifter der dette er nødvendig som følge av mandatet.

Utvalget skal blant annet utrede og komme med forslag til:

Regler som gjennomfører forventede EØS-regler som svarer til Europaparlaments og Rådsdirektiv 2014/56/EU og Europaparlaments og Rådsforordning 537/2014. Der EU-regelverket åpner for nasjonale valg, skal utvalget omtale dette særskilt og komme med forslag og begrunnelse for hvilken løsning utvalget har valgt å gå for.

Regler om revisorlovens virkeområde, herunder revisorlovgivningens anvendelse på Svalbard.

Regler om vilkår for å få og beholde godkjenning som revisor, herunder krav til utdanning og etterutdanning, samt om revisjonspraksis fra offentlig og privat virksomhet bør sidestilles.

Regler om revisors uavhengighet, herunder om det bør stilles andre krav til uavhengighet for små og mellomstore foretak (foretak som ikke er av allmenn interesse). Eventuelle andre krav til revisors uavhengighet for små og mellomstore foretak må vurderes opp mot regnskapsførers rolle, for å sikre en fornuftig rolleavklaring, jf. også mandatets punkt 7.

Regler om krav til revisors rapportering/beretning, herunder om det bør stilles andre krav til revisjonsberetning for små foretak.

Regler om revisors erstatningsansvar, herunder om EU-kommisjonens rekommandasjon

2008/473/EF om begrensning av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk rett, og om gjeldende krav om sikkerhetsstillelse bør endres til krav om ansvarsforsikring.

Regler om Finanstilsynets muligheter til å ilegge administrative sanksjoner og reaksjoner ved eventuelle brudd på revisorlovgivningen.

Regler om krav til oppbevaring av revisjonsdokumentasjon og andre dokumentasjonskrav

Ved vurderingen skal utvalget legge vekt på de hensyn som ligger til grunn for de nye EU-reglene, jf. punkt I over, og særlig revisors rolle som allmenhetens tillitsperson.

Utvalget skal i sitt arbeid legge til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet. Utvalget skal utrede og komme med forslag til regler om hensiktsmessige rammer for rapportering til revisjonsutvalg, styre og offentlige myndigheter, som kan bidra til å forhindre og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet hos den revisjonspliktige.

Den nye EU-reguleringen tilsier at særnorske regler vurderes på nytt. Utvalget skal derfor vurdere behovet for å videreføre gjeldende særnorske regler i revisorlovgivningen. Eventuelle forslag om videreføring eller nye særnorske regler skal særskilt begrunnes.

Utvalget skal vurdere om det bør gis regler som sikrer proporsjonal anvendelse og kontroll med etterlevelse av revisjonsstandardene ved revisjon av små og mellomstore foretak, og eventuelt komme med forslag til slike regler.

Selv om utvalget skal foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket, skal utvalget ikke vurdere terskelverdiene for fravalg av revisjon for små aksjeselskaper, jf. aksjeloven § 7-6 første ledd nr. 1-3. Gjeldende terskelverdier skal legges til grunn for utvalgets arbeid. Utvalget skal heller ikke vurdere krav om særattestasjoner etter selskapslovgivningen eller annen lovgivning.

Både revisorloven og regnskapsførerloven har som formål å sikre kvaliteten i foretakenes finansielle rapportering. Konsesjons, tilsyns- og sanksjonsregler er i stor grad de samme for begge bransjer. Flere revisjonsselskaper er i dag også tilbydere av regnskapsfører tjenester. Utvalget skal foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, der deres roller, funksjon og grensesnitt klargjøres. På bakgrunn av utvalgets vurderinger skal utvalget foreta en helhetlig gjennomgang av regnskapsførerloven med sikte på å vurdere behov for samordning av regler i revisor- og regn-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

skapsførerloven, og skal videre vurdere om det er hensiktsmessig å integrere de to lovene i én felles lov. Utvalget skal foreslå lovregler som reflekterer utvalgets vurderinger.

### III. Tidsfrister mv.

Utvalget skal følge retningslinjene i utredningsinstruksen, herunder utrede økonomiske og administrative konsekvenser av de forslag som fremmes. Det skal utarbeides utkast til lov- og forskriftsendringer som reflekterer utvalgets forslag og vurderinger. Utkast til lov- og forskrift skal utarbeides i tråd med retningslinjene i heftet «Lovteknikk og lovforberedelse». Utredningen skal trykkes i NOU-serien (Norges offentlige utredninger).

Dersom det anses hensiktsmessig, kan utvalget nedsette egne underutvalg til å utrede bestemte deler av mandatet. Utvalget avgjør selv om og på hvilken måte eventuelle underutvalg skal rapportere til utvalget og forankre sine vurderinger og konklusjoner der. Utvalget kan etter nærmere avtale med Finansdepartementet utnevne eksterne medlemmer og sekretærer til slike underutvalg. Utvalget kan også etter nærmere avtale med Finansdepartementet innhente eksterne betenkninger om nærmere angitte spørsmål.

Finansdepartementet kan gjøre endringer, utdypninger og tillegg i mandatet.

Utredning av punktene 1 til 5 i mandatet skal avgis til Finansdepartementet innen 18 måneder etter nedsettelse.

Med unntak av den overordnede vurderingen av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerrollen, kan utredning av punkt 7 i mandatet avgis til Finansdepartementet innen 24 måneder etter nedsettelse.»

Utvalget ble gitt utsatt frist for å avgi utredning av punktene 1–5 i mandatet (revisorloven) til 29. juni 2017. De resterende punktene er utredet i NOU 2018: 9 *Regnskapsførerloven*.

Utvalget satte ned et underutvalg for å utrede spørsmålet om revisors erstatningsansvar.

Underutvalget avga sin utredning 18. mai 2017.

## 2.3 Høring

Departementet sendte NOU 2017: 15 Revisorloven på høring ved brev 4. september 2017. Høringsfristen var 4. desember 2017.

NOU 2017: 15 ble sendt på høring til følgende instanser:

Alle departementene

Brønnøysundregistrene  
Datatilsynet  
Direktoratet for økonomistyring  
Finanstilsynet  
Forbrukerombudet  
Forbrukerrådet  
Handelshøyskolen BI  
Handelshøyskolen i Bodø  
Høgskolen i Sogn og Fjordane  
Konkurransetilsynet  
Norges Bank  
Norges Handelshøyskole  
Regelrådet  
Regjeringsadvokaten  
Skattedirektoratet  
Stortingets ombudsmann for forvaltningen  
(Sivilombudsmannen)  
Universitetet i Agder  
Universitetet i Bergen  
Universitetet i Oslo  
Universitetet i Stavanger  
Universitetet i Tromsø  
Økokrim

Akademikerne  
Den Norske Advokatforening  
Den norske Revisorforening  
Finans Norge  
Finansieringsselskapenes Forening  
Hovedorganisasjonen Virke  
KS  
Landsorganisasjonen i Norge (LO)  
Norges Ingeniør- og teknologiorganisasjon  
Norges Interne Revisorers forening (NIRF)  
Norges Juristforbund  
Norges Kommunerevisorforbund  
Norsk Øko-forum  
Norske Finansanalytikerens Forening  
Norske Forsikringsmegleres Forening  
NTL-Skatt  
Næringslivets Hovedorganisasjon  
Oslo Børs  
Regnskap Norge  
Skatterevisorenes Forening  
Småbedriftsforbundet  
Verdipapirsentralen  
Økonomiforbundet

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Følgende høringsinstanser ga merknader til NOU 2017: 15:

Justis- og beredskapsdepartementet  
Kommunal- og moderniseringsdepartementet  
Kunnskapsdepartementet  
Nærings- og fiskeridepartementet

Brønnøysundregistrene  
Finanstilsynet  
Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN)  
Høgskolen i Østfold  
Lotteri- og stiftelsestilsynet  
Norges Handelshøyskole (NHH)  
NTNU Handelshøyskolen  
Regelrådet  
Riksrevisjonen  
Skattedirektoratet  
Økokrim

Advokatfirmaet Strandenæs AS  
Advokatforeningen  
BDO  
Deloitte  
Econa  
Ernst & Young (EY)  
Finans Norge  
Handelshøyskolen BI (BI)  
Handelshøyskolen ved OsloMet – storby-  
universitetet  
Hedmark Revisjon IKS  
Hovedorganisasjonen Virke (Virke)  
KPMG

KomRev NORD  
KomRev Trøndelag IKS  
KS  
KS Bedrift  
Landsorganisasjonen i Norge (LO)  
Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ  
utdanning (NRØA)  
Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund  
(NKK)  
Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)  
Norsk Presseforbund  
Norsk studentorganisasjon (NSO)  
Norsk Øko-Forum (NØF)  
Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)  
PwC  
Regnskap Norge (RN)  
Revisor Klokk AS  
Revisorforeningen  
Rogaland Revisjon IKS  
Sandnes kommune  
Skatterevisorernes forening  
Stavanger kommune  
Student ved Høgskolen i Østfold

Følgende høringsinstanser uttalte at de ikke hadde merknader eller ikke ønsket å delta i hørin-  
gen:

Arbeids- og sosialdepartementet  
Helse- og omsorgsdepartementet  
Landbruks- og matdepartementet

Datatilsynet

## 3 Forholdet mellom revisor og regnskapsfører

### 3.1 Gjeldende rett

---

Etter gjeldende rett er det ikke egne bestemmelser om forholdet mellom de to profesjonene. Etter revisorloven § 5-1 er revisors oppgave å «vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter». Revisors rolle er altså å føre en uavhengig kontroll av regnskapet på grunnlag av revisors beste skjønn og «god revisjonsskikk», jf. revisorloven § 5-2 første og andre ledd. Revisor er etter revisorloven § 1-2 allmennhetens tillitsperson og skal utøve sine lov-pålagte oppgaver med integritet, objektivitet og aktsomhet.

Etter lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven) § 2 første ledd, regnes regnskapsføring som «utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift.» Regnskapsfører utfører sine oppgaver på vegne av oppdragsgiver innenfor det som er bestemt i avtalen mellom oppdragsgiver og regnskapsfører. Regnskapsfører er ikke uavhengig av oppdragsgiver på samme måte som revisor, men må utføre regnskapsføreroppdraget i samsvar med kravene i regnskapsførerloven.

Verken revisorloven eller regnskapsførerloven inneholder begrensninger i hvilke tjenester et revisjons- eller regnskapsførerselskap kan tilby til andre enn revisjonsklienter. Et revisjons- eller regnskapsførerselskap kan derfor tilby både revisjonstjenester, regnskapsførertjenester og konsulent- og rådgivningstjenester, forutsatt at det ikke krever tillatelse etter annen lovgivning.

De to lovene stiller opp selvstendige krav for utøvelse av yrket som revisor og som regnskapsfører. Begrunnelsen for ordningene med revisor og regnskapsfører har ført til selvstendig regulering av de to yrkene, og det er samordning bare i den grad kravene til det ene yrket er tilsvarende for det andre.

### 3.2 EØS-rett

---

EØS-retten har ikke regler om ekstern regnskapsføring og berører derfor heller ikke forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen.

### 3.3 Utvalgets vurderinger

---

Utvalget foreslår at gjeldende rett på dette området videreføres. Etter utvalgets syn blir rolledelingen mellom revisor og regnskapsfører tilfredsstillende ivaretatt gjennom den gjeldende reguleringen av profesjonene. Det vises videre til at «[r]asjonell utnyttning av ressursene i begge bransjene, god tilgang for næringslivet til denne kompetansen og høyest mulig samlet verdiskaping, tilsier at det ikke innføres lovbestemte hindre mot å drive virksomhet innenfor begge profesjonene.»

Utvalget foreslår videre at dagens ordning med separate lover for reguleringen av de to profesjonene videreføres. Det vises til at det er mange likhetstrekk mellom reguleringen av de to profesjonene, men at det likevel er mer hensiktsmessig med to separate lover. Utvalget har begrunnet sitt standpunkt med at de to yrkene har ulike roller og formål, at det er ulike hensyn bak lovgivningen av revisorer og regnskapsførere, og at EØS-retten stiller særegne krav til revisorer og revisjon.

Utvalget påpeker at samordning av bestemmelser i de to lovforslagene kan være hensiktsmessig på en rekke punkter, blant annet hva gjelder kvalifikasjonskrav, etterutdanningskrav og krav til oppbevaring av dokumentasjon.

### 3.4 Høringsinstansenes merknader

---

*Regnskap Norge* er positive til videreføringen av rettstilstanden om rollefordelingen mellom revisor og regnskapsfører.

### 3.5 Departementets vurdering

---

Departementet deler utvalgets vurdering om at det bør være to separate lover for revisor- og regnskapsførerprofesjonen, og at eventuell samordning må vurderes for de reglene der det er aktuelt. Som utvalget påpeker er reguleringen av profesjonene begrunnet i noe ulike hensyn, selv om begge profesjonene skal bidra til økt tillit til selskapers finansielle rapportering. Revisor skal være uavhengig av foretaket i sin utførelse av revisjonen, mens regnskapsfører utfører sitt oppdrag på vegne av oppdragsgiver. I tillegg er forslaget til ny revisorlov en gjennomføring av EØS-retten, mens regnskapsførerprofesjonen ikke er regulert av EØS-retten.

Det har også betydning at en sammenslåing av dagens lover vil innebære at loven ville blitt svært omfattende og lite hensiktsmessig for personer eller foretak som bare tilbyr den ene tjenesten. Lovtekniske hensyn taler derfor for at reguleringen av revisor- og regnskapsførerprofesjonen fortsatt bør skje i to separate lover. Det vil likevel være naturlig å velge samme løsning i de to lovene på en rekke punkter, for eksempel når det gjelder vilkår for godkjenning, krav til etterutdanning, krav til dokumentasjon, tilsyn og sanksjoner og Finanstilsynets saksbehandling.

Departementet viser videre til at dagens løsning med to lover er godt innarbeidet blant bru-

kerne av de aktuelle lovene og at det ikke har kommet innvendinger mot videreføring av denne løsningen. Etter gjeldende lovgivning kan revisjonsselskaper tilby regnskapsføringstjenester til andre enn revisjonsklienter dersom selskapet også har autorisasjon som regnskapsførerselskap. En person som tilbyr revisjonstjenester i enkeltpersonforetak kan også tilby regnskapsfører-tjenester dersom vedkommende er autorisert regnskapsfører.

Behovet for et klart skille mellom de to profesjonene kan tilsi at de to virksomhetene ikke bør kunne drives i samme foretak. Utvalget har ikke foreslått et forbud mot at revisjonsforetak også tilbyr regnskapsføringstjenester, og ingen av høringsinstansene mener at det bør innføres en slik begrensning i virksomheten. Departementet viser til at dagen løsning ikke ser ut til å ha skapt særlige problemer og finner derfor ikke grunn til å innføre et forbud mot at revisjonsforetak også skal kunne tilby regnskapsførertjenester. Uavhengighetsreglene vil være avgjørende for hvilke tjenester som kan tilbys til revisjonsklienter. Forholdet mellom revisjonsvirksomhet og regnskapsførervirksomhet vil også måtte vurderes av departementet i det videre arbeidet med ny regnskapsførerlov, jf. NOU 2018: 9 om forslag til ny lov om regnskapsførere.

## 4 Lovens virkeområde

### 4.1 Lovbestemt og frivillig revisjon

#### 4.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 1-1 første ledd gjelder loven revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og krav til utførelsen av revisors oppgaver.

Etter revisorloven § 1-1 andre ledd første punktum skal revisjon av foretak som er revisjonspliktige skje i samsvar med bestemmelsene i revisorloven. Ifølge andre ledd andre punktum gjelder loven tilsvarende ved revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

Revisorloven kommer helt eller delvis til anvendelse på tjenester som leveres til revisjonsklient. Tjenester som leveres til andre enn revisjonsklienter, og som ikke er bekreftelse overfor offentlig myndighet, er ikke omfattet. Dette kan for eksempel være internrevisjon, forvaltningsrevisjon eller IT-revisjon.

#### 4.1.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) fastsetter regler for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, jf. direktivet artikkel 1 første ledd.

Hva som ligger i uttrykket «lovfestet revisjon» følger av direktivets artikkel 2 nr. 1. Uttrykket viser til revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i den grad revisjonen

- a. kreves etter EU-retten
- b. kreves for små foretak etter nasjonal rett
- c. foretas frivillig på anmodning fra små foretak i samsvar med likeverdige krav som for revisjonspliktige etter bokstav b, der nasjonal lovgivning definerer slik revisjon som lovfestet revisjon

Bokstav a viser til foretak som skal pålegges revisjonsplikt etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34, jf. artikkel 3(2). Dette gjelder foretak som ikke faller inn under kategorien

«små foretak». I direktivet er «små foretak» definert som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 000 000 euro, netto omsetning 8 000 000 euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50.

Bokstav b viser til revisjon av små revisjonspliktige foretak.

Hvor foretak omfattes av bokstav c, gjelder direktivet kun hvor nasjonale regler definerer slik revisjon som lovfestet revisjon.

#### 4.1.3 Utvalgets vurderinger

Revisjonsdirektivet gjelder for revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, og dette er lagt til grunn i gjeldende rett og av utvalget.

Utvalget har vurdert i hvilken grad revisorloven bør komme til anvendelse i tilfelle hvor foretaket ikke er underlagt revisjonsplikt, jf. revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 1 bokstav c. Utvalget har kommet til at gjeldende rett på dette punktet bør videreføres. Etter revisorloven § 1-1 andre ledd andre punktum kommer loven til anvendelse hvor en godkjent revisor velger å påta seg å revidere et årsregnskap til et foretak som ikke er revisjonspliktig og «revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert». Utvalget har i begrunnelsen vist til NOU 1997: 9 Om revisjon og revisorer. Hensynet bak regelen er at brukere av en slik revisjonsberetning skal kunne ha tillit til at det gjelder samme krav til revisjonens gjennomføring som ellers.

#### 4.1.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til punktet i høringen.

#### 4.1.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at for å gjennomføre revisjonsdirektivet i norsk rett må loven komme til anvendelse på revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap.



Når det gjelder spørsmålet om i hvilken grad loven skal gjelde frivillig revisjon, slutter departementet seg til utvalgets vurdering av at gjeldende rett bør videreføres. Dette innebærer at revisorloven vil komme til anvendelse på tilfeller hvor foretaket ikke er revisjonspliktig, men foretaket velger at regnskapet skal revideres og revisor i revisjonsberetningen eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Departementet viser til at hensynet til brukerne av en slik revisjonsberetning taler for at revisorloven kommer til anvendelse. Brukerne skal være trygge på at revisor har fulgt revisorlovens krav til uavhengighet med videre i slike tilfeller. Loven vil ikke komme til anvendelse på tilfeller hvor det er tydelig at revisor ikke opptrer i kraft av sin godkjenning, for eksempel som frivillig i en forening. Forslaget vil heller ikke innebære noen begrensning for andre enn godkjente revisorer til å revidere årsregnskapet til foretak som ikke har revisjonsplikt.

Se lovforslaget § 1-1 og § 1-2 tredje ledd.

## 4.2 Revisorbekreftelser og rådgivning

### 4.2.1 Gjeldende rett

Flere av revisorlovens bestemmelser kommer til anvendelse i en del tilfeller utover det som er nevnt i revisorloven § 1-1 første ledd.

For en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, gjelder etter revisorloven § 1-1 tredje ledd følgende bestemmelser i loven:

- § 3-7 om ansvarlig revisor som innebærer tilleggsvilkår om etterutdanning og sikkerhetsstillelse
- § 4-1 til § 4-7 om uavhengighet, objektivitet og etikk
- § 5-2 annet ledd om god revisjonsskikk
- § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag
- § 5-4 om nummererte brev
- § 5-5 om oppbevaring av dokumentasjon
- § 6-1 om revisors taushetsplikt

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd kommer følgende bestemmelser i loven til anvendelse hvor revisor utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige:

- § 4-4 om deltakelse i annen virksomhet når dette kan svekke tilliten til revisoren
- § 5-2 annet ledd om god revisjonsskikk
- § 5-3 om dokumentasjon av oppdrag
- § 5-5 om oppbevaring av dokumentasjon
- § 6-1 om revisors taushetsplikt

Revisorloven gjelder også for en rekke ulike revisorbekreftelser, såkalte særattestasjoner. Dette er bekreftelser som må utføres av godkjente revisorer eller revisjonsselskaper. I utredningen punkt 4.2.1 er det nevnt en rekke eksempler på slike bekreftelser:

- Revisorbekreftelser etter selskapslovgivningen ved stiftelse, kapitalendringer, fusjon, fisjon og avvikling av foretak
- Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 skal næringsoppgave og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skatleggingsperioden være signert av revisor når den skattepliktige har plikt til å ha revisor
- Etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 skal arbeidsgiver legge en kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp ved skattemeldingen som må signeres av revisor dersom arbeidsgiveren har revisor

I tillegg til disse, gjelder loven hvor revisorbekreftelser er pålagt av en offentlig myndighet ved enkeltvedtak. Det er særlig Finanstilsynet som bruker dette som en del av sin tilsynsmyndighet. Dette inkluderer også krav om revisorbekreftelser etter pålegg fra offentlige myndigheter med ansvar for offentlige tilskuddsordninger.

Revisorloven gjelder også selv om det ikke stilles noe krav om at det kun er revisor som kan foreta bekreftelsen. Eksempelvis kan også advokater og autoriserte regnskapsførere bekrefte at et selskap har mottatt aksjeinnskudd som gjøres opp i penger etter aksjeloven § 2-18. Hvis selskapet velger å bruke revisor til en slik bekreftelse, gjelder revisorloven likevel for revisors bekreftelse.

### 4.2.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet regulerer ikke lovbestemte revisorbekreftelser eller andre tjenester enn revisjon.

### 4.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget har uttalt følgende om den overordnede vurderingen av hvilke bekreftelser som bør være underlagt revisorloven:

«Revisjonsdirektivet gjelder bare for lovfestet revisjon. Utvalget mener at det bør stilles visse krav i loven til revisors plikter og ansvar ved oppdrag om revisorbekreftelser. I avgrensningen av hvilke bekreftelsesoppdrag som nærmere bestemt bør lovreguleres, har utvalget

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

lagt vekt på om hensynet til brukerne av bekreftelsen tilsier at tilliten til revisors uttalelse bør beskyttes ved lov. Når en bekreftelse faller inn under revisorlovens virkeområde, kan ikke oppdragsgiver og revisor avtale at de kravene som følger av revisorloven for slike bekreftelsesoppdrag ikke skal gjelde.»

Utvalget viser videre til at hensynet til brukerne faller noe ulikt etter ulike kategorier av revisorbekreftelser.

Den første kategorien revisorbekreftelser gjelder *lobestemte revisorbekreftelser*. Dette viser til de tilfellene hvor foretaket ved lov er pålagt å sørge for at en godkjent revisor bekrefter bestemte opplysninger. Utvalget mener at disse bekreftelsene bør følges opp i revisorloven med regler om revisors oppgaver og plikter ved utførelsen av slike oppdrag.

Den andre kategorien viser til *bekreftelser til offentlige myndigheter*. Dette gjelder de tilfellene hvor bekreftelsen har sitt grunnlag i pålegg som ledd i utøvelse av offentlig myndighet. Et vanlig eksempel er der hvor bekreftelsen er et vilkår for offentlig tilskudd. Utvalget mener at bekreftelser som skal oppfylle bestemmelser gitt ved lov, forskrift eller pålegg fra offentlige myndigheter om at revisor skal bekrefte opplysninger, skal omfattes av lovens virkeområde.

Den tredje kategorien omfatter *avtalte bekreftelser ment for andre enn oppdragsgiveren*. Utvalget peker på at det i første rekke er denne kategorien av avtalte bekreftelser som har likhetstrekk med de lobestemte revisorbekreftelsene. Etter utvalgets syn bør tredjeparter som bruker revisors uttalelse som grunnlag for beslutninger kunne basere seg på at revisor har vært underlagt revisorlovens krav. Utvalget viser til at tredjeparter vil måtte bygge sine krav på kontraktsrettslige prinsipper om tredjepartsvirkninger om ikke denne kategorien faller inn under revisorloven. Slik utvalget ser det, vil dette gi en lovregulering som vil innebære en mer sikker rettsstilling for tredjeparter. Det vises også til at slike bekreftelser er lovregulert i Sverige og i Danmark. Utvalget har derfor foreslått at også denne kategorien av revisorbekreftelser skal falle inn under revisorloven.

Den fjerde kategorien revisorbekreftelser gjelder *avtalte bekreftelser kun ment til bruk for oppdragsgiver*. Når det gjelder disse, påpeker utvalget at avtalefriheten mellom partene innebærer at de står fritt til å avtale at bekreftelsen ikke skal foretas av en revisor og hva slags innhold bekreftelsen skal ha. Hvor oppdragsgiver velger å bruke en revisor, vil revisor være kon-

traktsrettslig forpliktet til å utføre oppdraget etter alminnelige krav til profesjonell forsvarlighet. Utvalget peker på at det også kan avtales avvik fra det som anses som alminnelig akseptert standard. Etter utvalgets syn kan det være en fare for at oppdragsgiver ikke fullt ut forstår rekkevidden av en slik avtale. Samtidig mener utvalget at der hvor en statsautorisert revisor påtar seg å utarbeide en slik bekreftelse vil en forvente at arbeidet er underlagt revisorloven og Finanstilsynets kontroll. Utvalget konkluderer derfor med at for at revisorloven ikke skal komme til anvendelse må det fremkomme av bekreftelsen at revisorloven ikke gjelder for bekreftelsen.

#### 4.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Finanstilsynet* støtter utvalgets vurdering av hvilke bekreftelser som skal være underlagt revisorloven, det omfatter bokstav d som gjelder bekreftelser som kun er ment til bruk for oppdragsgiveren.

*Revisorforeningen* støtter utvalgets definisjon av revisorbekreftelse i lovutkastet § 1-2 fjerde ledd bokstav a til c.

*Deloitte, EY og PwC* mener at betegnelsen ikke bør være bekreftelser, men «attestasjoner». Deloitte og EY mener dette uttrykket er mer dekkende. EY og PwC viser til at norske revisorer forholder seg til de internasjonale revisjons- og attestasjonsstandardene, og at det derfor er mer hensiktsmessig å knytte begrepsbruken i loven til begrepsbruken i disse standardene.

*BDO, Deloitte, EY, PwC og Revisorforeningen* er imot utvalgets forslag i utkastet § 1-2 fjerde ledd bokstav d om at bekreftelser som ikke skal brukes overfor tredjeparter skal dekkes av loven.

BDO mener et slikt forslag er konkurransevridende. Et eksempel er en regnskapsfører som jobber i et revisjonsselskap. Siden regnskapsførere som ikke jobber i revisjonsselskap ikke vil være underlagt krav om å avgi bekreftelser i samsvar med revisorloven, vil dette ha en konkurransevridende effekt. De mener derfor at reguleringen av revisorbekreftelser bør tas ut av loven, alternativt at det foretas en nærmere avgrensning av hva som ligger i begrepet.

Revisorforeningen og PwC mener videre at behovet for lovbeskyttelse er svakere ved frivillig innhentede bekreftelser som bare skal brukes av oppdragsgiver. Hensynet til fritt å kunne avtale innholdet og forutsetningene for oppdraget står da sterkere.

EY mener videre at definisjonen i § 1-2 fjerde ledd bokstav d er uklar, og foreslår at denne bestemmelsen tas ut av lovteksten.

#### 4.2.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår at uttrykket «bekreftelser» videreføres i ny revisorlov. Flere av høringsinstansene har anført at uttrykket «attestasjoner» bør anvendes. Departementet viser til at selv om uttrykket «attestasjoner» brukes i de internasjonale revisjonsstandardene, er det sentrale her at uttrykket «bekreftelse» har et selvstendig innhold som må avgjøres på bakgrunn av lovens definisjon. Hensikten bak å bruke en generell definisjon fremfor å vise til attestasjoner etter de ulike revisjonsstandardene, er å sørge for at også bekreftelser som ikke er underlagt en egen standard, faller inn under loven. Departementet viser videre til at uttrykket «bekrefter» og «bekreftelser» er brukt i gjeldende revisorlov, og således er godt innarbeidet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at begrepet som benyttes i loven er «bekreftelser».

Departementet mener i likhet med utvalget at bekreftelser gjort av revisor bør falle inn under revisorlovens virkeområde. Departementet legger vekt på at brukerne av bekreftelsene skal ha tillit til at bekreftelsen er utarbeidet i henhold til de standardene loven setter for godkjente revisorer. Dette hensynet står særlig sterkt hvor bekreftelsene utarbeides i henhold til lov eller forskrift og etter krav fra offentlig myndighet. Det vises til lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav a og b.

Hensynet til brukerne har også stor vekt hvor bekreftelsene er ment for andre enn oppdragsgiver. Der hvor bekreftelsen er utarbeidet av godkjent revisor vil eventuelle tredjepersoner forvente at bekreftelsen er utarbeidet i samsvar med revisorloven. Tredjepersoner vil heller ikke alltid ha tilgang til en avtale mellom oppdragsgiver og revisor hvor de eventuelle avvikene fremkommer. Departementet er derfor enig med utvalget i at denne kategorien av revisorbekreftelser skal falle inn under revisorloven.

Det er kommet flere innvendinger i høringen mot utvalgets forslag om at loven skal gjelde bekreftelser som kun er ment til bruk for oppdragsgiver, og det ikke fremkommer av uttalelsen at revisorloven ikke gjelder for oppdraget.

En første innvending har vært at loven fører til en konkurransevridning mellom aktørene i bransjen siden revisorer ikke uten videre kan unnlate å følge revisorlovens krav. Dette til forskjell fra eksempelvis regnskapsførere, som ved utarbeidelse av samme type bekreftelse ikke behøver å følge revisorlovens krav eller gjøre oppdragsgiver oppmerksom på dette.

Til dette vil departementet bemerke at loven ikke pålegger revisor å følge revisorlovens krav. Partene kan avtale at revisorlovens krav ikke skal gjelde for bekreftelsen, men revisor må da påføre dette på den avgitte uttalelsen. Departementet mener dette er en rimelig avveining mellom hensynet til tilliten til revisors bekreftelser og avtalefriheten mellom partene. Selv om andre yrkesgrupper ikke behøver å følge kravet, er det rimelig å anta at det stilles høyere krav til en godkjent revisors arbeid og at oppdragsgiver gjøres oppmerksom på at revisorloven ikke følges.

Videre har flere av høringsinstansene påpekt at bestemmelsen ikke er nødvendig siden bekreftelsen kun er ment for internt brukt. Etter deres syn er hensynet til eventuelle tredjeparter ikke like sterkt her.

Departementet mener at selv om hensynet til tredjeparter ikke er like sterkt her, vil revisor ikke ha full kontroll på om bekreftelsen brukes overfor tredjeparter. Dette tilsier at det bør fremkomme av bekreftelsen om den ikke er utarbeidet i tråd med loven.

Videre har det også en viss betydning at ikke alle brukerne av denne typen bekreftelser har inngående kjennskap til revisjon og revisjonsvirksomhet. Dermed vil det være en forventning om at revisor følger revisorloven ved utarbeidelsen av bekreftelser.

I tillegg må det legges betydelig vekt på at revisor ikke er påbudt å følge revisorloven i de aktuelle tilfellene det er snakk om, men at dette eventuelt må informeres om på revisorbekreftelsen. Revisors merarbeid som følge av bestemmelsen er dermed beskjedent.

Se lovforslaget § 1-2 fjerde ledd.

Departementet viser videre til at lovforslaget inneholder flere bestemmelser om revisors rådgivning, jf. for eksempel § 7-2 første ledd bokstav e og § 9-9 femte ledd. Loven må derfor også få anvendelse på disse, noe som er i tråd med utvalgets utkast til § 1-1 som innebærer at loven får anvendelse på «revisors oppgaver». Se lovforslaget § 1-1 første ledd.

### 4.3 Lovens geografiske virkeområde

#### 4.3.1 Gjeldende rett

Gjeldende revisorlov har ikke egne bestemmelser om lovens geografiske virkeområde.

I utgangspunktet gjelder loven på norsk territorium.

#### 4.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at revisorloven vil kunne få anvendelse på handlinger og forhold utenfor rikets grenser. Som eksempler nevnes revisjon av konsern med norsk morselskap og datterselskaper i utlandet, og tilfeller der revisjonsselskaper fra andre EØS-land påtar seg lovpliktig revisjon i Norge.

Utvalget mener at det ikke er behov for en bestemmelse om lovens anvendelse utenfor Norge, og at dette spørsmålet uansett må avgjøres ut fra en tolkning av hver enkelt bestemmelse. Utvalget har derfor ikke foreslått regler om revisorlovens geografiske anvendelsesområde.

#### 4.3.3 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til punktet i høringen.

#### 4.3.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår derfor ingen generell bestemmelse om lovens geografiske anvendelsesområde.

Som utvalget påpeker, vil anvendelsesområde måtte avgjøres etter en tolkning av den konkrete bestemmelsen i revisorloven.

Departementet viser til at det for all lovpliktig revisjon i Norge vil være en statsautorisert revisor med godkjenning i Norge som er ansvarlig for revisjonen, og vedkommende vil være underlagt tilsyn av Finanstilsynet.

### 4.4 Lovens anvendelse på Svalbard

---

#### 4.4.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 1-1 gir Kongen anledning til å fastsette regler om lovens anvendelse på Svalbard. Dette er ikke gjort.

#### 4.4.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget har ikke foreslått endringer i gjeldende rett på dette punktet. Utvalget viser til at utviklingen i næringslivet på Svalbard og hensynet til et ordnet næringsliv på Svalbard tilsier at revisorloven også gis anvendelse på Svalbard. Utvalgets konklusjon er begrunnet med at revisjonsplikt er nært knyttet til regnskapsplikt. Revisjonsplikt er ikke aktuelt så lenge det ikke foreligger regnskapsplikt.

#### 4.4.3 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader fra høringsinstansene på dette punktet.

#### 4.4.4 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at revisorlovens anvendelsesområde må ses i sammenheng med spørsmålet om regnskapsplikt for foretak på Svalbard. Departementet foreslår derfor at gjeldende rett videreføres ved at Kongen gis anledning til å gi revisorloven anvendelse på Svalbard.

Se lovforslaget § 1-1 andre ledd.

## 5 Revisjonsplikt

### 5.1 Gjeldende rett

Revisjonspliktige er i utgangspunktet alle som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd, jf. revisorloven § 2-1 første ledd.

Revisjonsplikten gjelder etter andre ledd 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 beløpsgrenser, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Det er imidlertid flere unntak og avvik fra denne generelle størrelsesbegrensningen.

Etter revisorloven § 2-1 første ledd, jf. andre ledd nr. 1 og 5, følger det at *allmennaksjeselskaper og stiftelser* er revisjonspliktige uten hensyn til størrelse.

*Aksjeselskaper* er også revisjonspliktige etter revisorloven § 2-1 første ledd, jf. andre ledd nr. 1. Revisjonsplikten gjelder imidlertid ikke for små aksjeselskaper hvor generalforsamlingen har besluttet at selskapets årsregnskap ikke skal revideres etter revisorloven i medhold av aksjeloven § 7-6 første ledd, eller der stifterne i stiftelsesdokumentet har unnlatt å velge revisor etter aksjeloven § 7-6 femte ledd. Vilkårene for at aksjeselskapet kan fravelge revisor eller unnlate å velge revisor i aksjeloven § 7-6, er at driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn fem millioner kroner, selskapets balansesum er mindre enn 20 millioner kroner, og gjennomsnittlig antall ansatte ikke overstiger ti årsverk. For morselskap må terskelverdiene som beskrevet ovenfor være oppfylt for konsernet sett som en enhet for at revisjon kan fravelges, jf. aksjeloven § 7-6 tredje ledd, andre punktum.

For *ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, enkeltpersonforetak og ikke-økonomiske foreninger* følger det av regnskapsloven § 1-2 en størrelsesgrense for regnskapsplikt og dermed også revisjonsplikt.

Ansvarlig selskaper og kommandittselskaper anses ikke regnskapspliktige etter regnskaps-

loven § 1-2 første ledd nr. 4 dersom selskapet har hatt mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt, gjennomsnittlig antall ansatte er færre enn fem årsverk, dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridiske personer med begrenset ansvar. Tilsvarende er enhver som driver enkeltpersonforetak og ikke-økonomiske foreninger ikke underlagt regnskapsplikt dersom foreningen eller enkeltpersonforetaket samlet ikke har hatt eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 9 og 11.

Ansvarlig selskap hvor samtlige deltakere er juridiske personer og kommandittselskaper hvor komplementaren er en juridisk person, hvor ikke noen av deltakerne er personlig ansvarlig for forpliktelse, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelse, er revisjonspliktig når selskapets balansesum er høyere enn 20 millioner kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte er høyere enn ti årsverk, jf. revisorloven § 2-1 andre ledd nr. 3 og 4.

Samvirkeforetak og økonomiske foreninger er revisjonspliktige dersom de har årlige driftsinntekter på fem millioner kroner eller mer, jf. revisorloven § 2-1 første ledd, jf. andre ledd.

Unntakene fra revisjonsplikt gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov, jf. revisorloven § 1-2 fjerde ledd. Dette gjelder for en rekke andre foretaksformer, eksempelvis de ulike boligforetaksformene og finansforetak.

Unntakene fra revisjonsplikt gjelder heller ikke for foretak som er pliktig til å utarbeide konsernregnskap, for aksjeselskap eller tilsvarende utenlandske selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1, jf. revisorloven § 2-1 femte og sjette ledd. Finanstilsynet kan etter revisorloven § 2-1 sjette ledd i forskrift pålegge andre foretak som er under tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1 revisjonsplikt, dersom det er nødvendig av hensyn til tilsynet med virksomheten. Slik forskrift er imidlertid ikke gitt.

For andre foretak som det føres tilsyn med etter finansstilsynsloven § 1, gjelder revisjonsplikt-grensen for foretak med driftsinntekter under fem millioner kroner i revisorloven § 2-1 andre ledd, med mindre noen av de øvrige unntakene i revisorloven § 2-1 andre til sjette ledd kommer til anvendelse.

For en nærmere redegjørelse for hvilke foretak som er underlagt revisjonsplikt etter gjeldende rett, se utredningen punkt 5.2.1.

## 5.2 EØS-rett

Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 skal medlemsstatene sikre at årsregnskapet og konsernregnskapet til foretak av allmenn interesse, mellomstore foretak og store foretak blir revidert av en eller flere revisorer eller revisjonsselskaper som er godkjent av medlemsstatene til å foreta lovfestet revisjon etter direktivet. Små foretak er ikke pålagt revisjonsplikt. Etter artikkel 3(2) i revisjonsdirektivet anses «små foretak» som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grenser for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 millioner euro, netto omsetning 8 millioner euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50.

Regnskapsdirektivet gjelder etter artikkel 1 a), jf. direktivets vedlegg I, for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Etter artikkel 1 b), jf. direktivets vedlegg II, gjelder direktivet også for partsrederi, ansvarlige selskap og kommandittselskap «når alle foretakets direkte eller indirekte deltakere som ellers har begrenset ansvar, faktisk har begrenset ansvar».

## 5.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at vurdering av revisjonsplikt-grensen for små aksjeselskaper lå utenfor utvalgets mandat. Utvalgets vurderinger av revisjonsplikten for små foretak er derfor begrenset til en vurdering av revisjonsplikten for andre foretaksformer.

Utvalget er delt i sin vurdering av om revisjonsplikten for andre foretaksformer bør samordnes med fravalgsgrensen av revisor som gjelder for små aksjeselskaper. Utvalgets flertall, konkluderer med at hensynet til å begrense antall særregler bør veie tungt, og at et enhetlig og oversiktlig regelverk tilsier at revisjonsplikten for øvrige regnskapspliktige i revisorloven bør sam-

ordnes med det som gjelder for små aksjeselskaper etter aksjeloven § 7-6. Etter flertallets vurdering vil en samordning av revisjonsplikten for små foretak medføre en begrenset økning i antall revisjonspliktige.

Utvalgets mindretall fremhever at flertallets konklusjon er basert på hensynet til et enhetlig og oversiktlig regelverk uten en nærmere vurdering av det reelle behovet for revisjon for disse foretakene. Disse medlemmene foreslår at revisjons-grensen for ansvarlige selskaper, enkeltpersonforetak mv. som et minimum ikke settes strengere enn i dag.

Utvalget foreslår en endring av reglene for morselskap i konsern, slik at revisjonsplikten inntreffer dersom størrelsesgrensene overskrides av konsernet samlet også der morforetaket ikke er et aksjeselskap. Samtidig foreslår utvalget at den særskilte revisjonsplikten for konsernregnskapspliktige oppheves. Reglene om revisjonsplikt for små ansvarlige selskap og kommandittselskaper med flere enn fem deltakere, er også foreslått opphevet.

Utvalget foreslår videre at beregningen av terskelverdiene og tidspunktet for når revisjonsplikt inntreffer, samt tidspunktet for bortfall av revisjonsplikten, samordnes med reglene i aksjeloven § 7-6. Utvalgets medlemmer støtter også opp om en fortsatt likebehandling av norske foretak og utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktige til Norge etter norsk internrett, og foreslår ingen endringer av disse reglene. Utvalget foreslår videre ingen endringer i reglene om revisjonsplikt for allmennaksjeselskaper og stiftelser som er revisjonspliktige uten hensyn til størrelsen.

Utvalget mener videre at foretak underlagt tilsyn av Finanstilsynet bør ha revisjonsplikt. Utvalget viser til de særlige samfunnsmessige hensynene til finansiell stabilitet, fungerende markeder og tillit til tjenesteytelsene av foretak som begrunner regulering av foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Utvalget viser til at det er den regulerte virksomheten, og ikke foretaksformen, som begrunner revisjonsplikten for slike foretak.

## 5.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* og *PwC* støtter utvalgets forslag om å samordne og forenkle terskelverdiene for revisjonsplikt i revisorloven med terskelverdiene i aksjeloven § 7-6.

*Skatterevisorenes forening* anbefaler at revisjonsplikten for små aksjeselskaper opprettholdes, og at det innføres revisjonsplikt for NUF. De viser til tidligere høringsuttalelse fra 20. oktober 2008 om revisjonsplikten for små foretak

*Deloitte* og Revisorforeningen støtter videre utvalgets forslag om å innføre revisjonsplikt for alle foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, og fremhever at det er virksomheten som sådan og ikke foretaksformen som begrunner revisjonsplikten.

PwC viser for øvrig til utvalgets forslag om beregning av terskelverdier for morforetak i konsern, og foreslår at det tas i bruk tilsvarende forenklet metode for beregningen av terskelverdiene som foreslått i utkastet til ny regnskapslov i NOU 2015: 10.

*Virke* anbefaler at departementet foretar en nøye vurdering av hvorvidt det er hensiktsmessig å skjerpe revisjonsplikten for andre foretak enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Virke er også av den oppfatning at flertallets forslag øker risikoen for endring av revisjonsplikt fra år til år sammenlignet med mindretallets forslag.

*Regnskap Norge* viser til at en utvidelse av revisjonsplikten bør være begrunnet i et reelt behov, og at selv om utvidelsen ikke vil berøre veldig mange foretak, er konsekvensen for dem det gjelder stor.

*Brønnøysundregistrene* støtter flertallets forslag til forenkling av bestemmelsene om revisjonsplikt, og viser til at flertallets forslag til bestemmelse i ny § 2-1 vil gjøre vilkårene for revisjonsplikt mer oversiktlige og tilgjengelige. Brønnøysundregistrene har imidlertid innvendinger mot utformingen av bestemmelsen. Brønnøysundregistrene støtter utvalgets forslag om en lovteknisk tilpasning av aksjeloven § 7-6, men viser til at forslaget medfører at meldeplikten hva gjelder bortfall av vilkår for fravalg synes å flyttes fra selskapet til styret.

*Tilsynsrådet for advokatvirksomhet* viser til utvalgets forslag om å presisere i lovteksten at også foretak som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift er revisjonspliktige. Etter deres mening bør lovteksten vise til «andre» og ikke bare foretak, slik at forslaget også omfatter personer underlagt revisjonsplikt. Dette kan for eksempel være advokater etter advokatforskriften § 3a-9.

## 5.5 Departementets vurdering

### 5.5.1 Grensene for revisjonsplikt

Som utvalget påpeker, er hensynet bak revisjonsplikten å bidra til et velfungerende næringsliv

gjennom å ivareta regnskapsbrukernes behov for pålitelig finansiell informasjon, samt å effektivisere skattekontrollen og bidra til bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Departementet mener som utvalget at det bør skje en generell samordning av grensene for revisjonsplikt med det som følger av aksjeloven § 7-6 og forskrift til denne.

Utvalget er delt i spørsmålet om revisjonsplikt for ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Mindretallet har vist til at det er uheldig at disse to kategoriene av foretak får revisjonsplikt når det skjer på grunn av hensynet til en helhetlig lovgivning.

Departementet slutter seg til flertallets vurdering og viser til utredningen punkt 5.2.4 hvor det fremgår at dette vil gjelde et lite antall foretak. Etter departementets syn har det stor betydning at denne delen av revisorloven retter seg til allmennheten. Til sammenligning retter hoveddelen av revisorloven seg hovedsakelig mot den profesjonelle revisjonsbransjen. For bestemmelsen om revisjonsplikt har det derfor betydning at lovteksten er tydelig og med et begrenset antall unntak.

Når det gjelder øvrige regnskapspliktige foretak, eksempelvis samvirkeforetak, økonomiske foreninger og utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge, mener departementet at de samme hensyn til forenkling og klar lovtekst gjør seg gjeldende.

Det vises til lovforslaget § 2-1 første ledd bokstav e.

Utvalget har foreslått at samordningen med aksjeloven § 7-6 gjøres ved en henvisning til aksjelovens bestemmelse. Grensene for revisjonsplikt etter aksjeloven § 7-6 blir fastsatt av departementet i forskrift, se forskrift 3. januar 2018 nr. 7 om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6. Ifølge forarbeidene til aksjeloven er hensikten at grenseverdiene skal inflasjonsjusteres, jf. Prop. 112 L (2016– 2017) punkt 7.2.5.

Brønnøysundregistrene har i sitt hørings svar påpekt at lovutkastet innebærer generelle terskelverdier for revisjonsplikt, og at disse derfor burde flyttes til forskrift til revisorloven. Departementet anser den ordningen som utvalget legger opp til som mest hensiktsmessig, og slutter seg derfor til utvalget på dette punktet.

Departementet er videre enig med utvalget i at terskelverdiene på samme måte som for aksjeselskaper skal baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår. Dette vil føre til at det blir ett års forsinkelse ved bortfall av revisjonsplikten, sammenlignet med tidligere hvor foretaket måtte avlevere

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

to årsregnskap under grensen før revisjonsplikten falt bort, jf. revisorloven § 2-1 andre ledd tredje punktum. Som påpekt av Virke i deres høringsvar, vil dette potensielt kunne føre til endring i revisjonsplikten fra år til år. Departementet mener likevel denne endringen bør innføres. En samordning med aksjeloven på dette punktet vil gi en enklere og mer oversiktlig regulering av revisjonsplikten. Ved innføring av terskler for revisjonsplikt vil det uansett kunne forekomme at foretak veksler mellom revisjonsplikt og ikke mellom regnskapsårene. Det må forventes at selskapet foretar en årlig vurdering av dette, i tråd med det som nå følger av aksjeloven. Departementet støtter derfor lovutvalgets utkast.

Se lovforslaget § 2-1 tredje ledd første punktum.

### 5.5.2 Revisjonsplikt for foretak under tilsyn av Finanstilsynet

Utvalget har videre foreslått at alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet i henhold til finanstilsynsloven § 1 skal gis revisjonsplikt. Endringen vil innebære at det innføres revisjonsplikt for flere typer av foretak, men utvalget viser til at «særlige samfunnsmessige hensyn til finansiell stabilitet, fungerende markeder og tillit til tjenesteytelsene begrunner reguleringen av foretak som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet».

Departementet viser til at selv om forslaget vil innebære revisjonsplikt for flere kategorier av foretak under tilsyn, driver ofte disse foretakene virksomhet av en slik karakter at revisjon av dem er viktig for tilliten til foretakene. En revisjonsplikt for alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet vil også kunne bidra til en generell kvalitetsforbedring av foretakenes finansielle informasjon. Departementet viser videre til at en rekke av de aktuelle foretakene behandler midler på vegne av andre, noe som også taler for at foretakene underlegges generell revisjonsplikt. Dette gjelder for eksempel en rekke enkeltpersonforetak som behøver konsesjon, som autoriserte regnskapsførere og inkassovirksomhet med videre. Som utvalget viser til, innebærer deres forslag også at en rekke regnskapsfører- og revisjonsselskaper blir underlagt revisjonsplikt. Selv om Finanstilsynet til en viss grad kontrollerer regnskaps- og bokføringen til slike foretak, skal også Finanstilsynet først og fremst føre tilsyn med de særlige pliktene som foretakene er underlagt. Revisjonsplikt kan også ha en preventiv og disiplinerende virkning på foretakene. Etter departementets vurdering er det derfor ønskelig med revisjonsplikt

for alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet. Departementet mener at dette ikke vil innebære noen unødvendig stor byrde for foretakene sett i lys av fordelene revisjonsplikt kan innebære. Departementet er derfor enig med utvalget på dette punktet.

Se lovforslaget § 2-1 andre ledd bokstav d.

### 5.5.3 Revisjonsplikt for morforetak i konsern

Departementet støtter videre utvalgets forslag om at morforetak i konsern skal være revisjonspliktig dersom én av størrelsesgrensene overskrides for konsernet samlet. Dette skal også gjelde om morforetaket ikke er et aksjeselskap. Forslaget innebærer en oppfølging av endringen i aksjeloven § 7-6 tredje ledd ved lov 16. juni 2017 for aksjeselskaper som er morforetak i konsern. For morforetak skal terskelverdiene etter forslaget gjelde for konsernet som enhet.

PwC har i sitt høringssvar påpekt at bestemmelsen i utvalgets lovutkast reiser spørsmål om hvordan styret skal avgjøre om terskelverdien er overskredet uten å foreta full konsolidering. Det er vist til at reglene på dette punktet kan samordnes med utkast til ny regnskapslov i NOU 2015: 10. Utkastet inneholder forenklede konsolideringsregler ved vurderingen av om et konsern har oversteget terskelverdiene i definisjonen av «små konsern».

Departementet viser til at hvorvidt denne bestemmelsen er hensiktsmessig å bruke ved spørsmålet om terskelverdiene ved revisjonsplikt, må vurderes i arbeidet med oppfølgingen av NOU 2015: 10. Behovet for konsolidert regnskapsinformasjon er det samme som for små aksjeselskap. Om denne bestemmelsen i aksjeloven uttalte departementet at styret måtte foreta vurderingen ut fra konsoliderte regnskaper, se Prop. 112 L (2016–2017) s. 71. I dette ligger det at styret må ha tilgang til slike regnskaper, og at dette derfor må utarbeides av selskapet. Departementet legger til grunn at tilsvarende løsning må følge for andre foretaksformer hvor revisjonsplikten følger av revisorloven.

Se lovforslaget § 2-1 tredje ledd, tredje punktum.

### 5.5.4 Revisjonsplikt for andre foretaksformer

Departementet foreslår i likhet med utvalget at den særskilte revisjonsplikten for konsernregnskapspliktige oppheves. Unntaket antas å ha liten praktisk betydning.



Departementet foreslår videre at revisjonsplikten for allmennaksjeselskaper og stiftelser videreføres uten hensyn til størrelse.

Utvalget har foreslått å oppheve revisjonsplikten for små ansvarlige selskaper og kommandittselskaper med flere enn fem deltakere, jf. revisorloven § 2-1 nr. 2. Departementet er enig med utvalget i at hensynet til et enhetlig og oversiktlig regelverk tilsier at grensene for revisjonsplikt samordnes med grensene etter aksjeloven § 7-6.

Utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel, og som er skattepliktig i Norge, har regnskapsplikt for virksomheten i Norge etter regnskapsloven § 1-2. Utvalget viser til at det er ønskelig med en likebehandling av norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) og norske foretak. Utvalget foreslår dermed samordning mellom grensene for revisjonsplikt for denne typen foretak med bestemmelsene i aksjeloven § 7-6. Departementet støtter utvalgets forslag om revisjonsplikt for denne typen foretak. Det vil være uheldig om det gjelder ulike regler for revisjonsplikt for norske foretak og andre foretak, noe som kan føre til incentiver til å opprette NUF-er i stedet for norske foretak. Som utvalget viser til, vil en slik endring føre til en beskjeden økning i revisjonskostnader for denne gruppen. Departementet foreslår derfor at revisjonsplikten for NUF-er samordnes med grensene som gjelder for aksjeselskap etter aksjeloven § 7-6. Se lovforslaget § 1-2 andre ledd bokstav e.

### 5.5.5 Utformingen av lovforslaget § 2-1

Brønnøysundregistrene har i sin høringsmerknad gitt en del merknader til lovteksten i utkastet § 2-1 og blant annet vist til at både stiftelser og allmennaksjeselskap faller inn under bestemmelsen som gjelder foretak som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift, og således bør tas ut av lovteksten.

Departementet viser til at selv om revisjonsplikten for stiftelser og allmennaksjeselskaper også følger av annen lovt tekst, er det etter departe-

mentets vurdering hensiktsmessig at revisjonsplikten også er fastslått i revisorloven for de mest praktiske foretaksformene. Loven bør derfor vise til revisjonsplikten for både aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og stiftelser.

Brønnøysundregistrene har videre vist til at lovtkastet § 2-1 andre ledd bokstav f burde endres til bokstav a. Etter deres syn vil dette tydeliggjøre at revisorloven må leses i sammenheng med andre lover om revisjonsplikt, og at de neste bestemmelsene ikke får betydning for foretak som etter særlov alltid har revisjonsplikt.

Departementet viser til at slik § 2-1 andre ledd er bygd opp i lovtkastet, vil de praktiske selskapsformer komme først, deretter foretak underlagt tilsyn av Finanstilsynet, øvrige regnskapspliktige og til sist andre som er revisjonspliktige etter lov og forskrift. Departementet anser dette som en hensiktsmessig oppbygging av andre ledd. Departementet støtter derfor utvalgets forslag til oppbygging av § 2-1 andre ledd.

Tilsynsrådet for advokatvirksomhet viser til at revisorlovens bestemmelse om revisjonsplikt ikke bare bør vise til andre foretak underlagt revisjonsplikt, men også til personer underlagt revisjonsplikt. Dette er for eksempel advokater etter advokatforskriften § 3a-9. Departementet støtter dette forslaget og foreslår at lovt teksten endres noe sammenlignet med utvalgets lovt kast for å fange opp dette.

### 5.5.6 Tilpasning av aksjeloven § 7-6

Forslagene om revisjonsplikt medfører et behov for en lovt teknisk tilpasning av aksjeloven § 7-6.

Dersom vilkårene for fritak fra revisjon ikke lenger er til stede, skal det gis melding til Foretaksregisteret. Departementet foreslår i tråd med innspill fra Brønnøysundregistrene at det tydelig fremkommer at plikten til å gi melding til Foretaksregisteret påhviler selskapet.

Det vises til forslag til endringer i aksjeloven § 7-6 (7).

## 6 Godkjenning av revisorer

### 6.1 Utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer

---

#### 6.1.1 Gjeldende rett

Revisorloven opererer med to kategorier revisorer, «registrert revisor» og «statsautorisert revisor». Både statsautoriserte og registrerte revisorer må være godkjente av Finanstilsynet, jf. revisorloven § 3-1. Kravene til utdanning for godkjenning av revisorer er forskjellige for registrerte og statsautoriserte revisorer. Etter revisorloven § 3-2 første ledd skal registrerte revisorer ha oppnådd bachelorgrad i revisjon i samsvar med fastsatt rammeplan for revisorutdanning. Rammeplanen fastsettes av Kunnskapsdepartementet med hjemmel i universitets- og høyskoleloven § 2-1 andre ledd. Etter revisorforskriften § 1-1, jf. revisorloven § 3-2 fjerde ledd, krever Finanstilsynet at registrerte revisorer har karakter C eller bedre i ferdypningsemner ved avsluttende revisoreksamen for å bli godkjent som registrert revisor.

Statsautoriserte revisorer skal ha oppnådd mastergrad i revisjon og regnskap, jf. revisorloven § 3-2 andre ledd. For å bli godkjent som statsautorisert revisor krever Finanstilsynet karakteren C eller bedre i alle eksamener for de siste to årene av masterstudiet, jf. revisorforskriften § 1-1, jf. revisorloven § 3-2 fjerde ledd.

Etter revisorloven § 3-2 tredje ledd kan utdanning ved universitet og høyskole i utlandet godkjennes på linje med norsk utdanning, dersom den tilsvarende enten en bachelorgrad i revisjon eller en mastergrad i regnskap og revisjon. Etter gjeldende praksis er det den enkelte utdanningsinstitusjonen i Norge som vurderer om den utenlandske utdanningen tilsvarende den norske utdanningen. Utdanningsinstitusjonen vurderer også hvilke eksamener som må avlegges i tillegg for å oppfylle studiestedets studieplan for bachelor i revisjon eller mastergrad i regnskap og revisjon. Kandidater med utenlandsk utdanning må også oppfylle karakterkravet.

#### 6.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 6, kan en person godkjennes for å foreta lovfestet revisjon først etter å ha oppnådd adgang til en universitetsutdanning eller utdanning på tilsvarende nivå, og deretter gjennomført et teoretisk undervisningsprogram. Personen må videre ha fullført en praktisk opplæring, samt bestått en faglig kvalifikasjonseksamen på nivå med avgangseksamen ved et universitet eller tilsvarende nivå som er organisert eller godkjent av medlemslandet. Etter artikkel 8 skal den teoretiske kunnskapsprøven som inngår i fageksamenen, omfatte følgende emner:

- generell regnskapsteori og regnskapsprinsipper
- juridiske krav og standarder knyttet til utarbeiding av årsregnskap og konsernregnskap
- internasjonale regnskapsstandarder
- regnskapsanalyse
- kostnads- og driftsregnskap
- risikostyring og internkontroll
- revisjonsferdigheter og faglig dyktighet
- juridiske krav og faglige standarder knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne
- internasjonale revisjonsstandarder som nevnt i artikkel 26
- yrkesetiske regler og uavhengighet

Den teoretiske kunnskapsprøven skal, i den grad det er relevant for revisjonen, minst omfatte følgende emner:

- selskapsrett og foretaksledelse
- konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
- skatterett
- sivilrett og handelsrett
- arbeidsrett og trygderett
- informasjonsteknologi og datasystemer
- bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finansøkonomi
- matematikk og statistikk
- grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak

Godkjenning av statsautorisert revisor er også omfattet av direktiv 2005/36/EF om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsdirektivet), se nærmere omtale i punkt 6.6.

### 6.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget fremhever behovet for utdanning på høyt faglig nivå for å sikre revisors evne til å håndtere den generelle samfunnsutviklingen på området. For å sikre høy kompetanse finner utvalget, etter en samlet vurdering, det nødvendig at det innføres krav om en relevant mastergrad for å få revisorgodkjenning, og foreslår samtidig at ny lov bare skal operere med én kategori godkjente revisorer. Utvalget legger særlig vekt på utviklingstrekkene i næringslivet som taler for å heve utdanningskravet, samt at utdanningsnivået for revisorgodkjenning er hevet både i Sverige og Danmark. Utvalget viser også til at andelen som søker om godkjenning som registrert revisor har gått markant ned de senere årene, og at andelen av den samlede rekrutteringen av nyutdannede revisorer med mastergrad har vært høy i flere år.

Utvalget drøfter videre kravet til innholdet i mastergraden og konkluderer med at det er ønskelig med fleksibilitet i utdanningen for å sikre fordypning i ulike fag, samt å muliggjøre opphold ved utenlandske utdanningsinstitusjoner. Utvalget foreslår at mastergrad i regnskap og revisjon, mastergrad i økonomi og administrasjon samt tilsvarende utenlandsk mastergrad skal gi grunnlag for å få revisorgodkjenning, forutsatt at utdanningen omfatter minst 60 studiepoeng innenfor fagemner som utgjør sentrale fag innenfor revisjon. Dette omfatter finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett samt foretaksrett. Finansregnskap og revisjon foreslås dekket med kurs som hver utgjør minst 12 studiepoeng, mens de øvrige emnene etter forslaget kan dekkes med kurs som hver utgjør minst 6 studiepoeng. Utvalget vektlegger i sitt forslag at utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge, samtidig som utdanningen skal dekke emnene i revisjonsdirektivet artikkel 8.

Utvalget foreslår videre at ansvaret for å vurdere om det lovbestede utdanningskravet er oppfylt, flyttes fra Finanstilsynet til utdanningsinstitusjonene selv. Forslaget innebærer at Finanstilsynet kan legge utdanningsbekreftelsen til grunn uten ytterligere prøving. For å sikre kostnadsdekning for utdanningsinstitusjonen, foreslår utvalget at det presiseres at utdanningsinstitusjonen kan

kreve gebyr fra søkeren til dekning av utgifter ved å utstede bekreftelse og behandling av eventuell klage. Avslag på søknad om utstedelse av bekreftelse fra en utdanningssituasjon om at utdanningskravet er oppfylt, skal anses som et enkeltvedtak som skal kunne påklages etter universitets- og høyskoleloven § 5-1.

Utvalget foreslår ingen endring av karakterkravet etter gjeldende rett, men foreslår at kravet tas inn i selve lovteksten. Utvalget foreslår videre et lovfestet krav til oppdatert kunnskap for revisorgodkjenning der det har gått mer enn fem år siden fullført utdanning til søknad om godkjenning. Oppdatert kunnskap oppnås ved å gjennomføre etterutdanningstimer.

### 6.1.4 Høringsinstansenes merknader

#### 6.1.4.1 Generelt om merknadene

Flertallet av høringsinstansene er positive til utvalgets forslag til utdanningskrav, samtidig som flere har konkrete forslag til endring av deler av forslagene. Disse høringsinstansene legger vesentlig vekt på behovet for å sikre høy kvalitet og tillit til revisors arbeid. Det fremheves også at utfordringene som følger av et sammensatt og dels internasjonalt næringsliv bør reflekteres i kravet til utdanningsnivå. De økte kravene til utdanning må ses i lys av stadig økt kompleksitet i regelverket, forretningsmodeller og –prosesser. En rekke av høringsinstansene viser til at en positiv effekt av utvalgets forslag er at utdanningskravene gir en større fleksibilitet i utdanningen og gir en et bredere grunnlag for å sikre god og riktig kompetanse hos revisor.

Ingen av høringsinstansene har kommet med innvendinger mot forslaget om kun én kategori av godkjente revisorer.

*Finanstilsynet og Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN)* foreslår at en del av lovbestemmelsene i dette kapitlet tas inn forskrift.

*Revisorforeningen* stiller seg positiv til utvalgets forslag om å samle mesteparten av reguleringen i loven, noe som gir et mer oversiktlig og tilgjengelig regelverk, i stedet for å dele reglene på lov og forskrift.

*Kunnskapsdepartementet* viser i sin høringsuttalelse til at forslaget til ny revisorlov har grenseflater til og konsekvenser for høyere utdanningsinstitusjoner og studenter, særlig med tanke på overgangsordningene. Kunnskapsdepartementet viser til at ikraftsettelsen av en ny lov må samordnes med prinsippene for styring av utdanningsinstitusjonene.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

#### 6.1.4.2 Innholdsmessige krav til mastergraden

*PwC* og *Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag til kravene om 60 studiepoeng innenfor de foreslåtte angitte fagene og deres omfang.

*Handelshøyskolen ved Høgskolen i Oslo og Akershus*, *Hedmark Revisjon IKS*, *Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)* og *Econa* stiller seg positive til kravet om 60 studiepoeng innen de angitte temaene samt de minimumskrav som er foreslått av utvalget innen hvert av fagemnene, men foreslår at utvalgets lovforslag omformuleres slik at de resterende 18 studiepoengene i valgemner som inngår i kravet om 60 studiepoeng presiseres å måtte ha en klar tilknytning til fagområdet regnskap og revisjon.

*Handelshøyskolen ved Høgskolen i Oslo og Akershus*, *Hedmark Revisjon IKS* og Norges kerner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) uttrykker en bekymring over nedbygging av fagområder innenfor offentlig regnskap og revisjon, og foreslår at det oppstilles et minstekrav om studiepoeng innenfor dette fagområdet.

*Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN)*, *Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)* og *Econa* foreslår at det spesifiseres hvilke valgfag som anses relevante for rollen som statsautorisert revisor og som kan inngå i valgfagemnene. *Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)* og *Econa* oppfordrer departementet til å uttrykkelig nevne områder som digitalisering, dataanalyse, internkontroll og offentlig regnskap som eksempler på emner som er klart relevante for revisjonsutøvelsen.

*Norges Handelshøyskole (NHH)* viser til at utvalgets forslag gir grunnlag for å argumentere med at inntil 18 studiepoeng anses som «frie» selv om disse også må tas innen de spesifiserte temaene. *NHH* poengterer at utdanningen til statsautorisert revisor må være mer strukturert enn i form av frittstående enkeltemner og at det må være en faglig integrasjon mellom innholdet i de ulike emnene og faglig progresjon innenfor enkeltemner.

*Skattedirektoratet og Skatterevisorenes forening* mener kravet til 6 studiepoeng innen skatte- og avgiftsrett er for lavt.

*Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN)* støtter kravet om obligatoriske emner i mastergraden, men foreslår at studiepoengkravet utvides til 75 studiepoeng, hvorav opptil 15 kan tas på bachelornivå. Kravene til revisjon foreslås økt til 18 studiepoeng og skatte- og avgiftsrett til 12 studiepoeng.

*Revisor Klokk AS* fremholder at kravet til solid teoretisk grunnlag tilsier at kjernekravene i revisjon bør minst utgjøre 120 studiepoeng av utdan-

nelsen. *NHH* foreslår i sin høringsuttalelse at kravet om mastergrad bør konkretiseres i loven til et krav om omfang på 120 studiepoeng.

#### 6.1.4.3 Dokumentasjonskrav for gjennomført utdanningskrav

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse fra utdanningsinstitusjonen.

*NTNU* mener at utdanningsinstitusjonene bør pålegges å utarbeide og vedlikeholde en liste med emner som kan inngå i oppfyllelse av fagkravene for revisorgodkjenning.

*Econa*, *Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN)*, *Høgskolen i Østfold*, *Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)*, *NHH* og *Norsk studentorganisasjon (NSO)* er uenige i utvalgets forslag om utstedelse av bekreftelser for oppfylt av utdanningskrav.

Disse høringsinstansene fremholder at behovet for å sikre likebehandling samt kravet til god kvalitetssikring, tilsier at utstedelse av slik dokumentasjon bør gjøres av én instans på nasjonalt nivå. *NHH* fremhever videre at det er prinsipielt uheldig dersom utdanningsinstitusjonene overtar deler av Finanstilsynets offentlige myndighetsutøvelse. *NRØA*, *Econa* og *NHH* viser videre til at utstedelse av bekreftelse for oppfylt utdanningskrav medfører en juridisk vurdering av om den samlede utdanningsbakgrunnen til en kandidat fullt ut tilfredsstillende de fagkravene loven stiller for å «sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge», og at det vil være vanskelig for den enkelte institusjon å ha tilstrekkelig oversikt for å kunne utstede slike bekreftelser.

*Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)*, *Econa* og *Norsk studentorganisasjon (NSO)* er også kritiske til den delen av utvalgets forslag som åpner for at utdanningsinstitusjonene kan kreve gebyr for utstedelse av bekreftelse av oppfylt utdanningskrav.

### 6.1.5 Departementets vurdering

#### 6.1.5.1 Krav til utdanningsnivå og dokumentasjon av utdanningen

Departementet viser til NOU 2017: 15 punkt 6.1.3 for en nærmere redegjørelse for utdanningskrav og kategorier av godkjente revisorer i andre nordiske land (Sverige og Danmark).

Departementet er enig med utvalget i at det bør innføres krav om mastergrad for å bli godkjent revi-

sor. Dette støttes også av høringsinstansene. Formålet med utdanningskravet er å sikre at revisor har den nødvendige teoretiske kunnskapen for å kunne forsvarlig utføre de oppgavene revisor er pålagt i lovgivningen. Revisors oppgaver tilsier at det stilles høye krav til revisors teoretiske kunnskaper. Forslaget til ny revisorlov innebærer at det ikke lenger vil være noen forskjell mellom store og små foretak og hvilke oppgaver som må utføres av en statsautorisert revisor med mastergrad. Etter departementets syn bør derfor alle som fremover blir godkjent som revisor, ha mastergrad. Departementet legger også en viss vekt på at søknadene om å bli registrert revisor som andel av de totale søknadene om godkjenning, gradvis har gått ned siden slutten av 90-tallet. Det er videre av betydning at i rekruttering av nye ansatte til revisjonsbransjen, er det en andel på over 90 prosent som har mastergrad. Departementet viser til høringsuttalelsen fra Norges Handelshøyskole om at det bør presiseres at det kreves at den utenlandske mastergraden har et omfang på 120 studiepoeng. Etter departementets vurdering er det ikke behov for å stille et slikt krav. Departementet viser til at det allerede følger et forholdsvis strengt vilkår av lovteksten, ved at den utenlandske graden må være «tilsvarende» en norsk grad i regnskap og revisjon eller økonomi og administrasjon. Departementet mener det er behov for en viss fleksibilitet utover dette, slik at ikke alle med utenlandske mastergrader på under 120 studiepoeng må fullføre en norsk grad. Det blir da opp til utdanningsinstitusjonen å vurdere hvilke emner som kreves i tillegg til den utenlandske graden.

En rekke høringsinstanser har tatt opp spørsmålet om hva som bør utgjøre en relevant mastergrad. Utvalget foreslår at det kun skal være tre kategorier av grader som oppfyller kravet: mastergrad i regnskap og revisjon, mastergrad i økonomi og administrasjon eller tilsvarende utenlandsk mastergrad. Høringsinstansene har støttet dette, men flere har også etterlyst enda mer fleksibilitet i hvilke grader som kan føre til godkjenning som statsautorisert revisor.

Etter departementets vurdering bør gjeldende rett videreføres, slik at kun mastergrad i regnskap og revisjon er tilstrekkelig for å bli statsautorisert revisor.

Revisorloven gjelder finansiell revisjon. Med de økte krav som stilles til slik revisjon, må en godkjent revisor ha betydelig kunnskap om revisjon og tilhørende emner. Et krav om mastergrad i regnskap og revisjon sikrer dette behovet.

Departementet viser videre til at reglene om utdanningskrav og dokumentasjon av utdanningen

må sees i sammenheng. Det er reist spørsmål ved om utvalgets utkast til regler om dokumentasjon av utdanningen er i tråd med yrkeskvalifikasjonsregelverket når det gjelder søkere fra EØS og Sveits.

Departementet viser til at det ikke foreligger noen rammeplan for mastergraden i regnskap og revisjon. Dette gjør det krevende både for utdanningsinstitusjonene og eventuelt for Finanstilsynet å skulle vurdere ulike emner som søkeren selv mener oppfyller utdanningskravet, herunder for utdanningsinstitusjonene å håndtere reglene om enkeltvedtak, kage og gebyr slik som foreslått av utvalget. Departementet viser videre til at det finnes utallige varianter av grader i økonomi- og administrasjon i utlandet, og det vil kunne være komplisert å vurdere om en slik grad tilsvarer en norsk grad i økonomi og administrasjon.

Til slutt viser departementet til at heller ikke det gjeldende kravet om master i regnskap og revisjon er særlig rigid. For det første tillater flere av studiestedene at ett år fra en eventuell grad i økonomi og administrasjon inngår som en del av mastergraden i regnskap og revisjon. For det andre kan institusjonene selv utforme en grad som gir en mastergrad i regnskap og revisjon ved siden av graden i økonomi og administrasjon. Oslomet har et slikt tilbud i dag.

Det har også vært pekt på at eventuelle mangler i den teoretiske utdanningen kan avhjelpes ved at det stilles strengere krav til den praktiske prøven for revisorer. Departementet anser ikke dette som en fullgod løsning for å sikre at statsautoriserte revisorer har nødvendig teoretisk kompetanse. Slik departementet ser det, er den praktiske eksamen kun et supplement til den teoretiske utdannelsen som skal avdekke eventuelle brister i evnen til praktisk anvendelse av teorien. Selv om prøven gjøres strengere, kan ikke dette gjøre opp for den solide teoretiske bakgrunnen en mastergrad i regnskap og revisjon gir. Disse to kravene må sees i sammenheng, hvor begge kravene er nødvendige for å sikre at statsautorisert revisor har den teoretiske kompetansen som er nødvendig.

Etter en samlet vurdering mener derfor departementet at det ikke er ønskelig å utvide antallet mastergrader som kan gi godkjenning som statsautorisert og samtidig innføre et krav om at søkeren må ha 60 studiepoeng innenfor nærmere angitte emner. Departementet mener på denne bakgrunn at det kun er mastergrad i regnskap og revisjon som bør kunne føre til godkjenning som statsautorisert revisor. En mastergrad i regnskap og revisjon sikrer at statsautoriserte revisorer har tilstrekkelig teoretisk kompe-

tanse. Departementet foreslår derfor at gjeldende rett videreføres.

Når det gjelder de nærmere kravene til innholdet i graden, er det etter departementets vurdering ikke behov for å stille krav i selve lovteksten til innholdet i graden når dette er begrenset til en mastergrad i regnskap og revisjon. Utdanningsinstitusjonene må uansett påse at en kandidat med en mastergrad i regnskap og revisjon har tilstrekkelig med teoretisk kompetanse innenfor de emnene som er angitt i revisjonsdirektivet artikkel 8. Mastergraden i regnskap og revisjon må også sikre tilstrekkelig teoretisk kompetanse innenfor emner som er nødvendige for å utføre revisjon i Norge, som kunnskap om norske rettsregler og skatterett. Utover dette er det ikke aktuelt å stille krav til det nærmere innholdet i mastergraden regnskap og revisjon.

Det vises til lovforslaget § 3-2 første og andre ledd.

#### 6.1.5.2 Karakterkrav

Revisor som allmennhetens tillitsperson må etter departementets vurdering forventes å ha en betydelig teoretisk kunnskap innenfor revisjonsfaget. Departementet anser karakterkrav som en viktig del av de kunnskapskravene som stilles til revisor, og som bidrar til tilliten til revisorer. Etter departementets vurdering bør karakterkravet fastsettes i forskrift. Departementet foreslår derfor at departementet gis hjemmel i forskrift til å fastsette nærmere regler om utdanningskravet og om karakterkrav. Det vises til forslag til § 3-2 siste ledd.

#### 6.1.5.3 Krav til oppdatert kunnskap

Departementet viser til at det er en stadig utvikling innen revisjon noe som innebærer at personer som får godkjenning som statsautorisert revisor bør ha oppdatert kunnskap. Departementet foreslår i likhet med utvalget at i de tilfellene hvor det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret søkeren oppfylte utdanningskravet, skal søker oppfylle krav til oppdatert kunnskap i henhold til lovforslaget § 5-1.

Se lovforslaget § 3-2 tredje ledd.

## 6.2 Praksiskrav

### 6.2.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 3-3 første ledd krever at registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha minst tre års variert praksis i revisjon av årsregnskapet eller til-

svarende økonomiske oppgjør. Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter bestått utdanning, jf. revisorloven § 3-3 andre ledd. Etter revisorloven § 3-3 tredje ledd må minst to år av praksistiden være fullført hos en godkjent statsautorisert eller registrert revisor eller et godkjent revisjonsselskap, som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Finanstilsynet har praktisert regelen slik at det i tillegg til praksisens varighet stilles krav til praksisens omfang. For å oppfylle kravet til tre års praksis må søker kunne dokumentere at praksisen er opparbeidet på en periode på minst 36 måneder og at det er utført minst 4800 timer relevant praksis. Tilsvarende regnes ett år som 12 måneder og 1600 timer. Inntil 100 timer med lovbestemt etterutdanning kan medregnes som relevant praksis.

Etter revisorloven § 3-3 syvende ledd kan departementet gi nærmere regler om hva som skal regnes som variert praksis. Slike regler er ikke gitt, men ifølge fast og langvarig forvaltningspraksis håndheves kravet slik at søker må dokumentere at praksisen har omfattet årsoppgjør-revisjon innen minst seks ulike bransjer.

Finanstilsynet er etter § 3-3 fjerde ledd gitt hjemmel til å godkjenne inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon, ettersynsvirksomhet eller annen relevant virksomhet. Finanstilsynets forvaltningspraksis er at praksis fra rådgivning og due diligence i revisjonsforetak og regnskapsføring etter regnskapsloven kan utgjøre «annen relevant virksomhet». I medhold av revisorforskriften § 1-2, jf. revisorloven § 3-3 fjerde ledd andre punktum, kan Finanstilsynet godkjenne ytterligere ett års praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon når denne praksisen klart anses å være relevant for revidering av årsregnskap for revisjonspliktige.

Etter avsluttet teoretisk og praktisk opplæring, må revisor gjennomgå en praktisk prøve som skal dokumentere at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag, jf. revisorloven § 3-3 femte ledd. Den praktiske opplæringen kan etter revisorloven § 3-3 sjette ledd finne sted i Norge eller i et annet EØS-land, mens den praktiske prøven skal gjennomføres i Norge. Nærmere regler om gjennomføring av prøven er gitt i forskrift 24. april 2001 nr. 433 om gjennomføring av praktisk prøve for revisorer, jf. revisorforskriften § 3-1, jf. revisorloven § 3-3 syvende ledd.

### 6.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 10 skal det gjennomføres en praktisk opplæring av

minst tre års varighet som blant annet omfatter revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende finansiell rapportering. Minst to tredeler av slik praktisk opplæring skal fullføres hos en godkjent revisor eller et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland. Medlemslandene skal sikre at hele opplæringen gjennomføres under veiledning av personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til sin evne til å gi praktisk opplæring. Opplæringen skal sikre evnen til å anvende i praksis den teoretiske kunnskapen som prøves ved eksamen. Artikkel 8 angir en liste over emner som skal prøves ved den teoretiske eksamen, se punkt for en nærmere redegjørelse for kravene til den praktiske prøven. Kandidatens evne til praktisk anvendelse av den teoretiske kunnskapen skal prøves og den praktiske prøven skal, i det minste delvis, være skriftlig, jf. artikkel 7.

Medlemslandene har på nærmere bestemte vilkår adgang til å godkjenne personer som ikke oppfyller kravene til utdanning, på grunnlag av langvarig praktisk erfaring, jf. revisjonsdirektivet artikkel 11 og 12. Den praktiske prøven skal, i det minste delvis, være skriftlig, jf. artikkel 7.

### 6.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår, i tråd med revisjonsdirektivet, å videreføre kravet om minst tre års variert praktisk opplæring i revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende finansiell rapportering. Utvalget foreslår videre, i tråd med direktivet, å presisere at opplæringen skal sikre evnen til praktisk anvendelse av teoretisk kunnskap innen de sentrale emnene som er relevante for lovfestet revisjon. Opplæringen skal gjennomføres under veiledning av personer med ansvarsområde og kompetanse som sikrer forsvarlig praktisk opplæring.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet gis forskriftshjemmel til å fastsette dokumentasjonskrav for den praktiske opplæringen. Den praktiske opplæringen må samlet sett oppfylle de overordnede kravene om variert og relevant praksis. Utvalget foreslår videre en oppmykning av kravet til når den praktiske opplæringen skal gjennomføres, og foreslår å presisere at minst ett år av den praktiske opplæringen må fullføres etter at utdanningskravet er oppfylt. Utvalget drøfter også spørsmålet om behovet for regulering av oppdatert praksis, men konkluderer med at det ikke er behov for å innføre et slikt krav. Utvalget går videre inn for at praksis og bestått utdanning fortsatt skal utgjøre den viktigste

prøvingen av faglige kvalifikasjoner som grunnlag for revisorutdanningen. Den praktiske eksamen skal etter utvalgets vurdering være et supplement som skal avdekke eventuelle brister i evnen til praktisk anvendelse av teorien, og på den måten dokumentere at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag. Utvalget foreslår ikke å fastsette detaljerte regler for hva eksamen skal inneholde, men foreslår at det stilles krav om at revisor må ha oppfylt utdanningskravet samt minst to år av den praktiske opplæringen før eksamen kan avlegges. Utvalget foreslår at departementet gis adgang til å fastsette nærmere regler om den praktiske eksamen og at Finanstilsynet skal ha ansvar for gjennomføringen av eksamen.

Utvalgets flertall har, etter en samlet vurdering konkludert med at praksis fra kommunal/fylkeskommunal revisjonsenhet ikke fullt ut bør likestilles med praksis fra privat revisjonsvirksomhet. Flertallet foreslår at minst ett år av praksistiden uten unntak skal fullføres hos et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon. Flertallet foreslår samtidig å videreføre bestemmelsene om at inntil to av de tre praksisårene kan bestå av praksis fra Riksrevisjonen, kommunal- eller fylkeskommunal revisjon eller skatterevisjon under veiledning av en statsautorisert revisor. Gjeldende regel om at ett av disse to årene bare kan godkjennes etter en konkret vurdering av om «praksisen klart anses å være relevant i forhold til revidering av årsregnskap for revisjonspliktige» er enstemmig foreslått opphevet. Et samlet utvalg legger til grunn at kravene til variert og relevant praksis også bør gjelde for praksis fra Riksrevisjonen, kommunal eller fylkeskommunal revisjon og skatterevisjon.

Utvalget er delt i sin vurdering av kravet om praksistiden skal gjennomføres og hvorvidt praksis fra kommunal- og fylkeskommunale revisjonsenheter som utfører regnskapsrevisjon skal likestilles med praksis fra private revisjonsforetak. Utvalgets mindretall viser til at det må skilles mellom praksis fra offentlig revisjon generelt og praksis fra regnskapsrevisjon i kommunale og fylkeskommunale revisjonsenheter. Mindretallet foreslår at praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal og fylkeskommunal revisjonsenhet skal likestilles med praksis fra regnskapsrevisjon (finansiell revisjon) i private revisjonsenheter, forutsatt at det kan dokumenteres at praksisen er variert og ellers tilfredsstillende kravene om veiledning fra statsautorisert revisor. For annen praksis fra offentlig revisjon foreslås vilkårene om

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

inntil to års praktisk opplæring fra Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal (unntatt regnskapsrevisjon) eller skatterevisjon, videreført.

Det vises for øvrig til NOU 2017: 15 kapittel 6.2.3 for redegjørelse for praksiskravene i Danmark og Sverige.

#### 6.2.4 Høringsinstansenes merknader

##### 6.2.4.1 Merknader til kravet om gjennomført praktisk opplæring og dokumentasjon

*EY, Virke, PwC og Revisorforeningen* støtter flertallets forslag til krav til praktisk opplæring. Disse høringsinstansene fremhever forskjellene mellom praksis fra offentlige og private revisjonsvirksomheter, og advarer om at mindretallets forslag om likestilling av praksis fra privat og kommunal/fylkeskommunal revisjonsenhet som utfører regnskapsrevisjon ikke gir tilstrekkelig relevant og variert bakgrunn for revisorgodkjenning.

*Hedmark Revisjon IKS, Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD), KS, KomRev NORD IKS, KomRev Trøndelag IKS, KS Bedrift, Landorganisasjonen i Norge (LO), Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK), Norges Kommunerevisorforbund (NKRF), Norsk Øko-forum (NØF), Rogaland Revisjon IKS, Riksrevisjonen og Stavanger kommune* støtter mindretallets forslag om likestilling av praksis fra offentlig og privat revisjon.

Disse høringsinstansene tiltrer i vesentlig grad mindretallets vurdering av likheter mellom praksis fra offentlige og private revisjonsenheter, og fremholder at kravet om å dokumentere at praksisen er variert og ellers tilfredsstillende kravene om veiledning fra statsautorisert revisor bør være tilstrekkelig for godkjenning.

*Kommunal- og moderniseringsdepartementet* viser til at det ved godkjenning uansett bør gjøres en konkret vurdering av om den aktuelle revisors praksis er tilstrekkelig variert, og stiller spørsmål ved om et absolutt og ufravikelig tak der maksimalt to års praksis fra kommunal revisjon kan inngå i grunnlaget for godkjenning er nødvendig. *KMD* oppfordrer Finansdepartementet til å vurdere ulike muligheter for å utforme praksiskravet i ny revisorlov på en slik måte at det fjerner eller reduserer de ulempene som dagens krav medfører knyttet til muligheten til å rekruttere og beholde nødvendig kompetanse i kommunal revisjon.

*Riksrevisjonen* mener at det prinsipielt sett må være innholdet i praksisen og ikke hvor man har

fått denne som må være styrende for om praksisen godkjennes eller ikke.

##### 6.2.4.2 Merknader til kravet om dokumentasjon av praksis

*Høgskolen i Sørøst-Norge* viser til utvalgets forslag om forskriftshjemmel for fastsettelse av regler for dokumentasjon av den praktiske opplæringen, og viser til at dagens praksis er at dokumentasjonen inneholder få elementer av skjønn med hensyn til om praksisen er relevant for de lovbestemte oppgavene som revisorene godkjennes til.

##### 6.2.4.3 Merknader til kravet om praktisk prøve for revisorgodkjenning

*Norges Handelshøyskole (NHH)* slutter seg til at gjennomføringen av praktisk prøve for revisorer videreføres som i dag og i samme form. *NHH* slutter seg til utvalgets uttalelse om at «den praktiske prøven skal være et supplement som skal avdekke eventuelle brister i evnen til praktisk anvendelse av teorien og på den måten dokumentere at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag».

*Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA)* og *Econa* støtter forslaget om at kravet til praktisk prøve opprettholdes, og at innholdet og avviklingen av en slik praktisk prøve reguleres nærmere i en eksamensinstruks. *Høgskolen i Sørøst Norge (HSN)* viser til at den praktiske prøven skal teste revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap, samt dokumentere at vedkommende er egnet til å ha oppdragsansvar og mener også at krav til den praktiske prøven bør heves.

*Revisorforeningen* mener den praktiske eksamen bør utvides fra kun å omfatte revisjon, til også å inkludere de øvrige profesjonsfagene. *Revisorforeningen* viser til at det vil være en styrke om praktisk eksamen i større grad brukes til å prøve søkerens evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis.

*BDO* og *Deloitte* viser til sine høringsforslag om oppmykning av de innholdsmessige kravene til mastergrad, og viser til at en slik oppmykning eller større fleksibilitet kan forsvares dersom det stilles strengere krav til den praktiske prøven.

*KS* viser til at likestilling av praksis fra offentlig og privat revisjonsenhet ikke må gå på bekostning av tilliten til revisors ugildhet og faglige kompetanse, og foreslår om nødvendig at den praktiske prøven utformes slik at kandidater med kun praksis fra kommunal og fylkeskommunal revisjon prøves særskilt i nærmere bestemte emner.



## 6.2.5 Departementets vurdering

### 6.2.5.1 *Krav om praksis for å bli statsautorisert revisor*

Formålet bak praksiskravet i revisorloven er å sikre at revisor har omfattende og relevant praksis i å utføre de lovbestemte oppgavene revisor kan utføre. Revisors praksis bør omfatte både det revisjonsfaglige, regnskap, skatt og avgift. Kravet om tre års praksis for å bli statsautorisert revisor følger også av revisjonsdirektivet. Departementet foreslår i samsvar med utvalget et krav om tre års variert praksis fra revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende finansiell rapportering.

Departementet foreslår også at gjeldende krav til variert praksis videreføres. Dette innebærer at det stilles krav om at en statsautorisert revisor har utført revisjon innen ulike bransjer.

Videre foreslår departementet at minst ett år av opplæringen må være gjennomført etter at utdanningskravet for å bli statsautorisert revisor er oppfylt. Dette sikrer revisor best mulig utbytte av praksistiden, samtidig som lovforslaget innebærer større fleksibilitet enn etter gjeldende rett.

Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd.

Departementet foreslår ikke krav om at praksisen må være gjennomført innen en viss tidsperiode før søknaden om å bli statsautorisert revisor. Dette er i tråd med gjeldende rett. Departementet viser til at kravet om oppdatert kunnskap i utdanningskravet vil bidra til at revisor er oppdatert innenfor relevante fagområder.

### 6.2.5.2 *Praksis fra offentlig revisjon*

Departementet viser til at utvalget har foretatt en grundig vurdering av innholdet i praksis fra finansiell revisjon av kommuner, fylkeskommuner og stat sammenlignet med privat revisjon. Flertallet i utvalget har kommet til at det ikke bør gjøres en fullstendig likestilling av disse to formene for praksis, slik at praksis fra kommunal revisjon, Riksrevisjonen og skatterevisjon må suppleres med praksis fra et godkjent revisjonsselskap for godkjenning som statsautorisert revisor. Dette er i tråd med gjeldende rett.

Departementet er enig i at praksis fra Skatteetaten og Riksrevisjonen kan dekke inntil to år av kravet til tre års revisjonspraksis.

Departementet viser videre til Stortingets anmodningsvedtak 7. juni 2018 nr. 858 med følgende ordlyd:

«Stortinget ber regjeringen fremme forslag om endringer i revisjonsloven gjennom å likestille

praksis fra kommunal og privat revisjon når det gjelder godkjenning som statsautorisert og registrert revisor.»

Flere av høringsinstansene har pekt på at forskjellene mellom privat og kommunal revisjon har blitt stadig mindre de siste årene. Departementet viser til at selv om likhetene mellom privat og kommunal revisjon har blitt mindre de siste årene, er det fortsatt forskjeller som departementet mener kan begrunne en slik løsning som følger av gjeldende rett. Departementet viser i likhet med utvalgets flertall til at det fortsatt er sentralt at en del av praksisen blir opparbeidet hos en statsautorisert revisor eller revisjonsselskap som reviderer årsregnskap for revisjonspliktige, og der virksomheten er regulert av revisorloven og underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Videre vises det til at selskapslovgivningen oppstiller en del krav som praksis fra offentlig revisjon ikke gir tilstrekkelig erfaring med, for eksempel revisors plikter ved revisorbekreftelser etter aksjeloven. Etter departementets vurdering innebærer den differensieringen som følger av gjeldende rett, i utgangspunktet en fornuftig avveining mellom hensynet til de kommunale revisjonssenhetenes behov for kompetanse, og hensynet til at revisjonspraksisen for å bli statsautorisert revisor må være relevant for alle de oppgavene godkjenningen gir adgang til å utøve.

I høringen har det også vært påpekt at gjeldende rett innebærer en konkurransevridning hvor de kommunale revisjonssenhetene kommer uheldig ut. Departementet ser ikke bort fra at gjeldende rett kan innebære at revisjonskandidater i større grad søker seg til det private, selv om dette ikke er dokumentert. Departementet mener imidlertid at om det skulle være slik som høringsinstansene påpeker, er dette ikke i seg selv tilstrekkelig begrunnelse til at praksiskravene bør endres.

Departementet foreslår likevel at det tas inn en bestemmelse om at praksis fra kommunal revisjon i særlige tilfeller kan være tilstrekkelig for å oppfylle kravet om praktisk opplæring, og at Finanstilsynet gis kompetanse til å godkjenne at all den praktiske opplæringen består av praksis fra kommunal revisjon.

Departementet viser til at det først og fremst er i de kommunale revisjonsforetakene at revisor kan opparbeide seg praksis som er relevant for lovfestet revisjon. Departementet mener derfor at godkjenning som statsautorisert revisor bare kan gis hvor praksisen fra kommunal revisjon er relevant for alle oppgavene godkjenningen gir adgang

til å utøve, og må herunder inneholde revisjon av regnskapspliktige foretak. Vurderingen vil måtte basere seg på Finanstilsynets revisorfaglige skjønn.

For at vilkåret om «særlig tilfelle» skal være oppfylt, kreves det som for annen praksis etter forslaget § 3-3 første ledd, at praksisen er variert «med hensyn til bransjer, foretaksstørrelser og organisering etter selskapslovgivningen», jf. Ot.prp. nr. 75 (1997–98) s. 57. Kravet må leses i lys av kravet i revisjonsdirektivet artikkel 10. Etter departementets syn må praksisen for å kunne godkjennes inneholde minst to års praksis med revisjon av regnskaps-, skatt-, og merverdiavgiftspliktige foretak. Departementet presiserer at det her er snakk om regnskapsplikt etter regnskapsloven. Dette ligger i kjernen av de kunnskapene og ferdighetene revisor forventes å ha. Dette har også et samlet utvalg lagt til grunn i særmerknaden til § 3-3, hvor de uttaler at en betydelig del av praksisen må omfatte revisjon av regnskap utarbeidet etter kravene i regnskapsloven eller IFRS.

Departementet påpeker videre at den praktiske opplæringen som et minimum må bestå av praksis med revisjon av foretak av en viss størrelse. Private revisorer reviderer i all hovedsak foretak som overskrider grensene for revisjonsplikt etter aksjeloven § 7-6, og etter departementets vurdering utgjør dette et naturlig minstekrav. For at vilkåret om «særlig tilfelle» skal være oppfylt må praksisen derfor også ha bestått i revisjon av minst to regnskapspliktige foretak som overskrider de til enhver tid gjeldende grensene for revisjonsplikt etter aksjeloven § 7-6 (1) og forskrift gitt med hjemmel i denne.

Det følger både av gjeldende rett og revisjonsdirektivet at praksisen må foregå under veiledning av en statsautorisert revisor. Det er dermed den statsautoriserte revisoren som må bekrefte at den aktuelle praksisen er i tråd med det som er nevnt ovenfor. Den statsautoriserte revisoren må også bekrefte at de reviderte foretakene er regnskaps-, skatt- og merverdiavgiftspliktige, og at de overskrider grensene for revisjonsplikt i aksjeloven § 7-6 (1) og forskrift gitt med hjemmel i denne.

Det vises til lovforslaget § 3-3 annet ledd.

#### 6.2.5.3 *Praktisk prøve og forskriftshjemmel*

Departementet foreslår i likhet med utvalget å videreføre revisorlovens krav om at statsautorisert revisor skal ha bestått en praktisk eksamen. Denne skal prøve revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis og dokumenterer at ved-

kommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. Både nødvendig utdanning og minst to år av den praktiske opplæringen må være gjennomført før eksamen kan avlegges.

Det vises til lovforslaget § 3-3 tredje ledd.

Departementet er videre enig med utvalget i at nærmere regler om dokumentasjon av den praktiske opplæringen eventuelt bør gis i forskrift. Det er imidlertid departementet og ikke Finanstilsynet som bør gi slik forskrift.

Departementet viser til at det vil kunne avdekkes behov for å supplere bestemmelsen om praktisk opplæring i forskrift. Departementet foreslår på denne bakgrunn en forskriftshjemmel slik at det i forskrift kan gis nærmere regler om praktisk opplæring for godkjenning som revisor, herunder nærmere regler om eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap i praksis.

Det vises til lovforslaget § 3-3 fjerde ledd.

## 6.3 **Vilkår om å være skikket mv.**

### 6.3.1 **Gjeldende rett**

Etter revisorloven § 3-4 første ledd stilles det krav om at registrerte og statsautoriserte revisorer må være myndige, være i stand til å oppfylle sine forpliktelse etter hvert som de forfaller, samt ha en hederligandel. Ved søknad om godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor må det fremlegges ordinær politiattest, jf. revisorloven § 3-4 andre ledd. Vandelskravet omfatter ikke alle straffbare forhold. I Ot.prp. nr. 75 (1997–97) punkt 6.4.5 uttalte departementet blant annet at «det i første rekke vil være relevant å legge vekt på straffbare forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors utførelse av revisjonsoppdraget». Videre ble det uttalt at «I utgangspunktet bør det foreligge dom på et straffbart forhold, men dette bør ikke være noe ufravikelig krav. Etter departementets syn bør det imidlertid generelt utvises forsiktighet med å legge til grunn at en revisor ikke oppfyller kravet til hederligandel, dersom det ikke foreligger dom på straffbart forhold». Departementet antok imidlertid at «kravet til hederligandel ikke kan anses oppfylt dersom revisor har erkjent forholdet, eller annen offentlig myndighet har vurdert saken og lagt til grunn at straffebud er overtrådt, selv om skaffesak ikke er reist». Skattemyndighetenes avgjørelse i sak om tilleggs-skatt ble blant annet nevnt som eksempel på saker som burde kunne legges til grunn ved tilsynets vurdering av om vilkåret om hederligandel var oppfylt.

### 6.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU artikkel 4, stilles det krav om at medlemsland bare skal gi godkjenning til fysiske personer eller selskaper med godt omdømme («god vandel»). Bestemmelsen er ikke endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

### 6.3.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget går inn for å videreføre de gjeldende kravene om at revisor må være myndig og at den som skal godkjennes som revisor må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Utvalget foreslår også å videreføre kravet til hederlig vandel og fremholder at disse kravene samlet anses tilstrekkelig til å oppfylle kravet i revisjonsdirektivet om at godkjenningen bare kan gis til personer med godt omdømme. Utvalget mener imidlertid at pålegget direktivet gir til medlemslandene om at godkjenning bare kan gis til personer med godt omdømme, tilsier at det bør gis mer utfyllende bestemmelser i nasjonale regler som skal gjennomføre direktivet. På denne bakgrunn foreslår utvalget å videreføre det gjeldende vandelskravet. Utvalget foreslår bestemmelsen presiseres slik at godkjenning ikke skal gis til personer som anses uegnet fordi vedkommende er dømt for straffbare forhold og det straffbare forholdet gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte.

Utvalget foreslår videre å innføre en ny bestemmelse om at godkjenning kan nektes personer som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Utvalget foreslår å presisere i loven at det skal tas særlig hensyn til om det foreligger forhold som gjør at godkjenningen kan kalles tilbake eller om adferden har medført tilbakekall av offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner, om adferden har bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse, eller har gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurransekarantene eller annet virksomhetsforbud. Utvalget presiserer at konstatering av slike forhold ikke automatisk skal føre til avslag på søknad om revisorgodkjenning, men at Finanstilsynet bør vektlegge den aktuelle overtredelsens grovhet og varighet, tidsaspektet samt hvorvidt det er tale om flere eller gjentatte overtredelser. Utvalget presiserer at terskelen for å avslå en søknad om revisorgodkjennelse bør være lavere enn terskelen for å kalle tilbake slik godkjenning.

### 6.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* og *Skattedirektoratet* støtter utvalgets forslag til vilkår for å være skikket. *Skattedirektoratet* viser blant annet til utvalgets forslag om å styrke vilkårene om skikkethet for å få godkjenning som revisor, og fremhever at det vil være hensiktsmessig at regelbrudd konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse bør kunne vektlegges i vurderingen av om det skal gis godkjenning som revisor.

*Advokatfirmaet Strandenæs AS* viser til utvalgets forslag om uskikkethetsvurderingen og formålet med vurderingen om å øke forutberegneligheten for revisorene og redusere risikoen for vilkårlig tilbakekall av godkjenning. Samtidig fremholdes det, at det legges opp til at det skal foretas en vurdering av om revisoren har «utvist en adferd som gir grunnlag for å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte». Momentene som skal vektlegges, er imidlertid begrenset kun til tidligere reaksjoner og ikke fremtidsvurderinger.

### 6.3.5 Departementets vurdering

Etter departementets syn er vandelskravet i revisorloven sentralt for å sikre allmennhetens tillit til revisorer og revisjonsbransjen. At revisor er allmennhetens tillitsperson innebærer at det må stilles strenge krav til en godkjent revisors skikkethet. Dette følger også av revisjonsdirektivet artikkel 4. Departementet foreslår i likhet med utvalget en mer detaljert bestemmelse om revisors vandel enn det som følger av gjeldende rett. I bestemmelsen fremgår det mer i detalj hvilke momenter som er relevante i vurderingen av om revisor skal kunne få godkjenning.

Departementet er videre enig med utvalget i at grunnlaget for å nekte godkjenning som revisor bør utvides noe når det gjelder andre krav til revisors atferd. Departementet foreslår at godkjenning ikke skal gis til personer som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Det vises til lovforslaget § 3-4 første ledd bokstav d).

Advokatfirmaet Strandenæs har i sitt høringsvar påpekt faren for vilkårlige tilbakekall, og at Finanstilsynet ikke foretar en fremtidsrettet vurdering av om revisor er skikket til å utøve yrket. Som nevnt mener departementet at lovforslaget vil innebære en mer forutsigbar rettstilstand på dette området. Departementet anser at det både etter gjeldende rett og etter lovforslaget må foretas en fremtidsrettet vurdering av om det er grunn til å anta at revisor kan utøve revisjonen på en for-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

svarlig måte. Advokatfirmaet Strandenæs nevner kravene til etterutdanning som et eksempel på hvor brudd som senere er rettet opp ikke burde kunne danne grunnlag for å avslå en søknad. Departementet er ikke enig i dette. Departementet viser til at det må foretas en konkret vurdering slik lovforslaget legger opp til. Også alvorlige eller gjentatte brudd på krav som etterutdanningskravet kan gi grunn til å anta at revisor ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at revisorlovens krav om at revisor må kunne oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller og må være myndig, videreføres.

Det vises til lovforslaget § 3-4.

## 6.4 Revisortittel

### 6.4.1 Gjeldende rett

Tittelen «registrert revisor» og «statsautorisert revisor» kan i medhold av revisorloven § 3-1 bare benyttes av den som er godkjent etter reglene i revisorloven kapittel 3.

### 6.4.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) stiller ikke særskilte krav til revisortitler.

### 6.4.3 Utvalgets vurderinger

Etter utvalgets vurdering er det ønskelig med kun én tittel for alle godkjente revisorer. Utvalget foreslår å videreføre tittelen «statsautorisert revisor» for alle godkjente revisorer, inkludert de som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor. Utvalget viser blant annet til at tittelen «statsautorisert revisor» er en godt innarbeidet tittel som profesjonsutøverne selv har et klart ønske om å beholde. Utvalget legger gjennomgående vekt på at lovreguleringen skal bygge opp under tilliten til revisor og fremholder at en endring av tittelen vil, etter deres syn, innebære en unødvendig reguleringskostnad. Utvalget viser også til at det i forbindelse med endringer i utdanningskravene i Sverige og Danmark ble besluttet å beholde tilsvarende innarbeidede titler.

Utvalget viser videre til den danske revisorloven og foreslår i tråd med denne et utvidet vern mot misbruk av revisortitler. Utvalget fremholder behovet for vern av revisortitlene, og foreslår at det lovfestes at «revisor» eller andre norske eller utenlandske titler ikke skal kunne benyttes av

andre enn godkjente revisorer på en måte som utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i revisorloven. Utvalget presiserer imidlertid at forslaget ikke er ment å være et generelt forbud mot å kalle seg revisor i enhver sammenheng, men er ment å gi en mer begrenset beskyttelse i de tilfellene der det en reell forvekslingsfare.

### 6.4.4 Høringsinstansenes merknader

*Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)*, *Riksrevisjonen*, *Regnskap Norge* og *PwC* støtter utvalgets forslag om endring fra to til en revisortittel.

*Ernst & Young (EY)*, *Revisorforeningen*, *KPMG*, *Deloitte*, *NHH* og *Regnskap Norge* støtter utvalgets forslag om å videreføre tittelen «statsautorisert revisor», og viser til at denne tittelen er godt innarbeidet og har en høy verdi og anseelse i markedet.

*Hedmark Revisjon IKS* viser til at en rekke andre yrkesgrupper med autorisasjon ikke benytter «statsautorisert» i tittelen og mener at det ikke bør hete statsautorisert revisor.

### 6.4.5 Departementets vurdering

Departementet er i likhet med utvalget og høringsinstansene av den oppfatning at dagens to revisortitler bør reduseres til én. Dette har sammenheng med behovet for å stille økte teoretiske krav til godkjente revisorer, se punktet nedenfor. Tittelen som beholdes, bør være statsautorisert revisor. Denne tittelen er godt innarbeidet i både revisorbransjen og samfunnet generelt. Departementet er ikke enig med Hedmark Revisjon IKS i at tittelen statsautorisert revisor kan misforstås slik at man tror revisoren jobber på vegne av staten.

Departementet er også enig med utvalget i at det er et behov for vern av revisortittelen. Godkjenningsordningen innebærer at det bør innføres et forbud for andre enn godkjente revisorer å bruke tittelen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at tittelen for godkjent revisor skal være statsautorisert revisor, og at denne tittelen vernes. Det vises til lovforslaget § 3-1 og § 3-7.

## 6.5 Overgangsordning for registrerte revisorer

### 6.5.1 Innledning

Lovforslaget innebærer at kategorien «registrert revisor» fjernes og at det skal være et krav om

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

mastergrad for å få godkjenning som «statsautorisert revisor», som blir den eneste revisortittelen, jf. punkt 6.4. Dette reiser spørsmål om behovet for overgangsregler for de som er godkjent som «registrert revisor» og som ikke har en mastergrad.

Kravet om økt utdanning reiser også spørsmål om behov for en overgangsordning for de som er i utdanning eller praksis, og som har lagt til grunn at en bachelorgrad vil gi godkjenning som revisor.

### 6.5.2 Utvalgets vurderinger

For de som er statsautoriserte revisorer vil ikke endringene være av betydning. Disse vil fortsatt være godkjent som statsautorisert revisor forutsatt at de oppfyller kravet til lovpliktig etterutdanning.

Utvalget har vurdert og konkludert med at det er forsvarlig og ønskelig at revisorer som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, får beholde godkjenningen. Utvalget foreslår derfor at det ikke stilles krav om at personer som er godkjent som registrerte revisorer på ikrafttredelsestidspunktet trenger å fullføre noen tilleggsutdanning eller at det stilles krav om en særskilt prøve eller lignende. Forslaget innebærer at personer som ved lovens ikrafttredelse har godkjenning som registrert revisor blir registret som statsautorisert revisor.

Utvalget mener videre at også søkere som ved lovens ikrafttredelse har bestått en bachelorgrad i regnskap og revisjon og påbegynt relevant praksis, skal kunne tildeles godkjenning som statsautorisert revisor på grunnlag av de gjeldende utdanningskravene for registrerte revisorer. Utvalget foreslår at denne overgangsordningen tidsbegrenses slik at godkjenning kan gis til personer som før 1. juli 2019 både har fullført utdanning i henhold til de gjeldende utdanningskravene for registrert revisor og har påbegynt praktisk opplæring. Vedkommende må ha søkt om godkjenning senest 1. januar 2024 og da ha oppfylt kravene om praktisk opplæring.

Utvalget drøfter også spørsmålet om en overgangsordning bør omfatte enhver person som ved lovens ikrafttredelse har fullført eller påbegynt et studium som leder til bachelorgrad i regnskap og revisjon. Utvalget har imidlertid kommet til at overgangsordningen bør være begrenset til en overgangsperiode på 4 år. Utvalget legger vesentlig vekt på at overgangsperioden ikke bør være for lang. Selv om kandidater med bachelorstudiet i regnskap og revisjon ikke kan bli godkjent som

statsautorisert revisor vil kandidaten ha en rekke andre karrieremuligheter.

### 6.5.3 Høringsinstansenes merknader

#### 6.5.3.1 Overgangsordning for registrerte revisorer ved lovens ikrafttredelse

*Skatterevisorenes forening og Regnskap Norge* støtter utvalgets forslag om at personer som har godkjenning som registrert revisor blir statsautorisert revisor.

*Finanstilsynet, NRØA, KPMG, PwC, Deloitte og BDO* er kritiske til forslaget om at registrerte revisorer skal kunne bli statsautoriserte uten ytterligere form for prøving av deres kompetanse. Disse høringsinstansene viser blant annet til forventet kompetanse og de faktiske forskjellene hva gjelder formal- og realkompetanse mellom registrert og statsautorisert revisor både historisk sett og etter gjeldende rett.

*NHH* viser til at godkjente registrerte revisorer ikke utgjør en homogen gruppe, og at det er til dels store variasjoner i kunnskap og erfaring blant disse. *NHH* kritiserer utvalgets manglede vurdering av slike variasjoner, og anfører at utvalgets forslag til overgangsordning er for enkel.

*Revisorforeningen* og *EY* støtter forslaget om at godkjenning som registrert revisor ved lovens ikrafttredelse får beholde godkjenning uten å måtte kvalifisere seg gjennom tilleggsutdanning eller på annen måte. Revisorforeningen mener imidlertid at registrerte revisorer ikke automatisk bør gis tittelen statsautorisert revisor som foreslått av utvalget. Etter Revisorforeningens syn bør registrerte revisorer beholde tittelen også under den nye loven, men bør gis mulighet til å kvalifisere seg som statsautoriserte revisorer gjennom å bestå en særskilt eksamen.

#### 6.5.3.2 Overgangsordning for søkere med bachelorgrad i regnskap og revisjon

*Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)* viser til forslaget til overgangsordning for studenter som har påbegynt bachelorprogram i revisjon ved opptaket i 2016, og fremholder at forslaget til ny revisorlov ble lagt frem etter fristen for å søke opptak til bachelor i revisjon for årskullet 2017. *NKK* foreslår at overgangsregelen utvides slik at alle studenter som har påbegynt studiet før ny revisorlov trer i kraft omfattes av overgangsregelen.

*Handelshøyskolen ved Høgskolen i Oslo og Akershus (nå OsloMet)* viser til utvalgets forslag til

overgangsregler for studenter og fremholder at det støtter en kort overgangsperiode mellom gammel og ny ordning. Høgskolen mener imidlertid at den foreslåtte fristen for overgangsregel er for kort, da den bare vil komme til anvendelse på studenter som har begynt på studiet senest høsten 2016.

*Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN), Høgskolen i Østfold og Handelshøgskolen BI* støtter ikke utvalgets forslag til overgangsregler for registrerte revisorer. Disse høringsinstansene foreslår blant annet at overgangsordningen skal stille krav om gjennomføring av en særskilt eksamen eller bestått eksamen på masternivå innen enkelt-emner som utgjør sentral revisorkompetanse som vedkommende eventuelt mangler. For bestått eksamen på masternivå bør det alminnelige karakterkravet gjelde. Overgangsordningen foreslås tidsbegrenset til fire år etter lovens ikrafttredelse.

*Hedmark Revisjon IKS* mener at en overgangsordning også bør omfatte studenter som har begynt på bachelorprogrammet i regnskap og revisjon høsten 2017.

*NTNU* mener overgangsregelen bør gjelde alle som har fått studieplass, men ikke fullført bachelor i regnskap og revisjon ved lovens ikrafttredelse.

*NRØA* er kritisk til utvalgets forslag om overgangsordning for studenter, og fremholder at den foreslåtte tidsfristen er for knapp. NRØA foreslår at overgangsordningen utvides slik at studenter som har påbegynt bachelorutdanningen høsten 2017 gis en reell mulighet til å fullføre utdanningen og benytte seg av overgangsregelen.

*NHH* viser til at rimelighetsbetraktninger alene ikke kan legitimere en underminering av de utdanningskravene utvalget ellers argumenterer så godt for. Skulle utvalgets forslaget likevel fremmes, foreslås det at skjæringstidspunktet for overgangsordningen må baseres på oppstart av studiet, og ikke når det er fullført, for ikke å komme i konflikt med studentenes rettigheter.

*Norsk studentorganisasjon* stiller seg kritisk til utvalgets forslag om overgangsregel, og mener at overgangsregelen ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til studenter som allerede har startet utdanningen til en bachelorgrad i regnskap og revisjon. Utvalgets forslag gir etter deres oppfatning svært liten fleksibilitet for studenter som har påbegynt studiet i 2016, og gir heller ingen mulighet for studenter tatt opp i 2017 til å benytte seg av overgangsordningen.

## 6.5.4 Departementets vurdering

### 6.5.4.1 Overgangsordning for dagens registrerte revisorer

Departementet mener at tittelen «registrert revisor» skal tas ut av revisorloven og at «statsautorisert revisor» skal benyttes på alle som godkjennes som revisor, se punkt 6.4.5.

De som i dag har tittelen «registrert revisor» er en mangfoldig gruppe med tanke på utdanningslengde og revisjonserfaring. Departementet antar at få av disse vil oppfylle utdanningskravet i lovforslaget § 3-2. Departementet er likevel enig med utvalget i at disse skal tildeles tittelen statsautorisert revisor når ny revisorlov trer i kraft. Departementet viser til at denne gruppen etter gjeldende revisorlov har adgang til å utføre all lovpliktig revisjon på lik linje med de som er godkjent som statsautorisert revisor. For begge kategorier er forutsetningen at de oppfyller kravene til å være ansvarlig revisor i revisorloven § 3-7. De som skal kjøpe tjenester fra en revisor og som ønsker å forsikre seg om kompetansen, vil kunne avklare dette ved å spørre om utdanningsnivået og erfaringen til den som skal utføre arbeidet eller sette dette som et vilkår i avtalen om levering av tjenester.

Ordningen som er foreslått er enkel og vil ikke innebære kostnader verken for forvaltningen eller de registrerte revisorene. Departementet viser til at det må foreligge vektige grunner for å stille krav om tilleggstudning eller tilleggseksamener for denne gruppen.

Departementet er derfor enig i at de som i dag er godkjent som registrert revisor skal få tittelen statsautorisert revisor, og forslår en regel der dette fremkommer.

NHH har anført at de registrerte revisorene burde gjennomføre alle de 60 studiepoengene som kreves etter lovforslaget § 3-2 og i tillegg oppfylle karakterkravet. Selv om dette skulle bidra til å øke den teoretiske kompetansen blant de som i dag er registrerte revisorer, anser departementet at denne løsningen er for byrdefull. Departementet vil derfor ikke gå inn for en slik løsning.

Registrerte revisorer som ikke er ansvarlige revisorer etter gjeldende revisorlov § 3-7, må i henhold til lovforslaget dokumentere fullført etterutdanning overfor Finanstilsynet før de kan påta seg revisjonsoppdrag som oppdragsansvarlig revisor. Dette gjelder også statsautoriserte revisorer som ikke er ansvarlige revisorer etter gjeldende revisorlov § 3-7.

Departementet foreslår at den som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert

revisor, blir statsautorisert revisor. Det vises til lovforslaget § 16-2.

#### 6.5.4.2 *Overgangsordning for søkere med bachelorgrad i regnskap og revisjon*

Utvalget har foreslått en overgangsregel for studenter som er opptatt til bachelorgradsstudier i regnskap og revisjon, som innebærer at disse kan bli statsautoriserte revisor, om de har påbegynt praktisk opplæring innen 1. juli 2019. Utvalget mener at disse kan tildeles godkjenning som statsautorisert revisor etter ny lov dersom de søker om godkjenning innen 1. januar 2024. Flere har i høringen ment at dette er for kort tid. Andre har ment at det ikke burde gis noen overgangsordning for disse, da de har anledning til å gå videre på en mastergrad i regnskap og revisjon.

Departementet vil vurdere nærmere hvordan en overgangsordning for denne gruppen skal utformes og hvem som skal omfattes av en slik ordning. Departementet foreslår derfor at det gis adgang til å fastsette overgangsregler i egne regler.

Se foreslått forskriftshjemmel i § 16-2.

## 6.6 Godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre EØS-land eller Sveits

### 6.6.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-6 første ledd kan departementet fastsette forskrift om godkjenning av og tilsyn med revisor og revisorselskap fra andre land. Departementet kan også i forskrift gi regler om at virksomhet som omtalt i revisorloven også kan utøves midlertidig av personer som er lovlig etablert i annen EØS-stat med sikte på å drive slik virksomhet i Norge, og kan gi nærmere regler om midlertidig utøvelse av slik virksomhet.

Slike regler for godkjenning av revisor og revisorselskap, samt utøvelse av revisjonsvirksomhet på midlertidig grunnlag, er fastsatt i revisorloven § 1-4 til § 1-6.

Etter revisorloven § 1-4 første ledd skal godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor gis til søkere fra andre EØS-stater dersom vedkommende har «kvalifikasjonsbevis» som revisor fra en annen EØS-stat eller som «har virket som revisor på heltid i minst to år i løpet av de siste ti årene» i en annen EØS-stat hvor yrket ikke er lovregulert og oppfyller kravene til dokumentasjon av yrkeskvalifikasjoner i direktiv 2005/36/EF (yrkeskvalifikasjonsdirektivet). Etter direktiv

2006/43/EF (revisjonsdirektivet) skal revisorgodkjenning i hjemlandet likestilles med kvalifikasjonsbevis. Alternativet med praksis fra EØS-land der yrket ikke er lovregulert, er hentet fra de generelle bestemmelsene i yrkeskvalifikasjonsdirektivet og er ikke anvendelig for revisorer.

Finanstilsynet kan kreve at søkeren avlegger en særskilt egnethetstest i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 dersom varigheten av søkerens utdanning er minst ett år kortere enn det som kreves for godkjenning etter de alminnelige reglene, utdanningen som søkeren har gjennomgått avviker vesentlig fra kravene for godkjenning eller dersom revisjon i Norge omfatter virksomhet som ikke omfattes av revisjon i den aktuelle EØS-staten, og ulikheten gjelder forhold som omfattes av revisjonsutdanningen i Norge, og er vesentlig forskjellig fra det som omfattes av søkerens kvalifikasjonsbevis, jf. revisorloven § 1-4 annet ledd. Før en slik egnethetstest kreves, skal Finanstilsynet undersøke om søkerens yrkeserfaring helt eller delvis dekker den vesentlige forskjellen i utdanningen, jf. revisorloven § 1-4 tredje ledd. Tilsynet kan også kreve at søkeren dokumenterer at vedkommende har nødvendige språkkunnskaper for å utøve revisoryrket i Norge, jf. revisorloven § 1-4 fjerde ledd.

Etter revisorloven § 1-6 kan personer «som er lovlig etablert i annen EØS-stat med sikte på å drive slik virksomhet der» midlertidig drive revisjonsvirksomhet som består i å bekrefte opplysninger ovenfor offentlige myndigheter eller forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum dersom vedkommende

- flytter til Norge for å utøve slik virksomhet, jf. EØS-regler som svarer til direktiv 2005/36/EF (yrkeskvalifikasjonsdirektivet) artikkel 5,
- dokumenterer nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter revisorloven kapittel 8, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 7 nr. 1,
- gir melding og dokumentasjon som angitt i EØS-regler som svarer til yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 7 nr. 2 bokstav a til d til Finanstilsynet.

Finanstilsynet kan kreve at utøveren dokumenterer å ha nødvendige språkkunnskaper før vedkommende starter sin virksomhet, jf. revisorloven § 1-6 tredje ledd.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet er gjennomført ved en rekke ulike sektorforskrifter, herunder revisorloven § 1-4, § 1-5 og § 1-6. Ved vedtakelsen av yrkeskvalifikasjonsloven av 16. juni

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

2017 gjennomføres imidlertid yrkeskvalifikasjonsdirektivet med endringer senest ved direktiv 2013/55/EU. Loven er supplert med én horisontal forskrift som skal gjelde på tvers av sektorene. Bestemmelsene i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 som gir en yrkesutøver som utøver sitt yrke i et annet EØS-land eller Sveits rett til å utøve et lovregulert yrke i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge, trådte i kraft 1. januar 2018.

## 6.6.2 EØS-rett

### 6.6.2.1 Innledning

Krav til anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EØS-land følger av direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) og direktiv 2005/36/EF om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner som endret senest ved direktiv 2013/55/EU (yrkeskvalifikasjonsdirektivet). Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder også for Sveits, jf. EFTA-avtalens vedlegg K.

Innledningsvis vil departementet kommentere forholdet mellom revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet når det gjelder godkjenning av revisor med utdanning og yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat. I gitte tilfeller vil begge direktiver gjelde for godkjenning av en revisor og fastsette prinsipper og prosedyrer for godkjenning av yrket som revisor.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet fastsetter prinsipper for prosedyrer og godkjenning av yrkeskvalifikasjoner for å få adgang til å utøve et regulert yrke generelt sett.

Revisjonsdirektivet fastsetter bl.a. prosedyrer for godkjenning av revisorer som er godkjent i andre medlemsstater for å kunne utføre lovfestet revisjon. Lovfestet revisjon skal kun utføres av revisorer eller revisjonsvirksomheter som er godkjent i medlemsstaten, jf. revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1.

I vurderingen av hvilket direktiv, eventuelt begge direktiver, skal benyttes i forbindelse med godkjenning av en revisor fra en annen EØS-stat, vil definisjonen av lovfestet revisjon være viktig. Definisjonen i artikkel 2 nr. 1 av lovfestet revisjon ble endret ved direktiv 2014/56/EU. Tidligere var det kun revisjon av årsregnskap eller konsoliderte regnskap i det omfang som kreves etter EU-retten. Lovfestet revisjon etter revisjonsdirektivet er nå en revisjon av årsregnskaper eller konsoliderte regnskaper i det omfang dette:

- a. kreves etter EU-retten
- b. kreves for små foretak etter nasjonal rett

- c. foretas frivillig på anmodning fra små foretak i samsvar med likeverdige krav som for revisjonspliktige etter bokstav b, der nasjonal lovgivning definerer slik revisjon som lovfestet revisjon

Revisjonsdirektivet artikkel 14, som er endret med direktiv 2014/56/EU, omtaler godkjenning av revisorer fra andre medlemsstater. Bestemmelsen viser til yrkeskvalifikasjonsdirektivet når det gjelder prosedyrer og krav til prøvetid og egnethetsprøve.

I vurderingen av hvilket direktiv som skal benyttes, skal det legges til grunn at yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder kun der revisjonsdirektivet ikke regulerer, siden yrkeskvalifikasjonsdirektivet er et generelt direktiv og revisjonsdirektivet er et særdirektiv.

Revisorloven har et videre anvendelsesområde enn revisjonsdirektivet. Dette får betydning for behandlingen av søknader om godkjenning av revisorer fra EØS og Sveits. En søknad om godkjenning som revisor må behandles etter både revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Finanstilsynet må da vurdere vesentlige forskjeller etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet for den delen som ikke omfattes av revisjonsdirektivet. Videre må de vurdere revisorutdanningen i hjemstaten mot det som kreves i Norge for den delen som omfattes av revisjonsdirektivet. Resultatet kan være at yrkesutøver kan få krav om to utlikningstiltak, for det første etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet ved vesentlige forskjeller og for det andre etter revisjonsdirektivet. Det er en forskjell i valgmuligheten mellom utlikningstiltak i revisjonsdirektivet og i yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Dersom yrkesutøver må gjennomføre en egnethetsprøve etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet og en egnethetsprøve etter revisjonsdirektivet, må dette kunne gjøres samtidig.

Videre får det betydning for dem som ønsker å tilby sine revisortjenester midlertidig. Etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 er prinsippet at en tjenesteutøver kan tilby sine tjenester midlertidig og at statene kan kreve at søkerne må melde fra til aktuell myndighet at vedkommende vil tilby sine tjenester midlertidig i vertsstaten. Etter revisjonsdirektivet er det ingen slik rett, og tjenesteyter må søke om godkjenning. Revisor kan da ikke utføre lovfestet revisjon etter revisjonsdirektivet før vedkommende er godkjent, men kan midlertidig utføre andre tjenester etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Det får også betydning for den tittelen vedkommende kan benytte. Etter yrkeskva-



lifikasjonsdirektivet skal yrkesutøver som tilbyr sine tjenester midlertidig benytte sin tittel fra hjemstaten.

#### 6.6.2.2 *Krav etter revisjonsdirektivet*

Etter revisjonsdirektivet artikkel 14 skal vedkommende myndigheter i medlemslandene fastsette prosedyrer for godkjenning av revisorer til å foreta lovfestet revisjon som er godkjent i andre medlemsland. Prosedyrene skal ikke gå lenger enn kravet om å gjennomføre en prøveperiode eller bestå en egnethetsprøve slik dette er definert i yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Vertslandet avgjør om søkeren skal gjennomgå prøveperiode eller egnethetsprøve. Prøveperioden må ikke overstige tre år, og søkeren skal vurderes. Egnethetsprøven skal gjennomføres på ett av de språkene som er tillatt i henhold til relevante språkregler i vertslandet. Prøven skal bare omfatte revisorens kunnskap om vertslandets lover og forskrifter i den grad som er relevant for lovfestet revisjon. Myndighetene skal samarbeide med sikte på samordning av kravene til prøveperioden og egnethetsprøven.

Kravet om prøveperiode som et alternativ til egnethetsprøven og kravet om samarbeid med sikte på samordningen av kravene til prøveperioden og egnethetsprøven, ble innført ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet). De nasjonale reglene må åpne for begge muligheter, men myndighetene i vertslandet kan etter individuell vurdering bestemme om søkeren skal bestå egnethetsprøve eller gjennomgå prøveperiode.

#### 6.6.2.3 *Krav etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet*

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder både ved etablering i vertsstaten og i tilfeller der virksomheten drives på midlertidig eller tilfeldig grunnlag. Etablering av virksomhet krever en godkjenning i vertslandet. Ved midlertidig eller tilfeldig virksomhet kreves bare melding til vertsstaten. Yrkeskvalifikasjonsdirektivet kommer til anvendelse på borgere i et medlemsland som ønsker å utøve et lovregulert yrke i et annet medlemsland enn der de tilegnet seg sine yrkeskvalifikasjoner, enten som selvstendig næringsdrivende eller som lønsmottaker. Prøveperiode og egnethetsprøve kan benyttes for å sikre at søkeren har nødvendige kvalifikasjoner for å utføre det lovregulerte yrket i vertslandet.

Prøveperiode er i direktivet definert som utøvelse av et lovregulert yrke i vertsstaten under tilsyn av en kvalifisert utøver av dette yrket og

eventuelt ledsaget av videreutdanning, jf. artikkel 3 nr. 1 bokstav g). Perioden med praksis under tilsyn skal være gjenstand for en vurdering. De nærmere reglene for prøveperioden og vurderingen av denne, skal fastsettes av vedkommende myndighet i vertsstaten. Egnethetsprøve er definert i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 3 nr. 1 bokstav h) som en kontroll av søkerens faglige kunnskaper som gjennomføres av vedkommende myndigheter i vertsstaten med sikte på å vurdere søkerens evne til å utøve et lovregulert yrke i dette medlemslandet. Direktivet stiller krav om at myndighetene skal utarbeide en liste over de fag som på grunnlag av en sammenligning mellom den utdanningen som kreves i medlemslandet og den utdanningen søkeren har, ikke dekkes av det diplom eller andre kvalifikasjonsbevis søkeren er i besittelse av. Egnethetsprøven skal ta hensyn til at søkeren er en kvalifisert yrkesutøver i hjemstaten eller den seneste oppholdsstaten. Prøven skal omfatte fag som velges fra listen, og som det er en vesentlig forutsetning å ha kunnskap om for å kunne utøve yrket i vertsstaten. Prøven kan også omfatte kunnskap om de faglige regler som gjelder for den berørte virksomheten i vertsstaten. Vedkommende myndigheter i vertsstaten skal fastsette de nærmere betingelsene for egnethetsprøven og hvilken status en søker som ønsker å forberede seg til egnethetsprøven skal ha i vertsstaten.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 til 9 inneholder videre regler om midlertidig tjenesteytelse.

#### 6.6.3 **Utvalgets vurderinger**

Utvalget foreslår at de relevante bestemmelsene i revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet som gjelder anerkjennelse av revisorgodkjenning fra andre EØS-land eller Sveits, gjennomføres ved en henvisning til den generelle ordningen ved etablering i Norge i yrkeskvalifikasjonsloven med tilhørende forskrift. Utvalget foreslår at godkjenningskompetansen legges til Finanstilsynet. Utvalget foreslår videre at Finanstilsynet skal gis myndighet til å avgjøre hvorvidt søkeren må bestå en egnethetsprøve eller gjennomføre en prøveperiode. Det presiseres imidlertid at egnethetsprøven bare skal omfatte revisors kunnskap om norske lover og forskrifter i den grad som er relevant for lovfestet revisjon.

Utvalget presiserer at de alminnelige kravene til hel eller delvis godskriving av utdanning og praksis fra andre land for en person som søker om revisorgodkjenning etter de alminnelige kravene,

også kan være aktuelle for personer med revisor-godkjenning fra et annet land, men som ikke oppfyller de særskilte kravene for godkjenning av revisorer med godkjenning fra et annet EØS-land og Sveits som omtalt ovenfor.

#### 6.6.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

#### 6.6.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår at godkjenning som revisor tildeles søker som har revisorgodkjenning i annet EØS-land eller Sveits. Revisorer som er godkjente i andre EØS-land og Sveits, har i stor grad overførbare kunnskaper, og Norge er forpliktet etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet til å ha et system for godkjenning av disse. Det følger av yrkeskvalifikasjonsloven at en yrkesutøver som utøver et yrke i en annen EØS-stat eller Sveits, har rett til å utøve et lovregulert yrke i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge. Etter departementets vurdering er det likevel hensiktsmessig med en eksplisitt regel i revisorloven hvor dette fremgår.

Departementet viser til at godkjenning i Norge krever kunnskaper om aktuelle regler i norsk rett. Dette er ivaretatt i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 fjerde ledd hvor det blant annet fremgår at departementet kan gi forskrift om egnethetsprøve.

Departementet viser til omtalen under kapittel 6.6.2. En yrkesutøver må vurderes etter både revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Departementet bemerker at eventuelle utliknings-tiltak vil skje samtidig og som en felles prøve.

Det vises til lovforslaget § 3-5.

## 6.7 Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS og Sveits

### 6.7.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett kan Finanstilsynet også gi godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor til søker med godkjenning som revisor fra stat utenfor EØS etter nærmere angitte vilkår, jf. revisorloven § 3-6 og revisorforskriften § 1-5. Vil-kårene for slik godkjenning er at

- vedkommende består en egnethetstest i skatte-rett og rettslære som tilsvarer den revisorer med tilsvarende utdanning i Norge har avlagt

- kravene til utdanning og praksis som vedkom-mende måtte oppfylle for å bli godkjent som revisor i hjemlandet, bestått egnethetstest og den yrkeserfaring vedkommende kan doku-mentere, samlet sett innebærer kvalifikasjoner på minst samme nivå som etter revisorloven, og
- vedkommende oppfyller vilkårene i revisor-loven om likviditet, myndighetsalder og heder-lig vandel.

### 6.7.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direk-tiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 44, kan medlemslandenes kompetente myndigheter, under forutsetning av gjensidighet, godkjenne en tredjelandrevisor som revisor hvis vedkom-mende kan fremlegge dokumentasjon for at han eller hun oppfyller vilkår som tilsvarer vilkårene for godkjenning etter direktivet.

### 6.7.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget går inn for å videreføre gjeldende regler om godkjenning av revisorer med godkjenning fra land utenfor EØS, med en presisering av at slik godkjenning forutsetter samme adgang for norske revisorer til å få revisorgodkjenning i det lan-det søkeren er godkjent revisor. Utvalget foreslår videre at kravene til egnethetsprøve som foreslås å gjelde for søkere fra andre EØS-land, skal gis til-svarende anvendelse for søkere utenfor EØS-området. Utvalget presiserer videre at søkere fra andre stater utenfor EØS, i likhet med personer med revisorgodkjennelse fra annen EØS-stat, også må kunne søke om revisorgodkjenning på vanlig måte etter de alminnelige reglene. God-skriving av utdanning og praksis må vurderes på samme måte som for andre søkere med utdanning eller praksis fra andre land.

### 6.7.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

### 6.7.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at også revisorer fra land utenfor EØS og Sveits fortsatt bør kunne få godkjenning som revisor i Norge. Etter revisjonsdirektivet er det nå en forutsetning for godkjenning at norske revisorer kan få godkjenning i det landet søkeren er godkjent revisor. Som for revisorer med god-

kjenning fra EØS-området og Sveits, kreves det at søker har kunnskap om norske lover og forskrifter som er relevant for utøvelse av revisjon i Norge.

Det vises til lovforslaget § 3-6.

## **6.8 Deponering av godkjenning – ny godkjenning av revisor som har sagt fra seg revisorgodkjenningen**

### **6.8.1 Gjeldende rett**

Etter gjeldende rett oppstilles det ingen særskilte regler for ny godkjenning av revisorer som har sagt fra seg godkjenningen. Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU inneholder heller ingen særskilte regler om forenklede krav til slik ny godkjenning av en revisor som tidligere har sagt fra seg revisorgodkjenningen.

### **6.8.2 Utvalgets vurderinger**

Utvalget går inn for å innføre en særlig ordning for ny godkjenning av revisorer som har sagt fra seg revisorgodkjennelsen. Ordningen foreslås begrenset til revisorer som frivillig har sagt fra seg godkjenningen. Utvalgets forslag medfører at det for revisorer som frivillig har sagt fra seg revisorgodkjenningen, ikke er nødvendig med en ny prøving av krav til utdanning og praksis. Etter utvalgets forslag vil det være tilstrekkelig i slike tilfeller å dokumentere at kravene til etterutdanning, økonomi og egnethet er oppfylt. Utvalget foreslår at revisorer som har sagt fra seg revisorgodkjenningen, ikke skal kunne benytte sin revisortittel og heller ikke være registrert i Revisorregisteret. Utvalget foreslår at godkjenning skal gis av Finanstilsynet og at slik godkjenning skal gis når vedkommende oppfyller kravene til etterutdanning og egnethet.

### **6.8.3 Høringsinstansenes merknader**

*Regnskap Norge* og *Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag til deponeringsordning der de som frivillig sier fra seg revisorgodkjenning kan få godkjenningen tilbake uten ny prøving av vilkårene om utdanning og praksis. Regnskap Norge fremhever at de slutter seg til utvalgets vurderinger av behovet for en frivillig deponeringsordning som gjør det mulig å gjenoppta godkjenning uten en fullstendig ny søknadsprosess, og foreslår at en tilsvarende ordning bør innføres i regnskapsførerloven.

*PwC* støtter også forslaget om innføring av en deponeringsordning for frivillig deponering av revisortittelen. PwC mener imidlertid at forslaget om prøving av vilkåret om frivillig deponering først på tidspunktet for søknad om tilbakelevering av tittelen er uheldig, og forslår at prøvingen av om vilkårene for slik deponering foreligger skal finne sted på deponeringstidspunktet.

### **6.8.4 Departementets vurdering**

Departementet er enig med utvalget i at en deponeringsløsning er hensiktsmessig. En deponeringsløsning vil gjøre det enklere for revisorer som en stund befinner seg utenfor bransjen eller ikke er i en stilling hvor det er behov for autorisasjon. Som påpekt av PwC, vil det være uheldig om en revisor som deponerer godkjenningen sin i tilknytning til eventuelle reaksjoner fra Finanstilsynet, først ved søknaden om å gi godkjenningen tilbake får vite at Finanstilsynet anser bruddet å være av en slik karakter at revisor ikke lenger er skikket. Finanstilsynet vil imidlertid ha mulighet til å fullføre tilbakekallingen på tross av en deponering. Departementet legger til grunn at Finanstilsynet som hovedregel velger å gjøre dette der overtredelsen er av en slik art at revisor ikke lenger er å anse som skikket.

Det vises til lovforslaget § 3-8.

## 7 Godkjenning av revisjonsselskaper mv.

### 7.1 Krav til selskapsform

---

#### 7.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-5 første ledd stilles det krav om at et revisjonsselskap skal være organisert som et ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.

#### 7.1.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet stiller ingen krav om at revisjonsvirksomhet drives i en bestemt selskapsform. Et revisjonsselskap er etter artikkel 2 nr. 3 definert som enhver enhet, uansett dens juridiske form, som er godkjent til å utføre lovpliktig revisjon.

#### 7.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at revisjonsselskaper i utgangspunktet bør tillates etablert i alle selskapsformer, med mindre tungtveiende hensyn tilsier noe annet. Utvalget viser til at gjeldende rett bør videreføres, men slik at revisjonsselskaper også kan være organisert som kommandittselskap og samvirkeforetak.

Videre foreslår utvalget at revisjonsselskaper ikke skal kunne organisere seg som en stiftelse. Utvalget viser til at stiftelser er underlagt tilsyn av Lotteri- og stiftelsestilsynet, mens revisjonsdirektivet krever at revisjonsselskaper også er underlagt et offentlig revisortilsyn, som i Norge vil ligge til Finanstilsynet. En slik dobbel tilsynskompetanse vil være lite hensiktsmessig. Det er ifølge utvalget heller ingen holdepunkter for at det er behov for en slik organiseringsform.

#### 7.1.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet.

#### 7.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at revisjonsdirektivet ikke stiller krav til selskapsform, noe som innebærer

større frihet for norske myndigheter i reguleringen av krav til selskapsform. I utgangspunktet bør revisjonsselskaper tillates etablert i alle selskapsformer, med mindre tungtveiende hensyn tilsier noe annet. Etter departementets vurdering tilsier hensynet til at revisjonsvirksomheten drives i ordnede former at det stilles krav i loven til hvilke selskapsformer et revisjonsselskap kan ha.

Departementet foreslår at gjeldende rett videreføres slik at revisjonsselskaper kan være organisert som et ansvarlig selskap, aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Etter departementets vurdering bør også kommandittselskapsformen og samvirkeforetaksformen kunne velges.

Det vises til lovforslag § 4-1 første ledd bokstav a.

### 7.2 Styresammensetning og stemmeflertall i revisjonsselskap

---

#### 7.2.1 Gjeldende rett

Revisjonsselskap skal etter revisorloven § 3-5 første ledd nr. 1 ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er revisorer som er godkjent etter revisorloven eller av myndighetene i annen EØS-stat eller et annet land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med. Det siste alternativet åpner for at revisorer fra land utenfor EØS-området som har fått godkjenning i samsvar med revisorforskriften § 1-5, kan oppfylle flertallskravet i et norsk revisjonsselskap.

Revisorloven § 3-5 første ledd nr. 2 stiller også krav om at det i selskapsavtale eller vedtektene fremgår at mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ skal innehas av revisorer eller revisjonsselskap som oppfyller kravene i revisorloven § 3-5 nr. 1. Disse kravene må være oppfylt til enhver tid. Finanstilsynet kan imidlertid ved enkeltvedtak gjøre tidsbegrenset unntak fra kravet i første ledd nr. 1 om at et flertall av styremedlemmene skal være revisorer og kravet i første ledd nr. 2, jf. revisorloven § 3-5 andre ledd andre punktum.

### 7.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 4 bokstav c, skal et flertall på inntil 75 prosent av medlemmene i foretakets administrasjons- eller ledelsesorgan være et godkjent revisjonsselskap eller fysiske personer som oppfyller vilkårene for å få revisorgodkjenning. Medlemslandene kan bestemme at slike fysiske personer også må være godkjent i et annet medlemsland. Dersom et organ kun har to medlemmer, må minst ett av medlemmene oppfylle vilkårene.

Det fremgår videre av revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4 bokstav b at flertallet av stemmerettighetene i revisjonsselskapet skal innehas av revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland eller av fysiske personer som oppfyller kravene til godkjenning. Medlemslandene er gitt adgang til å fastsette andre særlige regler om stemmerettighetene ved lovpliktig revisjon av andelsselskaper og lignende selskaper som nevnt i rådsdirektiv 86/635/EF om banker og andre finansinstitusjoners årsregnskaper og konsoliderte regnskaper, samt sparebanker eller lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EF, herunder datterselskap eller rettsetterfølgere av samme type foretak.

### 7.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår å videreføre reglene om at revisjonsselskaper skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer i Norge, i et annet EØS-land eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med.

Utvalget foreslår videre å innføre en bestemmelse om at i et revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte. Dette skal ifølge utvalget sikre at godkjente revisorer har den reelle styringen i revisjonsselskapet.

Utvalget konkluderer med at kravet om at revisorer eller revisjonsselskap skal inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ bør videreføres, men at kravet om at stemmerepresentasjon skal fremgå av vedtektene eller selskapsavtalen bør oppheves. Utvalget viser til at regelen ble innført på bakgrunn av kontrollhensyn, men mener at dette hensynet ikke er tungtveiende nok for å videreføre kravet.

### 7.2.4 Høringsinstansenes merknader

PwC støtter utvalgets forslag om videreføring av gjeldende regelverk på området. Både PwC og Revisorforeningen bemerker i sitt høringssvar at utvalgets lovforslag i § 4-1 første ledd bokstav b ikke gjenspeiler flertallets forslag når det ikke viser til revisorer fra land som Norge har inngått gjensidig avtale om godkjenning med.

*Revisorforeningen* slutter seg til forslaget om å presisere i loven at flertallskravet også må være oppfylt blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte i tilfeller der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, og viser til at formålet med flertallskravet best oppfylles med en slik presisering. Revisorforeningen støtter også utvalgets forslag om å oppheve kravet om at stemmerepresentasjon skal fremgå av vedtektene eller selskapsavtalen, da et slikt krav anses unødvendig.

### 7.2.5 Departements vurdering

Departementet viser til at kravene om styresammensetning og stemmerepresentasjon følger av revisjonsdirektivet. Gjeldende rett gjennomfører dette.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår at gjeldende regler om at revisjonsselskaper skal ha et styre der flertallet av både medlemmene og varamedlemmene er godkjente revisorer i Norge, i et annet EØS-land eller et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med, videreføres. Departementet mener i likhet med utvalget at også revisorer godkjent i land som Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med, kan utgjøre en del av styrets flertall. Departementet foreslår at ordlyden justeres slik Revisorforeningen og PwC har påpekt for å reflektere dette. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

Departementet slutter seg videre til utvalgets vurderinger når det gjelder krav til stemmerepresentasjon i revisjonsselskapets øverste organ. Dette innebærer at mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ må innehas av godkjente revisjonsselskaper eller revisorer. Dette kravet følger av revisjonsdirektivet. Departementet er i tillegg enig med utvalget i at det ikke er behov for at dette kravet fremkommer av selskapets vedtekter eller selskapsavtalen.

Se lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav b og c og § 4-1 andre ledd.

## 7.3 Økonomi

---

### 7.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 3-5 nr. 4 stilles det som krav for godkjenning at selskapet må være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Tilsvarende krav til likviditet stilles for godkjenning av fysiske personer etter revisorloven § 3-4 nr. 2. I Ot.prp. nr.75 (1997–98) punkt 6.5.5, er det lagt til grunn at dette kravet blant annet innebærer at revisor ikke må ha begjært eller fått åpnet gjeldsforhandling etter konkursloven eller åpnet konkurs eller ha søkt eller fått innvilget gjeldsforhandling.

### 7.3.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 inneholder bestemmelser om at revisjonsselskapet skal oppfylle krav til «godt omdømme». Det er imidlertid ingen bestemmelser i direktivet som direkte stiller krav til foretakets økonomiske stilling.

### 7.3.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår å videreføre likviditetskravet som følger av gjeldende rett. Utvalget viser til at en ordnet økonomi har stor betydning for tilliten til et revisjonsselskap og dermed for muligheten til å ivareta oppgaven som allmennhetens tillitsperson på en forsvarlig måte. Utvalget mener at en økonomisk anstrengt situasjon for revisjonsselskapet kan føre til en økt risiko for at revisjonsoppdraget ikke gjennomføres på en forsvarlig måte, og heller ikke i samsvar med lovgivningens krav.

Utvalget drøfter også muligheten for å innføre et krav om positiv egenkapital, men konkluderer med at et slikt krav ikke anses hensiktsmessig. Utvalget viser til at et slikt krav ikke nødvendigvis vil gi uttrykk for den reelle økonomien i selskapet.

### 7.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Finanstilsynet* og *Revisorforeningen* stiller seg positiv til utvalgets forslag om å videreføre gjeldende likviditetskrav. Finanstilsynet mener imidlertid at det også bør stilles krav til positiv egenkapital i revisjonsselskapet. Etter tilsynets oppfatning er det uheldig at revisjonsselskaper, som anses som så samfunnsviktige at de er underlagt særlig regulering og offentlig tilsyn, kan drive med negativ egenkapital.

### 7.3.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om å videreføre kravet til likviditet. Formålet med å stille krav til selskapets økonomi er å sørge for at revisjonsvirksomheten drives i ordnede former. Dette må ses i sammenheng med at en eventuell konkurs i et revisjonsselskap kan få store konsekvenser for revisjonskundene. En eventuell anstrengt økonomi hos et revisjonsselskap kan også føre til at selskapet påtar seg flere oppdrag enn det har kapasitet til, noe som igjen kan få konsekvenser for revisjonskvaliteten.

Et krav om at revisjonsselskapet må kunne oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, er et hensiktsmessig krav. Finanstilsynet har foreslått at det også burde innføres et krav om positiv egenkapital for revisjonsselskapet. Departementet bemerker at et krav om positiv egenkapital ikke nødvendigvis vil gi uttrykk for den reelle økonomien i selskapet, og vil ikke foreslå et slikt krav nå.

Se lovforslaget § 4-1 første ledd bokstav d.

## 7.4 Plikt til å drive revisjonsvirksomhet i revisjonsselskap

---

### 7.4.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det ikke noe krav om at revisor må etablere et selskap for å kunne drive med revisjon. Etter revisorloven § 2-2 kan årsregnskapet for revisjonspliktige revideres av godkjente revisjonsselskaper eller ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7. En ansvarlig revisor som driver revisjonsvirksomhet i næring, må gjøre dette i et enkeltpersonforetak.

### 7.4.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/45/EF som endret av direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 1, skal lovfestet revisjon bare fortas av revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent av det medlemsland som krever lovfestet revisjon. Revisjonsdirektivet åpner således for at lovfestet revisjon kan foretas både av fysiske personer og revisjonsselskaper.

### 7.4.3 Utvalgets forslag

Utvalget drøfter spørsmålet om oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser bare bør kunne utføres ved å velge et revisjonsselskap, eller om det fortsatt bør være adgang til å velge en statsautorisert revisor til å utføre slik oppdrag.

Utvalget fremhever at tall fra Finanstilsynet viser at antallet enkeltpersonforetak som driver revisjonsvirksomhet er synkende, og at hensynet til revisors kunder kan tilsi at virksomheten bør drives i selskaps form og ikke personlig i enkeltpersonforetak. Utvalget viser imidlertid til at hensynet til organisasjonsfriheten bør veie tyngre. Utvalget foreslår derfor å opprettholde gjeldende rett på dette punktet.

#### 7.4.4 Høringsinstansenes merknader

*PwC* viser til at de generelt støtter videreføringen av gjeldende rett i utvalgets lovutkast kapittel 4. Det har ellers ikke kommet merknader til dette punktet.

#### 7.4.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at det ikke bør innføres begrensninger i å utøve revisjon i enkeltpersonforetak. En slik løsning vil innebære, som i dag, at personer med godkjenning som statsautorisert revisor kan tilby revisjonstjenester gjennom et enkeltpersonforetak. Utvalget viser til at dette kan være uheldig for kunden i tilfeller hvor revisor viser seg å være ute av stand til å fullføre revisjonsoppdraget. Revisjonskunden kan selv ta denne risikoen i betraktning ved valg av revisor. Hensynet til organisasjonsfriheten bør derfor i dette tilfellet veie tyngst. Etter departementets vurdering bør det fortsatt være anledning til å utøve revisjon i enkeltpersonforetak. Departementet viser dessuten til forslaget om pliktig registrering i foretaksregisteret for enkeltpersonforetak og at også disse skal være underlagt krav til hvordan revisjonsvirksomheten skal drives for å sikre kvalitet.

Se lovforslaget § 1-2 andre ledd og § 2-1 første ledd.

### 7.5 Adgang for revisjonsselskaper med godkjenning fra andre EØS-land til å utføre lovfestet revisjon i Norge

#### 7.5.1 Gjeldende rett

Revisjonsselskaper fra andre EØS-land skal godkjennes som revisjonsselskap etter revisorloven dersom de er godkjent i det aktuelle landet og selskapsformen i det vesentlige tilsvarer definisjonene av aksjeselskaper i aksjeloven § 1-1 andre ledd, allmennaksjeselskaper i allmennaksjeloven § 1-1 andre ledd eller ansvarlige selskaper i selskapsloven § 1-2 (1) (b), jf. revisorforskriften § 1-7,

jf. revisorloven § 3-6. Revisorforskriften § 1-7 b setter også som vilkår for godkjenning at de fysiske personene som utfører revisjonen må være godkjente i henhold til revisorforskriften § 1-4, som regulerer vilkår for godkjenning av revisorer fra andre EØS-stater.

#### 7.5.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3 nr. 1, kan lovpålagt revisjon kun utføres av revisjonsselskap som er godkjent i vedkommende medlemsstat. Den fysiske personen som utfører den lovpålagte revisjonen må også være godkjent i vedkommende medlemsstat, jf. artikkel 3 nr. 4.

Ved direktiv 2014/56/EU ble det innført en ny bestemmelse om godkjenning av revisjonsselskaper. Etter artikkel 3a følger det at et revisjonsselskap som er godkjent i en medlemsstat, kan utføre lovpålagt revisjon i en annen medlemsstat, såfremt den ledende revisjonspartner som utfører den lovpålagte revisjonen på vegne av revisjonsselskapet, er godkjent i den aktuelle medlemsstaten. Et slikt revisjonsselskap plikter å la seg registrere hos de kompetente myndigheter i vertslandet. Vertslandet kan kreve at det fremlegges et sertifikat som ikke er eldre enn tre måneder, og som viser at revisjonsselskapet er registrert i hjemstaten. Når myndighetene i vertslandet er overbevist om at revisjonsselskapet er godkjent i hjemstaten, skal myndighetene registrere revisjonsselskapet. Endringen medfører en rettighet for revisjonsselskaper som er godkjent i et medlemsland til også å kunne registreres og utføre lovpålagt revisjon i andre medlemsland.

#### 7.5.3 Utvalgets vurderinger

For å gjennomføre endringen revisjonsdirektivet foreslår utvalget at det innføres en ny lovbestemmelse om adgangen for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive revisjonsvirksomhet i Norge uten egen godkjenning her i landet. Utvalget foreslår at et revisjonsselskap som er godkjent i et annet EØS-land, skal kunne utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser forutsatt at revisjonsselskapet utpeker statsautoriserte revisorer som ansvarlig for oppdraget om lovfestet revisjon, og at selskapet er registrert i Revisorregisteret. Etter forslaget skal Finanstilsynet registrere revisjonsselskaper i Revisorregisteret når det er godtgjort at

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

revisjonsselskapet er godkjent i hjemlandet. Bekreftelse fra ansvarlig myndighet i hjemlandet skal ikke være eldre enn tre måneder. Finanstilsynet skal etter forslaget være ansvarlig for å underrette myndighetene i hjemlandet om registreringer.

#### **7.5.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader fra høringsinstansene på dette punktet.

#### **7.5.5 Departementets vurdering**

Utvalgets forslag innebærer en gjennomføring av revisjonsdirektivets regler om revisjonstjenester utført av selskaper fra andre EØS-land. Departementet slutter seg til utvalgets forslag. Departementet er videre enig med utvalget i at reglene også bør gjelde for revisorbekreftelser, da dette vil gi et mer enhetlig lovverk. Departementet foreslår etter dette regler i tråd med utvalgets utkast. Det vises til lovforslaget § 4-2.



## 8 Registering av revisorer og revisjonsselskaper

### 8.1 Foretaksregistrering – revisjonsforetak

---

#### 8.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 kan lovfestet revisjon og oppdrag om revisjonsbekreftelser utføres av en registrert eller statsautorisert revisor i eget navn eller av et revisjonsselskap. Virksomhet utført av registrert eller statsautorisert revisor i eget navn skal etter foretaksregisterloven § 2-1 første ledd nr. 7 registreres i Foretaksregisteret forutsatt at enkeltpersonforetaket driver handel med dertil innkjøpte varer eller som sysselsetter mer enn fem fast ansatte i hovedstilling. Andre enkeltpersonforetak har etter foretaksregisterloven § 2-2 en rett til å bli registrert i Foretaksregisteret.

Revisjonsselskaper, jf. revisorloven § 3-5 første ledd, skal være registrert i Foretaksregisteret etter de alminnelige reglene om registreringspliktige foretak i foretaksregisterloven § 2-1 første ledd nr. 1-3.

#### 8.1.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet), inneholder ingen særskilte regler om foretaksregistrering av foretak som utfører lovfestet revisjon. EØS-regler som svarer til EUs selskapsrettsdirektiv oppstiller imidlertid visse krav til registrering av foretak.

#### 8.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår at det innføres en plikt for alle statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Utvalget viser videre til at krav til foretaksregistrering av revisjonsselskaper følger av de alminnelige kravene i foretaksregisterloven.

Utvalget anser det hensiktsmessig å innføre en samlebetegnelse for revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn. Utvalget foreslår derfor å innta en definisjon av «revisjonsforetak» som sam-

lebetegnelse i lovens bestemmelser som gjelder for foretaket som driver revisjonsvirksomheten.

#### 8.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Brønnøysundregistrene* støtter utvalgets vurdering om at personer som utfører lovfestet revisjon i eget navn skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret.

#### 8.1.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Departementet mener dette er et hensiktsmessig tiltak for å bidra til åpenhet om revisjonen og at den drives i ordnede former. Registrering i foretaksregisteret vil bidra til å klargjøre ansvarsforhold knyttet til revisjonen.

Videre er departementet enig i at både revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn blir definert som «revisjonsforetak» i revisorloven. Ved å bruke «revisjonsforetak» som samlebegrep blir lovteksten lettere å lese.

Det vises til lovforslaget § 1-2 andre ledd og § 6-3.

### 8.2 Offentlig revisorregister og registreringsplikt

---

#### 8.2.1 Gjeldende rett

Finanstilsynet skal etter revisorloven § 10-1 føre register over revisorer og revisjonsselskaper som er godkjent etter revisorloven. Registeret skal være offentlig tilgjengelig i elektronisk form og ligger på Finanstilsynets nettsted. Registeret inneholder opplysninger om alle godkjente revisjonsselskaper. Revisorregisteret viser også alle registrerte og statsautoriserte revisorer uavhengig av om de er i yrket eller ikke. Det er imidlertid bare «ansvarlige revisorer» som har anledning til å påta seg revisjonsoppdrag og avgi bekreftelser overfor offentlige myndigheter, enten som utpekt opp-

dragsansvarlig i et revisjonsselskap eller gjennom virksomhet i enkeltpersonforetak. For å vise hvilke revisorer som oppfyller kravene til på være ansvarlig revisor tildeles disse et revisorregisternummer. Ansvarlige revisorer har blant annet plikt til å gjennomføre etterutdanning og stille sikkerhet for tap som følge av feil.

I tillegg til å identifisere hvilke revisorer som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag og til å bekrefte opplysninger overfor offentlige myndigheter, gir revisorregisternummeret en nødvendig entydig identifikasjon av fysiske personer. For revisjonsselskap gir foretaksnummeret en entydig identifikasjon og benyttes derfor også som revisorregisternummer på revisjonsselskaper i Revisorregisteret.

### 8.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 15 stiller krav om at det etableres et register over godkjente revisorer og revisjonsselskaper. Alle godkjente revisorer og revisjonsselskaper skal registreres og identifiseres i registeret med et individuelt registreringsnummer som skal lagres elektronisk og være tilgjengelig for offentligheten. Kravet om offentlighet kan fravikes i ekstraordinære tilfeller.

Det offentlige registeret skal også inneholde opplysninger om navn og adresse til de kompetente myndigheter med ansvar for

- godkjenning, jf. revisjonsdirektivet artikkel 3
- kvalitetssikring, jf. revisjonsdirektivet artikkel 29
- undersøkelser og sanksjoner vedrørende revisorer og revisjonsselskaper, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30, og
- offentlig tilsyn, jf. revisjonsdirektivet artikkel 32

### 8.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at Finanstilsynets konsesjonsregister, som Revisorregisteret er en del av, oppfyller kravene etter revisjonsdirektivet artikkel 15. Utvalget konkluderer på denne bakgrunn med at det ikke foreligger noe behov for å endre gjeldende rett på dette punktet.

Utvalget viser videre til forslaget om å innføre kun én kategori revisorer – statsautorisert revisor og at alle disse skal oppfylle etterutdanningskravet, og dermed ha adgang til å påta seg revisjonsoppdrag. Dette innebærer at ordningen med egen registrering av «ansvarlig revisor» faller bort.

Utvalget mener at disse endringene vil medføre en forenkling av registreringsplikten, og foreslår at Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper. Registreringspliktige skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger og det foreslås at departementet gis hjemmel til i forskrift å gi utfyllende regler om Revisorregisteret.

### 8.2.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet noen merknader i høringen til dette punktet.

### 8.2.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at gjeldende rett oppfyller kravet til revisorregister som følger av revisjonsdirektivet artikkel 15. Departementet foreslår derfor at gjeldende rett videreføres.

Departementet er enig i at Revisorregisteret blir enklere ved at statsautoriserte revisorer blir den eneste kategorien. Den vesentligste forenklingen i lovforslaget vil være at det bare er revisorer som står i Revisorregisteret som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag og revisorbekreftelser etter revisorloven. De som ikke oppfyller kravene til å påta seg slike oppdrag må enten deponere godkjenningen eller si fra seg denne. Det vil dermed ikke lenger være behov for å skille i Revisorregisteret mellom revisorer som har adgang til å påta seg revisjonsoppdrag og revisorbekreftelser og revisorer som ikke har det og gjøres gjennom ordningen med tildeling av revisorregisternummer.

Etne krav til registrering og tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak fra land utenfor EØS som er notert på et regulert marked i Norge, er omtalt i punkt 20.5.

Det kan være behov for presisering og utfyllende regler om Revisorregisteret. Departementet foreslår at det kan gis nærmere regler i forskrift.

Se lovforslaget § 6-1.

## 8.3 Hvilke opplysninger skal registreres

### 8.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 10-2 skal Revisorregisteret inneholde opplysninger om navn, bostedsadresse og eventuelt kontoradresse eller annen adresse hvor dokumentasjon angående norske klienter

oppbevares, dato for godkjenning og angivelse av godkjent tittel, for alle registrerte eller statsautoriserte revisorer. Det skal også fremgå av registeret dersom godkjenningen er tilbakekalt eller suspendert etter reglene i revisorloven kapittel 9. Dersom revisor er ansatt eller på annen måte tilknyttet et revisjonsselskap, skal også navn, adresse og organisasjonsnummer på revisjonsselskapet fremgå av Revisorregisteret.

For ansvarlige revisorer skal registrering i tillegg inneholde opplysninger om revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet og om registrering i annet land, eventuelt navn på tilsynsmyndighet og revisorregisternummer tildelt i annet land. I tillegg skal det gis opplysninger om det foretas revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS, og eventuelt foretaksnavn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer for enkeltpersonforetak, jf. revisorloven § 10-2 annet ledd.

Hvilke opplysninger som skal fremgå av Revisorregisteret for revisjonsselskaper følger av revisorloven § 10-3. I henhold til denne bestemmelsen skal Revisorregisteret inneholde opplysninger om foretakets navn, kontoradresse og postadresse, organisasjonsnummer, dato for godkjenning og revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet. Registeret skal videre inneholde opplysninger om navn og revisorregisternummer på ansvarlig revisor, jf. revisorloven § 3-7, navn på kontaktperson og eventuelt revisjonsselskapets nettstedadresse, navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge, navn og bostedsadresse for revisjonsselskapets styremedlemmer, varamedlemmer, daglig leder og aksjeeiere eller deltakere. Dersom selskapet deltar i samarbeid som nevnt i revisorloven § 4-7 første ledd skal dette fremgå av Revisorregisteret med navn og adresse på andre selskaper som deltar eller på annen måte inngår i dette samarbeidet. Dersom selskapets godkjenning er tilbakekalt eller suspendert etter reglene i revisorloven kapittel 9 skal dette også fremgå av Revisorregisteret. I tillegg stilles det krav om at dersom revisjonsselskapet er registrert i et annet land skal dette fremgå av registreringen, herunder navn på tilsynsmyndighet og eventuelt revisorregisternummer og organisasjonsnummer tildelt i annet land. Det skal også fremgå av registeropplysningene om selskapet foretar revisjon av foretak som er revisjonspliktig i land utenfor EØS.

Finanstilsynet kan unnlate å tildele revisorregisternummer til revisjonsselskaper som ikke utøver virksomhet som faller inn under revisorloven.

### 8.3.2 EØS-rett

Artikkel 16 i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet), oppstiller krav til hvilke opplysninger som skal fremgå om revisorer. Kravene gjelder kun for de som utfører lovpliktig revisjon. Etter bestemmelsen stilles det krav om at det offentlige registeret minst skal inneholde opplysninger om revisors navn, adresse og registreringsnummer. Dersom revisor er ansatt partner eller på annen måte tilknyttet et revisjonsselskap skal firmaets navn adresse, internettadresse og registreringsnummer fremgå av registeret. For øvrig skal all annen registrering som revisor hos kompetente myndigheter i andre medlemsland, og som revisor i tredjeland, fremgå av registeret, herunder registreringsmyndighetens navn og eventuelt registreringsnummer.

Tredjlandsrevisorer som er registrert i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 45, skal i registeret klart fremstå som dette, og ikke som godkjente revisorer.

Artikkel 17 i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU, inneholder bestemmelser om hvilke opplysninger om revisjonsselskaper som skal fremgå av det offentlige registeret. Bestemmelsen regulerer minimumskravene for hvilke opplysninger som skal fremgå av registeret. Etter artikkel 17 skal registeret inneholde opplysninger om

- navn, adresse og registreringsnummer
- selskapsform
- kontaktopplysninger til den primære kontaktperson og selskapets eventuelle internettadresse
- adresse til samtlige av selskapets kontorer i medlemslandet
- navn og registreringsnummer på alle revisorer som er ansatt eller partnere i, eller på annen måte er tilknyttet revisjonsfirmaet
- navn og forretningsadresse til alle eiere og aksjonærer
- navn og forretningsadresse til alle styremedlemmer
- eventuelt medlemskap i et nettverk og en liste over navn og adresser til medlemsselskapene og tilknyttede selskaper, eller informasjon om hvor slike opplysninger kan finnes
- all annen registrering som revisjonsselskap hos de kompetente myndigheter i andre medlemsland og som revisjonsselskap i tredjeland, herunder registreringsmyndighetens navn og eventuelt registreringsnummer
- revisjonsselskapet eventuelt er registrert i henhold til direktivets artikkel 3 a punkt 3

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Kravet om registrering av opplysninger om hvorvidt er revisjonsselskap er registrert i henhold til artikkel 3a ble innført ved direktiv 2014/56/EU, og må ses i sammenheng med innføringen av bestemmelsen som medfører at revisjonsselskaper som er godkjent i et annet medlemsland gis rett til å utføre lovpliktig revisjon i vertslandet.

### 8.3.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår endring av kravene til opplysninger i Revisorregisteret i tråd med bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 16 og 17.

Ved at utvalget foreslår at det i ny lov kun skal være én kategori av godkjente revisorer, fjernes de to andre kategoriene fra revisorregisteret. Registeret skal dermed bare inneholde opplysninger om statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper.

For statsautoriserte revisorer foreslår utvalget at opplysninger om navn, adresse og revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet skal fremgå av registeret. I tillegg foreslås det at opplysninger om navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på revisorforetak som revisoren er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte skal registreres. Dersom revisor er registrert i et annet land, foreslår utvalget at navn på tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer tildelt i landet også skal registreres.

For revisjonsforetak (herunder statsautoriserte revisorer som driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak) foreslår utvalget at Revisorregisteret skal inneholde opplysninger om

- navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer
- revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- navn og revisorregisternummer på statsautoriserte revisorer som er tilknyttet revisjonsforetak som innehaver, partner, ansatt eller på annen måte
- navn på kontaktperson og revisjonsforetakets nettadresse
- navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge
- navn og adresse på de andre foretakene i revisors nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig
- om revisjonsforetaket er registrert i et annet land, skal også navn på tilsynsmyndighet, revisorregisternummer og organisasjonsnummer i landet registreres
- navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder
- navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap

Utvalget foreslår også regler om gjennomføring av de nye kravene i revisjonsdirektivet om registrering av revisjonsselskap som har godkjenning i et annet EØS-land, men som utfører lovpliktig revisjon i vertslandet.

### 8.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Brønnøysundregistrene* viser til plikten til gjenbruk av opplysninger i Enhetsregisteret, jf. enhetsregisterloven § 1 andre ledd, og minner om at det ikke kan kreves at foretakene oppgir til Revisorregisteret opplysninger som allerede er meldt til Enhetsregisteret.

### 8.3.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår i § 6-2 og § 6-4 krav til hvilke opplysninger som skal registreres i Revisorregisteret. Forslaget gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 16 og 17 og innebærer hovedsakelig en videreføring av gjeldende rett. Selv om det bare er statsautoriserte revisorer og godkjente revisjonsselskaper som skal stå i Revisorregisteret, vil statsautoriserte revisorer fortsatt måtte tildeles et revisorregisternummer. Navn kan skrives ulikt og oppfyller ikke kravet til entydig identifisering. Fødselsnummeret gir tilstrekkelig entydighet og benyttes av Finanstilsynet, men fødselsnummer kan ikke vises i det offentlige registeret.

Brønnøysundregistrene har vist til at enhetsregisterloven § 1 andre ledd stiller krav om gjenbruk av opplysninger registrert i Enhetsregisteret, og begrenser adgangen til å kreve opplysninger som allerede er registrert. Departementet legger til grunn at Finanstilsynet, på samme måte som i dag vil ta hensyn til dette ved innhenting av opplysninger til Revisorregisteret, og at plikten til å vise informasjon kan oppfylles ved lenke til andre offentlige registre.

Innhenting av opplysninger som skal være i Revisorregisteret, som Finanstilsynet ikke kan hentes fra andre offentlige registre, kan skje ved at det stilles krav om egenregistrering fra revisjonsselskaper eller statsautoriserte revisorer. Egenregistrering kan også kreves for opplysninger som er nødvendige for å føre tilsyn med statsautoriserte revisorer eller revisjonsselskaper. Departementet foreslår at nærmere regler om registrering kan gis i forskrift med hjemmel i § 6-1 tredje ledd.

Se lovforslaget § 6-1, § 6-4 og § 4-2 andre ledd.

## **8.4 Oppdatering og sletting av opplysninger i Revisorregisteret**

### **8.4.1 Gjeldende rett**

Etter revisorloven § 10-4 har revisor og revisjonsselskap plikt til å gi melding til Finanstilsynet om endringer i de registrerte opplysningene i Revisorregisteret. Opplysninger om revisjonsselskap skal gis av daglig leder eller signaturberettiget. Opplysninger kan oversendes Finanstilsynet elektronisk når det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold. Finanstilsynet kan videre kreve at endringer oppdateres elektronisk.

Registrerte opplysninger skal slettes fra Revisorregisteret ti år etter at revisor er død, revisjonsselskapet er oppløst eller godkjenning etter revisorloven er tilbakekalt, jf. revisorloven § 10-5.

### **8.4.2 EØS-rett**

I henhold til artikkel 18 i direktiv 2006/43/EF som endret av direktiv 2014/56/EU, skal medlemsstatene sikre at revisorer og revisjonsselskaper uten «ugrundet opphold» underretter de kompetente myndigheter med ansvar for det offentlige registeret om eventuelle endringer av de registrerte opplysningene. Det fremgår videre at registeret skal oppdateres av tilsynsmyndighetene uten «ugrundet opphold». Begrepet «ugrundet opphold» er ikke nærmere definert i direktivet. Det følger videre av artikkel 19 at opplysningene skal underskrives av revisor eller revisjonsselskapet. Direktivet åpner for at tilsynsmyndighetene kan tillate elektronisk underskriving av opplysningene. Direktivet inneholder ingen regler om sletting av opplysninger.

### **8.4.3 Utvalgets vurderinger**

Utvalget foreslår å videreføre plikten for statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper til å gi melding til Finanstilsynet om endringer i de registrerte opplysninger. Utvalget foreslår at det presiseres i lovteksten at opplysninger om endringene skal gis uten ugrunnet opphold. Utvalget foreslår videre at bestemmelsene i gjeldende rett om sletting av opplysninger ti år etter revisors død, revisjonsselskapets oppløsning eller etter tilbakekall av godkjenning oppheves da dette ikke er et krav etter revisjonsdirektivet.

### **8.4.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

### **8.4.5 Departementets vurdering**

Departementet er enig med utvalget i at de foretakene og revisorene som er oppført i Revisorregisteret, bør ha plikt om å gi melding om endringer i informasjonen oppført i registrerte opplysninger. Hvis registeret skal bidra til å oppfylle sitt formål, må opplysningene holdes oppdatert. Dette er også et krav i revisjonsdirektivet. Eventuelle unntak fra denne plikten, i tilfeller der Finanstilsynet jevnlig henter opplysningene fra andre offentlige registre, kan reguleres i forskrift, jf. hjemmelen i § 6-1 tredje ledd.

Departementet mener i likhet med utvalget at det ikke er behov for å videreføre regelen om at opplysninger i registeret skal slettes ti år etter at revisor er død, revisjonsselskapet er oppløst eller godkjenning etter loven er tilbakekalt.

Se lovforslaget § 6-1 andre ledd.

## 9 Etterutdanning og andre løpende krav til godkjente revisorer

### 9.1 Etterutdanning

#### 9.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 første ledd skal årsregnskapet til revisjonspliktige revideres av minst én ansvarlig revisor. Oppdraget kan også utføres av et revisjonsselskap som er godkjent av Finanstilsynet. Revisjonsselskapet skal da utpeke én ansvarlig revisor (oppdragsansvarlig revisor) for hvert oppdrag, jf. revisorloven § 2-2 andre ledd.

«Ansvarlig revisor» er definert i revisorloven § 3-7. En godkjent registrert eller statsautorisert revisor regnes som «ansvarlig revisor» dersom vedkommende er tildelt revisorregisternummer fra Finanstilsynet etter å ha dokumentert at vedkommende i tillegg tilfredsstillt krav til blant annet etterutdanning.

Disse kravene gjelder også for revisorer som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til §7-9, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd andre punktum.

Utfyllende regler om kravet til etterutdanning følger av revisorforskriften § 2-1 og § 2-2.

Etter revisorforskriften § 2-1 første ledd stilles det krav om at ansvarlig revisor må ha gjennomgått 105 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår.

Etter revisorforskriften § 2-1 tredje ledd må etterutdanningen minst omfatte:

- 35 timer revisjon, hvorav 14 timer innenfor etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter,
- 21 timer regnskap og
- 21 timer skatterett

Som relevant etterutdanning regnes deltagelse i undervisning eller på kurs ved ordinært studieopplegg innen fagkretsen for revisorutdanning i Norge, arrangert av norsk eller utenlandsk universitet eller høyskole. Forelesninger på kurs mv. innen ovennevnte fagkrets regnes også som relevant etterutdanning på lik linje med deltakelse på kurs, jf. revisorforskriften § 2-1 første ledd. Finanstilsynet kan godkjenne annen type aktivitet

som relevant etterutdanning, jf. revisorforskriften § 2-1 andre ledd.

Inntil 28 timer etterutdanning kan utgjøres av undervisning, kurs eller forelesninger innen de nevnte fagene eller øvrige fag fra fagkretsen ved revisorutdanningen, jf. revisorforskriften § 2-1 fjerde ledd.

Revisorforskriften § 2-2 stiller krav om at nødvendig etterutdanning må kunne dokumenteres fra det tidspunkt revisor påtar seg å revidere årsregnskap for revisjonspliktige. Bekreftelse på gjennomført etterutdanning etter revisorforskriften § 2-1 skal inneholde navn på arrangøren, beskrivelse av utdanningen og utdanningens omfang, jf. revisorforskriften § 2-2 andre ledd. Etter § 2-2 tredje ledd stilles det krav om at revisor må oppbevare dokumentasjon som oppfyller vilkårene for gjennomført nødvendig etterutdanning for hvert av de seks foregående kalenderår.

#### 9.1.2 EØS-rett

Artikkel 13 i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU, stiller krav om at medlemslandene skal sikre at revisorer deltar i relevante programmer for etter- og videreutdanning for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier. Medlemslandene skal sikre at manglende overholdelse av kravet om etter- og videreutdanning gir opphav til hensiktsmessige sanksjoner som omhandlet i artikkel 30.

#### 9.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget har foretatt en kartlegging av de gjeldende reglene for etterutdanning i Danmark, Nederland, Storbritannia, Sverige og Tyskland. Utvalget viser til at det er stor variasjon i reguleringen av kravet til etterutdanning i de forskjellige landene, og at utvalget derfor ser grunn til å foreta en bredere vurdering av ulikheter og fellestrekk i de aktuelle landene.

Utvalget går inn for at kravet til etterutdanningstimer økes fra 105 timer til 120 timer i løpet av hver treårsperiode. Utvalget fremhever at kra-

vet til etterutdanning bør gi mulighet for spesialisering og fordypning, samtidig som det skal sikre en oppdatering av den generelle revisorkompetansen. Utvalget mener de gjeldende kravene til fast timetall etterutdanning innenfor revisjon, regnskap og skatterett ikke legger til rette for etterutdanning tilpasset den enkelte revisors behov, og foreslår at kravet til konkret antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner oppheves. Etter utvalgets forslag skal det fastsettes et overordnet krav om at etterutdanningen skal sikre at revisor opprettholder et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, profesjonelle ferdigheter og verdier. Utvalget presiserer at etter forslaget må revisor fortsatt gjennomføre en tilstrekkelig del av etterutdanningen innenfor emnene som utgjør sentral revisorkompetanse som finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. All etterutdanning foreslås å måtte være innenfor fagkretsen til en mastergrad som gir grunnlag for revisorgodkjenning. Utvalget foreslår videre at formkravet til etterutdanningen bør utvides noe fra gjeldende rett. Etter utvalgets forslag bør etterutdanningen hovedsakelig bestå av former for strukturert opplæring. I tillegg til deltakelse på kurs og høyskoleforelesninger, skal aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner og studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet kunne regnes med. Utvalget fremhever også at ulike nettbaserte opplæringsopplegg, gjerne i kombinasjon med forelesning, gruppediskusjon, gjennomgang av skriftlig studiemateriell og oppgaveløsning, også bør kunne regnes med.

Etterutdanningen kan gjennomføres hos profesjonelle kurs- og e-læringsarrangører, internt i revisjonsforetakene, offentlige etater og andre, så lenge opplæringen er strukturert og holder et tilstrekkelig faglig nivå. Utvalget foreslår videre at etterutdanningen må kunne dokumenteres. Den enkelte revisor må holde løpende oversikt over gjennomført etterutdanning og oppbevare dokumentasjon på gjennomført etterutdanning. Utvalget foreslår at kravene skal følges opp, som i dag, ved revisors egenrapportering i det dokumentbaserte tilsynet, og at dokumentasjon etter forholdene kan kontrolleres i forbindelse med kvalitetskontroll og stedlig tilsyn. Ved strukturert opplæring, foreslår utvalget at det stilles krav om at arrangøren må kunne angi varigheten på aktiviteten og at dette skal fremgå av dokumentasjonen. Ved klare feilberegninger av antall timer fra arrangørens side, vil imidlertid revisor fortsatt kunne holdes ansvarlig. For den enkelte etterutdan-

ningsaktiviteten skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om faglig innhold, varighet/omfang og typen etterutdanning. Dokumentasjon skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen.

Utvalget foreslår at også annen etterutdanning som undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglig materiale, deltagelse i fagtekniske utvalgsarbeid, sensurering ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen, skal kunne regnes med som relevant etterutdanning. Da slik aktivitet er vanskelig å dokumentere, foreslår utvalget at slike aktiviteter kan godskrives som relevant etterutdanning begrenset til inntil 30 timer. Kravene om dokumentasjon for etterutdanning skal også gjelde for slik annen etterutdanning, men slik at revisor selv må vurdere timetallet fra annen etterutdanning og angi det i den samlede oversikten. Utgangspunktet skal være at revisor kan medregne det faktiske antallet timer som er brukt på aktiviteten. Det overordnede kravet om at etterutdanning skal sikre at revisor opprettholder et høyt nivå av teoretisk kunnskap, profesjonelle ferdigheter og verdier, vil kunne sette en grense. Dokumentasjon for etterutdanningen skal være utarbeidet av andre enn revisor, men uten krav om at dokumentasjonen må angi timetall.

Utvalget foreslår at det skal stilles krav om at revisor skal kunne fremvise en samlet oppstilling over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode, med fordeling på emnene som utgjør sentral revisorkompetanse. Etter lovutkastet må kravet til 120 timer etterutdanning være gjennomført i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Revisorer med deponert godkjenning kan få tilbake godkjenningen så snart etterutdanningskravet er oppfylt. Utvalget foreslår også å presisere i loven at avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder automatisk medfører utvidelse av etterutdanningsperioden med ett år. Finanstilsynet foreslås gitt hjemmel til ved enkeltvedtak å kunne tillate et lavere krav til etterutdanning i særlige tilfeller i en tidsbegrenset periode. Utvalget presiserer at dette vil særlig være aktuelt i tilfeller av langvarig sykdom.

#### 9.1.4 Høringsinstansenes merknader

*BDO, Deloitte, EY, KPMG, Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA), Norges Kommunerevisorforbund (NKRF), PwC, Regnskap Norge, Revisor Klokk AS, Revisorforeningen, Skattedirektoratet og Skatterevisorenes forening* er posi-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

tive til utvalgets forslag til etterutdanningskrav. Flere av disse høringsinstansene påpeker at de støtter økningen i antall timer i tråd med den internasjonale standarden IES 7 og den økte fleksibiliteten i utvalgets forslag.

Skatterevisorenes forening fremhever at de forventer at tilsvarende krav til etterutdanning blir stilt overfor Finansdepartementets underliggende etater, da disse revisorene selvsagt også må etterutdannes på minst samme nivå som den private sektor.

BDO, Deloitte, KPMG og Revisorforeningen mener at utvalgets forslag til fordeling av kravet til etterutdanning og tellende aktiviteter for «annen utdanning» bør omformuleres slik at undervisning bør telle på lik linje som for deltagelse, dvs. innenfor de 90 timene strukturert opplæring.

NTNU Handelshøyskolen foreslår at det tas inn en bestemmelse om at begrensingen på 30 timer «annen etterutdanning» ikke skal gjelde for statsautoriserte revisorer som er ansatt i fast vitenskapelig stilling med minst 80% stillingsandel, slik at all etterutdanning kan oppfylles gjennom dokumentert akademisk arbeid for denne gruppen statsautoriserte revisorer.

Høgskolen i Sørøst-Norge (HSN), Høgskolen i Østfold, NRØA og Norges Handelshøyskole (NHH) foreslår at antall timer godskrevet for «annen etterutdanning» enn strukturert opplæring bør utvides til 60 timer så lenge dokumentasjon kreves utarbeidet av annen part enn revisor selv og kan dokumenteres på tilfredsstillende måte.

Skattedirektoratet anser det positivt at også utarbeidelse av artikler og annet fagstoff mv. kan godkjennes som etterutdanning, men mener at antall timer bør kunne utvides til minst 40 timer.

Høgskolen i Sørøst-Norge, NRØA og Skattedirektoratet foreslår at det presiseres uttrykkelig i lovteksten at det kreves tilstrekkelig opplæring i alle fagemner i løpet av de tre forutgående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. *Revisor Klokk* mener loven bør sikre at revisorer er faglig oppdatert på kjernekompetanse, og at det bør stilles minimumskrav om 21 timer revisjon, 21, timer regnskap og 21 timer skatt som del av etterutdanningskravet innenfor 3-års-perioden.

Riksrevisjonen stiller spørsmål ved om økt timeantall for etterutdanning er det beste virkemiddelet for å opprettholde denne kvaliteten, og stiller seg tvilende til om gevinsten av de 15 timene økning i etterutdanningskravet overstiger kostnadene ved denne økningen. Riksrevisjonen er positiv til at utvalget åpner for mer fleksible krav til etterutdanningen. Etter Riksrevisjonens

vurdering er det utnyttet potensiale i å bruke dagens 105 timer på en bedre måte som reelt sett bidrar til bedre læring og høyre kvalitet på revisjonen.

*Hedmark Revisjon IKS* stiller spørsmål ved om alder også bør være et kriterium for videre revisorsgodkjenning.

## 9.1.5 Departementets vurdering

### 9.1.5.1 Etterutdanningens omfang, innhold og form

Kravene til etterutdanning for godkjente revisorer bør tilpasses den økte kompleksiteten og de økte kravene til kunnskap i dagens revisjonsbransje.

Utvalget har med bakgrunn i dette foreslått at kravet til totalt antall timer med etterutdanning økes fra dagens 105 timer til 120 timer over tre år. Samtidig innebærer forslaget at kravet om etterutdanning får anvendelse for alle revisorer med godkjenning. Dette vil bety at antallet som blir underlagt et lovpålagt krav om å gjennomføre etterutdanning øker betydelig. Ordningen med deponering vil imidlertid motvirke dette. Revisorer som ikke utøver yrket og som derfor ikke trenger godkjenningen og som heller ikke ønsker å ta etterutdanning, kan deponere denne. Departementet støtter derfor utvalgets forslag.

Departementet støtter også forslaget om å øke antallet timer etterutdanning revisor må gjennomføre. Riksrevisjonen har innvendt at det er usikkert om det økte timetallet vil bedre kvaliteten på revisjonen og dermed om det økte kravet er verdt kostnadene. Etter departementets syn tilsier økt kompleksitet og hyppigere endringer i revisjonsbransjen at kravene til etterutdanning økes noe. Det økte antallet etterutdanningstimer vil bringe revisorloven i tråd med det som følger av den internasjonale standarden for revisorutdanning. Det økte kravet til antallet timer innføres sammen med mer fleksible etterutdanningskrav, noe som gir andre muligheter for revisor til å tilpasse etterutdanningen til den enkeltes behov. Departementet foreslår derfor at kravet settes til 120 timer i løpet av tre kalenderår.

Skatterevisorenes forening viser til at tilsvarende burde stilles til revisorer i Finansdepartementets underliggende etater. Departementet viser til at forslaget til revisorlov vil gjelde personer med godkjenning som revisor som utøver lovfestet revisjon. Spørsmålet om hvilke krav som skal gjelde for ansatte i departementets underliggende etater bør håndteres i relevante organer, og ikke i et lovforslag om ekstern revisjon.



Departementet er videre enig med utvalget i at de gjeldende kravene til fagsammensetningen av etterutdanningen ikke legger godt nok til rette for etterutdanning tilpasset den enkelte revisors behov. Departementet mener derfor etterutdanningen må være innenfor fagkretsen til en mastergrad i regnskap og revisjon. Dette vil gi betydelig fleksibilitet i etterutdanningskravet, men samtidig sikre faglig relevans.

En høringsinstans har vist til at revisorloven bør sikre at revisor er oppdatert på revisors kjernekompetanse, og at loven derfor burde stille nærmere krav til timeantall innenfor revisjon, regnskap og skatt. Departementet viser til lovforslaget § 5-1 andre ledd, som stiller krav om at etterutdanningen må omfatte «tilstrekkelig opplæring» innenfor finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Dette innebærer et krav om at revisor må holde seg tilstrekkelig faglig oppdatert. Departementet mener at behovet for fleksibilitet veier tynge enn behovet for å innføre mer detaljerte krav enn dette.

Etter departementets vurdering bør etterutdanningen bestå av former for strukturert opplæring. Dagens krav kan med fordel gjøres mer fleksible. Dette innebærer at i tillegg til deltakelse på kurs og høyskoleforelesninger, foreslår departementet at aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner skal kunne regnes med. Det samme gjelder studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet. Derimot vil ikke egenstudier og deltakelse i møter der faglige spørsmål diskuteres kunne regnes med.

Revisors egne aktive bidrag i relevante fagaktiviteter, slik som undervisning på kurs og høyskoleutdanning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglig materiale, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og verv som sensor ved eksamen, bidrar til å opprettholde kompetansen på lik linje med strukturert opplæring. Når det gjelder slike aktiviteter er departementet enig med utvalget i at det kan være vanskelig å føre tilfredsstillende kontroll. Samtidig bør de kunne regnes med som relevant etterutdanning. Utvalget har derfor foreslått at inntil 30 timer av slik etterutdanning kan medregnes. Flere høringsinstanser har vist til at en bør kunne medregne flere timer av denne typen etterutdanning. Departementet mener at en avveining mellom hensynet til fleksibilitet og kontrollerbarhet tilsier at inntil 30 timer av slik etterutdanning kan medregnes. Departementet slutter seg til utvalget på dette punktet.

NTNU Handelshøyskolen har vist til at det bør opprettes en særregel for revisorer som er ansatt i 80 % vitenskapelig stilling, slik at disse kan oppfylle etterutdanningskravet gjennom vitenskapelig arbeid. Departementet finner imidlertid at hensynet til et enhetlig regelverk, med et lite antall særregler, må veie tynge enn behovet denne gruppen har for å beholde godkjenningen som revisor. Det er ikke behov for godkjenning for å inneha en slik stilling da det ikke innebærer arbeid som krever slik godkjenning. Disse vil også kunne benytte seg av den foreslåtte deponeringsordningen.

Det vises til lovforslaget § 5-1 første til tredje ledd.

#### 9.1.5.2 Dokumentasjon av etterutdanningen

Etterutdanningen må kunne dokumenteres. Departementet mener, som utvalget, at kravene kan følges opp gjennom revisors egenrapportering i det dokumentbaserte tilsynet, og at dokumentasjonen kan kontrolleres i forbindelse med stedlig tilsyn og kvalitetskontroll eller på annen måte. Finanstilsynet måtte velge.

Videre er departementet enig med utvalget i at det for strukturert opplæring kreves at arrangøren angir timetallet for opplæringen. Dette innebærer at arrangøren til en viss grad må anvende skjønn, for eksempel for e-kurs. Det er altså ikke opp til revisors skjønn å beregne antall timer. Revisor vil ikke kunne medregne timer fra opplæring hvor arrangør ikke har angitt varigheten.

For annen relevant etterutdanning enn strukturert opplæring, mener departementet det er fornuftig at revisor vurderer dette selv. Dokumentasjonen må være utarbeidet av andre enn revisor selv, men det er ikke noe krav om at denne oppgir antall timer. Med et slikt lavere dokumentasjonskrav er det naturlig at timeantallet er begrenset, se punktet ovenfor om dette.

For den enkelte etterutdanningsaktiviteten skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om faglig innhold, varighet/omfang og typen etterutdanning. Også der timeantallet og fagemnet er fastsatt av arrangør har revisor et selvstendig ansvar for at etterutdanningskravet er oppfylt, både når det gjelder timetall og innhold og dokumentasjon.

Etterutdanningskravet må være gjennomført i løpet av de tre foregående kalenderår, eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Det siste alternativet er særlig av betydning hvor revisor har deponert godkjenningen og dermed vil kunne få den tilbake så snart etterutdanningskravet er oppfylt, og ikke må vente til over årsskiftet.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Departementet er videre enig med utvalget i at foreldrepermisjon ut over seks måneder automatisk skal gi utsettelse i ett år.

Finanstilsynet kan også gi forlengelse hvor det foreligger særlige tilfeller. I og med at revisor i slike tilfeller også kan deponere godkjenningen, vil dette være en snever unntaksregel.

Se lovforslaget § 5-1 fjerde til syvende ledd.

#### 9.1.5.3 *Krav om øvre aldersgrense for å være godkjent revisor?*

Hedmark Revisjon IKS har vist til at ved siden av etterutdanningskravene bør det også vurderes om det bør innføres en øvre aldersgrense for å være statsautorisert revisor. Departementet viser til at kravet til etterutdanning innebærer at personer som ønsker å ha godkjenning, må holde seg løpende oppdatert. Slik kravet er utformet vil det også i praksis medføre kostnader for en godkjent revisor, eventuelt for arbeidsgiver, slik at revisor må opprettholde en praksis av en viss størrelse for at det skal være regningssvarende å beholde godkjenningen. Dette vil sannsynligvis innebære at personer som på grunn av alder ikke lenger er egnet til å fortsette som revisor etter hvert vil måtte si fra seg godkjenningen eller bli fratatt denne. Departementet foreslår derfor ikke en regel om en øvre aldersgrense for å være statsautorisert revisor.

## 9.2 Andre løpende krav – avvikling av ordningen med ansvarlig revisor

### 9.2.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett kan en godkjent registrert og statsautorisert revisor som ikke har ansvar for revisjonsoppdrag, stå som godkjent revisor i Revisorregisteret og benytte revisortittelen uten å oppfylle de løpende kravene til etterutdanning, sikkerhet for mulig erstatningsansvar, bosted i EØS og fast kontorsted. Slike krav stilles etter revisorloven § 3-7 bare for «ansvarlig revisor». Etter gjeldende rett er det kun ansvarlig revisor som kan revidere årsregnskapet til revisjonspliktige foretak og som kan utpekes som oppdragsansvarlig revisor for et revisjonsselskap der revisjonsselskapet er valgt som revisor.

### 9.2.2 EØS-rett

Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 stilles det krav til medlemslandene om å sikre at finansregnskapet for foretak av allmenn

interesse, mellomstore og store foretak blir revidert av en eller flere revisorer eller revisjonsselskaper som er godkjent av medlemslandene til å foreta lovfestet revisjon. Etter direktiv 2006/43/EF som endret av direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 3, skal de fysiske personer som foretar lovfestet revisjon på vegne av et revisjonsselskap være godkjent som revisorer til å foreta lovfestet revisjon. Revisjonsdirektivet oppstiller ikke krav om at revisor skal ha fast kontorsted eller bosted i EØS.

### 9.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at godkjenningsordningen primært bør innrettes med tanke på at godkjenning skal gi grunnlag for å kunne ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. I vurderingen av hvilke krav som skal stilles til statsautoriserte revisorer foreslår utvalget å oppheve tilleggskravene om sikkerhet for mulig erstatningsansvar, bosted i EØS og fast kontorsted som i dag gjelder for ansvarlig revisor.

Endringene av vilkårene for å bli godkjent som statsautorisert revisor, medfører at alle godkjente revisorer må oppfylle krav til etterutdanning. Utvalget foreslår en overgangsordning som skal gi godkjente revisorer som ikke er ansvarlig revisor etter gjeldende regler, tid til å oppfylle etterutdanningskravet. Overgangsordningen foreslås tidsbegrenset slik at kravene til etterutdanning må være oppfylt innen det tredje årsskiftet etter at loven trer i kraft. Før kravene til etterutdanning er oppfylt kan revisor ikke utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller påta seg oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser.

Utvalget mener at ordningen med sikkerhetsstillelse ikke bør videreføres.

Utvalget mener også at det ikke er nødvendig å oppstille krav til fast kontorsted eller bosted i EØS. Etter utvalgets vurdering vil reglene om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon og krav om at slik dokumentasjon skal være tilgjengelig for Finanstilsynet i hele oppdragsperioden være tilstrekkelige for å sikre tilsynsmyndighetenes behov.

### 9.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å avvikle ordningen med ansvarlig revisor.

### 9.2.5 Departementets vurdering

Godkjenningsordningen for revisorer bør innrettes slik at godkjenningen gir grunnlag for å kunne

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

ha ansvar for lovfestet revisjon. Departementet er derfor enig med utvalget i at tittelen statsautorisert revisor i seg selv skal gi grunnlag for å kunne utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller å påta seg revisjonsoppdrag i enkeltpersonforetak. Behovet for å stille krav til de som kan drive lovfestet revisjon, er en sentral begrunnelse for godkjenningsordningen. Personer som ikke skal drive med lovfestet revisjon, har ikke behov for godkjenning. Når ordningen med «ansvarlig revisor» oppheves, vil revisorer som i dag ikke er ansvarlig revisor måtte oppfylle de kravene til etterutdanning og skikkethet som stilles til revisorer i ny lov, eller si fra seg godkjenningen.

Departementet er enig med utvalget i at det gis en overgangsregel for denne gruppen.

Etter departementets syn bør den gruppen som ved lovens ikrafttredelse ikke er ansvarlige revisorer og dermed ikke har krav om å gjennomføre etterutdanning i henhold til gjeldende revisorlov § 3-7, få opp til tre år på seg til å oppfylle etterutdanningskravet. Departementet mener

denne gruppen må dokumentere overfor tilsynet at etterutdanningskravet er oppfylt før de kan påta seg oppdrag om lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser. Hvis noen godkjente revisorer ikke skulle dokumentere at de oppfyller etterutdanningskravet i forslaget § 5-1 innen fristen fastsatt i overgangsregelen, vil deres godkjenning bli deponert etter regelen i § 3-8.

Se lovforslaget § 16-2.

Departementet mener at kravet om sikkerhetsstillelse er en unødvendig byrde for revisorer og foreslår derfor at dette kravet ikke videreføres i ny revisorlov. Kravet om sikkerhetsstillelse har tilknytning til revisors erstatningsansvar og omtales nærmere under punktet om dette, se punkt 19.2.

Departementet støtter også utvalget i at det ikke er behov for å oppstille krav til fast kontorsted eller bosted i EØS. Kravet om at nødvendig dokumentasjon skal være tilgjengelig for Finanstilsynet gjør at hensynet til kontroll med revisors virksomhet er ivaretatt.

## 10 Organisering av virksomheten

### 10.1 Organisering og kvalitetsstyring

#### 10.1.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 5b-1 pålegger revisjonsselskap å etablere forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av revisjonsvirksomheten. I Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 16.1 er det pekt på at intern kvalitetskontroll er vesentlig for å sikre jevn og god kvalitet på revisjonsoppdragene. Som eksempler på hva som vil inngå som en del av internkontrollen viser forarbeidene til systemer for å kontrollere uavhengighet, interessekonflikter og selskapets vurderinger av hvem som skal utpekes som ansvarlig revisor. Den internasjonale standarden for kvalitetskontroll ISQC 1 (International Standard for Quality Control 1) inneholder sentrale og mer detaljerte krav til kvalitetskontrollen i revisjonsselskaper og utfyller lovkravet om å etablere et system for intern kvalitetskontroll, se utvalgets utredning punkt 10.1.1 for en omtale av de konkrete kravene i denne.

Utkontraktering av revisjonsoppgaver er omfattet av finanstilsynsloven § 4 c, men revisjonsselskaper er unntatt fra meldeplikten i § 4 c, jf. forskrift om unntak fra meldeplikt ved utkontraktering av virksomhet. Finanstilsynets myndighet til å pålegge foretak om ikke å iverksette eller avslutte oppdraget gjelder også revisjonsforetak.

#### 10.1.2 EØS-rett

Endringene i revisjonsdirektivet innebærer nye organisatoriske krav til revisorer og revisjonsselskaper (revisjonsforetak), jf. artikkel 24a. Det innføres en rekke krav til den interne kvalitetskontrollen:

- a. Et revisjonsselskap skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for å sikre at verken eierne, aksjonærene eller medlemmene av revisjonsselskapet eller et tilknyttet foretaks ledelse, styre eller tilsynsorgan ikke griper inn i en lovfestet revisjon på en måte som kan skape tvil om den revisoren som utfører revisjonen på revisjonsselskapets vegne er uavhengig og objektiv.
- b. Et revisjonsforetak skal ha gode administrasjons- og regnskapsrutiner, interne kvalitetskontrollmekanismer, effektive prosedyrer for risikovurdering og effektive kontroll- og sikkerhetstiltak for informasjonsbehandlings-systemer. De interne kvalitetskontrollmekanismene skal utformes for å sikre at beslutninger og rutiner på alle nivåer i revisjonsforetakets arbeidsstruktur overholdes.
- c. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og rutiner for å sikre at deres ansatte, og enhver annen fysisk person som stiller sine tjenester til rådighet til foretaket eller er under foretakets kontroll, og som er direkte involvert i lovfestet revisjon, har nødvendig kunnskap og erfaring i relasjon til de oppgaver de utfører.
- d. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for å sikre at viktige revisjonsfunksjoner ikke overlates til tredjepersoner på en slik måte at kvaliteten på revisjonsforetakets interne kvalitetskontroll forringes eller at de kompetente myndigheters mulighet for å føre tilsyn med om revisjonsforetaket oppfyller sine forpliktelser i henhold til revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) blir svekket.
- e. Et revisjonsforetak skal iverksette tilstrekkelige og effektive organisatoriske og administrative tiltak for å forebygge, identifisere, eliminere eller håndtere og offentliggjøre trusler mot egen uavhengighet slik de er omtalt i direktivets artikkel 22, 22a og 22b.
- f. Et revisjonsforetak skal etablere tilstrekkelige retningslinjer og prosedyrer for utførelse av lovfestet revisjon, opplæring, tilsyn og kontroll med de ansattes aktiviteter og for organisering av oppdragsdokumentasjon.
- g. Revisjonsforetaket skal etablere et internt system for kvalitetssikring av lovfestet revisjon. Systemet for kvalitetssikring skal minst omfatte de retningslinjer og prosedyrer som nevnt i punkt f ovenfor. I et revisjonsselskap skal ansvaret for det interne systemet for kvalitetssikring ligge hos en person med godkjenning som revisor.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- h. Revisjonsforetaket skal ved hjelp av egnede systemer, ressurser og prosedyrer sikre kontinuitet og regelmessighet i utførelsen av lovfestet revisjon.
- i. Revisjonsforetaket skal også etablere hensiktsmessige og effektive organisatoriske og administrative ordninger for å håndtere og registrere hendelser som har eller som kan få alvorlige konsekvenser for integriteten til foretakets utførelse av lovfestet revisjon.
- j. Et revisjonsforetak skal ha passende retningslinjer for fastsetting av lønn og annen godtgjørelse, herunder overskuddsdeling. Retningslinjene skal gi tilstrekkelige incentiver til å sikre revisjonskvalitet. Den inntekten som revisjonsforetaket får fra andre tjenester enn revisjon, skal ikke inngå i prestasjonsvurderingen eller godtgjørelsen til personer som er involvert i eller kan påvirke utførelsen av revisjonen.
- k. Et revisjonsforetak skal overvåke og evaluere hensiktsmessigheten og effektiviteten av egne systemer, interne kvalitetskontrollmekanismer og ordninger etablert i samsvar med revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Revisjonsforetaket skal treffe passende tiltak for å avhjelpe eventuelle mangler. Revisjonsforetaket skal utføre en årlig evaluering av det interne systemet for kvalitetssikring. Revisjonsforetaket skal registrere resultatene av denne evalueringen, samt eventuelle forslag til tiltak for å endre den interne kvalitetskontrollen.

Direktivet krever videre at retningslinjene og prosedyrene skal dokumenteres og formidles til revisjonsforetakets ansatte.

Det er adgang til å fastsette forenklede krav for revisjon av årsregnskapet og konsernregnskapet til små foretak.

Videre er det presisert at utkontraktering som nevnt i bokstav d ikke påvirker revisjonsforetakenes ansvar overfor den reviderte.

I artikkel 24a nr. 2 er det fastslått at revisjonsforetaket skal ta høyde for omfanget og kompleksiteten i sin virksomhet i forbindelse med oppfyllelse av de krav som er fastsatt i første punktum. Revisjonsforetaket må kunne dokumentere at retningslinjene og prosedyrene er passende med tanke på omfanget og kompleksiteten i revisjonsvirksomheten.

### 10.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår at kravene om organisering av virksomheten og risikostyring i revisjonsdirektivet i utgangspunktet gjennomføres uten sær-

norske tillegg. Fordi revisjonsdirektivet bare gjelder lovfestet revisjon, foreslår utvalget at disse bestemmelsene også skal gjelde for oppdrag om revisorbekreftelser.

Når det gjelder kravene til risikostyring i revisjonsdirektivet foreslår utvalget at disse gjennomføres ved at risikostyringsforskriften gjøres gjeldende også for revisorer, jf. omtalen av dette under punkt 10.2.

Videre reiser utvalget spørsmålet om man skal lage særregler for revisorer og revisjonsforetak som kun reviderer små foretak, slik revisjonsdirektivet åpner for. Utvalget viser til at revisjonsdirektivets regler i seg selv innebærer at revisjons-selskapet eller revisor skal ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i sin virksomhet ved oppfyllelsen av kravene. Utvalget antar at disse revisorene og revisjons-selskapene kan ha noe enklere rutiner og retningslinjer sammenlignet med mer omfattende og kompleks revisjonsvirksomhet. Utvalget foreslår derfor ikke slike regler.

### 10.1.4 Høringsinstansenes merknader

*PwC* har generelt stilt seg positiv til at revisjonsdirektivet innføres uten særnorske krav.

*Deloitte* har vist til at direktivkravene vitner om en uhenksom detaljregulering av revisjonsforetakene. De støtter imidlertid utvalgets forslag om å innføre kravene i lovs form.

Videre har *Deloitte* og *Revisorforeningen* vist til at lovutkastet § 7-1 fjerde ledd andre punktum bør endres slik at ordlyden blir slik: «Honorar fra *det reviderte foretaket* for andre tjenester enn revisjon ...».

### 10.1.5 Departementets vurdering

Etter departementets syn bør kravene til kvalitetsstyring i revisjonsdirektivet artikkel 24a i utgangspunktet innføres uten særnorske tillegg. Revisjonsdirektivet gjelder imidlertid bare lovfestet revisjon og ikke oppdrag om revisorbekreftelser. Departementet er enig med utvalget i at kvalitetsstyringsbestemmelsene også bør gjelde for slike bekreftelser.

I direktivet åpnes det for at det kan stilles forenklede krav til revisorer og revisjons-selskaper som kun reviderer små foretak. Utvalget har ikke foreslått særregler for slike revisjonsforetak. Departementet er enig i dette. Kravene i direktivets artikkel 24a må tilpasses den aktuelle virksomheten, noe som innebærer en viss fleksibilitet i kravene. Departementet foreslår derfor ikke særregler for de som kun reviderer små foretak.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Departementet slutter seg til den lovtekniske endringen foreslått av Deloitte og Revisorforeningen til § 7-1 fjerde ledd andre punktum.

Det vises til lovforslaget § 7-1.

## 10.2 Risikostyring

### 10.2.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er revisorer og revisjonsselskaper ikke underlagt egne risikostyringsbestemmelser ved lov. Risikostyringsforskriften (forskrift 22. september 2008 nr. 1080) kommer ikke til anvendelse på revisorer eller revisjonsselskaper, jf. § 1.

Risikostyringsforskriften inneholder regler for risikostyring i foretak underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Etter § 2 i risikostyringsforskriften skal foretakene tilpasse risikostyringen og internkontrollen etter arten, omfanget og kompleksiteten i foretakets virksomhet. Dette er nærmere presisert i § 3, hvor det fremgår at styret har ansvaret for å påse at foretaket har hensiktsmessige systemer for risikostyring og internkontroll. Dette gjelder blant annet å sikre en klar ansvarsdeling mellom styret og daglig ledelse, ha en klar organisasjonsstruktur, fastsette mål, strategi og overordnede retningslinjer for virksomheten. Videre må foretaket etter § 6 ha en løpende vurdering av hvilke vesentlige risikoer virksomheten står overfor. Risikostyringen må dokumenteres i henhold til § 8. Etter § 9 og § 10 må foretaket enten ha internrevisjon eller få foretakets valgte revisor til å bekrefte risikostyringsarbeidet etter forskriften. Risikostyringsforskriften § 5 regulerer utkontraktering og krever blant annet skriftlig avtale som skal sikre at Finanstilsynet kan få informasjon om og føre tilsyn også med utkontraktert virksomhet.

### 10.2.2 EØS-rett

I henhold til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 24a nr. 1 bokstav b, skal en godkjent revisor eller et revisjonsselskap ha effektive rutiner for risikovurdering. Flere andre bestemmelser er relevante for risikostyring av revisjonsvirksomheten, se punkt 10.1.2.

### 10.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår at Finanstilsynets risikostyringsforskrift gjøres gjeldende for revisjonsselskaper

og for statsautoriserte revisorer som driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak.

Utvalget viser til at revisjonsselskaper etter gjeldende rett er unntatt fra forskriften, særlig fordi selskapene må følge den internasjonale kvalitetsstandarden ISQC 1. Utvalget viser til at revisjonsdirektivets artikkel 24a nr. 1 bokstav b pålegger medlemslandene å sørge for at revisorer og revisjonsselskaper har effektive rutiner for risikovurdering. Anvendelse av risikostyringsforskriften overfor disse vil oppfylle revisjonsdirektivets krav på en hensiktsmessig måte.

Når det gjelder statsautoriserte revisorer som driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak, viser utvalget til at ikke alle deler av forskriften passer like godt. Likevel vil at det også for slike foretak være hensiktsmessig at det er gode rutiner som virker risikoreduserende. Det foreslås derfor at deler av forskriften også gjøres gjeldende for disse. Dette innebærer at også slike foretak må foreta en løpende vurdering av vesentlige risikoer i virksomheten.

### 10.2.4 Høringsinstansenes merknader

Departementet forstår *Revisorforeningen*, *Deloitte*, *PwC*, *EY* og *KPMG* slik at de er imot å innføre risikostyringsforskriften for revisjonsforetak. Det vises til at dette vil være å innføre særnorske krav til foretakene, uten at det etter de kan se har vært vist til noen fordeler en slik innføring kan ha for revisjonskvaliteten.

### 10.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at innføringen av risikostyringsforskriften vil innebære at kravene til risikostyring får en lovmessig forankring. Departementet er enig med utvalget i at dette vil være i tråd med revisjonsdirektivets krav til norsk rett. Departementet mener at en slik lovmessig forankring i seg selv vil være en fordel når det kommer til regler av så sentral betydning som her. Risikostyringsforskriften stiller noen overordnede krav som departementet legger til grunn at kan følges uten særlige ulemper ved siden av de internasjonale kvalitetsstandardene. Etter departementets vurdering vil ikke innføring av risikostyringsforskriften innebære urimelig byrde for revisjonsforetakene.

Departementet er derfor enig med utvalget på dette punktet.

## 10.3 Dokumentasjon på foretaksnivå

### 10.3.1 Gjeldende rett

Revisorloven stiller ingen spesielle krav til dokumentasjon på foretaksnivå for revisjonsforetak. Revisjonsstandarden ISQC 1 inneholder imidlertid enkelte slike krav som utfyller revisorloven § 5b-1.

### 10.3.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet stiller flere krav til revisjonsforetakenes dokumentasjon av virksomheten på foretaksnivå.

Etter artikkel 24a nr. 1 annet avsnitt skal revisjonsforetaket dokumentere systemene, rutinene og retningslinjene for organisering av virksomheten og kvalitetsstyring. Foretaket skal også informere medarbeiderne om dette.

Etter artikkel 24b nr. 4 må foretaket opprette et klientregister som skal inneholde følgende opplysninger:

- Kundens navn, adresse og forretningssted.
- For et revisjonsselskaps vedkommende; navn på oppdragsansvarlig revisor.
- Honoraret for den lovfestede revisjonen og honoraret for andre tjenester i et gitt regnskapsår.

Videre kreves det etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 første avsnitt, at revisor fører et register over overtredelser av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Revisor skal også føre register over eventuelle konsekvenser av overtredelser, herunder de tiltak som er truffet vedrørende slike overtredelser og for å endre revisors interne system for kvalitetssikring. Revisor skal utarbeide en årlig rapport med en oversikt over slike tiltak og kommunisere denne internt.

I tillegg skal revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 6 føre register med skriftlige klager over resultatet av utførte lovfestede revisjoner.

Når det gjelder registreringen av overtredelser av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen og skriftlige klager over revisjonen, følger det av artikkel 24b nr. 7 at medlemslandene kan fastsette forenklete krav for visse typer av revisjon. Det gjelder de revisjonene som ikke kreves i EU-retten, men som kreves i henhold til nasjonal rett for små virksomheter. Det samme gjelder for revisjon som foretas frivillig på anmodning av små virksomheter, og som overholder nasjonale krav som svarer til kravene til en revisjon, hvor nasjo-

nal lovgivning definerer slike revisjoner som lovfestet revisjon.

### 10.3.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår at det etableres et dokumentasjonskrav for de tiltakene revisjonsforetakene skal gjennomføre etter § 7-1. Utvalget foreslår også at foretaket skal informere medarbeiderne om disse.

Videre foreslår utvalget at revisjonsforetak skal pålegges krav om å opprette et klientregister. Utvalgets utkast gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 4. Klientregisteret skal være et samlet register over revisjonskundene, med mulighet for å få rask oversikt over både klientene og omfanget av leverte tjenester fordelt på revisjon og andre tjenester. Etter § 7-2 i utkastet skal registeret inneholde opplysninger om navn, adresse og forretningssted til de reviderte, hvem et revisjonsselskap har utpekt som oppdragsansvarlig revisor, samt honorar fordelt på den lovfestede revisjonen og andre tjenester for hvert regnskapsår.

Utvalget viser videre til at revisjonsdirektivet krever at man pålegger revisorer å føre et register over overtredelser av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Det kreves også at det registreres eventuelle konsekvenser av overtredelser, inkludert de tiltak som er iverksatt for å følge opp overtredelser, og for å endre revisjonsforetakets interne system for kvalitetssikring. Utvalget viser til at revisjonsdirektivets krav må leses i lys av den internasjonale standarden for kvalitetskontroll ISQC 1. Utvalget viser også til at et registreringssystem for overtredelser bør ses i sammenheng med denne standarden.

Videre viser utvalget til at det etter revisjonsdirektivet kan gjøres unntak for registrering for mindre overtredelser. Utvalget mener at et slikt unntak er nødvendig for å legge til rette for registrering på et fornuftig nivå hvor det er rimelig balanse mellom kvalitetsforbedringen og ressursbruken.

Utvalget diskuterer også om det bør gjøres unntak for revisjon av små foretak. Utvalget viser til at mest mulig enhetlig oppføring av avvik tilsier at det ikke gjøres unntak for slike foretak, mens hensynet til forenklet oppfølging og begrensning av ressursbruken tilsier at det gjøres unntak. Utvalget konkluderer etter dette med at det bør innføres et slikt unntak.

Utvalget viser videre til at revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 6 krever at revisor skal registrere skriftlige klager på resultatet av utførte revisjonsoppdrag. Av samme grunn som for registrering,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

mener utvalget at man bør benytte seg av direktivets mulighet til å gjøre unntak for revisjon av små foretak.

#### 10.3.4 Høringsinstansenes merknader

*EY* og *PwC* har vist til at utvalget ikke har begrunnet regelen om registrering av valgte revisorer i datterselskap ved revisjon av konsernregnskaper, jf. utvalgets utkast § 7-2 andre ledd. Det vises til at denne regelen fremstår som unødvendig siden dette uansett vil måtte registreres i revisors oppdragsarkiv. *PwC* støtter videre at det ikke innføres særnorske krav som gjelder registreringen av skriftligere klager.

*Finanstilsynet* mener at det ikke skal gjøres unntak for overtredelser som skjer i revisjonen av små foretak. Finanstilsynet viser til at det er svært mange små foretak og at det avdekkes mange feil og mangler i slike oppdrag. Selv om revisjonsselskapet uansett vil følge opp, vil en systematisk registrering være et ytterligere bidrag til å sikre kvalitet i alle revisjonsoppdrag. Finanstilsynet mener derfor at utvalgets forslag om å begrense registreringsplikten ikke bør følges.

#### 10.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at utvalgets utkast på dette punktet gjennomfører kravene som følger av revisjonsdirektivet. Departementet slutter seg til de

vurderingene som er gjort av utvalget på dette punktet, både hva gjelder innføringen av revisjonsdirektivet og de unntakene direktivet åpner for når det gjelder mindre overtredelser.

Etter departementets vurdering taler gode grunner for at klientregisteret også inneholde informasjon om revisorer for datterselskaper ved revisjonen av konsernregnskaper. Regelen har sammenheng med formålet med registeret, nemlig behovet for enkel og rask oversikt over revisjonsforetakets kunder. Bestemmelsen har sammenheng med direktivkravet om at klientregisteret skal inneholde navnene på foretakets oppdragsansvarlige revisor. For konsernforetak vil dette også innebære revisorer som er oppdragsansvarlige for datterselskaper, jf. revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 16 bokstav b. Dette er et direktivkrav og altså ikke et særnorsk krav.

Departementet deler videre utvalgets syn på unntak for overtredelser ved revisjon av små foretak etter regnskapsloven § 1-6 og begrunnelsen for dette. Departementet viser til at en rimelig avveining av hensynet til ressursbruken i revisjonsforetakene og oppfølging av feil tilsier at et slikt unntak innføres. Departementet viser videre til at oppdragsansvarlig revisor og revisjonsselskapet vil måtte følge opp feil etter reglene i ISQC 1 og risikostyringsforskriften.

Det vises til lovforslaget § 7-1 femte ledd annet punktum, § 7-2 og § 7-3.



## 11 Uavhengighet og objektivitet

### 11.1 Krav til objektivitet – revisor som allmennhetens tillitsperson

---

#### 11.1.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 1-2 fastsetter at revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Ifølge bestemmelsen skal revisor utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet.

#### 11.1.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 21 nr.1 skal medlemslandene sikre at alle revisorer og revisjonsselskaper omfattes av yrkesetiske prinsipper, som minst omfatter deres funksjon av allmenn interesse, integritet, objektivitet samt faglige dyktighet og tilbørlige aktsomhet. Bestemmelsen er ikke endret ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet). Revisorloven § 1-2 har sin bakgrunn i dette direktivkravet, jf. Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) punkt 6.5.

#### 11.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at revisorloven § 1-2 følger av direktivbestemmelser som ikke har blitt endret med endringsdirektivet. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen videreføres.

#### 11.1.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen på dette punktet.

#### 11.1.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår at gjeldende revisorlov § 1-2 videreføres i ny revisorlov. Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av revisjonsvirksomhet. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet. Det vises til lovforslaget § 9-1 andre ledd.

### 11.2 Uavhengighet

---

#### 11.2.1 Gjeldende rett

##### 11.2.1.1 Prinsippregler om uavhengighet

Revisor er underlagt uavhengighetsregler ved lovfestet revisjon. Disse må ses i sammenheng med revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor kan ikke revidere revisjonspliktiges årsregnskap dersom revisor har en slik tilknytning til revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, jf. revisorloven § 4-1 første ledd. Det samme gjelder hvor en av revisors nærstående har en slik tilknytning. I tillegg kan ikke revisor revidere årsregnskapet om det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.

Heller ikke hvor revisor er ansatt hos den revisjonspliktige eller står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til denne, kan revisor revidere årsregnskapet, jf. revisorloven § 4-1 andre ledd nr. 1.

Etter revisorloven § 4-2 første ledd kan ingen være oppdragsansvarlig revisor når andre oppdragsansvarlige revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd. Det samme gjelder for revisjonsmedarbeidere, jf. revisorloven § 4-3. Etter § 4-2 andre ledd gjelder det også aksje-eier eller deltaker som innehar mer enn ti prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet.

Revisor kan heller ikke revidere årsregnskapet for en revisjonspliktig hvor revisor har utført rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet, jf. revisorloven § 4-5 første ledd.

Videre kan revisor ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver, jf. revisorloven § 4-5 andre ledd.

### 11.2.1.2 Særskilte krav til uavhengighet

I revisorlovens kapittel 4 er det også oppstilt mer konkrete uavhengighetsregler. Etter § 4-1 annet ledd nr. 2 til 5 kan ikke årsregnskapet for revisjonspliktige revideres av den som står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til:

- den som har eierandeler i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket
- den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser)
- den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige
- den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter

Revisormedarbeidere på det aktuelle revisjonsoppdraget må også være uavhengige. Etter § 4-3 kan disse likevel ha fordring eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer. Regelen har sin bakgrunn særlig i at også disse skal kunne revidere en bank de har tatt opp lån i, og Finanstilsynet har i praksis i begrenset grad også akseptert dette etter § 4-8 for revisorer, ledere og eiere i revisjonsselskapet som ikke deltar i revisjon av banken.

Aksjeeiere eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet må være uavhengig. For disse eierne i revisjonsselskapet har ikke eierandeler, fordringer eller gjeld i det reviderte foretaket betydning for uavhengigheten, med mindre disse er vesentlige, jf. § 4-2 andre ledd.

Etter § 4-1 tredje ledd omfattes også nærstående av den valgte revisoren, revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren. Hvem som anses som nærstående følger av § 4-1 fjerde ledd. Etter § 4-2 tredje ledd omfattes nærstående av andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, samt aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet.

For den valgte revisoren, revisjonsselskapet og den oppdragsansvarlige revisoren inkluderer nærstående etter § 4-1 fjerde ledd

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt over og som vedkommende bor sammen med
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i første punkt
- ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt i forrige punkt

For andre revisorer, eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, og for aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet omfattes

- ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt ovenfor og som vedkommende bor sammen med
- slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken

Når det gjelder andre nærstående enn ektefelle, samboer og mindreårige barn til den valgte eller oppdragsansvarlige revisoren, har eierandeler, fordringer og gjeld i det revisjonspliktige foretaket bare betydning for uavhengigheten når de er vesentlige, jf. revisorloven § 4-1 tredje ledd. Vesentlighetsbegrensningen gjelder også for nærstående av andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, og for aksjeeier eller deltaker som innehar mer enn 10 prosent av aksje- eller innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet, jf. § 4-2 tredje ledd.

Revisorloven § 4-6 første ledd stiller krav om at revisor påser at honoraret fra én klient, én gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde ikke utgjør en så stor del av revisors samlede honorar at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Etter paragrafens andre ledd kan det heller ikke avtales betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

Etter revisorloven § 4-5 kan revisor heller ikke gi rådgivningstjenester til en revisjonspliktig revisor reviderer årsregnskapet til. Forbudet mot rådgivningstjenester er nærmere presisert i revisorforskriften §§ 4-3 til 4-5.

Revisor kan heller ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige, unntatt i forbindelse med bistand i skattesaker etter domstolloven § 218.

### 11.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 22 nr. 1 første avsnitt, fastslår prinsippet om at en revisor eller et revisjonsselskap, når disse utfører lovfestet revisjon, må være uavhengig av det reviderte foretaket. Disse kan heller ikke være involvert i den revidertes beslutningstaking. Også personer som har mulighet til å påvirke revisjonen skal være uavhengige.

Etter revisjonsdirektivets artikkel 22 nr. 1 andre avsnitt skal uavhengigheten opprettholdes gjennom hele oppdragsperioden. Revisor må være uavhengig i det minste både i den perioden som er dekket av det regnskapet som skal revideres og i den perioden revisjonen blir utført.

Videre krever artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt at en revisor eller et revisjonsselskap som utfører lovfestet revisjon gjør alt som med rimelighet kan kreves for å sikre at uavhengigheten ikke blir svekket av en aktuell eller potensiell interessekonflikt, et forretningsforhold eller en annen direkte eller indirekte forbindelse som involverer revisoren eller revisjonsselskapet som utfører revisjonen. Det samme gjelder for dets nettverk, ledelse, revisorer, ansatte, andre som yter tjenester for revisoren eller noen som har en direkte eller indirekte forbindelse med revisoren gjennom bestemte innflytelse.

Etter revisjonsdirektivets artikkel 2 nr. 7 er et nettverk en større struktur som

- tar sikte på samarbeid og som en godkjent revisor eller et revisjonsselskap tilhører
- klart tar sikte på overskudds- eller kostnadsdeling eller som har felles eierskap, kontroll eller ledelse, felles prinsipper og framgangsmåter for kvalitetskontroll, felles forretningsstrategi, som bruker felles merkenavn eller som deler en betydelig andel av faglige ressurser

Artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt omhandler forhold som kan true uavhengigheten, blant annet finansielle forhold, forretningsmessige forhold, ansettelsesforhold eller andre forbindelser mellom revi-

sorforetaket eller dets nettverk og det foretak som revideres.

De angitte truslene som kan true uavhengigheten er blant annet egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press. Utvalget beskriver endringene som er gjort med revisjonsdirektivet slik:

«Forholdsreglene for å redusere slike trusler, er regulert på en noe annen måte i endringsdirektivet. Før endringen påla direktivet revisor å ta nødvendige forholdsregler for å redusere trusler mot uavhengigheten. Dersom betydningen av truslene sammenlignet med forholdsreglene som ble anvendt, var slik at uavhengigheten stod i fare, skulle revisorforetaket ikke utføre revisjonen. Etter endringen er utgangspunktet at revisor ikke kan utføre revisjonen dersom det foreligger en trussel mot uavhengigheten som ville gi en rimelig og opplyst tredjepart grunn til å konkludere med at revisorforetaket ikke er uavhengig. Forholdsregler som er tatt for å redusere trusler mot uavhengigheten, tas i betraktning i forbindelse med denne 'tredjepersontesten'. Systemet med mulige trusler og forholdsregler er beholdt, men endringen innebærer antakelig en viss innstramning i anvendelsen.»

Etter artikkel 22 nr. 3 må revisor eller revisjonsforetaket dokumentere alle betydelige trusler mot uavhengigheten, samt de forholdsregler som tas for å redusere disse.

Artikkel 22b første avsnitt stiller krav om revisor eller revisjonsforetaket vurderer og dokumenterer at man har handlet i henhold til uavhengighetsreglene, truslene mot uavhengigheten og eventuelle forholdsregler som er tatt. Det kan stilles forenklete krav for revisjonen av små foretak jf. artikkel 22b andre avsnitt, jf. artikkel 2 nr. 1 bokstav b.

Ved den konkrete vurderingen av om trusler mot uavhengigheten er til hinder for å akseptere eller fortsette et revisjonsoppdrag må revisor anvende «tredjepersontesten». I den forbindelse kan det være aktuelle tiltak revisor kan iverksette som gjør at forholdet ikke er til hinder for å akseptere eller fortsette revisjonsoppdraget.

### 11.2.3 Utvalgets vurderinger

#### 11.2.3.1 Hensyn

Utvalget viser til at det er en klar sammenheng mellom revisors uavhengighet og tilliten til revi-

sors uttalelser om regnskapet. Uavhengighetsreglene er derfor av sentral betydning for å sikre tilliten til finansiell rapportering. Utvalget uttaler at for strenge uavhengighetsregler likevel kan være uheldig av hensyn til tilbudet i revisjonsmarkedet.

Utvalget viser til at de endringene som er gjort i revisjonsdirektivet innebærer at det vil være lite hensiktsmessig å videreføre de gjeldende uavhengighetsreglene med de nødvendige endringene som følge av direktivet. De nye reglene bør bygge på at det må være en god avveining mellom prinsippbaserte og detaljerte særkrav, at reglene er tilstrekkelig klare og at det fremgår tydelig hvordan de skal etterleves og håndheves.

#### 11.2.3.2 Prinsippregler om uavhengighet

Utvalget viser til at lovutkastet er bygget opp på en annen måte enn de gjeldende uavhengighetsreglene i revisorloven. Utkastet innebærer likevel ikke vesentlige endringer i gjeldende rett når det kommer til hvilke forhold som er til hinder for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsopdraget. Det overordnede kravet om at revisor ikke kan revidere regnskapet hvis det foreligger en tilknytning til det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, videreføres av utvalget.

Lovutkastet bygger på revisjonsdirektivets risikoforhold som kan medføre at tilliten til revisors uavhengighet blir svekket: egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press.

Utvalget viser til at det er opp til revisor å vurdere om det foreligger forhold som kan være i strid med uavhengighetsreglene. Revisor må foreta en forsvarlig vurdering av aktuelle forhold som kan være i strid med uavhengighetsreglene. Utvalget viser til at det i enkelte tilfeller kan være tiltak revisor kan gjøre for å sikre tilliten til hans eller hennes uavhengighet. Utvalget foreslår egne regler om krav til å vurdere uavhengigheten og tiltak for å sikre uavhengigheten. Utvalget viser videre til at den foreslåtte regelen ikke åpner for at revisor fritt kan konkludere med at et tiltak er tilstrekkelig eller unødvendig for å sikre uavhengigheten. Det presiseres at når revisor har fullført vurderingen etter å ha gjennomført eventuelle tiltak, må forholdet være i samsvar med uavhengighetsreglene. Ofte vil det ikke finnes andre aktuelle tiltak enn å avvikle forholdet revisor har til den reviderte. Men om dette ikke er mulig eller ønskelig, må revisor avstå fra å revidere forholdet.

Når det gjelder uavhengighetsproblemer knyttet til rådgivning og andre tjenesteytelser til det

reviderte foretaket, viser utvalget til at dette først og fremst er dekket av forbudet mot å utføre revisjon dersom det foreligger en risiko for egenkontroll som kan svekke tilliten til revisors uavhengighet. Ifølge utvalget er lovutkastet i tråd med gjeldende rett, og innebærer dermed ingen endring i revisors adgang til å levere rådgivningstjenester og andre tjenester til foretaket.

Lovutkastet bygger videre på at revisor må være uavhengig i hele oppdragsperioden. I tillegg har utvalget også foreslått at uavhengighetsreglene omfatter foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Utvalget foreslår også at de som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen ikke skal delta i den revidertes beslutningstaking. Revisor, et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen kan ikke ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til den reviderte som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

Utvalget foreslår også egne regler for vurdering av uavhengighet hvor den reviderte blir sammenslått med eller overtar et annet foretak. Etter forslaget skal revisor da snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold i strid med uavhengighetsreglene. Vurderingene og eventuelle tiltak som er truffet skal dokumenteres.

Det foreslås også regler som innebærer at revisjonsforetaket må sikre at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket eller i et revisjonsforetak i revisors nettverk, ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til revisor.

#### 11.2.3.3 Særskilte krav til uavhengighet

I tillegg til de prinsipielle reglene om uavhengighet foreslår utvalget å lovfeste en rekke mer særskilte krav til uavhengighet som følger av revisjonsdirektivet.

Utvalget foreslår at revisor ikke skal ha en vesentlig og direkte eier- eller avkastningsinteresse i finansielle instrumenter utstedt eller garantert av den reviderte, eller aktivt handle med slike instrumenter. Unntatt fra dette er finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. Forbudet gjelder også for foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og andre som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

I tillegg til disse skal forbudet mot eierinteresser etter forslaget gjelde for revisors nærstående eller nærstående av de som er nevnt i strekpunktene ovenfor. Med nærstående menes etter forslaget ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold, mindreårige barn til vedkommende selv og til ektefelle eller samboer, slektninger som vedkommende bor sammen med og har bodd sammen med i minst ett år, og foretak som vedkommende selv eller noen som er nevnt i oppramsingen foran, har bestemmende innflytelse over eller sammenfallende økonomiske interesser med.

Utvalgets lovutkast innebærer at en noe mindre gruppe anses som nærstående enn etter gjeldende revisorlov. Revisors relasjon til disse vil fortsatt måtte vurderes etter det generelle uavhengighetskravet etter revisorloven, slik at en slik relasjon ofte vil innebære at revisor ikke kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget.

Utvalget foreslår videre at revisor ikke skal kunne eie finansielle instrumenter utstedt av et foretak i samme konsern som den reviderte eller et foretak med lignende tilknytning, dersom eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt. Unntatt fra dette er finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. På samme måte som for eierinteresser, skal dette også gjelde for foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Utvalget foreslår også å lovfeste en regel om at revisor eller nærstående foretak ikke skal motta gaver eller andre fordeler fra den reviderte som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det samme skal gjelde for gaver eller andre fordeler fra foretak i samme konsern som den reviderte og foretak med lignende tilknytning.

Når det gjelder fastsetting av honoraret for revisjonen foreslår utvalget at revisor ikke skal kunne avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

Utvalget foreslår også at personer som har vært oppdragsansvarlig eller valgt revisor for den reviderte, ikke skal kunne tiltre en ledende stilling hos den reviderte i en periode på ett år etter at vedkommende avsluttet sitt oppdrag. Ved konsernrevisjon skal dette også gjelde for personer som har vært oppdragsansvarlig revisor i vesentlige datterselskaper hvor det samme revisjonsselskapet er revisor. Forbudet skal også gjelde andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon.

Et mindretall i utvalget mener at den muligheten for nasjonale valg som revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 4 åpner for, skal benyttes. Dette innebærer at en revisor som fullt ut har ivaretatt rollen som et foretaks internrevisor, ikke skal kunne velges til revisor det påfølgende året. Mindretallet viser til at internrevisor også vil ha en sentral rolle i arbeidet med risikostyring og internkontroll i foretaket. De viser til at det vil være løpende og nær kontakt mellom selskapets internrevisor og selskapets ledelse. Etter deres syn kan det i seg selv anses uheldig at en person med en så sentral posisjon i det reviderte foretaket skal være revisor for foretaket. Etter deres syn må hensynet til tilliten i revisjonsbransjen veie tyngre enn de eventuelle utfordringer som kan tenkes å oppstå på grunn av at det er få store tilbydere av internrevisjons- og eksterntrevisjonstjenester. Mindretallet viser videre til at selv om det normalt bare vil være foretak av allmenn interesse som har internrevisjon, vil de nevnte synspunktene også gjøre seg gjeldende dersom revisjonskunden ikke er et slikt foretak. Forbudet bør derfor være generelt og plasseres sammen med de generelle uavhengighetsreglene i lovforslaget.

#### 11.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, EY, KPMG, PwC, Regnskap Norge, Revisorforeningen* og *Virke* støtter utvalgets utkast til gjennomføring av revisjonsdirektivets uavhengighetsregler.

De samme høringsinstansene støtter ikke mindretallets forslag om at revisor ikke skal kunne utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret. De mener dette vil være en unødvendig særnorsk regel. De viser til at om det er fare for at revisor må revidere eget arbeid vil den generelle uavhengighetsregelen uansett være til hinder for at revisor kan påta seg revisjonsoppdraget.

Revisorforeningen mener det ikke er grunnlag for å hevde at internrevisjonsfunksjonen er en ledelsesfunksjon, men viser at til internrevisjon ikke er noen entydig funksjon. PwC viser til at også internrevisor vil måtte ha en uavhengig rolle i foretaket.

Virke viser til at de på prinsipielt grunnlag er enig med mindretallets vurdering av spørsmålet om revisors rolle etter at revisor har fungert som internrevisor for foretaket. Men de vil likevel ikke støtte mindretallets løsning på grunn av at dette etter deres syn vil legge sterke begrensninger på brukernes muligheter til å velge revisor, og at

dette kan gi redusert konkurranse i revisjonsmarkedet.

*Finanstilsynet* og *Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag om at revisor ikke skal kunne utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret. Finanstilsynet viser til at internrevisor har en nær relasjon med foretakets ledelse, og at uavhengighetsreglene etter gjeldende rett har blitt praktisert slik at en revisor som i foregående regnskapsår har vært internrevisor ikke kan være revisor i det påfølgende året. Finanstilsynet mener at allmennhetens tillit til at revisor er objektiv, er viktigere enn de eventuelle problemer en slik løsning vil skape i revisjonsmarkedet.

Deloitte og Revisorforeningen mener at utvalgets utkast til en generell regel om uavhengighet bør inkludere en henvisning til at revisor må vurdere eventuelle tiltak for å sikre uavhengigheten. EY mener videre at det er nødvendig med noen presiseringer i kapittel 8, og at det er noen av oversettelsene av direktivet og forordningen som gir en risiko for rettslig usikkerhet. EY viser her til at det i utkastet § 8-1 annet ledd og § 8-3 er brukt uttrykket «svække tilliten til revisors uavhengighet». Til sammenligning er det i § 8-5 brukt uttrykket «reise tvil om revisors uavhengighet», mens det i § 8-6 er vist til forhold som kan «reise tvil» om både «uavhengigheten og objektiviteten».

## 11.2.5 Departementets vurdering

### 11.2.5.1 Prinsippregler om uavhengighet

Uavhengighetsreglene skal sikre at brukerne av regnskapsinformasjon har tillit til revisors revisjon av denne. Revisjonsdirektivet innfører nye og mer omfattende uavhengighetskrav enn det som fulgte av tidligere EØS-rett. Disse er videre bygd opp på en annen måte enn det uavhengighetsreglene i gjeldende rett er. Departementet mener i likhet med utvalget at det er behov for å utforme nye uavhengighetsregler i ny revisorlov. Lovforlaget innebærer likevel ikke vesentlige materielle endringer av gjeldende rett sammenlignet med gjeldende revisorlov.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår at det innføres en generell uavhengighetsregel hvor de aktuelle truslene mot uavhengigheten som følger av revisjonsdirektivet, tas inn. Dette gjelder egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet og press.

Lovforlaget innebærer at revisor må vurdere om det foreligger forhold som kan være i strid

med uavhengighetsreglene. For å påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget, må revisor enten kunne konkludere forsvarlig med at forholdet ikke er i strid med uavhengighetsreglene eller avvikle forholdet. Selv om det er revisor som skal foreta vurderingen vil Finanstilsynet, som i andre deler av revisjonsutførelsen, kunne kritisere revisors skjønnsutøvelse dersom denne ikke er forsvarlig eller ikke lar seg etterprøve, og iverksette de tiltak Finanstilsynet mener er nødvendig.

De overordnede kravene til uavhengighet gjelder også for foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen. Dette innebærer at også disse må være uavhengig av den reviderte for at revisor skal kunne påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget.

Revisor må være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.

Flere av høringsinstansene har vist til at utkastet til uavhengighetsbestemmelse bør inneholde en henvisning til regelen om vurdering av uavhengigheten og tiltak for å sikre uavhengigheten, jf. utkastet § 8-5. Departementet er i tvil om en slik henvisning vil gjøre lovteksten klarere. I tillegg vil en slik henvisning kunne gi inntrykk av at den generelle uavhengighetsterskelen er noe lavere enn det som er meningen. Departementet foreslår derfor den samme ordlyden som utvalget.

Utvalget har også foreslått en generell bestemmelse om interessekonflikter. Departementet er enig i at en slik regel innebærer en lojal gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 første og tredje avsnitt.

I tråd med revisjonsdirektivet har utvalget lagt opp til at revisor skal vurdere sin uavhengighet. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og utkast til uavhengighetsregler. Dersom det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, skal revisor iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten. Vurderingen skal gjøres før et foretak påtar seg eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon. Om revisor blir kjent med nye forhold av betydning, må det foretas en fornyet vurdering. Det skal også foretas en vurdering av uavhengigheten hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Revisor må vurdere særskilt betydningen av levering av andre tjenester enn revisjon. Snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen må revisor avvikle forhold i strid med uavhengighetsreglene. Vurderingene og eventuelle tiltak som er truffet må dokumenteres. Dokumentasjonen må vise revisors vurderinger av uavhengigheten, både før og etter iverksatte tiltak, og være slik at vurderingene lar seg etter-

prøve. Det er ikke tilstrekkelig at det bare fremkommer av dokumentasjonen at forholdet er vurdert.

EY har vist til at lovutvalgets utkast til ordlyd ser ut til å være noe inkonsekvent siden det i utkastet § 8-1 andre ledd og § 8-3 er brukt uttrykket «som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet», mens det i § 8-5 brukt uttrykket «reise tvil om revisors uavhengighet». Departementet viser til at ordlyden i § 8-5 er ment å gi en noe lavere terskel enn den som fremgår av § 8-1 andre ledd. Bestemmelsen er ment å sørge for at revisor foretar reelle uavhengighetsvurderinger. Systemet med uavhengighetsvurderinger tilsier at det er en lav terskel før revisor må vurdere sin uavhengighet, noe som også bør komme frem i lovteksten.

Det vises til lovforslaget § 8-5 om vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet, og § 9-2 andre ledd om dokumentasjon.

Videre foreslås en regel i § 8-6 om at revisjonsforetaket skal sikre at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket eller i et revisjonsforetak i revisors nettverk ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren.

I høringen har EY vist til at det er inkonsekvent at det i denne bestemmelsen vises til både revisors «uavhengighet» og «objektivitet», mens det i de andre bestemmelsene i kapittel 8 kun vises til revisors uavhengighet. Departementet viser til at henvisningen til både «uavhengighet» og «objektivitet» følger av revisjonsdirektivet artikkel 24 og derfor er tatt inn i ordlyden i den norske bestemmelsen.

Videre har Deloitte vist til at forarbeidene burde vise til at uavhengighetsreglene i direktivet bygger på den internasjonale standarden for revisorer. Etter deres syn vil dette forenkle tolkningen av uavhengighetsbestemmelsene. Departementet bemerker at den endelige vedtatte lovteksten må tolkes etter alminnelige rettskildeprinsipper, som tar hensyn til at reglene bygger på EU-lovgivning og må tolkes i lys av dette.

#### 11.2.5.2 Særskilte krav til uavhengighet

Med revisjonsdirektivet følger det en rekke mer detaljerte krav til særskilte uavhengighetsregler. Departementet slutter seg i all hovedsak til utvalgets vurderinger og utkast til regler. Dette innebærer at revisor ikke skal ha en vesentlig eier- eller avkastningsinteresse i finansielle instrumenter utstedt eller garantert av den reviderte eller

aktivt handle med slike instrumenter. Forbudet mot eierinteresser skal også gjelde foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen. Unntatt fra forbudet er finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer.

Forbudet mot eierinteresser skal også gjelder for revisors nærstående eller nærstående av foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen. Hvem som regnes som nærstående er definert i lovforslaget § 8-2 andre ledd. Definisjonen vil innebære en begrensning av kretsen av nærstående sammenlignet med gjeldende rett. Departementet viser likevel til at den aktuelle relasjonen uansett vil måtte vurderes etter det overordnede krav til revisors uavhengighet.

Departementet foreslår videre at revisor ikke skal kunne eie finansielle instrumenter utstedt av foretak i samme konsern som den reviderte eller et foretak med lignende tilknytning, dersom eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. På samme måte som for eierinteresser, skal dette også gjelde for foretak i revisors nettverk, oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap og noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Det vises til lovforslaget § 8-2 om finansielle forbindelser til den reviderte.

Revisjonsdirektivet innebærer videre at det også må innføres andre særskilte uavhengighetsregler. Departementet foreslår på denne bakgrunn et forbud mot å motta gaver, jf. lovforslaget § 8-3, forbud mot å avtale betinget honorar eller et honorar som er helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon, jf. lovforslaget § 8-7, samt en karenperiode for adgang til å tiltre ledende stillinger hos den reviderte, jf. lovforslaget § 8-8.

#### 11.2.5.3 Dersom revisor har vært den revidertes internrevisor

Etter gjeldende revisorlov er det ingen særlig regulering av de tilfellene hvor revisor tidligere har fungert som selskapets internrevisor. Finanstilsynet har imidlertid praktisert uavhengighetsreglene slik at en revisor som har utøvd internrevisjonsfunksjonen hos den reviderte det foregående regnskapsåret, ikke kan være foretakets

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

revisor det påfølgende regnskapsåret. Flertallet i utvalget har foreslått at det ikke innføres noe absolutt forbud mot at den som har fungert som internrevisor det foregående regnskapsåret, kan være selskapets revisor. Mindretallet har vist til den sentrale posisjonen internrevisor har i foretaket og den nære forbindelsen det er mellom selskapets ledelse og internrevisor. Mindretallet foreslo på denne bakgrunn et forbud mot at internrevisor kan fungere som foretakets revisor det påfølgende regnskapsåret.

Departementet mener uavhengighetsreglene må bygge på en forsvarlig avveining mellom hensynet til allmennhetens tillit til at revisorer er uavhengige, og hensynet til at reglene ikke legger unødvendige byrder på revisorer og revisjonsforetak.

Departementet viser til at Finanstilsynet har praktisert gjeldende rett på en måte som samsvarer med mindretallets forslag. Et forbud vil derfor i praksis ikke innebære en endring av dagens rettstilstand.

Etter departementets syn må hensynet til allmennhetens tillit til revisors uavhengighet generelt veie tungt. Departementet ser at mindretallets løsning vil kunne bidra til at revisjonskunder i enkelte tilfeller ikke kan velge den revisoren de

ønsker. Det er likevel ikke sikkert at dette vil bidra til en større konsentrasjon i markedet for revisjonstjenester.

Departementet er enig med mindretallet og høringsuttalelsene fra Finanstilsynet og Skatteministeriet i at internrevisjonsfunksjonen og den nære og løpende kontakten mellom internrevisjonen og foretakets styre, er et forhold som gjør at det er en fare for egenkontroll. Dette gjelder i hvert fall for det påfølgende året. At revisor går fra en sentral rolle i foretakets ledelses- og styrefunksjon, som internrevisjonen i realiteten er, vil fort kunne reise spørsmål om revisor vil kunne være tilstrekkelig objektiv i sin revisjon. Dette kan i seg selv bidra til å svekke rollen som allmennhetens tillitsperson. Departementet viser også til at regelen i praksis hovedsakelig vil ramme revisjon av foretak av allmenn interesse, hvor hensynet til revisors uavhengighet må veie ekstra tungt på grunn av disse foretakenes sentrale posisjon i det finansielle systemet.

Departementet slutter seg på denne bakgrunn til mindretallets vurdering og foreslår at revisor ikke kan utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonen det foregående regnskapsåret. Det vises til lovforslaget § 8-1 tredje ledd.



## 12 Revisors taushets- og opplysningsplikt

### 12.1 Taushetsplikt og behandling av taushetsbelagte opplysninger

#### 12.1.1 Gjeldende rett

Utgangspunktet etter revisorloven § 6-1 er at revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Dette gjelder så fremt ikke noe annet følger av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Revisor og revisors medarbeidere kan heller ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre. Etter revisorloven § 6-1 femte ledd gjelder taushetsplikten også etter at oppdraget er avsluttet.

Revisor kan dele taushetsbelagte opplysninger innenfor et revisjonsforetak når dette er nødvendig for å gjennomføre et oppdrag forsvarlig. Revisor kan også dele nødvendig informasjon med personer og foretak utenfor revisjonsforetaket som er involvert i oppdragsutførelsen, for eksempel i andre revisjonsselskaper i samme nettverk eller innleide eksperter. Deling kan videre skje internt i selskapet hvor det er nødvendig for å sikre en forsvarlig drift av foretaket og i forbindelse med intern kvalitetskontroll.

Etter finansstilsynsloven § 3 har Finanstilsynet full tilgang til opplysninger. Dette gjelder også eksterne kvalitetskontrollører, jf. revisorloven § 6-1 andre ledd.

Opplysninger som gjelder klienten kan deles med klienten. Revisor kan dele opplysninger med ulike personer hos klienten for en forsvarlig utførelse av oppdraget i henhold til god revisjonsskikk. Dette har også en side til innhenting og verifisering av revisjonsbevis, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd.

Etter gjeldende rett gjelder taushetspliktsbestemmelsen hele revisors virksomhet, ikke bare opplysninger revisor får kjennskap til i forbindelse med revisjonsoppdrag.

#### 12.1.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 krever at alle medlemsland skal sikre at alle opplysninger og

dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har tilgang til ved utførelse av lovfestet revisjon, er beskyttet av tilstrekkelige regler for fortrolighet og taushetsplikt.

Etter samme artikkel nr. 2 skal dette ikke være til hinder for håndheving av bestemmelsene i revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen.

Taushetsplikten skal også gjelde for revisor som ikke lenger deltar i et revisjonsoppdrag, og tidligere revisorer og revisjonsselskap, jf. artikkel 23 nr. 4.

Revisjonsdirektivet artikkel 23. nr. 5 gjelder spørsmål om konsernrevisjon og deling av informasjon mellom datterselskapets revisor og konsernrevisor.

#### 12.1.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at reglene om taushetsplikt må bygge på hensynet til å beskytte tillitsforholdet mellom revisor og klient, for å sikre revisor tilgang på informasjon og for å unngå skade for klienten ved at fortrolig informasjon kommer på avveie. Utvalget peker også på at reglene ikke kan være absolutte. Revisor skal rapportere offentlig i revisjonsberetningen om resultatet av revisjonen og skal bekrefte opplysninger overfor myndigheter og allmennheten. Revisor skal også bidra til å avdekke misligheter og feil, for eksempel ulike former for økonomisk kriminalitet.

Utvalget viser til at om beskyttelsen av tillitsforholdet mellom revisor og klient skal være effektiv, er det nødvendig at alle som blir kjent med opplysninger som skal beskyttes av taushetsplikten, bevarer taushet om det de får vite. Utvalget foreslår derfor at taushetsplikten skal omfatte både den oppdragsansvarlige revisoren, medarbeidere som benyttes på revisjonsoppdraget, andre medarbeider i revisjonsforetaket og ledere og tillitsvalgte i revisjonsforetaket. I tillegg skal også foretaket omfattes av taushetsplikten for å hindre at uvedkommende får adgang til eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger gjennom foretakets IKT-systemer eller på andre måter. Utvalget foreslår at taushetsplikten også skal omfatte personer utenfor

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

revisjonsforetaket som benyttes på revisjonsforetakets oppdrag.

Utvalget mener videre at for at beskyttelsen av tillitsforholdet skal være effektiv, må taushetsplikten ikke bare omfatte revisjon av regnskap, men også oppdrag om revisorbekreftelser og andre tjenester revisor yter til revisjonskunden. Utvalget foreslår en generell taushetspliktsregel for revisor.

Utvalget foreslår at ordlyden presiserer at plikten gjelder overfor uvedkommende. Etter utvalgets syn vil en slik presisering gjøre det tydeligere at informasjonsdeling som er nødvendig for å drive virksomheten forsvarlig, er tillatt, og at revisor ved overholdelse av opplysningsplikt og taushetsplikt må sikre at det er rette vedkommende som mottar opplysningene.

Etter utkastet skal taushetsplikten fortsette å gjelde etter at oppdraget er avsluttet.

Utvalget har videre vurdert regler om samtykke til fritak fra taushetsplikten. Utvalget viser til at et viktig spørsmål er hvem som skal kunne frita revisor fra sin taushetsplikt, nærmere bestemt om dette alltid må være revisors klient eller om det kan være tilstrekkelig med samtykke fra den opplysningene gjelder. Utvalget viser til at taushetsplikten særlig skal beskytte tillitsforholdet til klienten, noe som kan tilsa at samtykke bør innhentes av klient. Det kan også vurderes om samtykke fra klient vil være tilstrekkelig selv om opplysningene gjelder andre. Ved innhenting av informasjon fra andre vil revisor i første rekke kontakte kontrollorganer, men det kan også være at revisor samler inn informasjon fra andre som disse har en beskyttelsesverdig interesse i at revisor bevarer taushet om. Utvalget mener at det vil være best å videreføre bestemmelsen om at samtykke må innhentes fra den som opplysningene gjelder. Utvalget viser til at dette i de fleste tilfeller vil samsvare med revisors kilde. Videre viser utvalget til at formålet bak regelen tilsier at det kreves samtykke fra klienten der revisor har innhentet opplysninger fra andre, men som gjelder klienten. Utvalget foreslår derfor at regelen om at den som opplysningen gjelder kan samtykke til å frita revisor fra taushetsplikten, videreføres.

Utvalget foreslår også å videreføre bestemmelsen om at det er styret som kan frita revisor fra taushetsplikten hvor opplysningene gjelder klienten.

Når det gjelder behandlingen av taushetsbelagte opplysninger viser utvalget til at revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 pålegger statene å sørge for at taushetsbelagte opplysninger beskyttes med tilstrekkelige regler om fortrolighet. Utvalget fore-

slår derfor et overordnet krav om fortrolig behandling av taushetsbelagte opplysninger.

#### 12.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Norsk Presseforbund, Norsk Journalistlag og Norsk Redaktørforening* går i et felles hørings svar imot en så altomfattende taushetsplikt som foreslås i lovtkastet § 10-1. De viser til at en slik omfattende regel går utover mediernes arbeidsvilkår og borgernes grunnleggende behov for informasjonstilgang. Disse høringsinstansene viser til at innskrenkninger i henhold til Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 10 nr. 2 må være «nødvendig i et demokratisk samfunn». De peker på at utvalgets forslag i for liten grad vektlegger allmennhetens interesse i å gjøre seg kjent med samfunnsviktige opplysninger.

#### 12.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at reglene om revisors taushetsplikt er sentrale for å sikre at revisor får tilgang på informasjon og sikre tillitsforholdet mellom revisor og klient. Revisjonsdirektivet artikkel 23 pålegger statene å innføre regler om revisors taushetsplikt. Departementet foreslår regler om taushetsplikt som er hovedsakelig en videreføring av gjeldende rett.

Departementet er enig med utvalget i at taushetsplikten ikke bare må omfatte oppdragsansvarlig revisor, men også andre med tilknytning til revisjonsforetaket. Dette vil innebære at en vid krets omfattes av taushetspliktsbestemmelsene, noe departementet ser på som nødvendig for å opprettholde nødvendig tillit til revisors taushetsplikt. Departementet er også enig i at taushetsplikten skal gjelde på foretaksnivå, slik at foretaket må sørge for å ha tilstrekkelige systemer og rutiner for forsvarlig informasjonsbehandling.

Utvalget har foreslått at taushetsplikten ikke bare skal gjelde revisjonsoppdrag, men at plikten også skal gjelde ved oppdrag om revisorbekreftelser og andre tjenester revisor yter til revisjonskunden. Departementet er enig i dette. En slik utvidelse vil innebære en styrking av tillitsforholdet mellom revisor og foretaket.

Norsk Presseforbund, Norsk Journalistlag og Norsk Redaktørforening har i et felles hørings svar uttrykt skepsis til utvalgets utkast til bestemmelse om taushetsplikt i § 10-1. Etter deres syn er det ikke vurdert tilstrekkelig om taushetspliktsbestemmelsen som er foreslått, er forenlig med Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 10. De viser til at regelen ikke er

begrenset til å gjelde tilfeller hvor deling av opplysninger kan medføre skade.

Departementet viser til at taushetsplikt for revisorer vil innebære en begrensning i revisors yringsfrihet i henhold til Grunnloven § 100 og EMK artikkel 10. Etter Grunnloven § 100 er en slik begrensning bare lovlig om begrensningen lar seg forsvare «holdt opp imot yringsfrihetens begrunnelse i sannhetssøken, demokrati og individets frie meningsdannelse». Etter EMK artikkel 10 må begrensningen være «nødvendig i et demokratisk samfunn».

Departementet viser til at revisors taushetsplikt er begrunnet i revisors rolle som allmennhetens tillitsperson og uavhengig kontrollør av finansiell informasjon. Departementet mener at taushetsplikten er en helt nødvendig forutsetning for å kunne gjennomføre slik kontroll, og dermed oppfylle rollen som allmennhetens tillitsperson. Klientene og revisor må fritt kunne dele informasjon hvis revisor skal kunne oppfylle denne rollen. Departementet viser til det som ble fremhevet i NOU 1997: 9 på s. 109, at hvis fravær av opplysningsplikt hos revisor fører til redusert tilgang til opplysninger for revisor, så er lite oppnådd. Revisor har på sin side, gjennom sin rolle og lovpålagte plikter, til en viss grad plikt til å bringe videre informasjon til for eksempel et offentlig kontrollorgan hvis revisor oppdager misligheter. Departementet mener derfor, som utvalget, at regelen er nødvendig for å sikre tillitsforholdet mellom klient og revisor, og dermed også å sikre at revisor kan utføre sin rolle på en forsvarlig måte. Departementet kan derfor ikke se at utvalget ikke har begrunnet regelen tilstrekkelig. Den er etter departementets syn heller ikke uforenlig med Grunnloven § 100 eller EMK artikkel 10.

Departementet foreslår videre at det presiseres i lovteksten at plikten til å bevare taushet gjelder overfor uvedkommende. Dette har sammenheng med at revisor må kunne dele informasjon i den grad det er nødvendig for å utføre sitt oppdrag eller oppfylle sine plikter. Det viser til lovforslaget § 10-1 første ledd.

Gjeldende bestemmelse om at taushetsplikten også gjelder etter revisjonsoppdraget er avsluttet, foreslås videreført, jf. forslaget § 10-1 femte ledd.

Departementet mener at det fortsatt bør være opp til den opplysningene gjelder å avgjøre om revisor skal fritas fra sin taushetsplikt. Selv om bestemmelsen om revisors taushetsplikt hovedsakelig skal beskytte tillitsforholdet mellom revisor og klient, vil en slik bestemmelse ha betydning hvor revisor mottar informasjon fra tredje personer. Departementet foreslår at gjeldende rett

på dette punktet videreføres, slik at taushetsplikten ikke er til hinder for at revisor gir opplysninger etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Departementet finner det naturlig at det er opp til styret i det reviderte foretaket å vurdere om revisor skal fritas fra taushetsplikten knyttet for opplysninger som gjelder det reviderte foretaket.

Departementet foreslår i likhet med utvalget et overordnet krav om fortrolig behandling av taushetsbelagte opplysninger i tråd med det som følger av revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1.

Det vises til lovforslaget § 10-1.

## 12.2 Unntak fra taushetsplikten

### 12.2.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett følger det en rekke unntak fra revisors taushetsplikt.

Etter revisorloven § 6-1 andre ledd kan en revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av taushetsplikten.

Etter revisorloven § 6-1 tredje ledd er taushetsplikten heller ikke til hinder for at en revisor som reviderer årsregnskap for et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet gir nødvendige opplysninger til den revisor som reviderer årsregnskapet for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere som kontrollerer virksomheten.

Revisor kan også avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak, jf. revisorloven § 6-1 fjerde ledd. Det følger videre av bestemmelsen at revisor kan underrette politiet dersom det i forbindelse med et revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Det er også inntatt en hjemmel til å gi forskrift i revisorloven § 6-1 sjette ledd. Hjemmelen omfatter tilfeller hvor den revisjonspliktige har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i vedkommende stat eller inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap som er underlagt revisjonsplikt i vedkommende stat. Slik forskrift er gitt i revisorloven § 6-1, som svarer til Norges forpliktelser etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 2 og 47 angående utveksling av opplysninger med revisortilsyn i tredjeland.

Etter revisorloven § 6-1 siste ledd kan departementet ved enkeltvedtak eller forskrift nekte revi-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

sorer eller revisjonsselskaper å utlevere informasjon om sin virksomhet eller om sine klienter til utenlandske revisortilsynsmyndigheter dersom det er nødvendig for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser. Denne hjemmelen har ikke blitt benyttet.

Lovpålagte unntak følger også av flere andre lover. Da i forbindelse med lovbestemt opplysningsplikt, jf. punkt 12.3.

### 12.2.2 EØS-rett

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 skal medlemslandene sikre at alle opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med revisjonen, er beskyttet av «tilstrekkelige regler» om fortrolighet og taushetsplikt. Departementet er enig med utvalget i at bestemmelsen åpner for å fastsette unntak fra taushetsplikten så lenge unntakene ikke går lenger enn at taushetsplikten fortsatt er forsvarlig.

Artikkel 23 inneholder videre flere unntak om deling av opplysninger. Utvalget har beskrevet disse slik:

«Etter artikkel 23 nr. 5 første avsnitt fremgår det at dersom en revisor eller et revisjonsselskap utfører lovpålagt revisjon av en virksomhet som inngår i et konsern hvor morselskapet er hjemmehørende i et tredjeland, må reglene om taushetsplikt ikke være til hinder for at revisoren eller revisjonsselskapet kan utlevere relevant dokumentasjon vedrørende revisjonsarbeidet til konsernrevisoren i tredjeland, gitt at dokumentasjon er nødvendig for å utføre konsernrevisjonen.

Etter artikkel 23 nr. 5 annet avsnitt fremgår det at en revisor eller et revisjonsselskap som utfører lovfestet revisjon av en virksomhet som har utstedt verdipapirer i et tredjeland, eller som inngår i et konsern som utarbeider konsernregnskaper i et tredjeland, må kunne utlevere revisjonsdokumenter og andre dokumenter knyttet til revisjonen av denne virksomheten til kompetente myndigheter i et tredjeland i henhold til bestemmelsene om dette i artikkel 47. Artikkel 47 inneholder nærmere regler om samarbeid med kompetente myndigheter fra tredjeland.

Etter artikkel 23 nr. 5 tredje avsnitt følger det at utlevering av opplysninger til konsernrevisoren i et tredjeland skal skje i overensstemmelse med direktiv 95/46/EF (personvern-direktivet) kapittel 4, og de til enhver tid gjel-

dende nasjonale regler om beskyttelse av personopplysninger. Personverndirektivet kapittel 4 inneholder nærmere regler om opplysningsplikt for den behandlingsansvarlige.

Bestemmelsene i artikkel 23 nr. 5 er nye med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).»

### 12.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget har foreslått en videreføring av gjeldende rett om at revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag, i forbindelse med en ekstern kvalitetskontroll kan gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av revisors taushetsplikt. Revisor som foretar kontrollen skal være underlagt samme taushetsplikt som revisor. Etter utvalgets vurdering er en slik regel nødvendig for at revisor som foretar kontrollen skal sikres opplysninger og dokumenter som igjen er nødvendig for å bidra til en god og effektiv ekstern kontroll. Utvalget viser til at Finanstilsynet allerede har tilstrekkelig hjemmel til å få taushetsbelagte opplysninger etter finanstilsynsloven § 3, men at det er nødvendig med en tilsvarende regel for revisorer som gjennomfører periodisk ekstern kvalitetskontroll. Utvalget viser til at reglene om periodisk kontroll er i samsvar med revisjonsdirektivet, og at unntaket derfor er i tråd med direktivet.

Utvalget påpeker videre at hensynet til en effektiv og forsvarlig revisjon av konsernregnskap eller selskapsregnskapet til et morforetak, tilsier at revisorer i datterforetak kan gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til revisor i morforetaket. Dette hensynet har også vekt ved revisjon av et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Etter utvalgets syn er en slik regel i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 27, om at revisor skal gjennomgå og dokumentere revisjonsarbeidet utført av andre revisorer som det bygges på i konsernrevisjonen. Utvalget foreslår derfor at en revisor som reviderer årsregnskap for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, uten hinder av taushetsplikt skal kunne gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Unntaket gjelder også hvor et slikt foretak er hjemmehørende i et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personopplysningsloven kapittel V.

Med bakgrunn i revisors arbeidsoppgaver har utvalget vurdert om det skal gjøres unntak fra revisors taushetsplikt hvor revisor får kjennskap til forhold som kan være relevante i etterforskningen av straffbare forhold. Utvalget viser til at revisor har rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven og at revisor etter gjeldende rett har et begrenset unntak fra taushetsplikten overfor politiet. Etter utvalgets syn gjør de samme hensyn som begrunner gjeldende rett seg gjeldende i dag. Et unntak fra taushetsplikten kan bidra til å bekjempe økonomisk kriminalitet og til å styrke den allmenne tilliten til revisor. Utvalget mener derfor at det bør innføres et unntak fra taushetsplikten og at dette bør begrenses på samme måte som i dag. Dette innebærer at revisor kan underrette politiet ved mistanke om straffbare forhold, men at revisor ikke kan forklare seg for politiet eller overlevere dokumenter før det er åpnet etterforskning i saken. Adgangen til å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon er etter lovutkastet også begrenset til å gjelde forhold som er relevante for etterforskningen. Etter utvalgets syn innebærer lovutkastet en forsvarlig avveining av hensynet til å sikre revisor tilgang på informasjon og revisors mulighet til å bidra i bekjempelse av kriminalitet. Reglene er dermed også i tråd med kravet etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1.

Utvalget viser i tillegg til at finanstilsynsloven § 7 gir adgang til å overføre taushetsbelagte opplysninger til tilsynsmyndigheter i andre EØS-land, jf. revisjonsdirektivet artikkel 33. Videre legger utvalget til grunn at finanstilsynsloven § 7 gir hjemmel til å gi regler om overføring av taushetsbelagte opplysninger til tilsynsmyndigheter i tredjeland i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 5 andre avsnitt og artikkel 47. Videre viser utvalget til reglene som følger av forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området.

Når det gjelder revisors adgang til å dele opplysninger med foretakets regnskapsfører, har utvalget delt seg. Et flertall i utvalget ønsker å videreføre gjeldende rett om at deling av opplysninger med regnskapsfører krever samtykke fra det reviderte foretaket. Flertallet viser at revisor og regnskapsfører uansett vil kunne kommunisere om forhold som er kjent for dem begge.

Utvalgets mindretall, viser til at reglene om taushetsplikt blant annet skal sørge for at opplysninger ikke ender opp hos uvedkommende. Etter deres syn kan ikke regnskapsfører anses som uvedkommende i denne sammenheng. De kan derfor ikke se at det er tungtveiende grunner som

taler for at revisor ikke skal kunne gi opplysninger til regnskapsfører som har betydning for regnskapsførers utførelse av oppdrag. Mindretallet viser videre til at også regnskapsfører er underlagt lovbestemt taushetsplikt. Mindretallet peker til slutt på at det allerede foreligger unntak fra taushetsplikten etter hvitvaskingsloven § 14 nr. 4, som innebærer at regnskapsfører og revisor kan kommunisere om rapporteringer til Økokrim som gjelder felles klient.

#### 12.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Høgskolen i Sørøst-Norge, Regnskap Norge og Virke* støtter mindretallets forslag om at revisor skal kunne gi opplysninger til foretakets regnskapsfører. Høgskolen i Sørøst-Norge viser til at det er naturlig at revisor kan dele informasjon med foretakets regnskapsfører, og at dette bidrar til å sikre en tilfredsstillende informasjonsflyt mellom revisor og regnskapsfører.

Virke viser til hvordan arbeidsdelingen mellom revisor og regnskapsfører i praksis foregår, og at denne ofte innebærer et behov for å dele opplysninger. Slik kommunikasjon bør kunne skje uten at det innebærer et brudd på revisors taushetsplikt. De viser også til at begge parter er underlagt taushetsplikt og at regnskapsfører ikke kan anses som uvedkommende i relasjon til det reviderte foretaket.

*KPMG, PwC og Revisorforeningen* støtter flertallets forslag om unntak fra taushetsplikten. De er videre enig med flertallet i at det ikke bør åpnes for at revisor kan gi taushetsbelagte opplysninger til foretakets eksterne regnskapsfører når opplysningene må kunne antas å være relevante for regnskapsførers vurdering av oppdraget. Revisorforeningen påpeker at regnskapsfører i de aller fleste tilfeller allerede vil ha tilgang til de aktuelle opplysningene.

#### 12.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at det under visse omstendigheter er nødvendig at revisor kan dele opplysninger. Departementet er derfor enig med utvalget i at det er behov for noen begrensede unntak fra taushetsplikten, og at dette vil være i tråd med revisjonsdirektivets krav til regler om taushetsplikt, jf. ordlyden i artikkel 23 nr. 1 om «tilstrekkelige regler» om fortrolighet og taushetsplikt. Departementets forslag innebærer hovedsakelig en videreføring av gjeldende rett.

Departementet støtter utvalgets forslag om å videreføre et unntak fra taushetsplikten hvor en

annen revisor gjennomfører eksterne kvalitetskontroller. For at en slik kontroll skal være mulig må revisor som utfører kontrollen, ha tilgang på nødvendige opplysninger og dokumenter. Kontrolløren vil bli underlagt samme taushetsplikt som revisoren som blir kontrollert. Departementet viser til lovforslaget § 10-1 tredje ledd.

Departementet er videre enig med utvalget i at hensynet til en effektiv og forsvarlig revisjon av konsernregnskap eller selskapsregnskap til et morforetak, tilsier at revisorer i datterforetak kan gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til revisor i morforetaket. Disse hensynene har også vekt ved revisjon av et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Departementet støtter derfor utvalgets forslag om unntak fra taushetsplikten slik at revisor som reviderer årsregnskapet for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, uten hinder av taushetsplikten skal kunne gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Det vises til lovforslaget § 9-8 syvende ledd, som i hovedsak er en videreføring av gjeldende rett.

Når det gjelder unntak fra taushetsplikten overfor politiet, slutter departementet seg til de vurderingene utvalget har gjort. Et av formålene med revisjonen er nettopp å bidra til avdekking og forebygging av økonomisk kriminalitet, jf. lovforslaget § 9-1. Revisor bør derfor kunne kommunisere med politiet om slike forhold.

Departementet foreslår å videreføre dagens unntak fra revisors taushetsplikt når det gjelder deling av informasjon med politiet. Ved mistanke om noe kriminelt har revisor kun anledning til å gi politiet underretning om forholdene som danner grunnlaget for mistanken. Først når det er åpnet etterforskning i saken kan revisor avgi forklaring eller utlevere dokumentasjon til politiet. Departementet er enig med utvalget i at dette gir en hensiktsmessig avveining mellom hensynet til å sikre tillitsforholdet mellom revisor og klient og hensynet til å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet. Det vises til lovforslaget § 10-1 annet ledd bokstav c og d.

Når det gjelder spørsmålet om unntak fra taushetsplikten overfor kundens regnskapsfører, slutter departementet seg til vurderingen fra utvalgets flertall. Dersom revisor har behov for å gi opplysninger til foretakets regnskapsfører, kan revisor få foretakets samtykke til dette. Etter

departementets vurdering er dette en klar regel som vil ivareta hensynet til tillitsforholdet mellom klient og revisor på en god måte. Departementet viser til at eventuelle praktiske problemer i kommunikasjonen mellom revisor og regnskapsfører vil kunne løses ved at foretaket fritar revisor fra sin taushetsplikt overfor regnskapsfører. Departementet foreslår ikke noe unntak fra taushetsplikten for revisor til å dele opplysninger med regnskapsfører.

På bakgrunn av revisjonsdirektivets krav til deling av opplysninger mellom tilsynsorganer i forskjellige land foreslår utvalget også regler om dette. Departementet støtter utvalgets forslag til gjennomføring av disse kravene. Det vises til nærmere omtale av tilsyn i punkt 20.

Departementet foreslår at det gis regler om unntak fra taushetsplikten i tråd med utvalgets forslag. Departementet mener likevel at utvalgets lovutkast til § 10-1 kan få en bedre lovteknisk oppbygging ved at unntakene fra taushetsplikten samles i ett ledd, og ikke fordeles over flere ledd. Departementet foreslår derfor en noe annen oppbygging av denne paragrafen, se lovforslaget § 10-1.

## 12.3 Opplysningsplikt

### 12.3.1 Gjeldende rett

Revisors plikt til å gi opplysninger til andre kan følge både av revisorloven og av annen lovgivning.

Etter revisorloven § 6-2 foreligger det flere tilfeller hvor revisor har plikt til å oppgi opplysninger.

Etter første ledd skal revisor innenfor rammen av oppdraget gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige som revisor har fått kjennskap til under revisjonen når dette kreves av en aksjeeier på generalforsamlingen, deltaker i selskapsmøte, medlem av bedriftsforsamling, kontrollkomité eller styre, daglig leder, eller en gransker. Dette gjelder likevel ikke dersom de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for den revisjonspliktige, jf. første ledd andre punktum.

Hvor revisor blir anmodet om å gi informasjon til et medlem av en bedriftsforsamling, kontrollkomité eller styret kan revisor kreve å få gi svar i møtet i vedkommende organ, jf. revisorloven § 6-2 andre ledd.

Revisor som reviderer årsregnskap i et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet, plikter å gi nødvendige opplysninger når det kreves av en revisor som reviderer

årsregnskap for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere i felleskontrollert virksomhet.

Hvor den revisjonspliktige ikke oppfyller en plikt etter lov eller forskrift til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor på forespørsel fra myndigheten utlevere kopi av dokumenter som revisor besitter, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd første punktum.

Etter revisorloven § 6-2 fjerde ledd andre punktum skal revisor sende kopi til skattekontoret av sin begrunnelse som gjelder krav om bekreftelser etter skatteforvaltningsloven, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5.

Videre må revisor utlevere regnskaper og regnskapsmateriale i tillegg til opplysninger om skyldnerens regnskaps- og forretningsførsel vedrørende skyldner hvor det er åpnet gjeldsforhandlinger etter konkursloven, jf. konkursloven § 18a jf. revisorloven § 6-2 femte ledd første punktum. Hvor den revisjonspliktiges bo er tatt under konkursbehandling må revisor utlevere opplysninger i henhold til konkursloven § 101 fjerde ledd, jf. revisorloven § 6-2 femte ledd andre punktum.

Revisor må også gi opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjonsoppdrag til en nyvalgt revisor for det aktuelle foretaket når den nye revisoren ber om det, og når dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen, jf. revisorloven § 7-2 andre ledd.

Det gjelder også en rekke andre bestemmelser om opplysningsplikt utenfor revisorloven. Utvalget har i NOU 2017: 15 punkt 12.3.1 beskrevet de mest sentrale pliktene slik:

- Etter finanstilsynsloven § 3 annet og tredje ledd, jf. § 1 nr. 17, plikter en godkjent revisor eller et revisjonsselskap når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve. Plikten omfatter også å la tilsynet få innsyn i, og i tilfelle få utlevert til kontroll, foretakets protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, datamaskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel, samt beholdninger av enhver art. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, kan opplysningsplikten pålegges de enkelte tillits- og tjenestemenn i foretaket. Bestemmelsene må forstås slik at de gjelder uten hinder av taushetsplikt etter revisorloven.
- Etter tvisteloven § 21-5 plikter enhver å gi forklaring om faktiske forhold og gi tilgang til gjenstander mv. som kan utgjøre bevis i en rettssak, med de begrensninger som følger av bevisforbud og bevisfritak i kapittel 22 og

andre bevisregler i loven. Etter § 22-5 kan ikke retten ta imot bevis fra blant annet prester, advokater og leger. Det er ikke fastsatt en slik begrensning for revisorer. Forklaringsplikten etter tvisteloven forstås slik at den går foran revisors taushetsplikt etter revisorloven.

- Det samme gjelder i straffesaker etter straffeprosessloven § 108, jf. § 119.
- Etter stiftelsesloven § 7 annet ledd har stiftelsens revisor plikt til å gi Stiftelsestilsynet de opplysninger og annen bistand som er nødvendig for at Stiftelsestilsynet skal kunne gjennomføre sine tilsynsoppgaver etter loven. Revisors taushetsplikt gjelder ikke i forhold til Stiftelsestilsynet.
- Etter hvitvaskingsloven § 18 første ledd, jf. § 20, skal revisor av eget tiltak, og uten hinder av taushetsplikten, oversende opplysninger til ØKOKRIM om en mistenkelig transaksjon som etter undersøkelser ikke er blitt avkreftet, samt gi opplysninger om de forhold som har ført til mistanken om at transaksjonen har tilknytning til utbytte fra en straffbar handling, eller til en handling som rammes av straffeloven § 131 til § 136a (terrorfinansiering).
- Etter konkursloven § 18a plikter revisor uten hinder av taushetsplikt å utlevere til gjeldsnemnda regnskaper og regnskapsmateriale vedrørende skyldneren, samt å bistå gjeldsnemnda med opplysninger om skyldners regnskaps- og forretningsførsel. Revisor har samme opplysnings- og bistandsplikt dersom den revisjonspliktiges bo er tatt underkonkursbehandling, jf. konkursloven § 101 fjerde ledd.

### 12.3.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1 skal medlemslandene sikre at alle opplysninger og dokumenter som en revisor eller et revisjonsselskap har adgang til i forbindelse med den lovpliktige revisjonen er beskyttet av «tilstrekkelige regler» om fortrolighet og taushetsplikt.

Etter artikkel 23 nr. 2 må ikke disse reglene være til hinder for at bestemmelsene i revisjonsdirektivet eller i forordningen skal kunne gjennomføres.

Den eneste konkrete bestemmelsen om opplysningsplikt i direktivet følger av artikkel 23 nr. 3. Denne er beskrevet slik av utvalget:

«Etter artikkel 23 nr. 3 fremgår det videre at dersom en revisor eller revisjonsselskap erstattes av en annen revisor eller revisjonsselskap, skal den tidligere revisoren eller revisjons- selskapet

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

skapet gi den nye revisoren eller det nye revisjonsselskapet adgang til alle relevante opplysninger om den reviderte virksomheten og den seneste revisjonen av foretaket. Bestemmelsen om å gi relevante opplysninger om den seneste revisjonen, ble tilføyet ved endringsdirektivet.»

### 12.3.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår å videreføre plikten for revisor til å gi opplysninger til det reviderte foretakets daglige leder og medlemmer av styrende organer. Utvalget mener videre at en aksjeeier på generalforsamling og en deltaker i selskapsmøtet bør kunne få stille spørsmål og kreve å få svar. Disse personene har behov for relevant informasjon for å utøve sine roller og ivareta sine interesser. Utvalget mener i likhet med utvalget at det ikke bør lovfestes opplysningsplikt overfor eventuelle vedtektsfestede foretaksorganer som sådanne. Dersom medlemmer av bedriftsforsamling eller styret anmoder revisor utenfor møte og å gi informasjon kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

Utvalget har også vurdert om revisor bør ha opplysningsplikt overfor en gransker, og viser til at granskerens funksjon tilsier at revisor har opplysningsplikt. Utvalget foreslår derfor at revisor har opplysningsplikt overfor en gransker oppnevnt etter aksjeloven eller allmennaksjeloven. Bestemmelsene om granskning finnes i aksjeloven og allmennaksjeloven kapittel 5 del VI og det foreslås at opplysningsplikten inntas der.

Utvalget foreslår at opplysningsplikten skal ivaretas av den oppdragsansvarlige revisoren. Plikten til å gi opplysninger skal ikke gjelde dersom det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte.

Utvalget anser lovutkastet å være i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1.

På bakgrunn av hensynet til en effektiv og forsvarlig revisjon av konsernregnskap eller selskapsregnskapet til et morforetak, foreslår utvalget at en revisor som reviderer årsregnskap i et datterforetak skal ha plikt til å gi nødvendige opplysninger når det kreves av en revisor som reviderer årsregnskap for et morforetak. Dette innebærer en videreføring av gjeldende rett.

Utvalget viser videre til at de samme hensynene også har en viss vekt ved revisjon av et foretak med investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet. Utvalget foreslår likevel ikke at revisor i et slikt foretak skal ha opplysningsplikt overfor eierforetakets revisor. Det vises til at eierforetaket i slike tilfeller ikke vil ha

bestemmende innflytelse over den tilknyttede eller felleskontrollerte virksomheten. Utvalget mener derfor at hensynene som taler for opplysningsplikt, ikke er tilstrekkelig tungtveiende. Utvalget foreslår derfor ikke en slik regel.

Etter en samlet vurdering mener utvalget at en plikt til å utlevere skriftlig materiale til offentlige myndigheter, hvor det reviderte foretaket ikke oppfyller sin plikt til å utlevere materialet, utgjør et forsvarlig unntak fra revisors taushetsplikt. Plikten vil være begrenset til dokumenter som revisor har i sin besittelse, og gir ikke revisor rett til å forklare seg eller utlevere annen informasjon til offentlige myndigheter. Utvalget foreslår en regel som innebærer en videreføring av gjeldende rett.

Utvalget foreslår i tillegg en egen plikt for revisor til å sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgave til skattekontoret.

Utvalget foreslår ikke endringer i gjeldende rett om revisors bistandsplikt overfor gjeldsnemnd og bostyrer. Utvalget viser til at de mener gjeldende rett er i tråd med revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1.

Utvalget går inn for å videreføre dagens regel om at det påtroppende revisjonsforetaket skal be det reviderte foretakets forrige revisor om å opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Etter utvalgets lovutkast skal revisor uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt, og opplyse om sin fratreden.

Utvalget går videre inn for å videreføre at tidligere revisor skal ha opplysningsplikt overfor en nyvalgt revisor dersom den nye revisoren ber om det, og opplysningene kan ha betydning for den fremtidige revisjonen. Forslaget gjennomfører revisjonsdirektivets artikkel 23 nr. 3.

### 12.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Advokatforeningen* påpeker i sitt hørings svar at det virker fornuftig å presisere reglene om granskning i aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-27, slik at også revisor skal ha plikt til å oppgi opplysninger til granskeren. Videre påpeker de at bestemmelsen om opplysningsplikt overfor granskeren må ses i sammenheng med granskerens taushetsplikt jf. aksjeloven § 5-26 tredje ledd.

*Lotteri- og Stiftelsestilsynet* viser til at det er en uheldig og uklar rettsstilling når det kommer til opplysninger overgitt av revisor til Lotteri- og stiftelsestilsynet i forbindelse med deres tilsyns arbeid med stiftelser, jf. stiftelseslova § 7 andre



ledd. De viser til at krav om innsyn i innsendte dokumenter da vil falle inn under offentleglova og at det er usikkert i hvilken utstrekning adgangen til å unnta fra innsyn etter offentleglova § 24 og taushetsplikten etter forvaltningsloven § 13 strekker. Etter Lotteri- og stiftelsestilsynets syn utfordrer dette tillitsforholdet mellom revisor og stiftelsen og mellom tilsynsorganet, revisor og stiftelsen. Den uklare rettsstillingen innebærer at de må gjøre vanskelige og tidkrevende vurderinger av retten til innsyn etter offentleglova og taushetsplikten omfang etter forvaltningsloven. De viser videre til at andre lovutvalg ikke har tatt opp denne problematikken. Lotteri- og stiftelsestilsynet viser til skatteforvaltningsloven §§ 3-1 og 3-9 som en mulig regulering av dette spørsmålet.

*Skattedirektoratet* støtter utvalgets utkast til regel om at revisor under nærmere angitte forutsetninger skal utlevere kopi av dokumenter til offentlige myndigheter. Skattedirektoratet er enig i at dette er et forsvarlig unntak fra revisors taushetsplikt. De mener videre det bør vurderes en presisering i lovteksten om at utleveringen skal skje uten kostnad for det offentlige.

### 12.3.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag til regler om revisors opplysningsplikt. Forslaget er i samsvar med revisjonsdirektivets artikkel 23 nr. 1, som krever at medlemslandene har «tilstrekkelige» regler for revisors taushets- og konfidensialitetsplikt.

Departementet viser til at enkelte personer og medlemmer i et foretaksorgan har en så sentral plass i styringen av foretaket, at revisor bør ha opplysningsplikt overfor dem. Disse må kunne be revisor om relevant informasjon om foretaket fra revisjonen. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at dersom en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i et selskapsmøte, et medlem av bedriftsforsamlingen, eller styret eller daglig leder krever det, så skal den oppdragsansvarlige revisoren innenfor rammen av den lovfestede revisjonen, gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte. Opplysningsplikten vil ikke gjelde dersom det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Dersom et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

De samme hensyn gjør seg også gjeldende hvor det er blitt oppnevnt en gransker etter aksjeloven eller allmennaksjeloven kapittel 5 del VI, og departementet foreslår at revisor har opplysnings-

plikt overfor gransker og at opplysningsplikten inntas i disse bestemmelsene.

Det vises til lovforslaget § 10-2 første ledd og forslag til endringer i aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-27 første ledd.

Advokatforeningen har i sitt høringssvar påpekt at henvisningene til revisorloven i aksjeloven og allmennaksjeloven § 5-26 tredje ledd må rettes opp. Departementet foreslår at henvisningene oppdateres i tråd med forslaget til ny revisorlov. Departementet legger til grunn at regelen om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte i forslaget § 8-8 ikke er aktuell for granskere. Se forslaget til aksjelov og allmennaksjelov § 5-26 tredje ledd.

Departementet foreslår videre at revisor skal ha opplysningsplikt overfor revisor i et morforetak. Dette er en videreføring av gjeldende rett. Der revisor skal revidere et konsernregnskap eller selskapsregnskapet til et morforetak, er det nødvendig at revisor kan innhente opplysninger fra revisorer i et datterforetak, jf. også revisjonsdirektivets artikkel 27. Det vises til lovforslaget § 9-8 sjette ledd.

Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke bør innføres noen opplysningsplikt for revisor i tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet. Overfor slike foretak har ikke eierforetaket bestemmende innflytelse, og departementet er enig med utvalget i at dette svekker hensynet til at revisoren i eierforetaket skal ha en særskilt rett til å kreve opplysninger. At revisor vil ha behov for informasjon om det andre foretaket eller virksomheten, er etter departementets syn ikke tilstrekkelig grunn til å innføre en slik opplysningsplikt.

Departementet foreslår å videreføre plikten revisor har til å utlevere skriftlig materiale som det reviderte foretaket plikter å overlevere, hvor foretaket ikke selv har oppfylt denne plikten. Slik departementet ser det, utgjør dette et forsvarlig unntak fra revisors taushetsplikt. Det er i allmennhetens interesse at det offentlige får overlevert dokumenter som den revisjonspliktige har plikt til å overlevere. Unntaket vil også være begrenset i og med at det ikke innebærer noen forklaringsplikt eller plikt til å utlevere informasjon utover de aktuelle dokumentene.

Departementet foreslår også at revisor har plikt til å sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgave til skattekontoret.

Det vises til lovforslaget § 10-2 tredje ledd.

Når det gjelder opplysningsplikten overfor Stiftelsestilsynet har ikke utvalget foreslått noen

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

endringer i gjeldende rett. Lotteri- og stiftelsestilsynet har i høringen påpekt at det er en uklar rettstilstand med tanke på deres taushetsplikt angående opplysninger og dokumenter som overleveres til dem som et ledd i deres tilsynsvirk-somhet.

Så fremt det ikke gjelder egne regler for Stiftelsestilsynets taushetsplikt, vil dokumenter og opplysninger overlevert til dem være underlagt forvaltningslovens og offentlighetslovens alminnelige regler om taushetsplikt og offentlighet. Ved denne type dokumenter er det særlig taushetsplikten for forretningshemmeligheter etter forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 2 som kan være en aktuell hjemmel for å nekte å utlevere dokumenter ved innsynskrav. Dette innebærer en begrenset adgang til å nekte innsyn i dokumenter

overlevert av revisor til Stiftelsestilsynet. Etter Stiftelsestilsynets syn kan dette skape et uheldig spenningsforhold mellom revisor, klient og Stiftelsestilsynet.

Departementet ser at gjeldende rett kan innebære en forskjell mellom taushetsplikten for Stiftelsestilsynet sammenlignet med hva som gjelder etter skatteforvaltningsloven § 3-1 og finans-tilsynsloven § 7. Departementet viser til at det bør foreligge tungtveiende grunner for å gjøre unntak fra de alminnelige reglene i offentlighetsloven og forvaltningsloven. Etter departementets vurdering bør behovet for utvidet taushetsplikt for stiftelsestilsynet vurderes nærmere før slike regler eventuelt foreslås. Departementet foreslår ikke utvidet taushetsplikt for Stiftelsestilsynet nå.

## 13 Revisjonens omfang og utførelse

### 13.1 Formålet med lovfestet revisjon

#### 13.1.1 Gjeldende rett

Gjeldende revisorlov har ikke noen egen bestemmelse om hva som er formålet med lovfestet revisjon. Formålet følger av internasjonale revisjonsstandarder som revisor er pålagt å følge, jf. revisorloven § 5-2 andre ledd. I henhold til ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 3, er formålet med lovfestet revisjon å øke de tiltenkte brukernes tillit til årsregnskapet og konsernregnskapet, ved at revisor i revisjonsberetningen gir uttrykk for en mening om regnskapet i det alt vesentlige gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet, og om regnskapet oppfyller krav i lov og forskrifter.

Selv om det ikke er en klar bestemmelse som uttrykkelig angir formålet med revisjon, viser revisorloven § 1-2 om revisor som allmennhetens tillitsperson formålet med lovfestet revisjon. Også revisorloven § 5-1 om revisjonens innhold og § 5-6 om revisjonsberetningen, angir et mål for den lovfestede revisjonen.

#### 13.1.2 EØS-rett

Verken revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen har en egen formålsbestemmelse.

#### 13.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår en egen lovbestemmelse om at formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Etter utvalgets syn er en slik formålsbestemmelse en god løsning for å angi en overordnet ramme for lovbestemmelsene som gjelder revisors plikter ved utførelsen av en lovfestet revisjon. Utvalget viser videre til at revisors funksjon som tillitsperson er fremhevet som det sentrale for-

målet med revisjon i den internasjonale revisjonsstandarden ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Ved at revisor utfører en uavhengig og faglig kompetent revisjon av regnskapet bidrar revisjonen til å gi samfunnsmessige gevinster i form av reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransegrunnlag.

Utvalget viser også til at revisor gjennom arbeidet med å kontrollere at regnskapene er fri for vesentlig feilinformasjon har en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Utvalget påpeker at bevisst manipulering av regnskapsinformasjon kan inngå som et ledd i alvorlig økonomisk kriminalitet. Videre kan vesentlig feilinformasjon skyldes andre former for misligheter og økonomisk kriminalitet, for eksempel skatteunndragelser. Utvalget foreslår derfor at også dette inngår som en del av formålet med den lovfestede revisjonen.

#### 13.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, Norsk Øko-Forum, Revisorforeningen og Skattedirektoratet* støtter utvalgets lovutkast til formålsbestemmelse om lovfestet revisjon. Revisorforeningen viser til at denne er i samsvar med anerkjente prinsipper for revisjon slik disse kommer til uttrykk i internasjonale revisjonsstandarder.

*Økokrim* viser til at spørsmålet om forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet med fordel kunne vært utredet bredere. De viser til at det ville vært ønskelig med nye løsninger som kunne ha styrket revisors viktige rolle i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

Verken *BDO, EY* eller *PwC* støtter at det vises til at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet i formålsbestemmelsen. BDO har vanskelig for å se hva forslaget tilfører og mener at bestemmelsen i ytterste konsekvens kan skape økt forvirring hva gjelder formålet med revisjonen, blant ved å så tvil om det å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet har høyere viktighet enn andre sider ved revisjonens formål.

Både EY og PwC mener at begrepet «økonomisk kriminalitet» adskiller seg fra begrepet «misligheter» som det er henvist til i revisorloven § 5-2 siste ledd. De påpeker at dette kan reise tvil om revisors ansvar og oppgaver er utvidet.

### 13.1.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets vurderinger og foreslår en egen lovbestemmelse om formålet med den lovfestede revisjonen. En slik overordnet bestemmelse vil bidra til å fremheve revisors rolle som allmennhetens tillitsperson og gjøre dette mer tilgjengelig for personer uten revisjonsbakgrunn. Høringsinstansene har vært positive til en lovfesting av formålet med den lovfestede revisjonen. Bestemmelsen vil være i tråd med internasjonale revisjonsstandarder på området.

Når det gjelder spørsmålet om en presisering i bestemmelsen om at revisor skal «blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet», har det kommet flere innvendinger fra høringsinstansene. Departementet mener i likhet med utvalget at dette vil være en fornuftig presisering av lovteksten. Forslaget er ikke ment å endre gjeldende rett, og innebærer derfor en presisering av gjeldende revisorloven § 5-2 første ledd første punktum. I høringen har det blitt vist til at det kan være uheldig å fremheve ett formål fremfor andre som kunne ha vært nevnt i lovteksten. Til dette vil departementet vise til at lovforslaget § 9-1 legger størst vekt på revisors rolle i å skape tillit til regnskapsinformasjonen. I en moderne økonomi har revisor en helt sentral posisjon i å kunne forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, og departementet mener derfor det er viktig at dette presiseres i lovteksten.

Det har i høringsrunden videre vært vist til at begrepet «økonomisk kriminalitet» ikke har samme meningsinnhold som «misligheter», som er begrepet som brukes i gjeldende revisorlov. Departementet viser til at «økonomisk kriminalitet» er et mer moderne uttrykk enn «misligheter». Etter departementets vurdering er det nødvendig med et vidt begrep som kan fange opp ulike former for kriminalitet som revisor som følge av sine arbeidsoppgaver kan møte. Det blir opp til revisor, slik det er etter gjeldende rett, å vurdere hvilke tiltak som er nødvendige for å bidra til avdekking og forebygging. Mer konkrete plikter vil følge av andre bestemmelser i loven, i særlovgivningen og revisjonsstandardene.

Det vises til lovforslaget § 9-1.

## 13.2 Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon

### 13.2.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 5-1 angir hva som skal være gjensstand for revisjon og hva som dermed er revisors ansvarsområde. Utvalget beskriver dette slik:

- vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter
- vurdere 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
- vurdere om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven 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 (gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen)
- se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll
- gjennom revisjonen bidra til å forebygge og avdekke misligheter og feil

Revisors plikter reguleres av revisorloven § 5-2.

### 13.2.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet gjelder lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, jf. artikkel 1.

Revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første avsnitt bokstav c krever at revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om årsregnskapet gir et rettviseende bilde i overensstemmelse med det relevante rammeverk for regnskapsavleggelse og oppfyller eventuelle lovbestemte krav.

Videre skal revisor etter regnskapsdirektivet 34 nr. 1 andre avsnitt jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første ledd bokstav e, gi en uttalelse om årsberetningen er i overensstemmelse med årsregnskapet for samme regnskapsår, i tillegg til om årsberetningen har blitt utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Det kreves videre at revisor skal avgi en uttalelse om han eller hun, på bakgrunn av kunnskap om og forståelse av virksomheten og dens omgivelser opparbeidet under revi-

sjonen, har funnet vesentlige feilaktige opplysninger i årsberetningen, samt angi arten av slike feilaktige opplysninger.

Revisjonsdirektivet gir adgang til at revisor kan gjøre en begrenset vurdering av pliktig informasjon i årsberetningen eller i separate rapporter om samfunnsansvar og foretaksstyring.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 første avsnitt bokstav f, skal revisor uttale seg om eventuelle vesentlige usikkerheter vedrørende begivenheter eller forhold som kan sette alvorlige spørsmålstegn ved virksomhetens evne til fortsatt drift. Artikkel 25a om revisjonens omfang, presiserer imidlertid at den lovfestede revisjonen ikke skal omfatte en uttalelse om det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen eller styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt.

Artikkel 28 nr. 2 andre ledd gir medlemslandene adgang til å fastsette ytterligere krav til innholdet i revisjonsberetningen.

Regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 2 stadfester at reglene om revisjon av årsregnskapet og revisors uttalelser om årsberetningen skal gjelde på samme måte for konsernregnskap og konsernberetning.

### 13.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at det etter gjeldende rett er årsregnskapet, eventuelt konsernregnskapet, som er utgangspunktet for en finansiell revisjon i samsvar med revisjonsdirektivet og internasjonalt anerkjente prinsipper for finansiell revisjon. Dette skiller den lovfestede revisjonen etter revisorloven fra andre former for revisjon, eksempelvis operasjonell revisjon, forvaltningsrevisjon, mislighetsrevisjon og andre former for kontroll. Se utvalgets beskrivelse av disse i NOU 2017: 15 punkt 13.2.4. Utvalget mener at revisors primære oppgave med å vurdere om årsregnskapet og eventuelt konsernregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med gjeldende lovkrav, inkludert god regnskapsskikk, fortsatt bør fremheves i loven. Utvalget viser også til at revisors plikter utdypes gjennom reglene om revisors uttalelser om årsregnskapet og konsernregnskapet i revisjonsberetningen.

Utvalget påpeker videre at revisjonsdirektivet og regnskapsdirektivet stiller krav til at revisor må vurdere om årsberetningen og i tilfelle konsernberetningen inkluderer de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. De stiller også krav om at revisor vurderer om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet,

og om revisjonen av årsregnskapet har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Utvalget går inn for at også disse kravene angis særskilt i loven. De viser til at revisor ikke skal revidere årsberetningen, det vil si gjennomføre særskilte revisjonshandlinger for å oppnå sikkerhet for at informasjonen er fri for vesentlig feilinformasjon, slik revisor skal for årsregnskapet. Revisor skal imidlertid ha et ansvar for å se gjennom årsberetningen, og, på grunnlag av revisjonen av årsregnskapet, gi opplysninger som nevnt i revisjonsberetningen.

De to hovedoppgavene nevnt ovenfor utgjør dermed rammen for den lovfestede revisjonen ifølge utvalget. De viser til at innenfor dette skal revisor kontrollere den underliggende bokføringen, overholdelsen av lover, regler og konsesjonskrav som har betydning for regnskapet, og at interne kontroller i regnskapsrapporteringsprosessen er effektive. Utvalget viser videre til at revisorloven ikke bør definere særskilte oppgaver knyttet til disse eller andre forhold som går ut over det som er nødvendig for å uttale seg om årsregnskapet, konsernregnskapet og informasjonen som publiseres sammen med regnskapene. Slike øvrige oppgaver bør etter utvalgets syn knyttes til egne krav om revisorbekreftelser i den aktuelle lovgivningen.

### 13.2.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet høringsmerknader til dette punktet.

### 13.2.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår en lovfesting av revisors hovedoppgaver i tråd med utvalgets utkast. Forslaget innebærer at det fremgår av loven at revisor skal vurdere om årsregnskapet og konsernregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Dette til forskjell fra andre former for revisjon, som operasjonell revisjon mv., som ikke faller inn under uttrykket «lovfestet revisjon».

Etter departementets vurdering er det også hensiktsmessig å lovfeste krav til revisors vurdering av årsberetningen i tråd med det som følger av revisjonsdirektivet artikkel 28 og regnskapsdirektivet artikkel 34 i samsvar med utvalgets forslag. Revisjonens innhold vil følge av hvilke forhold revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen. Revisors oppgave er å se gjennom årsberetningen, og på grunnlag av revisjonen av årsregnskapet gi opplysninger som nevnt i revisjonsberetningen.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Krav knyttet til særskilte oppgaver bør etter departementets vurdering reguleres av særlovgivning og ikke av revisorloven, slik det blant annet kreves for næringsoppgaven etter skatteforvaltningsforskriften.

Det vises til lovforslaget § 9-4 første og andre ledd.

### 13.3 Revisjonsutførelsen

#### 13.3.1 Gjeldende rett

Revisor skal etter revisorloven § 5-2 første ledd utføre revisjonen etter beste skjønn. Revisor må blant annet vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Videre skal revisor påse at det foreligger et tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for selskapet.

Etter paragrafens andre ledd skal revisor utføre sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. Dette er en rettslig standard som langt på vei utfylles av de internasjonale bransjefastsatte standardene. Departementet er gitt hjemmel til å fastsette krav til revisjonsutførelsen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Bestemmelsen gir adgang til å gjennomføre EØS-regler som svarer til EU-kommisjonens vedtak om internasjonale revisjonsstandarder etter revisjonsdirektivet artikkel 26. Det er ikke truffet slikt vedtak, og hjemmelen er derfor ikke benyttet.

#### 13.3.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 første avsnitt skal medlemsstatene sikre at revisor eller revisjonsselskapet ved utførelse av lovfestet revisjon utviser profesjonell skepsis under hele revisjonen og er oppmerksom på muligheten for alvorlig feilinformasjon som følge av faktiske forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, blant annet bedrageri eller feil. Revisor skal utvise profesjonell skepsis uavhengig av revisors tidligere erfaring med det reviderte foretakets ledelse og personer med ledelsesfunksjoners ærlighet og integritet.

Videre følger det av artikkel 21 nr. 2 andre avsnitt at revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis når de gjennomgår ledelsens beregning av virkelige verdier, avsetninger og fremtidige kontantstrømmer som er relevante for foretakets evne til fortsatt drift.

I artikkelens tredje avsnitt er profesjonell skepsis definert som:

«[E]n grunnleggende innstilling som innebærer å stille kritiske spørsmål, være oppmerksom på forhold som eventuelt kan tyde på feilinformasjon som følge av feil eller bedrageri, og vurdere revisjonsbevis på en kritisk måte.»

Videre følger det av revisjonsdirektivet artikkel 25a at revisjonen ikke skal gi sikkerhet for det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen og styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt.

#### 13.3.3 Utvalgets vurderinger

##### 13.3.3.1 Regler om revisors plikter

Utvalget mener at revisorloven bør presisere grunnleggende krav til gjennomføring av en lovfestet revisjon. Etter utvalgets syn bør kravet om at lovfestet revisjon skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk fremgå av loven. Utvalget viser videre til at loven også bør presisere noen grunnleggende retningslinjer for revisjonsutførelsen. De presiserer at det derimot er vanskelig å detaljregulere revisjonens innhold i lovs form. Nærmere retningslinjer gis etter utvalgets mening mest hensiktsmessig gjennom lovkravet om å følge god revisjonsskikk. Dette innebærer at revisor må bruke sitt skjønn for å vurdere hvilke revisjons handlinger som må foretas i den enkelte revisjon.

Utvalget mener at revisorloven fortsatt bør vise til revisjonsstandardene som er anerkjent i Norge og internasjonalt. En sentral del av disse er at revisor skal identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Risikovurderingen skal bygge på en forståelse av foretaket og dets omgivelser. Utvalget viser til at revisor må innhente tilstrekkelig og passende revisjonsbevis for sin konklusjon i revisjonsberetningen.

##### 13.3.3.2 Forståelse av virksomheten

Utvalget viser til at en viktig forutsetning for å gjennomføre en revisjon er at revisor har en god forståelse av virksomheten og de deler av foretakets interne kontroll som er relevant for revisjonen. Videre viser utvalget til at revisor også må ha en forståelse av eksterne forhold som har vesentlig betydning for foretakets regnskap. Dette er presisert i de internasjonale revisjonsstandardene.

Utvalget viser videre til at det også er nødvendig at revisor har forståelse for regulatoriske fak-

torer som er relevante for årsregnskapet og konsernregnskapet. Utvalget legger til grunn at en god forståelse av virksomheten også er nødvendig for å kunne identifisere avvikende forhold som gir økt risiko for vesentlig feilinformasjon, inkludert som følge av økonomisk kriminalitet og andre misligheter.

Utvalget foreslår derfor å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, blant annet gjeldende lovkrav for virksomheten.

#### 13.3.3.3 Svakheter ved bokføringen

Utvalget viser til at verken revisjonsdirektivet eller andre EØS-regler har særskilte krav til at revisor skal vurdere den underliggende bokføringen. Utvalget påpeker at det likevel er regler om dette i gjeldende rett både i Danmark og Sverige.

Utvalget viser videre til at trygghet for at regnskapet er riktig, forutsetter at bokføringen er innrettet slik at en gir et tilstrekkelig grunnlag for å utarbeide et årsregnskap som er i samsvar med regnskapsloven. Vurderingen av den revidertes bokføring er derfor helt sentralt i årsregnskapet. Brudd på bokføringslovgivningen vil i mange tilfeller innebære at revisor ikke vil oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er fritt for vesentlig feilinformasjon. Også andre hensyn kan tilsi kontroll med den revidertes bokføring. Dette kan for eksempel være nødvendig ved revisors attestasjon på næringsoppgaven og skjema for lønns- og pensjonskostnader i henhold til skatteforvaltningsforskriften.

På dette grunnlaget anser utvalget det derfor som nødvendig at revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Utvalget mener at plikten bør knyttes til den lovfestede revisjonen.

Utvalget bemerker at det både etter revisorloven § 5-2 første ledd, og etter de internasjonale revisjonsstandardene, er en viktig oppgave for revisor å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet. Dette innebærer å kartlegge hvilke feil som kan oppstå i årsregnskapet og konsernregnskapet. Revisor må danne seg en formening om sannsynligheten for at risikoen inntreffer, og hvilken konsekvens dette i så fall kan få for årsregnskapet og konsernregnskapet. Risikovurderingene skal danne grunnlag for utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger.

Utvalget foreslår å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav. Lovutkastet presiserer at revisor skal utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene.

#### 13.3.3.4 Revisjonsbevis

Utvalget viser til at revisor etter de internasjonale revisjonsstandardene skal oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter eller feil. Betryggende sikkerhet oppnås når revisor har innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som reduserer risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening til et akseptabelt nivå. Revisjonsbevis defineres som informasjon som brukes av revisor for å komme frem til konklusjonene i revisjonsberetningen. Dette kan omfatte både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet og annen informasjon.

Utvalget foreslår å presisere i loven at god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen.

#### 13.3.3.5 Profesjonell skepsis

Utvalget beskriver gjeldende rett og den internasjonale utviklingen i kravene til revisors profesjonelle skepsis slik under punkt 13.3.4:

«Krav om å utvise profesjonell skepsis i revisjonen er presisert i de internasjonale revisjonsstandardene og er innarbeidet i god revisjonsskikk. Se særlig ISA 200 punkt 15 og punkt 13 bokstav l. For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 om profesjonell skepsis, mener utvalget at revisorloven bør presisere et krav om at revisor skal utvise profesjonell skepsis i gjennomføring av den lovfestede revisjonen. Direktivbestemmelsen om profesjonell skepsis er ganske detaljert, jf. omtalen i punkt 13.3.2 ovenfor. I Sverige er det i loven kun fastsatt at revisjonen skal utføres med profesjonell skepsis. For øvrig er det forutsatt at kravet utfylles gjennom normgivning og praksis. I Danmark angir lovkravet i tillegg at revisor må ta hensyn til at det kan

forekomme omstendigheter som kan indikere vesentlig feilinformasjon i regnskapet, og at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater om virkelige verdier og nedskrivning av eiendeler, avsetninger og fremtidige kontantstrømmer som har betydning for det reviderte foretakets mulighet for å fortsette driften. Definisjonen av profesjonell skepsis i direktivet er ikke tatt inn verken i den svenske eller danske loven.»

Utvalget viser videre til at vurderingen av hvor den profesjonelle skepsisen er av særlig betydning, bør i utgangspunktet overlates til revisor basert på de konkrete omstendighetene i den enkelte revisjonen. Samtidig er det presisert ulike forhold i revisjonsdirektivet hvor revisor skal utvise særlig skepsis, jf. artikkel 21 nr. 2 andre avsnitt. Utvalget legger vekt på at tydelig gjennomføring av direktivet, og et ønske om tydelighet rundt revisors plikter, tilsier at direktivets presisering tas inn i lovteksten. Utover dette finner ikke utvalget det nødvendig å ta inn ytterligere presiseringer omkring hvilke forhold som medfører at revisor må utvise en særlig profesjonell skepsis.

Utvalget foreslår derfor at det presiseres i loven at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Videre foreslår utvalget en regel om at revisor særlig skal utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

### 13.3.3.6 Vesentlighet

Utvalget peker på at en revisjon alltid vil bygge på et vesentlighetskonsept, og vurderingen av vesentlighet er sentral i god revisjonsskikk. Revisor må ha en systematisk tilnærming til dette, og vesentlighet er grunnleggende for en forsvarlig revisjon. Utvalget viser til at vesentlighet er et sentralt element i de internasjonale revisjonsstandardene.

Utvalget viser til at vesentlighetskriteriet ble tatt ut av departementet da gjeldende revisorlov § 5-2 ble foreslått, og at det fremstår som uklart hvorfor dette ble gjort. Utvalget påpeker at det uansett er anerkjent i gjeldende rett og i god revisjonsskikk at revisor både kan og må anvende

vesentlighet i revisjonen. Dette fremgår nå også av revisjonsdirektivet. Utvalget foreslår derfor at det fremkommer i ny revisorlov at revisor skal anvende vesentlighet i revisjonen.

### 13.3.3.7 Misligheter og nærstående parter

Utvalget viser til at et av formålene med lovfestet revisjon er at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Utvalget fremhever at revisjonen må innrettes på en slik en måte at revisor kan identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet, enten disse skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Utvalget påpeker at de ikke mener å utvide revisors plikter eller revisjonens innhold, men presiserer at en lovfestet revisjon som gjennomføres i samsvar med god revisjonsskikk alltid må inneholde slike handlinger. De viser til at nærmere krav følger av de internasjonale revisjonsstandardene.

Utvalget sier videre følgende om forholdet mellom relasjoner til nærstående parter og mislighetsrisikoen under punkt 13.3.4:

«Relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse har ofte betydning for mislighetsrisikoen. Internasjonal revisjonsstandard ISA 550 Nærstående parter presiserer god revisjonsskikk på dette punktet. ISA 550 stiller krav om at revisor må innhente informasjon som er relevant for å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av relasjoner til nærstående parter og transaksjoner med disse. Revisor må videre utforme og utføre ytterligere revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon. Revisor må vurdere om de identifiserte relasjonene til nærstående parter og transaksjonene med disse er regnskapsført og om det er gitt tilleggsopplysninger i samsvar med gjeldende regnskapsregler.»

Utvalget mener denne risikoen bør fremheves i loven.

Utvalget viser videre til at revisor gjennom den lovfestede revisjonen kan avdekke forhold relatert til misligheter og økonomisk kriminalitet som krever rapportering, blant annet til styret og ledelsen hos den reviderte og eventuelt også til kontrollorganer som Økokrim. Revisor har også en selvstendig rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven.



### 13.3.3.8 Brudd på gjeldende lovkrav

Utvalget viser til at både gjeldende rett og internasjonale revisjonsstandarder pålegger revisor å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. Dette er derimot ikke inntatt i den danske og svenske revisorloven. Utvalget viser videre til at heller ikke revisjonsdirektivet stiller krav om at det skal være en regel om at revisor må vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter fra den reviderte.

Utvalget viser videre til at det er nødvendig for revisor å vurdere om det foreligger brudd på gjeldende lovkrav av vesentlig betydning for regnskapet, for å uttale seg om regnskapet i revisjonsberetningen. Plikten som følger av gjeldende revisorlov er dermed strengt tatt overflødig. Utvalget mener likevel at dette er et så sentralt element i en lovfestet revisjon, at det bør fremgå av loven, og at revisors indentifisering av risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet inkluderer feil som følge av brudd på gjeldende lovkrav.

### 13.3.3.9 Avgrensning av hva revisjonen omfatter

Utvalget viser til at de har vurdert om det er nødvendig eller ønskelig å presisere en negativ avgrensning av hva revisjonen omfatter i tråd med ny artikkel 25a i revisjonsdirektivet. Etter direktivbestemmelsen skal ikke revisjonen gi sikkerhet for det reviderte foretakets fremtidige overlevelse eller om ledelsen og styret har drevet eller vil drive virksomheten effektivt.

Etter utvalgets vurdering er det ikke behov for en særskilt lovbestemmelse om dette. Utvalget anser ikke dette som nødvendig for å oppfylle kravene i revisjonsdirektivet.

### 13.3.3.10 Utkontraktering

Utvalget foreslår å presisere at utkontraktering av oppgaver ikke påvirker revisors ansvar og plikter i utførelse av lovfestet revisjon.

## 13.3.4 Høringsinstansenes merknader

*BDO, Deloitte og EY* støtter ikke forslaget om at revisor etter loven skal vurdere «om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav». *BDO* viser i sitt hørings svar til at revisor skal vurdere bokføringen som et ledd i sin kartlegging og vurdering av et foretaks interne kontroll, men at formålet med kontrollen ikke er å vurdere overhol-

delse av bokføringsloven, bokføringsforskriften god bokføringsskikk.

*Deloitte* mener en slik spesifikk lovhenvi- sning til et begrenset område av revisors plikter kun egnet til å skape uklarhet. De viser til at plikten er fullt ut ivaretatt gjennom henvisningen til god revisjonsskikk.

*EY* viser videre til at det i tillegg er det stilt opp særkrav i standardene for signering av nærings- oppgave og kontrolloppstilling til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det er derfor ikke behov for å presisere at revisor skal vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt etter bokføringsloven i revisorloven.

*Finanstilsynet, Norsk Øko-Forum, PwC, Revisorforeningen og Skattedirektoratet* støtter utvalgets utkast til bestemmelse om revisjonsutførelsen.

*Finanstilsynet* støtter lovutvalgets utkast til bestemmelse om at revisor må vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter som er av vesentlig betydning for årsregnskapet. *Finanstilsynet* viser til at de mottar flere signaler om feil og mangler i revisjonen, fordi oppdragsansvarlig revisor ikke er klar over at den reviderte er underlagt særlovgivning.

*Norsk Øko-Forum* påpeker at det er vesentlig at loven presiserer at revisor skal utvise profesjonell skepsis med tanke på vurderinger av regnskapsestimer og verddivurderinger. De er videre enig i at det er viktig at revisor utviser en særlig profesjonell skepsis når det gjelder vurderinger av transaksjoner mellom nærstående parter.

*Skattedirektoratet og Norsk Øko-Forum* støtter forslaget om at revisor skal vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at virksomhetens bokføring er i samsvar med gjeldende lovgivning.

*Skattedirektoratet* anser det videre som særlig viktig at det presiseres i bestemmelsen at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal opparbeide seg en forståelse for virksomheten, og vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at virksomhetens bokføring er i samsvar med gjeldende lovgivning.

*Skattedirektoratet* mener videre at det også er viktig at revisors plikter knyttet til å identifisere og håndtere vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, fremgår eksplisitt av bestemmelsen.

*Skattedirektoratet* støtter videre utvalgets vurdering om at den lovfestede revisjonen bør innrettes med sikte på en særlig profesjonell skepsis ved vurdering av transaksjoner mellom nærstående parter.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Skattedirektoratet viser til at de nevnte forholdene som tas opp i høringssvaret er av vesentlig betydning for å sikre riktig etterlevelse av skatte- og avgiftsregelverket.

### 13.3.5 Departementets vurdering

#### 13.3.5.1 Regler om revisors plikter – god revisjonsskikk

Departementet mener i likhet med utvalget at loven bør presisere grunnleggende krav til gjennomføring av en lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Departementet viser til at det vanskelig lar seg gjøre å detaljregulere revisjonens innhold, men hovedelementene bør likevel følge av loven. En synliggjøring av disse i loven vil gjøre det lettere for allmennheten å danne seg et bilde av hva en revisjon innebærer. Dette kan igjen bidra til å redusere misforståelser og feiloppfatninger som er negativt for tilliten til revisor som allmennhetenes tillitsperson.

#### 13.3.5.2 Forståelse av virksomheten

Det er sentralt for revisjonen at revisor har en god forståelse av virksomheten i det reviderte foretaket, og de deler av foretakets interne kontroll som er relevante for revisjonen. Videre må revisor ha en forståelse for eksterne forhold som har vesentlig betydning for foretakets regnskap. Dette er også sentrale momenter i de internasjonale revisjonsstandardene, se utvalgets oppsummering av disse på s. 127 i NOU 2017: 15.

Revisor må videre ha nødvendig forståelse for gjeldende lovkrav som er relevante for virksomhetens årsregnskap og konsernregnskap. Utvalget har ment at dette er en så sentral del av revisjonen at det bør fremgå av lovtteksten. Flere av høringsinstansene har vist til at ordlyden avviker noe fra revisjonsstandardene, og at den burde endres for å være i tråd med disse. Standardene viser til «relevante» lover og regler eller regler som antas å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet. Det er blitt påpekt at ordlyden i utvalgets lovutkast kan tolkes slik at revisor må ha oversikt over lover og regler som gjelder for det reviderte foretaket.

Departementet er enig med utvalget i at dette er et så sentralt element ved revisjonen at det bør fremgå av lovtteksten. Når det gjelder utformingen av ordlyden i lovforslaget viser departementet til at det også blant revisjonsstandardene er noe ulik formulering når det kommer til revisors håndte-

ring av lovkrav som gjelder for det reviderte foretaket. Videre er det uansett klart at revisor må foreta en vesentlighetsvurdering, jf. lovforslaget § 9-4 andre ledd, og at det er de relevante lovkravene som skal håndteres

Departementet foreslår etter dette å presisere i lovtteksten blant annet at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten. Se lovforslaget § 9-4 tredje ledd bokstav a og c.

#### 13.3.5.3 Svakheter ved bokføringen og risiko for vesentlig feilinformasjon

Utvalget har foreslått at loven skal presisere at revisor skal vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Trygghet for at regnskapet er riktig forutsetter at bokføringen er innrettet slik at den gir et tilstrekkelig grunnlag for å utarbeide et årsregnskap som er i samsvar med regnskapsloven. Departementet viser i likhet med utvalget til at en vurdering av den revidertes bokføring er helt sentral i revisjonen av årsregnskapet. I tillegg har også revisor plikter knyttet til den revidertes bokføring i forbindelse med revisors attestasjon på næringsoppgaven og skjema for lønns- og pensjonskostnader, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11, § 8-2-6 og § 8-9-4.

Enkelte høringsinstanser er imot dette, og viser til at revisors oppgave i utgangspunktet ikke er å vurdere bokføringen, men foretakets interne kontroll. De mener videre at plikten er ivaretatt gjennom henvisningen til god revisjonsskikk og bestemmelsene i skatteforvaltningsforskriften, og at bestemmelsen er overflødig.

Departementet viser til at riktig bokføring er helt sentralt for regnskapet. En grundig kontroll av regnskapsmaterialet inkluderer derfor også en kontroll av bokføringen. Dette er også lagt til grunn i revisjonsstandardene. En vurdering av om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav står så sentralt i en revisjon at det bør fremgå av lovtteksten. Departementet legger videre vekt på at denne bestemmelsen følger av gjeldende rett, og at bestemmelsen må anses å være en sentral del av de reglene i revisorloven som skal bidra til at revisor blir bidragsyter til forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet.

Lovteksten er videre formulert på en slik måte at den ikke pålegger revisor en bred plikt til å vur-

dere foretakets bokføring, men til å vurdere om det reviderte foretakets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Departementet mener derfor at lovteksten ikke går for langt på dette punktet.

Det vises til lovforslaget § 9-4 tredje ledd bokstav b.

Enhver revisjon innebærer at revisor må foreta en vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon. Revisor må bruke sin forståelse av virksomheten og den interne kontrollen for å vurdere denne risikoen. Risikovurderingene skal danne grunnlag for utformingen og utførelsen av videre revisjonshandlinger. Det vises til lovforslaget § 9-4 tredje ledd bokstav c og d.

#### 13.3.5.4 Revisjonsbevis

Revisjonsbevis er informasjon som brukes av revisor for å komme frem til konklusjonene i revisjonsberetningen. At revisor har tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis er dermed helt sentralt for at revisor skal kunne utføre revisjonen på en forsvarlig måte. Departementet foreslår derfor at det fremgår av loven at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen.

Det vises til lovforslaget § 9-4 tredje ledd bokstav e.

#### 13.3.5.5 Profesjonell skepsis

Kravet til profesjonell skepsis er fremhevet i revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2. At revisor stiller spørsmål ved vurderinger den revidertes ledelse har gjort og som er av betydning for regnskapsavleggelsen, både for enkelte regnskapsposter og hvordan det samlede bildet ser ut, er avgjørende for å kunne ivareta rollen som allmennhetens tilitsperson. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår en bestemmelse om profesjonell skepsis for å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivets bestemmelse.

Det vises til lovforslaget § 9-4 fjerde ledd.

#### 13.3.5.6 Avgrensning av hva revisjonen omfatter

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår ikke en lovfestet negativ avgrensning av revisjonen. En negativ avgrensning ville kanskje kunne bidra til å skape større klarhet i hvilke forventninger man kan ha til revisors bekreftelser. Imidlertid er dette høyst usikkert, og en slik

bestemmelse vil ikke i seg selv skape større klarhet. Departementet foreslår derfor ikke en slik regel.

#### 13.3.5.7 Utkontraktering

Etter gjeldende rett må revisjonsforetakets rutiner sikre at utkontraktering av funksjoner ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten. Departementet foreslår en videreføring av dette kravet, og at den alminnelige regelen om at utkontraktering av oppgaver ikke påvirker revisors ansvar og plikter fremkommer av loven. Det vises til lovforslaget § 9-4 femte ledd.

#### 13.3.5.8 Hjemmel til å fastsette forskrift om krav til utførelsen av revisjon på bakgrunn av internasjonale forpliktelser

Departementet foreslår at det i forskrift kan fastsettes nærmere krav til utførelsen av lovfestet revisjon dersom det er behov for å gjennomføre internasjonale forpliktelser. Dette er en videreføring av gjeldende rett og i tråd med utvalgets utkast. Ingen høringsinstanser har hatt merknader til dette forslaget. Det vises til lovforslaget § 9-4 sjette ledd.

## 13.4 Oppdragsansvarlig revisor

---

### 13.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-2 første ledd kan en fysisk person velges som revisor. Etter andre ledd kan et revisjonsselskap velges som revisor. Dersom et revisjonsselskap velges, må revisjonsselskapet utpeke en revisor som skal utføre dette oppdraget på selskapets vegne. Den som utpekes har et selvstendig ansvar for oppdragsutførelsen, i tillegg til det ansvaret revisjonsselskapet har som valgt revisor. Både den som påtar seg et revisjonsoppdrag personlig og den personen et revisjonsselskap utpeker som oppdragsansvarlig revisor, må oppfylle kravene i revisorloven § 3-7 til å være ansvarlig revisor.

Revisorer med ansvar for revisjonsoppdrag bruker i stor utstrekning medarbeidere i utførelsen av oppdraget. Revisorloven inneholder ingen særlig reglering av dette ut over det som følger av de bransjefastsatte standardene og dermed god revisjonsskikk. Selv om det benyttes medarbeidere i revisjonsutførelsen, er den revisoren som er ansvarlig for oppdraget fullt ut ansvarlig for at revisjonen skjer i samsvar med revisorloven, også

for arbeid som utføres av andre enn revisor selv. De internasjonale standardene stiller krav som skal sikre at både oppdragsansvarlig revisor og medarbeiderne har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet til å ivareta sitt ansvar og oppgavene. Når et revisjonsselskap er valgt revisor påhviler plikten til å sikre tilstrekkelig kapasitet og kompetanse også revisjonsselskapet, ikke bare den oppdragsansvarlige revisoren.

### 13.4.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 stiller krav om at når en lovfestet revisjon utføres av et revisjonsselskap, må revisjonsselskapet utpeke minst én ansvarlig revisjonspartner. Ved valget av ansvarlig revisjonspartner må revisjonsselskapet velge ut fra hensynet til å sikre revisjonskvaliteten, revisors uavhengighet og kompetanse. Tredje avsnitt i nr. 1 krever videre at den ansvarlige revisjonspartneren skal være aktivt involvert i utførelsen av den lovfestede revisjonen.

Revisjonsselskapet må videre sørge for å gi den ansvarlige revisjonspartneren tilstrekkelige ressurser og personale med nødvendig kompetanse og ferdigheter til å utføre sine oppgaver på en tilfredsstillende måte, jf. revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1. Etter artikkel 24b nr. 2 skal en personlig valgt revisor på samme måte sette av tilstrekkelig tid til oppdraget, samt avse tilstrekkelige ressurser til å sikre at revisors plikter kan utføres på en tilfredsstillende måte.

### 13.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til lovutkastet § 1-2 første ledd, hvor «revisor» foreslås definert som det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon. Hvis oppdraget ikke utføres av et revisjonsselskap, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor.

Utvalget påpeker at begrepet «oppdragsansvarlig revisor» ikke brukes i revisjonsdirektivet. Revisjonsdirektivet har derimot en definisjon av «ansvarlig revisjonspartner», jf. artikkel 2 nr. 16:

«Med 'ansvarlig revisjonspartner' menes i denne lov:

1. den eller de revisorer som er utpekt av et revisjonsselskap for et bestemt revisjonsoppdrag som hovedansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet, eller

2. ved konsernrevisjon, minst den eller de revisorer som er utpekt av et revisjonsselskap som hovedansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen på konsernnivå, og den eller de revisorer som er utpekt som hovedansvarlig for viktige datterforetak, eller

3. den eller de revisorer som undertegner revisjonsberetningen.»

Utvalget viser til at «oppdragsansvarlig revisor» i utgangspunktet vil være det samme som «ansvarlig revisjonspartner». Det er ett unntak fra dette:

«Revisorer som er utpekt som hovedansvarlig for revisjonen av viktige datterforetak vil ikke defineres som 'oppdragsansvarlige revisorer' i forbindelse med konsernrevisjonen. Det vil alltid være den revisor som er utpekt av et revisjonsselskap som ansvarlig for å foreta den lovfestede revisjonen av konsernregnskapet, som er oppdragsansvarlig revisor i slike tilfeller.»

Utvalget bemerker videre at revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 krever at det skal utpekes *minst* én oppdragsansvarlig revisor, mens gjeldende revisorloven § 2-2 andre ledd bestemmer at det skal utpekes én oppdragsansvarlig revisor. Utvalget viser til at det etter de internasjonale revisjonsstandardene også skal utpekes kun én oppdragsansvarlig revisor, og mener derfor det er mest hensiktsmessig å videreføre gjeldende rett på dette punktet. Utvalget mener denne løsningen vil kunne redusere risikoen for usikkerhet om hvilket ansvar og hvilke oppgaver og plikter den enkelte oppdragsansvarlige revisor skal ha.

For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet, foreslår utvalget en særskilt bestemmelse i revisorloven om at sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen av oppdragsansvarlig revisor. Kravet følger av direktivet artikkel 24b nr. 1.

Utvalget bemerker at revisjonsdirektivets bestemmelser om ansvarlige revisjonspartnere først og fremst handler om utpeking av slike og lite om deres ansvar og oppgaver. Det følger imidlertid av definisjonen i artikkel 16 at ansvarlig revisjonspartner skal være hovedansvarlig for utførelsen av det spesifikke revisjonsoppdraget på vegne av revisjonsselskapet. Dette innebærer både et totalansvar for den lovfestede revisjonen og for kvaliteten på det utførte arbeidet. Oppdragsansvarlig revisors ansvar gjelder uavhengig av om det benyttes arbeid utført av andre revisorer. Utvalget mener at for at revisor skal kunne

oppfylle sine forpliktelser må revisor være aktivt involvert i utførelsen av revisjonen. Slik settes den oppdragsansvarlige revisoren i stand til å lede og styre revisjonen på en hensiktsmessig måte, inkludert å sørge for tilstrekkelig kvalitet. Utvalget mener derfor at kravet om at oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i revisjonsutførelsen bør fremgå av lovteksten.

Utvalget peker i tillegg på at revisjonsdirektivet stiller ytterligere to krav til norsk rett. For det første er det nødvendig at norsk rett presiserer at revisjonsselskapet må sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. For det andre må oppdragsansvarlig revisor selv sette av tilstrekkelig med tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. Nærmere om hva kravene til utvelgelse av personale og sammensetning av revisjonsteam innebærer vil følge av god revisjonsskikk.

#### 13.4.4 Høringsinstansenes merknader

*Finanstilsynet* gir i sin høringsuttalelse uttrykk for at det også bør komme frem i lovteksten at vurdering av kompetanse også skal omfatte kunnskap om særlovgivning som gjelder for den reviderte. Begrunnelsen er at revisjonsselskapets oppmerksomhet rettet mot dette i utpekingen vil bidra til å sikre at oppdragsansvarlig revisor har kunnskap om forholdet.

#### 13.4.5 Departementets vurdering

Revisjonsdirektivet stiller krav om at norsk rett har bestemmelser om utvelgelse av oppdragsansvarlig revisor, om den oppdragsansvarlige revisors ressurser og kompetanse, og pliktene som påhviler oppdragsansvarlig revisor. Etter departementets vurdering innebærer utvalgets lovtokast en synliggjøring og hensiktsmessig gjennomføring av disse i norsk rett, og departementet slutter seg til dette.

For å sikre ivaretagelsen av god revisjonskvalitet og uavhengige revisorer er det viktig at revisjonsforetaket er pålagt å velge oppdragsansvarlig revisor ut fra nærmere angitte kriterier. Departementet er enig med utvalget i at det bør velges én oppdragsansvarlig revisor på det enkelte oppdraget om lovfestet revisjon, og at det ikke åpnes for å kunne velge flere. En slik løsning sikrer at det ikke blir uklarerheter med tanke på hvem som har det ansvaret for revisjonsutførelsen.

Det foreslås videre at oppdragsansvarlig revisor må være aktivt involvert i oppdragsutførelsen. I tillegg foreslås det bestemmelser om at revisjonsforetaket har et ansvar for å sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Det må i tillegg også stilles krav om at oppdragsansvarlig selv setter av tilstrekkelig med tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette er krav som følger av revisjonsdirektivet og som bør fremgå av loven.

Departementet er enig med Finanstilsynet at det er viktig at oppdragsansvarlig revisor setter seg inn i den lovgivningen som gjelder for det reviderte foretaket. Dette kan være komplisert særlovgivning som krever at oppdragsansvarlig revisor, medarbeidere og oppdragskontrollør har tung kompetanse. Det kan også være lovgivning som ikke krever at revisor har en særskilt kompetanse, men som revisor bare må være klar over for å kunne gjennomføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. Departementet foreslår at dette presiseres i lovteksten.

Det vises til lovforslaget § 9-3.

### 13.5 Særlige forhold ved revisjon av konsernregnskap

---

#### 13.5.1 Gjeldende rett

For et morselskap må i utgangspunktet både selskapsregnskapet og konsernregnskapet revideres, jf. revisorloven § 5-1 første ledd jf. regnskapsloven § 3-2 tredje ledd. Revisorloven § 5-7 fastsetter enkelte særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper. Etter første ledd skal revisor avgi en felles revisjonsberetning for morselskapet og konsernet.

Etter samme paragraf andre ledd skal revisor gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskap av betydning for konsernregnskapet. Gjennomgangen skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøve arbeidet.

Nærmere regler om revisjon av konserner følger av de internasjonale revisjonsstandardene.

#### 13.5.2 EØS-rett

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav a, skal konsernrevisor ha det fulle ansvaret for revisjonsberetningen for konsernregnskapet. Konsernrevisor skal også ha det fulle ansvaret for rapporten til revisjonsutvalget etter revisjonsforordningen artikkel 11.

Videre følger det av revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav b at konsernrevisor skal vurdere det arbeidet som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Etter bestemmelsen må konsernrevisor dokumentere arten av, tidsplanen for og omfanget av det arbeidet som slike andre revisorer utfører, samt eventuelt konsernrevisors gjennomgang av relevante deler av disse revisorenes revisjonsdokumentasjon. Kravet er nytt med endringsdirektivet 2014/56/EU.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav c skal konsernrevisor gjennomgå og dokumentere det arbeidet som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Dette er ikke nytt med endringsdirektivet, og er gjennomført i gjeldende revisorlov § 5-7 andre ledd.

Utvalget skriver følgende om kravene til samtykke fra datterforetakenes revisorer:

«Konsernrevisor må i forbindelse med sin gjennomgang av andre revisorers arbeid innhente de andre revisorenes samtykke til at de vil utlevere relevant dokumentasjon til konsernrevisor, jf. revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 tredje avsnitt. Hvis konsernrevisor ikke er i stand til å oppfylle de kravene som stilles til gjennomgang og dokumentasjon av andre revisorers arbeid, skal konsernrevisor ifølge artikkel 27 nr. 2 gjennomføre passende tiltak og underrette Finanstilsynet om forholdet. Der det er relevant skal slike tiltak omfatte at konsernrevisor selv utfører ytterligere revisjonshandlinger i det konsernforetaket forholdet gjelder, eventuelt leier inn slike tjenester fra andre revisorer. Disse kravene ble tilføyd ved endringsdirektivet, og er derfor ikke gjennomført i gjeldende revisorlov.»

Til slutt krever revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 andre avsnitt at den dokumentasjonen revisor oppbevarer gjør det mulig for Finanstilsynet å vurdere konsernrevisors arbeid. Dette følger i dag av dokumentasjonskravet i revisorloven § 5-7 andre ledd andre punktum, jf. også § 5-3 første ledd.

### 13.5.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav a om at revisor skal ha det fulle ansvaret for revisjonsberetningen for konsernregnskapet, i dag ikke eksplisitt er gjennomført i revisorloven. I stedet følger dette av øvrige bestemmelser om revisjonens innhold. For å sikre en tydelig gjennomføring av revisjonsdirektivet

foreslår utvalget at det tas inn en særskilt bestemmelse i revisorloven om at konsernrevisor har ansvaret for revisjonsberetningen til konsernregnskapet. Utvalget påpeker at dette ikke medfører noen materielle endringer av gjeldende rett.

Utvalget påpeker videre at det nye revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav b stiller krav om at konsernrevisor skal *vurdere* arbeidet som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Dette kommer i tillegg til dagens krav om at konsernrevisor skal gjennomgå revisjonsarbeid utført av revisor i datterforetak av betydning for konsernregnskapet, jf. artikkel 27 nr. 1 bokstav c. En «annen revisor» vil i denne sammenheng være et hvilket som helst annet revisjonsforetak enn det revisjonsforetaket som utfører lovfestet revisjon av konsernregnskapet.

Utvalget viser videre til at det etter gjeldende revisorlov kun er revisjonsarbeid utført av revisor i datterforetak som kreves gjennomgått. Dette skyldes at konsernregnskapet er en del av morforetakets årsregnskap, og at morforetakets revisor derfor alltid også er konsernrevisor. I kapittel 15 av utredningen foreslår utvalget å endre dette slik at det åpnes opp for at morforetakets årsregnskap og konsernregnskap kan revideres av ulike revisorer. Utvalget bemerker at dette vil føre til at også revisjonsarbeid utført av en annen revisor i morforetaket kan måtte gjennomgås og vurderes av konsernrevisor. Utvalget mener at dette bør komme til uttrykk i lovteksten.

Utvalget foreslår derfor at revisorloven bør inneholde en overordnet bestemmelse som krever at konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjon. De nærmere føringene for konsernrevisors arbeid vil følge av god revisjonsskikk.

Utvalget peker videre på at konsernrevisors gjennomgang og vurdering av andre revisorers arbeid skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å kunne etterprøves. Dette følger allerede av reglene om dokumentasjon av revisjonsoppdrag, jf. forslaget § 9-9 første ledd jf. § 9-2 til § 9-8. Utvalget mener derfor at det ikke er nødvendig å ha egne regler om dokumentasjon av konsernrevisjon. Dette følger heller ikke av den danske eller svenske revisorloven. I tillegg følger enkelte dokumentasjonskrav av de internasjonale revisjonsstandardene.

Utvalget viser til slutt til at de støtter de konklusjonene som ble trukket i Danmark og Sverige, om at gjennomføring av revisjonsdirektivet krever at det innføres et krav om at konsernrevisor, for å kunne bygge på revisjonsarbeid utført av en

annen revisor, om nødvendig må innhente samtykke fra den andre revisoren til overføring av relevant dokumentasjon. Revisjonsdirektivet krever videre at det må innføres et krav om at konsernrevisor må sørge for ytterligere revisjonshandlinger dersom konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av revisor i det aktuelle konsernforetaket. Utvalget mener at det samme må gjelde hvis konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den revisjonen som er utført av andre revisorer. Utvalget mener det er hensiktsmessig å ta inn et slikt krav i revisorloven. Konsernrevisor skal melde fra til Finanstilsynet hvis revisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av revisor i det aktuelle foretaket.

#### 13.5.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet noen merknader til dette punktet.

#### 13.5.5 Departementets vurdering

Utvalget har i sin vurdering vist til at en hensiktsmessig gjennomføring av revisjonsdirektivet innebærer at det bør presiseres i lovteksten at konsernrevisor har ansvaret for revisjonsberetningen til konsernregnskapet. Departementet er enig i dette, og viser til at kravet fremgår av revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav a. Endringen innebærer ingen materielle endringer sammenlignet med gjeldende revisorlov.

Se lovforslaget § 9-8 første ledd.

Videre stiller revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 bokstav b krav om at revisor skal *vurdere* arbeidet som er gjort av andre revisorer med henblikk på konsernrevisjonen. Dette kommer i tillegg til dagens krav om at revisor skal *gjennomgå* revisjonsarbeidet utført av revisor i datterforetak av betydning for konsernregnskapet, jf. artikkel 27 nr. 1 bokstav c. Departementet mener i likhet med utvalget at dette bør presiseres i lovteksten. Med en slik presisering vil lovteksten klargjøre konsernrevisors plikter. Det vises til lovforslaget § 9-8 andre ledd.

Med en «annen revisor» menes i denne sammenheng et hvilket som helst annet revisjonsforetak enn det revisjonsforetaket som utfører lovfestet revisjon av konsernregnskapet. Dette kan også være revisjonsselskap i samme nettverk som konsernregnskapsrevisoren. Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke er nødvendig med en egen bestemmelse om dokumentasjon for konsernrevisjon. Plikten til å dokumentere konsern-

revisjonen følger av forslaget til ny § 9-9 første ledd, jf. henvisningen til § 9-8. Videre følger enkelte føringer av de internasjonale revisjonsstandardene.

For at revisor skal kunne gjennomgå og vurdere revisjonsarbeidet utført av en annen revisor, må konsernrevisor innhente samtykke fra den andre revisoren for å få relevant dokumentasjon. Departementet foreslår videre at dersom konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeid utført av revisor i det aktuelle konsernforetaket, må revisor foreta ytterligere revisjonshandlinger. Det samme må gjelde hvis konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den revisjonen som er utført av andre revisorer.

Departementet mener videre at for å gjennomføre revisjonsdirektivet må det innføres et krav om at konsernrevisor skal gi melding til Finanstilsynet dersom konsernrevisor ikke er i stand til å gjennomgå og vurdere revisjonsarbeidet utført av revisor i det aktuelle foretaket. Det vises til lovforslaget § 9-8 tredje ledd.

### 13.6 Den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen

---

#### 13.6.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 tredje ledd skal den revisjonspliktige gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig, og gi revisor adgang til de opplysninger revisor krever for utførelsen av oppdraget.

#### 13.6.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet inneholder ingen bestemmelser om den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen.

#### 13.6.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at bakgrunnen for en regel om at den reviderte skal legge til rette for revisjonen, er at revisor må ha ubegrenset tilgang til relevant informasjon i foretaket for å kunne ivareta sin rolle og gjennomføre en uavhengig revisjon av årsregnskap og konsernregnskap. Regelen i den gjeldende revisorloven kom inn på bakgrunn av en høringsuttalelse fra Justisdepartementet i forbindelse med revisorloven av 1999 om at denne plikten burde komme klarere frem. Utvalget påpeker at i de internasjonale revisjonsstandardene er spørsmålet løst ved at revisor plikter å inngå en

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

avtale med den reviderte, hvor det fremgår at ledelsen i det reviderte foretaket er kjent med dets ansvar for å gi revisor tilgang til relevant informasjon og at revisor har ubegrenset adgang til personer i enheten revisor finner det nødvendig å innhente revisjonsbevis fra.

På bakgrunn av pliktens grunnleggende karakter, mener utvalget at det bør gis en regel om at den revisjonspliktige må legge til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig og adgang til de opplysninger denne krever for utførelsen av sitt oppdrag.

#### **13.6.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

#### **13.6.5 Departementets vurdering**

Departementet deler utvalgets syn om at det bør lovfestes at den revisjonspliktige har en plikt til å legge til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser revisor finner nødvendig, og oppgir de opplysninger revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt revisjonsoppdrag. Det er helt sentralt at revisor får tilgang til relevante opplysninger for å kunne utføre lovfestet revisjon. Selv om revisor plikter å sørge for at dette fremgår av avtalen med den revisjonspliktige i henhold til de internasjonale revisjonsstandardene, vil en lovregel kunne bidra til å tydeliggjøre denne plikten overfor den revisjonspliktige.

Departementet viser til lovforslaget § 2-2.



## 14 God revisjonsskikk og anvendelse av revisjonsstandarder

### 14.1 God revisjonsskikk

#### 14.1.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 andre ledd skal revisor utøve sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. «God revisjonsskikk» er en rettslig standard. Dette innebærer at innholdet i normen fastsettes ut fra en målestokk som ligger utenfor loven og som skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg.

God revisjonsskikk er et selvstendig lovkrav som revisorene må forholde seg til. Det er noen kilder som har særlig betydning ved fastleggelsen av standarden:

- de internasjonale revisjonsstandardene (ISA)
- tilhørende utfylling og veiledende forklaringer til ISAene
- rettspraksis
- uttalelser fra Finanstilsynet
- uttalelser fra Revisorforeningen
- sakkyndige uttalelser
- fagartikler og lignende

For en nærmere gjennomgang av kildene for god revisjonsskikk, se NOU 2017: 15 s. 140 til 142.

#### 14.1.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet artikkel 26 gir EU-kommisjonen kompetanse til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for anvendelse i EU. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 14.2.2.

#### 14.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at lovkravet om god revisjonsskikk har gitt en hensiktsmessig ramme for revisjonsutførelsen siden det ble innført ved revisorloven av 1964. Utvalget mener denne løsningen har fungert godt både som lovgrunnlag for at revisjonsstandardene skal følges og som supplerende norm. Etter utvalgets vurdering vil ikke andre typer krav til revisjonsutførelsen i lov eller forskrift kunne bidra til å klargjøre revisors plikter i tilsvarende grad. Utvalget mener at god revisjon

uansett forutsetter at revisor må anvende et profesjonelt skjønn. Det lar seg ikke fullt ut å regulere skjønnnet verken gjennom lov, forskrifter eller revisjonsstandarder. Utvalget mener derfor at loven fortsatt bør inneholde et krav til å utføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk.

Utvalget viser videre til at de har vurdert om revisjonsstandardene bør fastsettes som forskrifter, med god revisjonsskikk som supplerende rettslig standard. Utvalget viser til at det kan bli nødvendig å fastsette de internasjonale revisjonsstandardene som forskrifter for å gjennomføre EØS-regler om vedtak fra EU-kommisjonen i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26. Men utvalget mener at dette for øyeblikket ikke er nødvendig siden EU-kommisjonen til nå ikke har brukt denne kompetansen, og det heller ikke har kommet signaler om at de vil ta den i bruk. Utvalget viser videre til at fastsetting av standardene ved forskrift vil kunne gi et klarere rettsgrunnlag for standardene, og at disse får et godkjenningsstempel fra myndighetene. Når utvalget likevel ikke foreslår denne løsningen, skyldes dette at normsettingen bygger på langvarig praksis som er godt innarbeidet. Fastsettingen gjennom god revisjonsskikk gir også et fleksibelt og dynamisk system som har bidratt til et forsvarlig grunnlag for god revisjonsskikk. Det vil videre være komplisert og dyrt å etablere et system med å fastsette standardene som forskrift. Utvalget foreslår derfor ikke at standardene skal fastsettes ved forskrift.

#### 14.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å videreføre den rettslige standarden god revisjonsskikk i ny revisorlov. Revisorforeningen viser til at god revisjonsskikk er av betydning i revisjonsutførelsen og sentral som lovgrunnlag for revisjonsstandardene.

#### 14.1.5 Departementets vurdering

Departementet deler utvalgets syn om at lovkravet om god revisjonsskikk bør følge av lovteksten. Departementet viser til at kravet har vært for-

ankret i revisorloven siden 1964. Det har ikke kommet innvendinger mot denne løsningen.

Departementet mener det er hensiktsmessig å videreføre kravet som en rettslig standard. Det vil gi rom for en fleksibilitet og utvikling som ikke vil kunne oppnås dersom kravene til revisjonsutførelsen detaljreguleres. I tillegg vil detaljregulering være svært vanskelig.

I tillegg til de hovedelementene i revisjonsutførelsen som er foreslått i § 9-4, vil de kildene som utvalget har vist til, og som det er referert til i punkt 14.1.1 foran, være av sentral betydning ved den nærmere fastleggelsen av innholdet i normen.

Se lovforslaget § 9-4 tredje ledd.

## 14.2 EU-vedtak om bruk av internasjonale revisjonsstandarder

---

### 14.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5-2 annet ledd annet punktum kan departementet i forskrift fastsette krav til revisjonsutøvelsen dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Bestemmelsen ble innført i juni 2009 til gjennomføring av vedtak etter artikkel 26 i direktiv 2006/43/EF, som ga EU-kommisjonen adgang til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for bruk i det europeiske fellesskapet. Hjemmelen er hittil ikke benyttet.

### 14.2.2 EØS-rett

Utvalget beskriver den nevnte artikkel 26 i revisjonsdirektivet slik i punkt 14.2.2:

«Hovedelementene i bestemmelsen er videreført i endringsdirektivet artikkel 26. Adgangen for EU-kommisjonen til å vedta internasjonale revisjonsstandarder for bruk i EU er beholdt. Det er også videreført vilkår om at standardene har blitt fastsatt etter en forsvarlig prosess, at de bidrar til høy grad av tillit og kvalitet på regnskapene, og at de er i den europeiske allmennhets interesse. Det er føyet til en bestemmelse om at standardene ikke kan endre eller supplere direktivets bestemmelser, med unntak av direktivets bestemmelser om uavhengighet, revisjonsberetning og revisjon av konsernregnskap.

Medlemslandene skal også etter endringsdirektivet kreve at lovfestet revisjon blir utført i samsvar med internasjonale revisjonsstandar-

der som EU-kommisjonen har vedtatt i medhold av bestemmelsen. Medlemslandene kan bruke nasjonale revisjonsstandarder, fremgangsmåter eller krav så lenge Kommisjonen ikke har vedtatt en internasjonal revisjonsstandard som dekker samme emne. Det er innført en begrenset adgang for medlemslandene til å pålegge supplerende nasjonale krav om revisjonsutførelsen i tillegg til vedtatte internasjonale revisjonsstandarder.

Det er særskilt fastsatt i endringsdirektivet at de standardene som er omtalt i bestemmelsen sikter til standardene for revisjon (ISA), standarden for kvalitetskontroll (ISQC 1) og andre relaterte standarder fastsatt av The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), i den grad de er relevante for lovfestet revisjon. Kommisjonens vedtakskompetanse omfatter slike standarder innenfor områdene revisjonsutførelse, uavhengighet og intern kvalitetskontroll.»

### 14.2.3 Utvalgets vurdering

Utvalget foreslår å videreføre en hjemmel om at departementet kan fastsette forskrifter til gjennomføring av EU-kommisjonens vedtak i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26 om bruk av internasjonale revisjonsstandarder i EU.

### 14.2.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

### 14.2.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering, og foreslår å videreføre hjemmelen om at departementet kan fastsette forskrifter til gjennomføring av EU-kommisjonens vedtak i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 26 om bruk av internasjonale revisjonsstandarder i EU. Departementet viser til at en slik hjemmel er nødvendig for å gjennomføre bestemmelsene i revisjonsdirektivet.

Det vises til lovforslaget § 9-4 sjette ledd.

## 14.3 Forholdsmessig bruk av revisjonsstandarder for små foretak

---

### 14.3.1 EØS-rett

Dersom EU-kommisjonen fastsetter internasjonale revisjonsstandarder i medhold av artikkel 26,

kan et medlemsland som krever lovfestet revisjon av små foretak, fastsette at bruken av standarden skal stå i forhold til størrelsen og kompleksiteten ved foretaket, jf. artikkel 26 nr. 5. Bestemmelsen er ikke aktuell så lenge EU-kommisjonen ikke har fastsatt noen internasjonale revisjonsstandarder til bruk i EU.

Med små foretak menes etter artikkel 2 nr. 18 foretak under terskelverdiene i regnskapsdirektivet artikkel 3 nr. 2. Det vil si foretak som ikke overskrider to av tre av balansesum 4 millioner euro, salgsinntekt 8 millioner euro og 50 årsverk.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 26 nr. 5 kan medlemslandene i tillegg fastsette forholdsmessig bruk av revisjonsstandardene ved lovfestet revisjon av små foretak. Utvalget skriver videre om bestemmelsen i punkt 14.3.1 at:

«Slike tiltak kan gjelde bruken av EU-godkjente internasjonale revisjonsstandarder eller slike nasjonale revisjonsstandarder mv. som kan anvendes så lenge Kommisjonen ikke har vedtatt en internasjonal revisjonsstandard som dekker samme emne. Det vises også til bestemmelsen i artikkel 29 nr. 1, bokstav k om at ekstern kvalitetskontroll skal være passende og forholdsmessig ut fra størrelsen og kompleksiteten til virksomheten til den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet som kontrolleres.»

### 14.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at revisjonen av både små og store foretak skal skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Men revisjonshandlingene for å oppnå dette kan og må nødvendigvis tilpasses størrelsen og kompleksiteten til det reviderte foretaket. Utvalget mener derfor at kravet om god revisjonsskikk legger til rette for å ta hensyn til størrelsene og kompleksiteten til det reviderte foretaket. Utvalget viser til at innenfor formålet bak revisorlovens krav om god revisjonsskikk, åpnes det for at det kan fastsettes egne standarder som blir retningsgivende for slike foretak.

### 14.3.3 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

### 14.3.4 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at det ikke er hensiktsmessig å innføre egne krav til revisjon av små foretak nå. Departementet viser til at det allerede er en fleksibilitet i kravet om «god revisjonsskikk» og de gjeldende revisjonsstandardene.

## 15 Revisors rapportering

### 15.1 Revisjonsberetningen

#### 15.1.1 Gjeldende rett

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, og i tillegg uttale seg om en rekke forhold i det reviderte årsregnskap og årsberetning, jf. revisorloven § 5-6 tredje og fjerde ledd.

Revisor skal i henhold til revisorloven § 5-6 første ledd første punktum avgi revisjonsberetning uten unødig opphold etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. For aksjeselskaper eller allmennaksjeselskaper skal likevel revisjonsberetningen være styret i hende senest to uker før den ordinære generalforsamlingen, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-4 andre punktum. Revisjonsberetningen skal i utgangspunktet være på norsk og skal dateres og signeres.

Etter revisorloven § 5-6 første ledd tredje punktum skal beretningen avgis også der hvor årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig.

Etter andre ledd skal beretningen inneholde opplysninger om hvilket årsregnskap som er revidert og hvilket regelverk for finansiell rapportering som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet.

Revisor skal bekrefte at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk, jf. revisorloven § 5-6 tredje ledd. Beretningen skal inneholde en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet og hvilke revisjonsstandarder som er anvendt.

Etter revisorloven § 5-6 fjerde ledd skal revisor uttale seg om følgende forhold i revisjonsberetningen:

1. en klar angivelse av om årsregnskapet etter revisors oppfatning gir et rettvise bilde i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt,
2. om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter,
3. om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig

registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger,

4. 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, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Plikten etter første punktum gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c første ledd, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen, jf. regnskapsloven § 3-3 c sjette ledd.

Det følger videre av revisorloven § 5-6 femte ledd at dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor ta forbehold, og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning.

Om revisor finner at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt.

Etter revisorloven § 5-6 syvende ledd skal revisor gi merknad i revisjonsberetningen om revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder. Det skal videre gjøres merknad i revisjonsberetningen dersom den revisjonspliktige plikter å holde møte med styret uten at ledelsen deltar, og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktiges deltakere eller aksjeeiere.

Departementet er videre gitt hjemmel til å fastsette forskrift om revisjonsberetningen dersom dette er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Hjemmelen er ikke benyttet.

Krav til revisjonsberetningen kan i tillegg fremgå av enkelte andre lover, som for eksempel stiftelsesloven 44 tredje ledd om revisors attestasjon av at mottatte lån eller andre ytelser en nærstående til stiftelsen har mottatt fra den er i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens formål.

### 15.1.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 1. skal revisor presentere resultatet av den lovfestede revisjonen i en revisjonsberetning. Beretningen skal være utarbeidet i henhold til de revisjonsstandarder som gjelder i det enkelte medlemsland eller som er vedtatt av EU-kommisjonen i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 26.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 skal revisjonsberetningen være skriftlig og skal inkludere følgende:

- Revisjonsberetningen skal angi det foretaket som har fått sitt årsregnskap eller konsernregnskap revidert, hvilket årsregnskap eller konsernregnskap som er revidert og den dato og periode regnskapene dekker, samt hvilket rammeverk for finansiell rapportering som er benyttet ved utarbeidelsen.
- Revisjonsberetningen skal inneholde en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet som minst skal angi hvilke revisjonsstandarder som er anvendt ved den lovfestede revisjonen.
- Revisjonsberetningen skal inneholde en konklusjon om regnskapet, enten uten forbehold, med forbehold eller negativ, som klart angir om den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet mener at regnskapet gir et rettvise bilde i samsvar med det relevante rammeverket for finansiell rapportering og oppfyller gjeldende lovkrav.
- Dersom den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet ikke er i stand til å avgi en konklusjon om regnskapet, skal revisjonsberetningen inneholde revisors konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg.
- Revisjonsberetningen skal hen vise til forhold som revisor har påpekt ved bruk av presisering uten å ha tatt forbehold.
- Revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse basert på revisjonsarbeidet, om årsberetning er konsistent med regnskapene for samme regnskapsår og er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav, jf. regnskapsdirektivet artikkel 34.
- Revisjonsberetningen skal angi om revisor, på grunnlag av kunnskapen og forståelsen av foretaket og dets omgivelser som er opparbeidet gjennom revisjonen, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og indikere arten av slik feilinformasjon.
- Revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om eventuelle vesentlige usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som

kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift.

- Revisjonsberetningen skal angi hvor den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet er etablert.

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 2 andre avsnitt kan medlemslandene fastsette ytterligere krav til innholdet i revisjonsberetningen.

Videre inneholder også direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) krav til revisjonsberetningen. Utvalget beskriver de relevante bestemmelsene i regnskapsdirektivet slik:

«Etter regnskapsdirektivet artikkel 34 nr. 3 gjelder ikke kravene om revisors uttalelser i revisjonsberetningen for den ikke-finansielle rapporten (også kalt samfunnsansvarsrapport) som store foretak skal gi i årsberetningen eller i en separat rapport som publiseres sammen med årsberetningen, jf. regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 1 og 4 (selskap) og artikkel 29a nr. 1 og 4 (konsern). Den ikke-finansielle rapporten skal inneholde opplysninger om miljø, sosiale forhold og personalspørsmål, respekt for menneskerettighetene og bekjempelse av korrupsjon i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling samt virkningene av dets virksomhet. Etter artikkel 19a nr. 5 og 29a nr. 5 skal revisor imidlertid se til at denne informasjonen er gitt. Medlemslandene kan etter regnskapsdirektivet artikkel 19a nr. 6 og 29a nr. 6 kreve at opplysningene i den ikke-finansielle rapporten kontrolleres av en uavhengig tilbyder av attestasjonstjenester.

Etter regnskapsdirektivet artikkel 20 nr. 3 skal revisor bare uttale seg om deler av den redegjørelsen om foretaksstyring som noterte foretak skal gi i årsberetningen eller i en separat rapport som publiseres sammen med årsberetningen. Kravene til revisors uttalelse om årsberetningen etter artikkel 34 gjelder for de opplysningene som skal gis om systemer for intern kontroll og risikostyring (artikkel 20 nr. 1 bokstav c) og informasjon om eierstruktur, stemmeretter, utpeking av styremedlemmer mv. for foretak som omfattes av direktivet om overtakelsestilbud (artikkel 20 nr. 1 bokstav d). For den øvrige informasjonen i redegjørelsen om foretaksstyring er det kun krav om at revisor skal se til at informasjonen er gitt, jf. artikkel 20 nr. 3. Etter artikkel 29 gjelder det samme for tilsvarende informasjon i konsernberetningen.»

Hvis revisjonen er utført av mer enn én revisor, skal de godkjente revisorene eller revisjonsselskapene bli enige om resultatet av den lovfestede revisjonen og avgi en felles revisjonsberetning og konklusjon, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 3. Om de ikke blir enige, skal hver av dem avgi sin konklusjon om regnskapet i et eget avsnitt i revisjonsberetningen. De skal også oppgi årsaken til uenigheten.

Revisjonsberetningen skal være datert og signert av den godkjente revisoren, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 4. Om et revisjonsfirma utfører den lovfestede revisjonen skal revisjonsberetningen underskrives av den godkjente revisoren som utfører revisjonen på vegne av revisjonsselskapet. Hvor revisjonen har vært utført av mer enn en godkjent revisor eller revisjonsselskaper, skal revisjonsberetningen signeres av alle de godkjente revisorene eller i det minste de godkjente revisorene som utfører revisjonen på vegne av hvert revisjonsselskap. I ekstraordinære tilfeller kan medlemsstatene bestemme at underskriften kan holdes unna offentligheten.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 28 nr. 5 skal beretningen til den godkjente revisoren eller revisjonsselskapet for konsernregnskapet oppfylle kravene i nr. 1 til 4. Ved uttalelsen om konsistensen mellom årsberetningen og regnskapene, skal revisor se på konsernregnskapet og årsberetningen for konsernet. Der morselskapets årsregnskap er vedlagt konsernregnskapet, kan revisjonsberetningene slås sammen.

### 15.1.3 Utvalgets vurderinger

#### 15.1.3.1 Innledning

Utvalget uttaler følgende i punkt 15.1:

«Utvalget har utredet krav til revisjonsberetningen i revisorloven og særlovgivningen, og revisors kommunikasjon med styret og ledelsen som ledd i en lovfestet revisjon. Utvalget har også utredet krav til revisors rapportering til Finanstilsynet ved revisjon av foretak som er underlagt tilsyn.

Utvalget har ikke utredet krav til revisors rapportering som følger av krav om revisorberetninger fastsatt i annen lovgivning, slik som revisors underskrift på næringsoppgaven i medhold av skattebetalingsloven og revisorberetninger etter selskapslovgivningen. Utvalget har ikke utredet revisors plikter etter hvitvaskingsloven til å rapportere mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM. Utvalget har

heller ikke vurdert revisors plikt til å gi melding til Finanstilsynet om finansiell rapportering i noterte foretak som ikke gir et rettsvise bilde (verdipapirhandelloven § 15-2 syvende ledd og verdipapirforskriften § 13-7).»

Utvalget viser videre til at det finnes noen opplysningskrav i revisjonsdirektivet som ikke fremgår av revisorloven, men som likevel ikke medfører praktiske konsekvenser i Norge fordi tilsvarende krav følger av de internasjonale revisjonsstandardene. Dette gjelder:

- At revisjonsberetningen skal angi hvor den valgte revisoren eller revisjonsselskapet er etablert.
- At revisjonsberetningen skal identifisere foretaket som har fått regnskapet sitt revidert.
- At datoen og regnskapsperioden som regnskapsoppstillingene dekker skal angis i beretningen.

Utvalget går inn for at det presiseres opplysningskrav i revisorloven i tråd med disse direktivkravene.

Utvalget mener videre at det ikke er behov for at lovteksten presiserer at revisor skal bekrefte i revisjonsberetningen at revisjonen er utført i samsvar med god revisjonsskikk.

Når det gjelder kravet til språket som brukes i revisjonsberetningen, viser utvalget til at det ikke er gitt noen bestemmelse om dette i revisjonsdirektivet, men at beretningen bør avgis på samme språk som regnskapet, eventuelt norsk. De foreslår at det tas inn en bestemmelse om dette i revisorloven.

#### 15.1.3.2 Beskrivelse av ledelsens og revisors ansvar

Utvalget viser til at de internasjonale revisjonsstandardene krever at det gis opplysninger i revisjonsberetningen om hva som henholdsvis er ledelsens og revisors ansvar og oppgaver når det gjelder det reviderte regnskapet. Dette følger ikke av revisorloven eller revisjonsdirektivet. Etter utvalgets vurdering bør det ikke innføres et krav i lov om en slik presisering. Utvalget viser til at disse opplysningene fremstår mer som en ansvarsbegrensning fra revisors side og ikke som noe som gir nyttig informasjon til regnskapsbrukerne.

#### 15.1.3.3 Revisors uttalelser om regnskapet

Utvalget går inn for å videreføre kravene til revisors uttalelse om årsregnskapet i samsvar med

bestemmelsene i revisjonsdirektivet. Utvalget uttaler:

«Revisor skal etter forslaget uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettvisende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet, og om det oppfyller gjeldene lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. I beretningen skal det vises til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves ved bruk av presisering uten å ta forbehold om årsregnskapet.

Dersom revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg. I tråd med de internasjonale revisjonsstandardene skilles det mellom negativ beretning i tilfeller der revisor

- konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig og gjennomgripende feilinformasjon
- ikke kan uttale seg fordi det ikke har vært mulig å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis»

Når det gjelder tilfeller hvor revisor finner at regnskapet ikke kan fastsettes slik det foreligger, foreslår utvalget ikke å videreføre gjeldende rett om at revisor skal angi dette særskilt. Utvalget viser til at dette ikke følger av revisjonsdirektivet eller de internasjonale revisjonsstandardene, og anser derfor at det ikke er grunn til å videreføre dette kravet.

#### 15.1.3.4 *Revisors uttalelser om årsberetningen*

Utvalget viser til at etter gjeldende revisorlov skal revisor uttale seg om opplysningene i årsberetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter. Revisjonsdirektivet fastsetter at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om eventuell vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift. Revisor skal ikke uttale seg om fortsatt drift når det ikke foreligger vesentlig usikkerhet som nevnt. Utvalget legger til grunn at bestemmelsen i revisjonsdirektivet ikke medfører at revisor skal utføre andre revisjonshandlinger enn det som gjelder i Norge i dag. Utvalget går inn for at revisor skal uttale seg om fortsatt drift på den måten revisjonsdirektivet krever.

Utvalget viser videre til at etter gjeldende revisorlov skal revisor kun uttale seg om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av

overskuddet eller dekning av tap. Utvalget påpeker at dette ikke er i tråd med endringene i revisjonsdirektivet, hvor det kreves at revisor uttaler seg om alle opplysningene i årsberetningen er konsistent med regnskapet. Revisjonsdirektivet krever også at revisor uttaler seg om årsberetningen er utarbeidet i tråd med lover og forskrifter. Utvalget presiserer at dette ikke innebærer at revisor skal foreta en revisjon av årsberetningen, men uttale seg på bakgrunn av arbeidet med revisjonen av regnskapet. Utvalget går inn for at revisor skal uttale om årsberetningen, slik revisjonsdirektivet krever.

Utvalget påpeker i tillegg at revisorloven krever at revisor skal uttale seg om angitte ikke-finansielle forhold som etter regnskapsloven kan gis i egne rapporter i stedet for i årsberetningen. Dette gjelder redegjørelse for foretaksstyring i noterte foretak i henhold til regnskapsloven § 3-3b og redegjørelse for samfunnsansvar i store foretak i henhold til regnskapsloven § 3-3c. Utvalget viser til at kravet når det gjelder disse opplysningene er det samme som for årsberetningen, slik at revisor skal uttale seg om opplysningene er konsistent med årsregnskapet og utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav. Utvalget mener at revisor fortsatt skal uttale seg om disse redegjørelsene uavhengig av om de tas inn i årsberetningen eller egne rapporter.

Utvalget peker til slutt på at i forslaget til ny regnskapslov i NOU 2015: 10, åpner utvalget for at morselskap skal kunne avlegge årsregnskap (selskapsregnskap) og konsernregnskap hver for seg. Dette til forskjell fra tidligere hvor disse skulle avgis samlet. Etter gjeldende revisorlov skal da også revisor avgi en felles revisjonsberetning. På bakgrunn av forslaget fra Regnskapslovutvalget mener utvalget at det ikke bør stilles krav om en samlet revisjonsberetning for konsern- og selskapsregnskapet. De foreslår videre at det bør presiseres en adgang til å avgi en samlet revisjonsberetning dersom regnskapsloven åpner for å avgi konsern- og selskapsregnskap hver for seg.

#### 15.1.3.5 *Sted og signatur*

Utvalget mener det ikke er behov for å benytte seg av unntaket i revisjonsdirektivet om at medlemslandene kan ha regler som åpner for at revisor i særlige tilfeller ikke behøver å oppgi navn på revisjonsberetningen.

#### 15.1.3.6 *Revisors uttalelser om andre forhold*

Etter gjeldende revisorlov skal revisor uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin

plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Kravet gjelder ikke etter revisjonsdirektivet. Utvalget har delt seg i et flertall og mindretall når det gjelder spørsmålet om kravet bør videreføres. Utvalgets flertall legger vekt på at revisjonsberetningen skal være rettet mot regnskapsbrukerne og revisors vurdering av om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. De legger videre vekt på at det ikke bør stilles særnorske krav til revisjonsberetningens innhold.

Mindretallet peker på sin side på at ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er grunnleggende for brukernes tillit til den revisjonspliktiges regnskap. De mener derfor det er viktig å opprettholde et særlig fokus på dette i lovteksten. Dette gjelder også i relasjon til informasjonen i revisjonsberetningen. De peker på at en vurdering av bokføringen vil være viktig for en rekke brukere av regnskapsinformasjon, som eksempelvis offentlige myndigheter, kunder og leverandører, banker og øvrige forretningsforbindelser. De viser videre til at flertallet av brukerne ikke har tilgang til den revisjonspliktiges næringsoppgave siden den er taushetsbelagt. Mindretallet mener dette øker betydningen av å ha et krav om omtale av bokføringen i revisjonsberetningen.

Utvalget peker videre på at gjeldende revisorlov krever at revisor skal påpeke i revisjonsberetningen om revisor gjennom sine undersøkelser har funnet forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder. Dette er ikke et krav i revisjonsdirektivet. Utvalget viser til at de har vært noe i tvil om lovkravet bør beholdes eller om krav til opplysninger om andre forhold heller bør fastlegges gjennom god revisjonsskikk, og i tilfelle om fremhevingen av forhold som kan føre til ansvar for ledelsen bør beholdes. Utvalget har kommet til at lovkravet bør videreføres med enkelte justeringer, blant annet bør kravet rette seg mot brukerne av revisjonsberetningen og ikke bare eierne.

Revisorloven krever videre at det skal gjøres merknad i revisjonsberetningen dersom styret i det revisjonspliktige foretaket plikter å holde årlig møte med revisor uten at noen fra den daglige ledelsen er til stede, og det ikke er holdt slikt møte i løpet av siste år. Utvalget har delt seg i et flertall og mindretall når det gjelder spørsmålet om kravet bør videreføres. Flertallet har lagt vekt på at dette er selskapsrettslige krav som påligger det reviderte foretaket. De viser til at kravet gjelder den interne kommunikasjonen revisor skal ha

med styret i det reviderte foretaket. Opplysninger om at dette møtet ikke er holdt, hører etter flertallet syn ikke hjemme i revisjonsberetningen. Flertallet foreslår derfor å oppheve dette kravet. Mindretallet er ikke enig i at omtale av at møtet ikke er holdt, ikke hører hjemme i revisjonsberetningen. Mindretallet viser at møtet er viktig både i relasjon til revisjonen av foretaket og for å sikre at foretakets styre ivaretar sitt forvaltnings- og kontrollansvar på en forsvarlig måte. Mindretallet viser til at dette særlig gjelder misligheter. Mindretallet peker videre på at møtet er særlig viktig for å vurdere om rapporteringen fra foretakets daglige leder til styret er mangelfull eller misvisende. Mindretallet mener derfor at om møtet ikke holdes, er dette vesentlig informasjon som bør meddeles regnskapsbrukerne ved anmerking i revisors beretning. De mener derfor gjeldende rett bør videreføres på dette området.

#### *15.1.3.7 Krav til revisjonsberetningen i særlovgivningen*

Utvalget foreslår ikke endringer i bestemmelsene om revisjonsberetningen i særlovgivningen utenom finansforetaksloven § 18-1 om felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet. Utvalget viser til at denne bør bringes i samsvar med forslaget i NOU 2015: 10 til å avgi årsregnskap for morselskapet og konsernregnskap hver for seg og utvalgets forslag om å fjerne krav i revisorloven om felles revisjonsberetning.

#### *15.1.3.8 Frist for å avgi revisjonsberetning*

Utvalget viser til at det etter gjeldende rett er nærmere angitte frister for avgivelse av revisjonsberetningen. Utvalget påpeker at fristbestemmelsene har en side mot at revisor ikke skal forsinke endelig fastsettelse og innsending av regnskapet, en side mot revisors oppfølging av selskaper som ikke avlegger regnskapet i tide og en selskapsrettslig side mot behandlingen av regnskapet i selskapets styre og generalforsamling. Revisors egen forsinkelse dekkes etter utvalgets forståelse gjennom kravet om å avgi revisjonsberetning uten unødig opphold i revisorloven. Utvalget foreslår å videreføre en slik relativ frist.

Utvalget viser videre til at revisor plikter å avgi revisjonsberetningen innen syv måneder etter regnskapsårets slutt. Dette innebærer at revisor da må avgi en negativ revisjonsberetning i henhold til kravet om å avgi revisjonsberetning også der årsregnskapet ikke foreligger. Ved revisjon av aksjeselskaper praktiseres en frist på seks måne-



der i henhold til aksjeloven § 5-5 om frist for å holde ordinær generalforsamling. En slik negativ beretning sendes det reviderte foretaket, men blir ikke sendt inn til Regnskapsregisteret.

Utvalget har delt seg i et flertall og mindretall når det gjelder spørsmålet om syv-måneders-fristen bør videreføres. Flertallet viser til at en revisjonsberetning uten at det foreligger et regnskap, har en begrenset verdi for regnskapsbrukerne og begrenset betydning for å disiplinere det reviderte foretaket. Flertallet mener det er bedre å fremheve revisors plikt til å kommunisere tydelig med ledelsen og vurdere fratreden i slike tilfeller. Utvalgets flertall går derfor ikke inn for å videreføre fristen om å avgi revisjonsberetning innen syv måneder etter regnskapsåret er avsluttet også der regnskapet ikke foreligger.

Mindretallet er uenig i at avgivelse av revisjonsberetning i slike tilfeller har begrenset verdi for regnskapsbrukerne. Mindretallet mener at en slik regel har betydelig oppdragende effekt overfor det reviderte foretaket. De mener derfor det også i tillegg til videreføringen av syv-måneders-fristen bør vurderes å innføre et krav om at revisjonsberetningen også skal sendes til Foretaksregisteret.

#### 15.1.3.9 *Vurdering av tilleggskrav i revisjonsforordningen*

Utvalget viser til at det i revisjonsforordningen artikkel 10 angis krav til revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse som kommer i tillegg til kravene i revisjonsdirektivet. Utvalget påpeker blant annet at:

«Revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse skal, til støtte for revisors konklusjon om årsregnskapet, gi en beskrivelse av det revisor har vurdert som de mest betydningsfulle risikoene for vesentlig feilinformasjon, inkludert vurderte risikoer for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter. Opplysningene skal støtte revisors uttalelse om årsregnskapet. Revisor skal beskrive disse risikoene. Revisor skal gi en oppsummering av hvordan risikoene er fulgt opp i revisjonen, angi sentrale forhold som er observert og gi referanser til relevante noteopplysninger i regnskapet.»

Utvalget påpeker videre at det er tatt inn tilsvarende krav i de internasjonale revisjonsstandardene for foretak av allmenn interesse. Utvalget bemerker at formålet med bestemmelsen er å øke brukernytten av revisjonsberetningen ved at revi-

sor skal redegjøre for forhold ved selskapet som har vært sentrale i revisjonen.

Utvalget viser til at et slikt krav også vil kunne være nyttig for brukerne av regnskapet til andre foretak enn foretak av allmenn interesse. Utvalget mener likevel at nytteverdien for brukerne er klart størst for foretak som henvender seg til allmennheten gjennom kapitalmarkedene. Utvalget viser til at de ikke kjenner til andre land som har gjennomført kravet utover det som følger av revisjonsforordningen. Utvalget mener derfor det ikke bør innføres lovkrav om å gi opplysninger i revisjonsberetningen om de betydeligste risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet for andre enn foretak av allmenn interesse.

Utvalget viser til at revisjonsforordningen krever at det forklares i revisjonsberetningen hvordan revisor har vurdert muligheten for å avdekke misligheter og andre uregelmessigheter gjennom revisjonen. I tillegg skal revisor etter artikkel 7 ha kommunikasjon med selskapet ved mistanke om misligheter. Dersom selskapet ikke gransker forholdet og revisor har bedt om dette, skal revisor informere myndighetene om dette. Bestemmelsene har sammenheng med kravet i revisjonsdirektivet og de internasjonale revisjonsstandardene om å utvise profesjonell skepsis.

Når det gjelder spørsmålet om dette burde gjelde generelt i revisjonsberetningen for alle revisjonspliktige, har utvalget delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet mener at verdien av en slik rapportering er begrenset for mindre foretak. De viser til at forenklingssyn taler for at kravet ikke blir gjeldende generelt.

Mindretallet viser til revisors sentrale rolle i å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet og misligheter i den lovfestede revisjonen. Mindretallet mener dette er av så vesentlig betydning at de foreslår at det tas med som et krav i loven at revisjonsberetningen skal inneholde en vurdering av om det under revisjonen er oppnådd betryggende sikkerhet for at årsregnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil. Mindretallet påpeker videre at revisjonsstandardene de senere år har blitt endret betydelig, og at det derfor bør lovfestes hva som skal fremgå av revisjonsstandardene. Det kan føre til uheldige konsekvenser om det ikke følger selvstendige krav av revisorloven, men bare henvisninger til standardene. Mindretallet foreslår derfor at det tas inn en regel i revisorloven om at revisjonsberetningen skal inneholde en vurdering av om det under revisjonen er oppnådd betryggende sikkerhet for at årsregnskapet som helhet ikke inne-

holder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil.

#### 15.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, Finans Norge, PwC og Revisorforeningen* er positive til at utvalget endrer kravene til revisjonsberetningen og opphever de nasjonale særkravene som følger av gjeldende rett. Finans Norge mener at det særlig for konsern med virksomheter i flere land, og foretak med finansiering i utlandet, er hensiktsmessig at beretningen følger en internasjonal harmonisert standard uten nasjonale tillegg. PwC påpeker at det er av stor betydning at revisjonsberetningene er sammenlignbare over landegrensene.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skattevisorenes Forening, Virke og ØKOKRIM* støtter mindretallets forslag om å videreføre kravet om at revisjonsberetningen skal avlegges innen syv måneder også der årsregnskap ikke foreligger. *Norsk Øko-Forum* påpeker at slike negative revisjonsberetninger gir kontrollmyndighetene viktig informasjon som bør være lett tilgjengelig for regnskapsbrukerne. De mener derfor at kravet om å avgi negativ revisjonsberetning bør videreføres i ny lov.

Skattedirektoratet viser også til forslaget om at revisjonsberetningen skal sendes Regnskapsregisteret i slike tilfeller. Skattedirektoratet peker på at disse kravene kan bidra til at kunder og forretningsforbindelser får et signal om at regnskap ikke er levert.

*Deloitte, Revisorforeningen og PwC* støtter ikke forslaget om at det skal avgis revisjonsberetning selv om det ikke er avlagt årsregnskap innen fristen. Revisorforeningen viser til at slike revisjonsberetninger kun sendes til selskapets styre. Etter disse høringsinstansenes syn har en slik revisjonsberetning begrenset verdi og bærer dermed i større grad preg av å være en formalitet. PwC er videre uenig med mindretallet i at regelen vil ha en betydelig oppdragende effekt. PwC viser til at Regnskapsregisteret allerede følger opp og bøtlegger foretak som ikke sender inn regnskap innen fristen.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skattevisorenes Forening, Virke og ØKOKRIM* støtter mindretallets forslag om at revisor skal uttale seg om ledelsen i det reviderte foretaket har overholdt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i revisjonsberetningen. Skattedirektoratet anser dette som en sentral og viktig oppgave ved lovfestet revisjon. De mener derfor

det er viktig at fokuset på dette området ikke nedtones i den nye revisorloven.

Virke påpeker at informasjon i revisjonsberetningen knyttet til den revisjonspliktiges overholdelse av bokføringslovens bestemmelser, kan være av stor betydning for hvilke vurderinger brukerne av regnskapsinformasjon og revisjonsberetningen gjør seg i forlengelsen av tilgjengeliggjort informasjon.

ØKOKRIM støtter ikke flertallets forslag om å fjerne kravet i gjeldende revisorlov § 5-6 om at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. ØKOKRIM viser til at en fjerning av dette kravet må antas å måtte føre til mindre fokus på dette og det arbeidet som må gjøres for å kunne avgi revisjonsberetningen. De frykter dette kan føre til at tilliten og kvaliteten på revisjonen går ned, og mener en slik lovendring er et eksempel på en endring som vil bidra til redusert samlet innsats mot økonomisk kriminalitet.

*BDO, Deloitte, Revisorforeningen og PwC* støtter ikke mindretallets forslag om at revisor skal uttale seg om ledelsen i det reviderte foretaket har overholdt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i revisjonsberetningen.

Deloitte viser til at en vurdering av etterlevelse av bestemmelsene etter bokføringsloven inngår i revisjonen. De mener derfor at en særskilt uttalelse om etterlevelse av bokføringsloven ikke er nødvendig, men heller kan være egnet til å skape uklarheter sett fra et brukerperspektiv.

PwC og Revisorforeningen viser til at det først og fremst er skattemyndighetene som har behov for en slik regel. Disse behovene er imidlertid tilfredsstillt gjennom kravet om at revisor skal rapportere vesentlige brudd på bokføringsregelverket gjennom å unnlate å signere på rapporteringen til skattemyndighetene. Revisorforeningen mener videre at å ta bort dette kravet ikke innebærer at kontroll av overholdelse av bokføringsregelverket blir mindre viktig i revisjonen. For øvrige regnskapsbrukere vil normalt informasjon om brudd på bokføringsregelverket bare ha interesse dersom det fører til vesentlige feil i årsregnskapet.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og Skattevisorenes Forening* støtter mindretallets forslag om at revisor eksplisitt skal uttale seg om risikoen for misligheter og feil i revisjonsberetningen. De viser hovedsakelig til mindretallets begrunnelse.

*PwC, Revisorforeningen og Virke* støtter ikke mindretallets forslag om at revisor eksplisitt skal

uttale seg om risikoen for misligheter og feil i revisjonsberetningen. PwC er uenig med argumentasjon til det mindretallet i utvalget som foreslår dette. De viser til at revisjonsberetningen allerede inneholder detaljert ordlyd om både ledelsens og revisors ansvar for misligheter, og mener at ytterligere omtale av temaet ikke vil tilføre verdi for brukerne, samt at kravet er særnorsk.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og Skatte-revisorenes Forening* støtter mindretallets forslag om at revisor skal uttale seg om manglende avholdelse av det årlige møtet mellom revisor og styret. Norsk Øko-Forum og Skattedirektoratet viser til at dette gir viktig informasjon om revisors kommunikasjon med styret. De påpeker at dette gjelder uavhengig av om kravet er regulert i selskapslovgivningen eller revisorloven, og viser til at det uansett inngår som en del av revisors plikter.

*Deloitte, PwC, Revisorforeningen og Virke* støtter ikke mindretallets forslag om at revisor skal uttale seg om manglende avholdelse av det årlige møtet mellom revisor og styret. Deloitte mener at informasjon om manglende avholdelse av det årlige møtet mellom revisor og styret ikke er av en slik karakter at den skal inntas i revisjonsberetningen. Revisorforeningen er enig med flertallet i at dette er en selskapsrettslig bestemmelse om den interne kommunikasjonen revisor skal ha med styret, og som derfor ikke hører hjemme i revisjonsberetningen.

PwC støtter videre utvalgets forslag til krav om at revisor skal uttale seg om konsistens i årsberetningen og årsregnskapet. Selv om dette innebærer at revisors uttalelse om årsberetningen får et litt annet, og noe mer omfattende innhold enn i eksisterende lov, mener PwC det er viktig at revisorloven ligger nært opp til ordlyden i revisjonsdirektivet.

PwC støtter også utvalgets forslag om å åpne for at revisjonsberetningen til konsernregnskap og morselskapet kan kombineres når morselskapets årsregnskap er lagt ved konsernregnskapet. De mener forslaget vil gi en ønsket fleksibilitet siden det i noen tilfeller er praktisk å kombinere disse, mens det i andre tilfeller er mest praktisk å gi separate revisjonsberetninger til henholdsvis morregnskapet og konsernregnskapet. De foreslår imidlertid at ordlyden i lovutkastet justeres noe, slik at begrepet «utarbeides samlet» i § 9-7 femte ledd siste punktum, skiftes ut med «presenteres samlet». PwC viser til at de tror dette er mer i tråd med begrepet «attached» som brukes i direktivteksten.

Skattedirektoratet påpeker i tillegg at det ikke bør være anledning til at det i revisjonsberetnin-

gen kan «lenkes» til en generell beskrivelse av revisors oppgaver og plikter til Revisorforeningens nettsider, slik det åpnes for i de nye versjonen av revisjonsstandard ISA 700.

## 15.1.5 Departementets vurdering

### 15.1.5.1 Innledning

Revisjonsberetningen har en sentral rolle i revisjonen av selskapets finansielle rapportering. En viktig del av revisjonsdirektivet og -forordningen er å harmonisere kravene til revisjonsberetningen ytterligere. Det er viktig at også personer uten inngående kjennskap til regler som gjelder for norske revisorer, kan sette seg inn i revisjonsberetningen til norske selskaper. Departementet mener derfor det på dette området generelt er hensiktsmessig å unngå særnorske krav i den grad ikke andre tungtveiende hensyn tilsier noe annet.

Direktivet stiller noen formelle krav til hva revisjonsberetningen skal inneholde. Departementet foreslår at følgende krav fremgår av lovteksten for å sikre gjennomføringen av revisjonsdirektivet:

- At revisjonsberetningen skal angi hvor den valgte revisoren eller revisjonsselskapet er etablert.
- At revisjonsberetningen skal identifisere foretaket som har fått regnskapet sitt revidert.
- At datoen og regnskapsperioden som regnskapsoppstillingene dekker skal angis i beretningen.

Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke er behov for å lovfeste at det skal fremkomme av revisjonsberetningen at revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk.

Revisjonsdirektivet regulerer ikke hvilket språk revisjonsberetningen skal være på. Departementet mener det er hensiktsmessig at revisjonsberetningen er på det samme språket som regnskapet eller eventuelt på norsk. Departementet foreslår en bestemmelse om dette, jf. forslag til § 9-7 første ledd.

Departementet foreslår videre at revisorlovens krav om at revisor skal uttale seg om at årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet, og om det oppfyller gjeldende lovkrav, videreføres. Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke er noe behov for en regel om at revisjonsberetningen skal inneholde en uttalelse om revisors ansvar.

Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. I beretningen skal det vises til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves ved bruk av presisering uten å ta forbehold om årsregnskapet. Dersom revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg. For en nærmere omtale av denne formen for konklusjon, vises det til utvalgets omtale på s. 152 i NOU 2017: 15.

Etter gjeldende revisorlov skal det i tillegg angis særskilt om revisor finner at regnskapet ikke kan fastsettes slik det foreligger, såkalt negativ fastsettelseskonklusjon. Departementet er enig med utvalget i at dette kravet ikke bør videreføres når det ikke følger av revisjonsdirektivet eller de internasjonale revisjonsstandardene.

Revisjonsdirektivet åpner for at medlemslandene kan fastsette at revisors underskrift på revisjonsberetningen kan holdes hemmelig under særlige omstendigheter. Departementet er enig med utvalget i at det ikke er behov for en slik regel.

#### 15.1.5.2 Revisors uttalelser om årsberetningen

Etter gjeldende revisorlov skal revisjonsberetningen inneholde en uttalelse om forutsetningen om fortsatt drift er i samsvar med lov og forskrifter. Etter revisjonsdirektivet skal revisor i revisjonsberetningen uttale seg om eventuell vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om selskapets evne til fortsatt drift. Revisor skal ikke uttale seg om fortsatt drift når det ikke foreligger vesentlig usikkerhet som nevnt. Utvalget har lagt til grunn at bestemmelsen ikke innebærer at revisor må utføre andre revisjonshandlinger enn i dag. Departementet er enig i dette, og mener som utvalget at lovteksten bør ha en bestemmelse om at revisor skal uttale seg om fortsatt drift på den måten revisjonsdirektivet krever. Det vises til lovforslaget § 9-7 annet ledd bokstav h.

Etter revisjonsdirektivet skal revisors uttalelse om årsberetningen i revisjonsberetningen i utgangspunktet gjelde alle opplysningene i denne. Etter de gjeldende reglene i revisorloven er disse uttalelsene begrenset til opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet eller dekning av tap. Revisjonsdirektivet krever at det skal angis i revisjonsberetningen om revisor har identifisert vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Vurderingen skal foretas på bakgrunn av revisors kunnskap og forstå-

else av selskapet og dets omgivelser opparbeidet under revisjonen. Om det foreligger slik feilinformasjon skal revisor gi en indikasjon på arten av denne. Det er presisert i direktivet at uttalelsene skal være basert på arbeidet med revisjonen av årsregnskapet. Kravet innebærer altså ikke at revisor skal foreta en revisjon av årsberetningen. Utvalget har i sitt lovutkast foreslått at revisor skal uttale seg om årsberetningen på den måten revisjonsdirektivet krever. Departementet er enig i dette.

Etter gjeldende revisorlov skal revisor uttale seg om noen ikke-finansielle forhold som etter regnskapsloven kan gis i egne rapporter i stedet for i årsberetningen. Dette gjelder redegjørelse for foretaksstyring i noterte foretak og redegjørelse om samfunnsansvar i store foretak. Direktivreglene åpner for at revisor kan gjøre en begrenset vurdering av informasjonen i årsberetningen eller i en separat rapport om foretaksstyring, og at revisor ikke må uttale seg om informasjonen om samfunnsansvar.

Utvalget går inn for at revisor på tilsvarende måte som i dag skal uttale seg om disse redegjørelsene uavhengig av om de tas inn i årsberetningen eller egne rapporter. Departementet slutter seg til utvalget på dette punktet.

Foretak som har plikt til å rapportere om betalinger til myndigheter m.m. i samsvar med regnskapsloven § 3-3 d, skal opplyse i årsberetningen om hvor rapporten er offentliggjort. Revisorer som reviderer slike foretak skal ikke ta stilling til rapporten, men må se til at opplysningen om hvor rapporten er offentliggjort fremkommer av årsberetningen. Departementet mener derfor at det også skal henvises til regnskapsloven § 3-3 d i forslaget til § 9-7 annet ledd.

Utvalget har også foreslått at der hvor konsernregnskapet og morforetakets årsregnskap utarbeides samlet, kan revisor avgi en felles revisjonsberetning. Dette er en endring av gjeldende revisorlov hvor det er påkrevd at revisor avgir en felles revisjonsberetning i slike tilfeller. Forslaget til ny regnskapslov er under oppfølging av departementet. Departementet mener derfor endringen med tanke på felles revisjonsberetning bør vurderes i lys av utviklingen i regnskapsregelverket. Departementet foreslår derfor ikke en bestemmelse slik utvalget har foreslått.

#### 15.1.5.3 Revisors uttalelse om andre forhold

Gjeldende revisorlov krever at revisor skal uttale seg om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig

registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Departementet viser til at revisor plikter å vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav. Spørsmålet her er derfor avgrenset til om revisorloven skal pålegge revisor å kommentere denne vurderingen i revisjonsberetningen. Det er ikke snakk om en bestemmelse som vil pålegge revisor plikt til å foreta ytterligere revisjonshandlinger.

Etter departementets vurdering bør hensynet til at det ikke skal være særnorske krav til innholdet i revisjonsberetningen her veie tungt. Brukere fra andre land må raskt kunne få en forståelse av innholdet i beretningen uten å måtte ha mer inngående kunnskap om det norske revisjonsregelverket. Spørsmålet her gjelder kun innholdet i revisjonsberetningen, og ikke kravene til selve revisjonsutførelsen, og departementet mener derfor at det ikke er tilstrekkelig gode grunner for å si at fraværet av et slikt krav vil svekke revisjonskvaliteten eller skape en fare for redusert innsats mot økonomisk kriminalitet. Departementet slutter seg til utvalgets flertall, og foreslår at kravet ikke videreføres i ny revisorlov.

Etter gjeldende revisorlov skal revisor ta opp i revisjonsberetningen om revisor ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder. Revisor skal også ellers gi opplysning om forhold som vedkommende mener bør gjøres kjent for den revisjonspliktige. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å videreføre et slikt krav. Kravet om å gjøre merknad om forhold som kan føre til ansvar for ledelsen, er et eksempel på andre forhold som er relevante etter internasjonale revisjonsstandarder. Det er likevel viktig å være oppmerksom på at forhold som kan føre til ansvar ofte vil være relevante å opplyse om i årsregnskapet. Da kan ikke revisor behandle forholdet som et «annet forhold» i revisjonsberetningen, men må innta en presisering, ta forbehold eller avgi negativ beretning. Det vises til lovforlaget § 9-7 annet ledd bokstav e.

Utvalget har delt seg når det gjelder spørsmålet om kravet om at revisjonsberetningen skal inneholde en bemerkning når revisor ikke har avholdt det årlige møtet med selskapets styre uten daglig leder til stede. Departementet viser i likhet med utvalget til at dette er et selskapsrettslig krav som påhviler det reviderte foretaket. Kravet er et særnorsk krav, og departementet foreslår i tråd med utvalget at dette kravet ikke videreføres.

#### 15.1.5.4 *Krav til revisjonsberetningen i særlovgivningen*

Departementet foreslår en endring i finansforetaksloven § 18-1 om felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet, slik at bestemmelsen bringes i samsvar med forslaget om å fjerne krav i revisorloven om felles revisjonsberetning. Forslaget er i samsvar med utvalgets utkast.

#### 15.1.5.5 *Frist for å avgi revisjonsberetning*

Gjeldende rett inneholder en absolutt frist og en relativ frist for avgivelse av revisjonsberetningen. Departementet legger stor vekt på at det bør komme klart frem av loven at revisor må arbeide med en slik fremdrift at det ikke forsinker fastsettelsen av regnskapet unødvendig. Departementet foreslår derfor å videreføre kravet om at revisor skal avgi revisjonsberetningen uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet.

Når det gjelder den absolutte fristen på syv måneder etter regnskapsårets slutt for å avgi revisjonsberetningen, har utvalget delt seg, og høringsinstansene har vært delt i sine innspill.

Selv om en absolutt frist kan ha en oppdragende effekt, mener departementet at å avgi revisjonsberetning innen en absolutt frist også der årsregnskapet ikke foreligger, vil ha begrenset verdi for regnskapsbrukerne. Departementet viser videre til at Regnskapsregisteret har en oppfølgingsplikt overfor foretak som ikke avlegger regnskap innen tidsfristen. Revisor vil uansett ha kommunikasjon om dette med styret i foretaket, og må også vurdere fratreden i slike tilfeller. Departementet foreslår derfor at den absolutte fristen ikke videreføres i ny revisorlov.

#### 15.1.5.6 *Vurdering av tilleggskrav i revisjonsforordningen*

Kravene i revisjonsdirektivet til revisjonsberetningen gjelder også for foretak av allmenn interesse. Revisjonsforordningen artikkel 10 krever at det stilles ytterligere krav til revisjonsberetningen for disse foretakene. Utvalget har vurdert om disse tilleggskravene også bør gjelde for revisjonspliktige som ikke er foretak av allmenn interesse.

Dette gjelder for det første kravet om at revisjonsberetningen skal inneholde en beskrivelse av det revisor har vurdert som de mest betydningsfulle risikoene for vesentlig feilinformasjon, inkludert vurderte risikoer for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter. Opplysningene kan være nyttige også for brukerne av regnskapet til

andre enn foretak av allmenn interesse, men verdien er klart størst for foretak som henvender seg til allmennheten gjennom kapitalmarkedene. Departementet mener i likhet med utvalget at det ikke bør innføres et krav om dette.

For det andre skal det forklares i revisjonsberetningen for foretak av allmenn interesse hvordan revisor har vurdert muligheten for å avdekke misligheter og andre uregelmessigheter gjennom revisjonen. Utvalget er delt når det gjelder spørsmålet om dette kravet bør gjøres generelt for revisjonsberetningen.

Departementet viser til at det utenom dette kravet stilles krav til at revisor omtaler revisors og ledelsens ansvar for misligheter i revisjonsberetningen. I tillegg innebærer kravet om at revisor skal uttale seg om regnskapet etter revisors mening gir et rettvise bilde, at revisor må omtale misligheter som er av vesentlig karakter. Departementet anser derfor behovet for en lovfesting av et krav om at revisor alltid omtaler risikoen for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter eller feil, for å være begrenset. Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke et krav om at revisor omtaler revisors og ledelsens ansvar for misligheter i revisjonsberetningen.

## 15.2 Kommunikasjon med styret og ledelsen

### 15.2.1 Gjeldende rett

I henhold til revisorloven § 5-2 fjerde ledd skal revisor skriftlig påpeke følgende forhold overfor den revisjonspliktiges ledelse:

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

Etter revisorloven § 5-4 skal revisor sende slike påpekninger i nummererte brev. Videre følger det av bestemmelsen at for revisjonspliktige som har styre, skal brevet sendes styreleder. Dersom daglig leder også er styreleder, skal brevet samtidig

sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Brev som gjelder forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, skal alltid sendes i kopi til samtlige av styrets medlemmer. Etter § 5-4 siste punktum kan slike brev sendes elektronisk når det benyttes en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold i lang tid.

### 15.2.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet inneholder ikke bestemmelser om revisors kommunikasjon med den reviderte og den revidertes styre og ledelse.

### 15.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at kommunikasjon med ledelsen hos den reviderte er en sentral del av revisjonen. Utvalget har vurdert om det bør videreføres egne lovkrav om å påpeke visse forhold overfor ledelsen hos den reviderte, hvilke forhold i loven som i tilfelle bør kreves kommunisert, om det skal være krav om skriftlighet og i tilfelle om formen bør være nummererte brev slik som i gjeldende rett.

Utvalget påpeker at revisors kommunikasjon med ledelsen om forhold som har fremkommet gjennom revisjonen, henger nøye sammen med revisors eksterne rapportering i revisjonsberetningen. Utvalget viser til at nærmere regler om revisors kommunikasjon finnes i de internasjonale revisjonsstandardene.

Utvalget mener at det i tillegg til disse er behov for å presisere krav i loven om å kommunisere skriftlig med styret om vesentlige forhold som har fremkommet gjennom revisjonsberetningen. Skriftlighet bidrar til notoritet og kontrollbarhet, og til at vesentlige forhold tas på alvor av ledelsen.

Utvalget har videre vurdert om det bør fastsettes en overordnet bestemmelse om at revisor skal rapportere skriftlig om vesentlige forhold som har fremkommet ved revisjonen, eller om det fortsatt bør være en mer detaljert angivelse i loven av hvilke forhold som skal rapporteres.

Utvalget viser til at de legger vekt på at et overordnet krav styrker revisors profesjonelle skjønn og selvstendige ansvar for å vurdere hva som bør kommuniseres og i hvilken form. Utvalget mener at rapporteringen da vil bli bedre tilpasset forholdene i den enkelte revisjonen og kan fange opp forhold som ikke hadde vært dekket i en detaljert oppregning. Samtidig mener utvalget at loven bør ha krav til kommunikasjon med styret som får frem formålet med å bringe et forhold til styrets

kunnskap og når det skal skje. Videre mener utvalget at loven bør presisere særskilt at revisor skal kommunisere brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav, som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver.

Utvalget viser i tillegg til at det er naturlig at revisor har en plikt til å se etter at det som er kommunisert har blitt behandlet av styret. Utvalget påpeker at revisor må angi hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp, inkludert konsekvenser for revisjonsberetningen og om revisor vil måtte fratru.

Når det gjelder spørsmålet om det gjeldende kravet om at brevene fra revisor skal nummereres fortløpende, har utvalget delt seg. Et flertall i utvalget mener at kravet er særnorsk og fremstår som utdatert. Flertallet viser til at den reviderte har en plikt å oppbevare skriftlig kommunikasjon med revisor etter bokføringsloven. Flertallet mener også at revisor må gjøre det klart for styret når det dreier seg om lovpliktig kommunikasjon av vesentlige forhold etter bestemmelsen.

Mindretallet i utvalget viser til at det ut fra et kontrollmessig ståsted er fornuftig å opprettholde kravet om nummerering av rapporter fra revisor til foretaket. De viser til at det både for foretakets styre og kontrollmyndighetene er viktig å sikre seg at alle vesentlige påpekninger fra revisor er håndtert på en forsvarlig måte av foretaket. De påpeker videre at det ved krav om nummerering er mulig å kontrollere fullstendighet i styrets behandling av påpekninger som revisor har funnet det nødvendig å melde til foretaket. De mener videre at krav om nummerering er en naturlig følge av kravet i lovutkastet § 9-5 om at revisor må påpeke at kommunikasjonen skjer på bakgrunn av § 9-5. Mindretallet mener også at kommunikasjonen bør være klar og ikke til å misforstå. De påpeker at en ren henvisning til en presentasjon av punkter på et lysark ikke vil være tilstrekkelig klar kommunikasjon.

#### 15.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å erstatte dagens liste over forhold som skal påpekes overfor styret, med et generelt krav om at revisor skal kommunisere skriftlig om forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør være kjent med. De mener dette vil gi en bedre og mer relevant kommunikasjon med styret, og dette sikrer at oppfølgingen av de forholdene revisor tar opp blir mer effektiv.

*Lotteri- og stiftelsestilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening* og

*ØKOKRIM* støtter mindretallets forslag om å videreføre kravet om at revisor må nummerere brevene som sendes foretakets ledelse i anledning revisjonen.

Lotteri- og stiftelsestilsynet viser til at selv om revisor plikter å sende slike brev til dem, er det likevel mange som ikke sender det fortløpende. De har erfart i flere tilsynssaker at nettopp nummereringen har gjort at de er blitt oppmerksomme på at de ikke har fått tilsendt alle tidligere revisorbrev.

Norsk Øko-Forum og Skattedirektoratet mener at nummererte brev kan være av både vesentlig og avgjørende betydning i kontroll- og straffesaker. De viser til at nummereringen i ettertid gjør det mulig å kontrollere fullstendigheten i kommunikasjonen mellom revisor og ledelsen. Norsk Øko-Forum og Skattedirektoratet peker videre på at kommunikasjonen må være kontrollerbar i ettertid, i en form og med et innhold som på en måte som tydelig, presist og begrunnet formidler innholdet og alvoret i de forhold revisor tar opp.

Skattedirektoratet bemerker også at de med «brev» mener en skriftlig henvendelse til foretaket. Denne kan selvsagt også være elektronisk, men bør ha formkrav slik at den kommuniseres og oppbevares på egnet vis. De mener en videreføring av kravet til nummererte brev vil gi en mer verdi i kontrollsammenheng, og de kan ikke se at dette kravet vil være byrdefullt eller kostnads-krevende.

ØKOKRIM er ikke enig med flertallet i å oppheve kravet om nummerering av revisors brev til styret. De viser til at flertallets syn må veies opp mot negative konsekvenser av forslaget. De mener at nummerering er en anerkjent metode for å sikre fullstendighet, og at kontroll- og etterforskningshensyn dermed trekker i retning av å videreføre kravet. De mener videre at et slikt krav også vil føre til klarhet og oversikt for den revisjonspliktige, og at det også for andre kan være en fordel om det i ettertid finnes full notoritet om den type kommunikasjon.

*BDO, Deloitte, Finans Norge, PwC* og Revisorforeningen støtter flertallets syn om å oppheve kravet om at revisor må nummerere brevene som sendes foretakets ledelse i anledning revisjonen.

BDO og PwC mener at kravet om løpende nummerering av brev er utdatert og lite hensiktsmessig for sitt formål. Deloitte viser til at de har vanskelig for å se at det er nummererte brev som skal til for at styret skal følge opp revisors anmerkninger.

Revisorforeningen støtter utvalgets flertall om å droppe formkravet om løpende nummere-

ring av revisors påpekninger. De peker på at kravet om styrebehandling av revisors påpekninger uansett innebærer at revisors kommunikasjon må inntas i styrereferatene. De mener at siden disse skal oppbevares hele selskapets levetid, vil dette være en mye sikrere måte å få oversikt over revisors lovbestemte kommunikasjon med styret.

### 15.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at revisjonsdirektivet ikke har egne bestemmelser om revisors kommunikasjonen med foretakets ledelse om revisjonen. Gjeldende revisorlov har derimot en forholdsvis detaljert bestemmelse om dette i § 5-2 fjerde ledd. Utvalget har foreslått at det skal videreføres en bestemmelse om revisors kommunikasjon med styret, men at denne bør få en mer generell karakter enn den som er i gjeldende revisorlov.

Departementet mener at det er behov for en regel som stiller krav til hvordan revisor kommuniserer med styret i det reviderte foretaket om revisjonen. Det er viktig at revisors kommunikasjon om vesentlige forhold som har fremkommet i revisjonen, har notoritet og er kontrollbar. Departementet er videre enig med utvalget i at skriftlighet vil kunne bidra til at forholdene som påpekes av revisor, tas på alvor av foretaket. Dette har også blitt påpekt av flere av høringsinstansene, og det har ikke kommet innvendinger mot utvalgets forslag om en slik bestemmelse. Videre mener departementet at en mer generell bestemmelse enn det som følger av gjeldende revisorlov, vil åpne for at kommunikasjonen kan bli bedre tilpasset de konkrete forholdene. I tillegg kan et mer generelt utformet krav også fange opp forhold som ikke hadde vært dekket i en detaljert utregning. Når revisors skjønnsutøvelse blir så viktig for å oppnå formålet med kravet er det helt sentralt at terskelen er lav for hva som skal kommuniseres til styret i samsvar med denne bestemmelsen. Revisors skjønnsutøvelse kan overprøves av Finanstilsynet. Videre er departementet enig med utvalget i at det likevel bør presiseres særskilt at revisor skal kommunisere brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekke misligheter, som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver.

Departementet mener videre at revisor bør ha et ansvar for å se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. En slik regel vil etter departementets syn bidra til å realisere formålet bak rapporteringsregelen.

Når det gjelder spørsmålet om brevene fortsatt skal nummeres fortløpende, har utvalget delt seg i to. Departementet viser til at dette er en regel som er godt innarbeidet i revisjonsbransjen. Videre viser departementet til at kravet ikke kan anses som særlig byrdefullt for revisorene. En slik nummerering det her er snakk om, bidrar til også å sørge for at det er enklere å få oversikt over revisors kommunikasjon med styret.

Både flertallet og flere av høringsinstansene har pekt på at regelen fremstår som utdatert. Departementet mener at selv om ulike former for elektronisk kommunikasjon nå har overtatt for revisors tradisjonelle skriftlige brev til styret, er det fortsatt et behov for å sikre at utenforstående raskt kan få full oversikt over denne kommunikasjonen.

Videre har BDO, Deloitte og PwC vist til at dette vil bli en særnorsk regel, og at dette er uheldig i seg selv. Departementet viser til at revisjonsdirektivet på en rekke områder åpner for nasjonale tilpasninger. Direktivet skal bidra til en høy felles-europeisk standard for reguleringen av revisorer, og stenger ikke for at det kan lages nasjonale regler som det enkelte land finner hensiktsmessig å ha. I og med at dette er en godt innarbeidet regel i bransjen, antar departementet at de fleste revisorene vil fortsette å nummerere brevene slik dagens revisorlov krever. Departementet mener derfor at å beholde det lovfestede kravet om nummerering ikke vil utgjøre noen byrde for revisorene.

Departementet viser videre til høringssvarene fra Lotteri- og Stiftelsestilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening og ØKOKRIM som alle støtter forslaget om å beholde kravet. De viser til at regelen har betydning ut fra kontrollhensyn. Departementet støtter dette synet. Revisorforeningen har innvendt mot dette at behandlingen av revisors merknader uansett vil fremgå av foretakets styreprotokoller, og mener derfor det ikke er nødvendig med en dobbel dokumentasjonsplikt for dette. Departementet viser til at kravet om nummererte brev innebærer at revisor får et ansvar for å nummerere brevene. Ofte vil det være revisor som er den profesjonelle parten, og som er klar over krav om dokumentasjon som stilles til foretakets behandling av merknadene. Departementet anser det ikke som tilfredsstillende at kontrollmyndighetene vil være avhengig av at foretaket følger sin dokumentasjonsplikt når det gjelder dette spørsmålet. Etter en samlet vurdering mener derfor departementet at regelen bør videreføres.

Det vises til lovforslaget § 9-5.



## 15.3 Årlig møte med revisor

### 15.3.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-3 første ledd skal styret i revisjonspliktige foretak hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Etter samme paragraf andre ledd skal formålet med møtet være at styret og revisor drøfter regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort, samt andre forhold som revisor mener styret bør informeres om.

Etter revisorloven § 2-3 tredje ledd gjelder dette likevel ikke for:

- Små foretak jf. regnskapsloven § 1-6,
- revisjonspliktige datterselskaper som har samme revisor som morselskapet dersom morselskapet er omfattet av kravet i revisorloven § 2-3 første ledd,
- revisjonspliktige datterselskaper som har samme revisor som morselskapet, dersom morselskapet uten å være omfattet av kravet i revisorloven § 2-3 første ledd likevel avholder et slikt møte med revisor som nevnt der,
- foretak som er revisjonspliktig på grunnlag av regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 (filialregnskapsplikt for utenlandsk foretak) dersom foretaket driver virksomhet utenfor Norge.

I revisorloven § 2-3 siste ledd er det gitt hjemmel til departementet til å gi nærmere regler om at enkelte regnskapsmessige forhold alltid skal behandles i møte som nevnt i første, jf. annet ledd.

### 15.3.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet oppstiller ikke noe krav om at medlemslandene må ha regler om årlig møte mellom revisor og styret uten at daglig leder er til stede.

### 15.3.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at bestemmelsen om møte mellom revisor og styret uten at den daglige ledelsen er til stede, er en selskapsrettslig bestemmelse. De viser videre til at det i tråd med dette er foreslått å innta kravet i aksjeloven og allmennaksjeloven, jf. forslaget i NOU 2016: 22 til ny § 7-5 a i de nevnte lovene.

Utvalget mener at dette bør gjennomføres også i øvrige relevante selskapsrettslige lover.

Utvalget foreslår videre at det angis et noe bredere formål med møtet enn i dag. Utvalget viser til at når loven angir at det skal avholdes et årlig møte, bør den også angi sentrale forhold revisor skal ta opp også i de normale tilfellene hvor revisor ikke ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Etter utvalgets lovutkast blir dermed formålet med møtet at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Utvalget viser til forslaget til ny § 7-5a i aksjeloven og allmennaksjeloven. Utvalget foreslår videre at det henvises til denne bestemmelsen i lov om statsforetak § 43, stiftelsesloven § 63a, samvirkelova § 101a og i finansforetaksloven § 5-4, § 8-6 og § 8-17.

### 15.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Justis- og beredskapsdepartementet* støtter ikke at bestemmelsen om møte med revisor flyttes fra revisorloven til selskapslovgivningen, slik utvalget har foreslått. Justis- og beredskapsdepartementet savner en nærmere omtale og vurdering av kretsen som vil være omfattet av utvalgets forslag, sammenholdt med gjeldende revisorlov. De viser videre til at utvalgets forslag uansett innebærer lovteknisk mer lovtekst enn dagens løsning, uten at man oppnår nevneverdige fordeler ved det. De påpeker at om man ønsker å gi bestemmelser i de sammenslutningsrettslige lovene, kan det gjøres ved én generell bestemmelse i revisorloven og korte henvisninger til denne også i aksje- og allmennaksjeloven.

### 15.3.5 Departementets vurdering

Departementet støtter utvalget i at kravet om et årlig møte mellom styret og revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede, bør videreføres. Departementet er videre enig med utvalget i at dette er en selskapsrettslig bestemmelse. Det er viktig å fremheve i lovgivningen at dette er en plikt som påhviler det aktuelle foretaksorganet, og i utgangspunktet ikke foretakets revisor. Departementet mener dette vil fremstå tydeligere om plikten følger av selskapslovgivningen. Det vises derfor til NOU 2016: 22 og lovutkastet til ny § 7-5 a i aksjeloven og allmennaksjeloven i denne.

Departementet er videre enig i at en tilsvarende regel bør gjennomføres også i øvrige relevante selskapsrettslige lover.

Justis- og beredskapsdepartementet har ikke støttet forslaget om å ta inn denne bestemmelsen i selskapslovgivningen i stedet for i revisorloven, og har blant annet vist til at det er uklart om utvalgets utkast til bestemmelser vil ha samme anvendelsesområde som gjeldende revisorlov. Departementet viser til at den nye reguleringsmåten av dette spørsmålet innebærer at anvendelsesområdet vil bli noe annerledes. For eksempel vil noen regnskaps- og revisjonspliktige foretaksformer bli unntatt, som for eksempel boligforetakene nevnt i regnskapsloven § 1-2. Departementet mener likevel endringen er forsvarlig. For det første var mange av disse foretakene uansett unntatt bestemmelsen i revisorloven fordi det er små foretak etter regnskapsloven § 1-2. For det andre kan krav om møte med revisor nå reguleres i de enkelte særlovene. Dette gir også muligheter til å finne løsninger tilpasset den enkelte foretaksformen.

Justis- og beredskapsdepartementet har også ment at utvalgets utkast er lovteknisk uheldig, fordi det innebærer mer lovtekst uten nevneverdige fordeler. Departementet vil her vise til at det er viktig å fremheve at dette er en plikt som i utgangspunktet påhviler det enkelte foretak, og ikke revisor. I valget mellom å plassere bestemmelsen i revisorloven og de ulike foretakslovene, vil også departementet vise til at mens pliktene som påhviler revisor bør fremgå av revisorloven, bør foretaksorganenes plikter fremgå av selskapslovgivningen. Utvalgets løsning er derfor etter departementets syn en bedre løsning totalt sett enn å beholde plikten i revisorloven, selv om det fører til mer lovtekst.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at det angis et noe bredere formål med møtet enn i dag. Loven bør også angi sentrale forhold revisor skal ta opp i de tilfellene der revisor ikke ser noen vesentlige svakheter og mangler ved vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Det vises til forslaget til ny § 7-5 a i aksjeloven og allmennaksjeloven. Det foreslås henvisninger til denne bestemmelsen i lov om statsforetak § 43, selskapsloven § 2-13 sjette ledd, stiftelsesloven

§ 63 a, samvirkelova § 101 a og i finansforetaksloven § 5-4, § 8-6 og § 8-17.

## 15.4 Rapportering til skattemyndighetene om skattemeldingen

### 15.4.1 Gjeldende rett

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gir departementet hjemmel til å gi forskrift om blant annet bekreftelse av opplysninger fra revisor. Departementet kan også utforme meldinger som skal brukes ved levering av opplysninger etter lovens kapittel 8 om opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv. Etter skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 skal næringsoppgave og melding for selskaper som har mottatt eller avgitt konsernbidrag i skattelegingsperioden være signert av revisor når den skattepliktige har plikt til å ha revisor. Videre krever skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 at arbeidsgiver skal legge ved skattemeldingen en kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp som gjelder opplysninger om lønn, pensjoner mv. Har arbeidsgiver revisor, skal revisor signere vedleggene i tillegg til arbeidsgiveren.

Utvalget beskriver revisors plikter og ansvar i forbindelse med signaturen av disse slik:

«Med sin underskrift bekrefter revisor at årsregnskapet som er gjengitt i næringsoppgaven er revidert og at det er eller planlegges avgitt revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller avgiftsmessige forhold. Underskriften innebærer dessuten at revisor attesterer de spesielle skatte- og avgiftsmessige opplysningene som er gjengitt i næringsoppgaven samt i eventuell melding om konsernbidrag.

Etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5, jf. § 5-4, skal revisor i nummerert brev til ledelsen gi skriftlig begrunnelse for manglende underskrift ved bekreftelser overfor offentlige myndigheter som gis i henhold til lov eller forskrift. Revisor skal sende kopi av begrunnelse som gjelder krav om bekreftelser etter skatteforvaltningsloven til skattekontoret, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd annet punktum.»

### 15.4.2 EØS-rett

Verken revisjonsdirektivet eller endringsdirektivet krever at revisor skal uttale seg om skattemessige forhold til myndighetene.

### 15.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at dersom revisor ikke kan underskrive næringsoppgaven, vil det være et forhold som revisor skal kommunisere skriftlig til styret i henhold til lovforslaget § 9-5.

Utvalget påpeker videre at kravene om at revisor skal signere næringsoppgaven, melding om konsernbidrag og kontrolloppstillingen for lønnsopplysninger mv., er fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 og § 7-2-11. Utvalgets flertall mener at hensynet til helhetlig lovgivning taler for at bestemmelser om revisors rapportering til skattemyndighetene samles i skatteforvaltningslovgivningen. Flertallet mener at dette også tilsier at også det supplerende kravet om at revisor skal sende begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret, inntas i samme bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften. Etter deres syn er dette enklere og mer i tråd med formålet om at skattemyndighetene skal informeres om begrunnelsen for manglende underskrift, at revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift til skattekontoret i stedet for å sende kopi av den begrunnelsen revisor har gitt til den skattepliktige. Flertallet viser til at det allerede er etablert en ordning med å sende inn begrunnelsen via Altinn.

Mindretallet i utvalget viser til at dette er en plikt som pålegges revisor. Plikten bør derfor ha hjemmel i en bestemmelse i ny revisorlov, som tilsvarer den som er i dagens revisorlov § 5-2 fjerde ledd. Mindretallet mener at skatteforvaltningsloven legger plikter til den næringsdrivende/skattepliktige og det er derfor ikke tilstrekkelig å hjemle bestemmelsen som et pliktig vedlegg til næringsoppgaven. De mener derfor at bestemmelsen bør hjemles i revisorloven som i dag. De viser til at dette også ble konklusjonen til departementet ved en lovendring i 2009.

### 15.4.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, PwC, Revisorforeningen* og *Virke* støtter forslaget til utvalgets flertall om å erstatte dagens krav om at revisor skal sende kopi av brevet til styret hvor revisor begrunner sin manglende underskrift på næringsoppgaven, kontrolloppstillingen eller konsernbidragsskjemaet, med krav om at revisor skal sende begrunnelsen direkte til skattekontoret.

*Norsk Øko-Forum* støtter forslaget om å videreføre kravet til at revisor i forbindelse med manglende attestasjon av næringsoppgaven, melding

om mottatt og avgitt konsernbidragskal sende en skriftlig begrunnelse.

*Skattedirektoratet* mener at plikten til å sende revisors begrunnelse for manglende underskrift på næringsoppgave mv. bør fremgå av revisorloven § 9-5 og § 10-2, i stedet for av skatteforvaltningsforskriften slik utvalget har foreslått. Skattedirektoratet viser til at plikten blir synligere for revisor når den fremgår av revisorloven, og for øvrig at utvalgets forslag er noe ufullstendig på dette punktet.

### 15.4.5 Departementets vurdering

Departementet viser til forslaget til § 9-5 hvor det følger at dersom revisor ikke kan underskrive næringsoppgaven, er det et forhold revisor skal kommunisere skriftlig til styret. Kravene om at revisor skal signere næringsoppgaven, melding om konsernbidrag og kontrolloppstillingen for lønnsopplysninger mv., er fastsatt i skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11 og § 8-2-6. Utvalget har delt seg i to når det gjelder spørsmålet om kravet til at revisor skal sende skriftlig begrunnelse for manglende underskrift på disse skal hjemles i de nevnte forskriftsbestemmelsene eller i revisorloven. Departementet viser til at revisor må forventes å ha god oversikt over gjeldende skattelovgivning, og i det minste det som gjelder revisors rapporteringsplikter. Det må derfor forventes at revisor har oversikt over disse hjemlene selv om de ikke fremkommer av revisorloven. Derimot vil ulike aktører med ulik grad av kunnskap være på brukersiden av regnskapsinformasjonen, slik at det er en fordel om disse er hjemlet i skattelovgivningen.

Skattedirektoratet har imidlertid innvendt at plikten bør fremgå av forslaget § 9-5 og § 10-2. De har vist til at plikten fremstår som mer synlig på denne måten. Departementet mener det er hensiktsmessig at pliktene fremgår av skatteforvaltningsforskriften. Etter departementets syn fremstår utvalgets utkast til skatteforvaltningsforskrift som tydelig. Departementet kan ikke se at Skattedirektoratets løsning gir noen klarere løsning. Det er heller ingen tvil om at manglende signatur på næringsoppgaven mv. er noe revisor skal ta opp med styret etter reglene i lovforslaget § 9-5. Forslaget fremstår derfor ikke som ufullstendig på dette punktet.

Departementet slutter seg derfor til flertallets løsning. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen ikke videreføres i revisorloven, men i skatteforvaltningsforskriften.

## 16 Dokumentasjon av revisjonsoppdrag

### 16.1 Gjeldende rett

---

Revisor skal kunne dokumentere hvordan revisjonen er gjennomført samt resultatet av revisjonen på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge og etterprøve revisors konklusjoner, jf. revisorloven § 5-3 første ledd første punktum. Foreligger det forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, skal dette kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning, jf. første ledd andre punktum.

Etter revisorloven § 5-3 tredje ledd skal revisor ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Slike tjenester skal faktureres særskilt med en angivelse av oppdragets art, jf. tredje ledd andre punktum.

Videre krever revisorloven § 5-5 at revisor skal oppbevare sin dokumentasjon etter § 5-3 og nummererte brev etter § 5-4 på en ordnet og betryggende måte i minst ti år. Det samme gjelder korrespondanse i tilknytning til rådgivning.

Revisorforskriften § 5-1 inneholder nærmere bestemmelser om dokumentasjon av revisjonsoppdrag og oppbevaring. Første ledd inneholder krav om at dokumentasjonen skal oppbevares ordnet og betryggende, sikret mot ødeleggelse, tap og endring.

Etter andre ledd skal dokumentasjonen være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden. Det er også krav knyttet til sikkerhetskopi.

Etter tredje ledd skal dokumentasjonen oppbevares slik at det er mulig å skille ut dokumentasjonen knyttet til hvert enkelt oppdrag revisor har påtatt seg.

Etter revisorforskriften § 5-1 siste ledd skal dokumentasjonen kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringstiden i en form som muliggjør etterkontroll. Se også finanstilsynsloven § 3 andre ledd.

Ytterligere regler og retningslinjer om dokumentasjon og oppbevaring for revisor følger av god revisjonsskikk. Det er blant annet føringer i de internasjonale revisjonsstandardene, se en kort omtale av disse i utredningen s. 162.

### 16.2 EØS-rett

---

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5 første avsnitt skal revisor opprette oppdragsdokumentasjon for hver enkelt lovfestet revisjon. Utvalget beskriver de relevante dokumentasjonspliktene i direktivet slik:

«Oppdragsdokumentasjon skal inneholde de opplysninger om uavhengighet som er registrert i medhold av revisjonsdirektivet artikkel 22b første ledd, samt de opplysninger som kreves dokumentert ved revisjon av foretak av allmenn interesse etter revisjonsforordning (EU) nr. 537/2014 artikkel 6 til 8 (omhandles i kapittel 11 og 22). Videre skal oppdragsdokumentasjonen inkludere alle andre opplysninger og dokumenter som er av betydning for revisjonsberetningen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 og revisjonsforordningen artikkel 10 og 11 ved revisjon av foretak av allmenn interesse, samt for overvåkingen av overholdelsen av revisjonsdirektivet og andre gjeldende lovkrav. Oppdragsdokumentasjonen skal stenges senest 60 dager etter underskrivelsen av revisjonsberetningen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 28 og revisjonsforordningen artikkel 10 ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Hvis revisor ber om rådgivning fra eksterne eksperter, skal revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 annet avsnitt dokumentere forespørselen og den mottatte rådgivning.»

### 16.3 Utvalgets vurdering

---

#### 16.3.1 Begrepsbruk

Utvalget viser til at revisors dokumentasjon av revisjonsoppdrag ofte omtales som revisors «arbeidspapirer». De påpeker videre at begrepet «arbeidspapirer» imidlertid kan forstås på en slik måte at det ikke omfatter all dokumentasjon som bør utarbeides og oppbevares i forbindelse med et revisjonsoppdrag. Utvalget viser til at begrepet ikke alltid omfatter ekstern rapportering i form av revisjonsberetninger og nummererte brev til den

revisjonspliktiges ledelse. Videre kan begrepet gi inntrykk av at kravene kun gjelder dokumentasjon på papir, noe som ikke er riktig. Utvalget velger derfor å benytte begrepet «oppdragsdokumentasjon». De viser til at dette begrepet er mer i samsvar med begrepsbruken i de internasjonale revisjonsstandardene.

### 16.3.2 Formål

Utvalget påpeker at hovedformålet med reglene om oppdragsdokumentasjon er å danne et grunnlag for tilsynsmyndighetenes vurdering av om revisjonen er forsvarlig utført. Utvalget beskriver kravene som stilles i de internasjonale revisjonsstandardene slik:

«Revisors mål er ifølge ISA 230 punkt 5 å utarbeide dokumentasjon som gir et tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen, samt bevis for at revisjonen ble planlagt og utført i samsvar med krav i lovgivningen og de internasjonale revisjonsstandardene. Revisor skal etter standardens punkt 8 utarbeide dokumentasjon på en slik måte at en erfaren revisor, som tidligere ikke har hatt tilknytning til revisjonsoppdraget, forstår typen, tidspunktet for og omfanget av revisjonshandlingene som er utført for å oppfylle ISA-ene og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, resultatene av gjennomførte revisjonshandlinger og innhentet revisjonsbevis, samt vesentlige forhold som avdekkes under revisjonen, konklusjonene på dem og viktige profesjonelle vurderinger som er foretatt for å komme frem til disse konklusjonene.»

Utvalget konkluderer med at formålet med oppdragsdokumentasjon fortsatt bør være å skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, funn som er gjort og konklusjoner som er trukket. De viser til at oppdragsdokumentasjon dermed gir et grunnlag for kontroll av den gjennomførte revisjonen. Utvalget viser til at de legger særlig vekt på hensynet til tilsyn og ekstern kvalitetskontroll.

### 16.3.3 Innhold og omfang

Utvalget viser til at variasjonen i revisjonsforetak, reviderte virksomheter, anvendte revisjonsmetodikker og hva som er nødvendige revisjonshandlinger ved den enkelte lovfestede revisjon, etter utvalgets oppfatning innebærer at det ikke vil være hensiktsmessig å forsøke å detaljregulere

oppdragsdokumentasjonens innhold i revisorloven. Utvalget slutter seg derfor til revisjonsdirektivet om at hovedprinsippene for dokumentasjon bør fremgå av revisorloven, men at nærmere utdyping kan skje gjennom god revisjonsskikk.

Utvalget presiserer at oppdragsdokumentasjonen skal skape notoritet og gi grunnlag for kontroll med revisjonsutførelsen. Oppdrag om lovfestet revisjon skal derfor dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med lovens krav.

Utvalget har vurdert kravet om at revisor skal dokumentere særskilt hva revisor har foretatt seg om det fremkommer forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil, jf. gjeldende revisorlov § 5-3 første ledd annet punktum. Utvalget har delt seg når det gjelder dette spørsmålet. Et flertall i utvalget viser til at kravet allerede følger av god revisjonsskikk og de internasjonale revisjonsstandardene. De viser videre til at verken revisjonsdirektivet, svensk eller dansk rett har tilsvarende særskilt krav til dokumentasjon av forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil. Flertallet mener det ikke er nødvendig med en slik særskilt presisering.

Mindretallet har vist til at utvalget har lagt til grunn at revisor har en viktig funksjon i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet. De viser til at dokumentasjon av revisors vurdering av misligheter og feil vil være av essensiell betydning hvis det senere avdekkes misligheter eller feil, både i relasjon til mulig bruk av sanksjoner og til spørsmålet om erstatning. De viser også til utvalgets mandat som pålegger utvalget å utrede revisors rolle med tanke på økonomisk kriminalitet. De mener at det i relasjon til dette er viktig å opprettholde denne bestemmelsen. Mindretallet mener derfor bestemmelsen bør videreføres.

Utvalget viser til sitt utkast til § 9-9 første ledd som gjennomfører krav til oppdragsdokumentasjon i samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5.

### 16.3.4 Bruk av eksterne eksperter

Utvalget viser til at revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 krever at revisor skal dokumentere både forespørselen og den mottatte rådgivningen dersom revisor ber om en uttalelse fra en ekstern ekspert. Det er nevnt en rekke eksempler på situasjoner hvor revisor kan be om rådgivning fra en ekspert i internasjonale revisjonsstandarder.

Utvalget viser til at etter deres mening er deres utkast til § 9-9, som krever at revisor skal

dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med § 9-2 til § 9-8, også tilstrekkelig for å gjennomføre det nevnte kravet i revisjonsdirektivet. De viser til at revisors bruk av eksterne eksperter nødvendigvis må være en del av revisors oppdragsdokumentasjon for å underbygge den gjennomførte revisjonen. Utvalget presiserer at både revisors forespørsel, den mottatte uttalelsen og revisors egen vurdering skal dokumenteres. Utvalget foreslår derfor ingen egen bestemmelse om dette.

### 16.3.5 Andre tjenester enn lovfestet revisjon

Utvalget viser til regelen i dagens revisorlov § 5-3 tredje ledd om at revisor ved utføring av rådgivning og andre tjenester for revisjonspliktig skal dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling. Etter utvalgets utkast til § 9-9 femte ledd skal revisor ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte, dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger. Utvalget viser videre til at revisor etter reglene om klientregister skal registrere opplysninger om honoraret fordelt på lovfestet revisjon og andre tjenester.

Et mindretall i utvalget mener at dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester bør oppbevares med tilsvarende krav som oppdragsdokumentasjon for revisjonsoppdrag. De viser til at slike oppdrag kan ha betydelig omfang i et revisjonsforetak, og at det derfor er viktig med tilsvarende oppbevaringskrav for denne type oppdrag som for revisjonsoppdrag. De mener derfor dette bør fremkomme tydelig av dokumentasjons- og oppbevaringsbestemmelsen i loven.

### 16.3.6 Sammenstilling og stenging

Utvalget viser til at revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5 fjerde avsnitt krever at oppdragsdokumentasjonen stenges senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er undertegnet. Etter dette skal det ikke gjøres endringer i dokumentasjonen.

Utvalget beskriver forholdet mellom avgivelse av revisjonsberetningen og kravet om stenging på følgende måte:

«I perioden mellom avgivelse av revisjonsberetningen og stenging av oppdragsdokumentasjonen, må revisor fullføre sammenstillingen av dokumentasjonen. Sammenstilling er ifølge ISA 230 punkt A22 en administrativ prosess

som ikke innebærer at det gjennomføres nye revisjonshandlinger eller trekkes nye konklusjoner etter avgivelse av revisjonsberetningen. Det kan imidlertid foretas endringer i oppdragsdokumentasjonen i den siste sammenstillingsfasen, dersom endringene kun er av administrativ karakter. Eksempler på dette kan være sletting eller fjerning av erstattet dokumentasjon, sortering, sammenligning og kryssreferering, avkryssing på avslutnings-sjekkliste som er relatert til sammenstillingsprosessen, samt dokumentasjon av revisjonsbevis som revisor har innhentet, diskutert og blitt enig med relevante medlemmer av oppdragsteamet om før avgivelse av revisjonsberetningen.»

Utvalget foreslår at oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter avgivelse av revisjonsberetningen i tråd med revisjonsdirektivet.

### 16.3.7 Oppbevaring av dokumentasjonen

Når det gjelder spørsmålet om kravet til oppbevaringstid for oppdragsdokumentasjon har utvalget delt seg i to.

Flertallet i utvalget viser til at det er nødvendig å se på hensikten med dokumentasjonen for å fastslå hvor lang oppbevaringstid som bør kreves. De viser til at formålet er å skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, funn som er gjort og konklusjoner som er trukket. Flertallet påpeker at det legges særlig vekt på hensynet til tilsyn med og ekstern kvalitetskontroll av revisor, samt betydningen av oppdragsdokumentasjonen som bevis for det materielle innholdet i revisjonen i forbindelse med erstatnings- og straffesaker mot revisor.

Videre påpeker flertallet at gjeldende hovedregel for oppbevaring av dokumentasjon knyttet til regnskapet nå er fem år. Den strafferettslige foreldelsesfristen i revisorloven er også på fem år. Flertallet fremhever at det ikke er et formål med oppbevaring av revisors oppdragsdokumentasjon å danne grunnlag for kontroll av de revidertes bokføring, regnskaper, skatter og avgifter. Hensynet til slik kontroll av de revidertes forhold er derfor heller ikke avgjørende for oppbevaringstiden. Slike hensyn må i stedet ivaretas gjennom regelverk som gjelder for de reviderte, herunder bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Flertallet mener derfor at en oppbevaringstid på fem år etter avgivelse av revisjonsberetningen bør være tilstrekkelig.

Mindretallet mener at oppbevaringstiden bør settes til ti år når det gjelder revisors kommunikasjon i nummererte brev etter lovutkastet § 9-5. Dette vil innebære en videreføring av gjeldende rett etter revisorloven § 5-5. Mindretallet mener det er en rekke forhold som taler for å beholde kravet om ti års oppbevaringstid. De viser til reglene om foreldelse av erstatningskrav og straffbare handlinger, samt endringsadgang og tilleggs-skatt etter skatteforvaltningsloven, som i visse situasjoner gjør det ønskelig å ha tilgang til dokumentasjon også etter fem år. De mener derfor at det også bør vurderes å beholde det generelle kravet om ti års oppbevaring av oppdragsdokumentasjon, og ikke bare for de nummererte brevene i henhold til § 9-5. Mindretallet fremhever at opprettholdelse av kravet om ti års oppbevaring er viktig også ut fra et forebyggende perspektiv. De viser til Prop. 112 L (2016–2017) hvor det ble vurdert om man skulle justere ned kravet til oppbevaring av selskapsdokumentasjon i aksjelovgivningen til fem år. Mindretallet viser til at departementet endte med å foreslå at de aktuelle dokumentene skal oppbevares i det enkelte selskaps levetid. Mindretallet peker også på at bruken av elektroniske arkivsystemer gjør at det ikke vil være særlig fordyrende å beholde kravet om ti års oppbevaringstid. Mindretallet foreslår derfor å beholde kravet om ti års oppbevaringstid for revisors kommunikasjon med styret.

Utvalget har også vurdert om det skal stilles et krav om oppbevaringssted for oppdragsdokumentasjonen. Det følger ikke noe slikt krav av gjeldende revisorlov.

Utvalget viser til at oppbevaringssted ikke er avgjørende for å oppfylle formålet med dokumentasjonen. Utvalget peker på at det sentrale er at dokumentasjonen senere kan legges frem, for eksempel i forbindelse med en erstatningssak, straffesak eller kvalitetskontroll. Videre fremhever utvalget at økende bruk av elektroniske oppbevaringsløsninger, med lagring i eksempelvis skybaserte løsninger hos eksterne tjenestetilbydere, innebærer at det fysiske oppbevaringsstedet er stadig mindre relevant. Utvalget mener at det må være opp til revisor selv å vurdere risikoen ved valg av oppbevaringssted og hvordan tilgangen til oppbevaringsdokumentasjonen skal sikres. Utvalget konkluderer derfor med at det ikke er nødvendig med noe krav til oppbevaringssted for revisors oppdragsdokumentasjon i ny revisorlov.

Videre viser utvalget til at gjeldende revisorlov § 5-5 og revisorforskriften krever at revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte. Videre viser utvalget til revi-

sjonsdirektivet artikkel 23 nr. 1, som krever alle opplysninger og dokumenter som en revisor har adgang til i forbindelse med den lovfestede revisjonen, skal beskyttes av tilstrekkelige regler om fortrolighet og taushetsplikt. I tillegg krever revisjonsdirektivet artikkel 24 a nr. 1 bokstav f at revisjonsforetaket må ha tilfredsstillende retningslinjer og rutiner for oppdragsdokumentasjon, mens bokstav g krever et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon som også omfatter oppdragsdokumentasjonen.

Flertallet i utvalget påpeker at utover dette finnes ikke særskilte bestemmelser om oppbevaringsmåte eller sikring i revisjonsdirektivet, men at det følger av formålet med oppbevaringskravene at revisor må sørge for slik ordnet og betryggende sikret oppbevaring av oppdragsdokumentasjonen. Videre viser flertallet til at ytterligere føringer følger av god revisjonsskikk. Flertallet mener derfor det ikke er nødvendig å presisere nærmere kravene til oppbevaring i revisorloven.

Mindretallet mener at det er viktig å beholde en bestemmelse om at revisor skal oppbevare dokumentasjon, nummererte brev og korrespondanse i tilknytning til rådgivning på en ordnet og betryggende måte. De viser til at det er naturlig at det ikke stilles lavere krav til oppbevaringen hos revisor enn det som stilles til oppbevaring av regnskapsmateriale, jf. bokføringsloven § 13 tredje ledd. Mindretallet viser også til at det i Prop. 112 L (2016–2017) *Endringer i aksjelovgivningen mv. (modernisering og forenkling)*, er lagt vekt på viktigheten av å sikre at dokumentasjon utarbeides og oppbevares forsvarlig. I forslaget til endringer i aksjelovgivningen er det derfor foreslått å innta en ny bestemmelse i § 1-6 hvor det pålegges at dokumentasjon skal utarbeides og oppbevares betryggende. Mindretallet foreslår derfor at kravet i revisorloven § 5-5 om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon på en ordnet og betryggende videreføres i ny revisorlov.

### 16.3.8 Mindretallsforslag

Mindretallet viser til at utkastet til overskrift til § 9-9 er «oppdragsdokumentasjon». Imidlertid inneholder bestemmelsen regler om både dokumentasjon og krav til oppbevaring av dokumentasjonen. Mindretallet mener derfor at overskriften bør være i samsvar med dette, og inkludere både dokumentasjon og oppbevaring.

Et mindretall i utvalget foreslår at det skal lovfestes et krav om oppbevaring av dokumentasjon av foretakets interne retningslinjer og kvalitetsstyring. Dokumentasjonen av interne retningslinjer

vil etter deres syn være viktig i tilfeller hvor det vurderes ilagt overtredelsesgebyr og/eller ledelseskarantene.

Et mindretall i utvalget foreslår at dagens hjemmel i revisorloven § 5-5 tredje punktum til å i forskrift gi nærmere regler om oppbevaringsmåten, bør videreføres.

## 16.4 Høringsinstansenes merknader

*Skattedirektoratet* viser generelt til at flertallets forslag om å videreføre gjeldende rett, men uten at gjeldende bestemmelser videreføres i lovteksten, ikke er en hensiktsmessig lovteknikk. De viser til sine forslag i høringssvaret.

*PwC* støtter flertallets løsning om at overskriften til § 9-9 skal være «Oppdragsdokumentasjon» og ikke «Oppdragsdokumentasjon og oppbevaring» slik mindretallet ønsker. De viser til at flertallets løsning fungerer som et presist samlebegrep.

*Lotteri- og stiftelsestilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening og ØKOKRIM* støtter mindretallets forslag om å videreføre kravet om særskilt dokumentasjon om det foreligger forhold som kan tilsa at det foreligger misligheter og feil og hva revisor har foretatt seg i den anledning. Skattedirektoratet viser til at forslag som går i retning av å fjerne tydelige krav i tilknytning til spørsmål om økonomisk kriminalitet ikke synes å være hensiktsmessig.

*ØKOKRIM* viser til Ot.prp. nr. 75 (1997–98) hvor departementet peker på at et særskilt dokumentasjonskrav kan bidra til å øke revisors aktsomhet når det gjelder eventuelle behov for å følge opp indikasjoner om misligheter og feil. De viser til at en slik vurdering ikke har mindre gyldighet i dag, og at en fjerning av kravet vil føre til redusert aktsomhet over tid. *ØKOKRIM* påpeker videre at dette har sammenheng med den forebyggende effekten bestemmelsen har, samt den betydning dokumentasjonen vil ha når det i ettertid er behov for å finne ut av hva som har skjedd. De mener videre at de internasjonale revisjonsstandardene ikke vil ha samme effekt som et særskilt krav i den norske revisorloven fastsatt av Stortinget.

*PwC* og *Virke* støtter ikke mindretallets forslag om å videreføre kravet om særskilt dokumentasjon om det foreligger forhold som kan tilsa at det foreligger misligheter og feil og hva revisor har foretatt seg i den anledning. *PwC* viser til at dette kravet er særnorsk, og at mer konkrete krav utover hovedprinsippet for dokumentasjon følger av god revisjonsskikk.

*Norsk Øko-Forum* og *Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag om å innføre egne regler om oppbevaringstid for dokumentasjon knyttet til andre tjenester enn lovfestet revisjon. Skattedirektoratet mener utkastet til § 9-9 er uklart når det gjelder spørsmålet om det også gjelder krav til oppbevaringstid for andre tjenester enn lovfestet revisjon. De viser til mindretallets forslag hvor plikten når det gjelder rådgivningsoppdrag klargjøres.

*PwC* og *Virke* støtter ikke mindretallets forslag om å innføre en regel om at kravene til dokumentasjonen av rådgivningsoppdrag skal være tilsvarende som dokumentasjon av revisjonsoppdrag. *PwC* viser til at etter deres syn vil kravet om oppbevaring følge direkte av kravene om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon. De viser til at rådgivningsoppdrag til revisjonsklienter har nær sammenheng med uavhengighetsvurderingen som skal dokumenteres og oppbevares.

*BDO, Deloitte, PwC, Revisorforeningen* og *Virke* støtter ikke forslaget om å stille krav til oppbevaring av interne retningslinjer og rutiner. *Deloitte* mener at vurderingen av om slik dokumentasjon skal oppbevares bør være opp til det enkelte foretak, siden det ikke har betydning for om den gjennomførte revisjonen er i tråd med internasjonale revisjonsstandarder og revisorloven. *PwC* og *Revisorforeningen* mener videre at historisk dokumentasjon av interne retningslinjer er av begrenset nytte.

*BDO, Deloitte, EY, Revisorforeningen* og *PwC* støtter utvalgets forslag om å redusere oppbevaringstiden for oppdragsdokumentasjon til fem år. Disse høringsinstansene mener det er hensiktsmessig og riktig med lik oppbevaringstid for oppdragsdokumentasjon og regnskapsdokumentasjon etter bokføringsloven. *PwC* og *Revisorforeningen* mener at man ikke bør legge opp til et regelverk hvor den viktigste kilden til dokumentasjon om regnskapet fra år seks til ti er revisors oppdragsdokumentasjon.

Når det gjelder mindretallsforslaget om ti års oppbevaringstid for revisors kommunikasjon med styret etter utkastet § 9-5, viser *BDO* og *Revisorforeningen* til at det er unødvendig komplisert å operere med ulik oppbevaringstid for deler av revisjonsdokumentasjonen. *BDO* kan ikke se at det finnes noe behov som rettferdiggjør en slik løsning.

*Lotteri- og stiftelsestilsynet, Norsk Øko-Forum* og *Skatterevisorenes Forening* støtter ikke forslaget om å endre kravet til oppbevaringstid for oppdragsdokumentasjon fra ti til fem år. *Norsk Øko-Forum* viser til mulige erstatnings- og straffe-



saker, samt endringssaker som gjelder store og alvorlige skattekriminalitetsaker etter forvaltningsloven. Etter deres syn er ikke fem års oppbevaringsfrist tilstrekkelig når det gjelder slike saker. De viser til at endringsfristene etter skatteforvaltningsloven og foreldelsesfristen for grov økonomisk kriminalitet er ti år.

ØKOKRIM mener at revisors oppdragsdokumentasjon skiller seg fra regnskapsmateriale på en slik at det ikke nødvendigvis bør være samme krav til oppbevaringstid for de to typene dokumentasjon. De peker også på at den teknologiske utviklingen innebærer at oppbevaringsbyrdene ikke kan anses å være like store som tidligere. De mener derfor at gode grunner taler for å beholde kravet om ti års oppbevaringstid også for revisors oppdragsdokumentasjon.

*Finanstilsynet* støtter mindretallets forslag om å videreføre ti års oppbevaringsplikt for revisors kommunikasjon med styret etter utkastet § 9-5. Finanstilsynet viser hovedsakelig til samme argumenter som Norsk Øko-Forum ovenfor. Finanstilsynet peker også på at å skille den lovpliktige kommunikasjonen fra annen kommunikasjon, vil ikke skape problemer.

Finanstilsynet peker videre på at fortsatt krav til oppbevaring i ti år er konsistent med nylig endrede regler for regnskapsførers oppdragsdokumentasjon. Oppbevaringstiden ble da redusert fra ti til fem år. Ti års oppbevaringsplikt ble imidlertid videreført for den korrespondanse regnskapsfører skal ha med oppdragsgiver, som kan likestilles med slik kommunikasjon som nevnt i revisorloven.

Skattedirektoratet mener i tillegg at oppbevaringsplikten for kommunikasjon med styret må fremgå uttrykkelig av lovgivningen i likhet med gjeldende rett, og at oppbevaringstiden fortsatt må være ti år. De viser til at det etter deres erfaring regelmessig er slik at saker som gjelder alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet først avdekkes flere år senere.

Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatte-revisorenes Forening og ØKOKRIM støtter også mindretallets forslag om å videreføre kravet om at revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte. Norsk Øko-Forum og Skattedirektoratet viser til den teknologiske utviklingen, den økende internasjonaliseringen og utsettingen av tjenester i revisjonsbransjen, gjør kravet enda mer aktuelt enn tidligere. Skattedirektoratet viser til at det også er naturlig at det er samme kvalitative krav til oppbevaring av oppdragsdokumentasjon som for regnskapsmateriale etter bokføringsloven.

PwC, Revisorforeningen og Virke støtter ikke mindretallets forslag til en særskilt bestemmelse om ordnet og betryggende oppbevaring av dokumentasjon. PwC viser til at flertallets forslag til § 9-9 om oppdragsdokumentasjon blir minst like streng som gjeldende revisorlov.

PwC, Revisorforeningen og Virke støtter heller ikke forslaget om å innføre en forskriftshjemmel om å kunne fastsette nærmere regler om oppbevaringen.

## 16.5 Departementets vurdering

### 16.5.1 Begrepsbruk og overskrift til § 9-9 – «oppdragsdokumentasjon»

Departementet foreslår at begrepet «oppdragsdokumentasjon» benyttes på revisors dokumentasjon av revisjonsoppdrag. Det har ikke kommet innvendinger i høringen mot dette forslaget.

Et mindretall i utvalget har foreslått at overskriften til § 9-9 ikke bare bør være «oppdragsdokumentasjon», men at overskriften bør være «oppdragsdokumentasjon og oppbevaring», siden bestemmelsen også inneholder regler om krav til oppbevaring. PwC, som er den eneste høringsinstansen som har kommentert dette forslaget, har ikke støttet mindretallets forslag.

Departementet anser begrepet «oppdragsdokumentasjon» som en rimelig presis samlebetegnelse på det bestemmelsen handler om. Som PwC viser til, gjelder paragrafen flere aspekter knyttet til oppdragsdokumentasjonen, ikke bare oppbevaring. Departementet er derfor enig med flertallet i at bestemmelsen bør ha overskriften «oppdragsdokumentasjon».

Det vises til forslaget til overskrift til § 9-9.

### 16.5.2 Formål, innhold og omfang

Formålet med oppdragsdokumentasjon bør være å skape notoritet for gjennomførte revisjonshandlinger, innhentede revisjonsbevis, hvilke funn som er gjort og konklusjoner som er trukket. Slik skal oppdragsdokumentasjon danne et grunnlag for kontroll med den gjennomførte revisjonen, herunder at det foreligger tilstrekkelig og hensiktsmessig grunnlag for revisjonsberetningen, og at revisjonen er gjennomført i samsvar med lovkrav og god revisjonsskikk.

Variasjonen i revisjonsforetak, reviderte virksomheter, anvendte revisjonsmetodikker og hva som er nødvendige revisjonshandlinger ved den enkelte lovfestede revisjon, innebærer at det ikke er hensiktsmessig å detaljregulere oppdragsdoku-

mentasjonens innhold. Departementet mener som utvalget at hovedprinsippene bør fremgå av lovteksten, mens nærmere utdypning skjer gjennom god revisjonsskikk. Dette innebærer at oppdrag om lovfestet revisjon må dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen, og at revisjonen er i samsvar med lovens krav.

Utvalget er delt når det gjelder spørsmålet om det skal fremgå av lovteksten at hvor det foreligger forhold som tilsier at det kan være begått misligheter eller feil, skal det kunne dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning. En slik regel vil i så fall innebære en videreføring av gjeldende rett i revisorloven § 5-3 andre ledd andre punktum. Flertallet har vist til at denne regelen er særnorsk, og at de internasjonale revisjonsstandardene uansett presiserer krav til dokumentasjon som tilsier at det kan foreligge misligheter eller feil. Mindretallet mener at det er viktig å videreføre bestemmelsen. Mindretallet mener at dokumentasjon av revisors vurdering av misligheter og feil vil være av stor betydning hvis det senere avdekkes misligheter og feil.

Departementet viser til Ot.prp. nr. 75 (1997–98) punkt 5.4.5, hvor det fremgår at hensikten med å innføre kravet om dokumentasjon ved misligheter og feil var å bidra til å øke revisors akt-somhet når det gjelder oppfølgingen av disse. Etter departementets syn gjør dette seg fortsatt gjeldende. Departementet mener at hensynet til å motvirke økonomisk kriminalitet må veie tungt i dette spørsmålet, slik også Lotteri- og Stiftelses-tilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes Forening og ØKOKRIM har påpekt i høringen. PwC, Revisorforeningen og Virke har gått imot forslaget. De har hovedsakelig vist til at kravet er unødvendig når det allerede følger av god revisjonsskikk, og dessuten at kravet vil være særnorsk.

Departementet mener at kravet er av en slik betydning at det er ønskelig å ha dette presisert i lovteksten, i tillegg til at det vil følge av de internasjonale revisjonsstandardene. Selv om dette vil bli en særnorsk løsning, bør hensynet til å motarbeide økonomisk kriminalitet veie tyngre her. Departementet viser videre til at kravet følger av gjeldende revisorlov, uten at det har kommet innvendinger mot bestemmelsen. Departementet slutter seg derfor til mindretallet i dette spørsmålet.

Departementet foreslår videre at revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å under-

bygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med kravene i lovforslaget § 9-2 til § 9-8. I tillegg foreslår departementet at forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Se lovforslaget § 9-9 første ledd.

### 16.5.3 Bruk av eksterne eksperter

Revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 krever at revisor skal dokumentere både forespørselen og den mottatte rådgivningen dersom revisor ber om en uttalelse fra en ekstern ekspert. Det er nevnt en rekke eksempler på situasjoner hvor revisor kan be om rådgivning fra en ekspert i internasjonale revisjonsstandarder.

Departementet er enig i utvalgets vurdering om at dette må sies å følge allerede av det generelle dokumentasjonskravet i lovforslaget § 9-9 første ledd. Det er ikke kommet innvendinger til dette i høringen. Departementet viser til den vide ordlyden i forslaget, som innebærer at revisor må dokumentere at bestemmelsene om revisjonens innhold og utførelse i § 9-2 til § 9-8 er fulgt. Departementet foreslår derfor heller ikke en egen bestemmelse om dette.

### 16.5.4 Andre tjenester enn lovfestet revisjon

Departementet er enig med utvalget i at det bør videreføres regler om dokumentasjon av revisors utføring av rådgivning og andre tjenester. Slik dokumentasjon er viktig for å sikre at det kan føres kontroll med at uavhengighetsreglene følges. Som det fremkommer av departementets vurdering av uavhengighetsreglene, skal dokumentasjonen vise revisors vurderinger av uavhengigheten, både før og etter iverksatte tiltak. Det er ikke tilstrekkelig at det bare fremkommer av dokumentasjonen at forholdet er vurdert.

Et mindretall i utvalget mener at dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester bør oppbevares med tilsvarende krav som oppdragsdokumentasjon for revisjonsoppdrag. Skattedirektoratet støtter dette mindretallsforslaget.

Departementet ser ikke behovet for at nærmere angitte krav til oppbevaringen av denne dokumentasjonen presiseres i lovteksten, da dette vil følge av det generelle kravet om å følge god revisjonsskikk. Departementet støtter derfor ikke mindretallets forslag på dette punktet.

Det vises til lovforslaget § 9-9 femte ledd og § 7-2.

### 16.5.5 Sammenstilling og stenging

Etter revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 5 fjerde avsnitt, skal oppdragsdokumentasjonen stenges senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er undertegnet. Etter dette tidspunktet kan ikke revisor gjøre endringer i dokumentasjonen.

Departementet foreslår, som utvalget, at oppdragsdokumentasjonen i tråd med kravene i revisjonsdirektivet skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter avgivelse av revisjonsberetningen. Det har ikke kommet noen kommentarer til denne bestemmelsen i høringen.

Dette innebærer at revisor i perioden mellom avgivelse av revisjonsberetningen og stenging av oppdragsdokumentasjonen, må fullføre sammenstillingen av dokumentasjonen. Det kan bare foretas endringer i oppdragsdokumentasjonen som er av administrativ karakter, se nærmere utvalgets utredning punkt 16.2.4 om dette.

Se lovforslaget § 9-9 sjette ledd.

### 16.5.6 Oppbevaringstid

Departementet mener at det er nødvendig å se på formålet med dokumentasjonen for å utforme de nærmere reglene om oppdragsdokumentasjonen. Det er redegjort for formålet under punkt 16.5.2 ovenfor. Departementet vil i tillegg bemerke at det bør legges vekt på hensynet til tilsyn og ekstern kvalitetskontroll av revisor, og videre betydningen av oppdragsdokumentasjonen som bevis for utførelsen av revisjon i forbindelse med erstatnings-, straffesaker og andre sanksjoner mot revisor. Hovedformålet med revisors oppbevaring av dokumentasjon, er derimot ikke at denne skal danne grunnlag for de revidertes bokføring, og dokumentasjon av regnskaper, skatter og avgifter. Hensynet til kontroll med disse må i hovedsak gjennomføres gjennom kravene til oppbevaring av den revidertes dokumentasjon.

Departementet er på denne bakgrunn enig med utvalgets flertall i at oppbevaringstiden for revisors dokumentasjon bør settes til fem år. Dette er også hovedregelen for den revidertes oppbevaring av dokumentasjon etter bokføringsloven. Departementet viser til at både revisors straffansvar og erstatningsansvar som hovedregel vil være foreldet etter fem år. Departementet viser videre til at dette også er i samsvar med hva som følger av internasjonale revisjonsstandarder.

Mindretallet har foreslått et krav om ti års oppbevaringstid for revisors kommunikasjon med styret etter revisorloven § 9-5. De har vist til at det kan oppstå en rekke forhold, som erstatnings-

saker, straffesaker og skatteforvaltningssaker, hvor det kan være behov for å oppbevare dokumentasjon lenger enn de fem årene flertallet har foreslått. I anledning slike saker er dokumentbevis helt sentrale bevis og dermed viktig å oppbevare ifølge mindretallet. De har videre vist til at et slikt krav kan ha en forebyggende effekt. I tillegg viser de til at den teknologiske utviklingen innebærer at et forlenget oppbevaringskrav for slik dokumentasjon uansett ikke er særlig byrdefullt. I høringen har flere instanser støttet mindretallets forslag. En rekke høringsinstanser har også støttet flertallets forslag.

Departementet viser til at hovedkilden til informasjon om den reviderte regnskaper må være den dokumentasjon den reviderte oppbevarer. Dette hensynet bør dermed ivaretas gjennom regnskaps- og bokføringslovgivningen. Hovedhensynet bak regler om revisors dokumentasjon er muligheten for kontroll av revisors utførelse av sitt oppdrag. Departementet viser videre at det til en viss grad er usikkert hvilken nytte en lengre oppbevaringstid fører med seg. Departementet er derfor kommet til at oppbevaringstiden bør settes til fem år. Dette gjelder både generelt og for revisors kommunikasjon med styret etter forslaget § 9-5.

Se lovforslaget § 9-9 syvende ledd.

### 16.5.7 Oppbevaringssted og oppbevaringsmåte

Utvalget har ikke foreslått at det skal innføres regler om oppbevaringssted for revisors dokumentasjon. Utvalget har vist til at oppbevaringsstedet ikke er avgjørende for å oppfylle formålet bak reglene om dokumentasjon. Økende bruk av teknologi gjør det fysiske oppbevaringsstedet stadig mindre relevant ifølge utvalget.

Departementet deler utvalgets syn på dette punktet, og foreslår derfor ikke regler om oppbevaringssted for revisors dokumentasjon.

Utvalget har videre vurdert om det bør videreføres regler om at revisor skal oppbevare dokumentasjonen på en ordnet og betryggende måte. Etter utvalgets vurdering krever ikke revisjonsdirektivet at denne regelen videreføres. Flertallet mener at kravene som følger av de internasjonale revisjonsstandardene er tilstrekkelige for å sikre en ordnet og betryggende oppbevaring av revisjonsdokumentasjon. Mindretallet har derimot vist til at det ikke er naturlig at lovgivningen stiller lavere krav til revisors oppbevaring av dokumentasjonen enn det som gjelder for oppbevaring av regnskapsmateriale. Mindretallet har vist til at det

også i aksjelovgivning er eksempel på krav om forsvarlig oppbevaring av dokumentasjon.

I høringen har PwC og Revisorforeningen støttet flertallets forslag, og hovedsakelig vist til deres begrunnelse. Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening og ØKOKRIM har støttet mindretallets forslag.

Departementet viser til at selv om et krav om oppbevaringsmåte tas ut av lovteksten, følger det strenge og konkrete krav til oppbevaringen i de internasjonale revisjonsstandardene, se utvalgets utredning punkt 16.2.4 under overskriften «Oppbevaring» om dette. På bakgrunn av dette kan ikke departementet se behovet for å presisere i lovteksten nærmere krav om oppbevaringen. Til forskjell fra hva som gjelder for den bokføringspliktige, må altså revisor følge god revisjonsskikk på dette området.

Departementet visere videre til at selv om det ikke lovfestes særlige regler om oppbevaring, følger det av kravene i risikostyringsforskriften at revisjonsforetaket identifiserer vesentlige risikoer og håndterer disse i samsvar med forskriften. Blant annet vil risikoen for urettmessig tilgang til revisjonsdokumentasjonen og at denne går tapt være risikoer som må vurderes og håndteres. Departementet fremhever videre at revisjonsforetaket har ansvar for oppdragsdokumentasjonen også når oppbevaringen av denne er utkontraktert, som er situasjon for eksempel ved valg av såkalte skyløsninger. Risikostyringsforskriften § 5 har bestemmelser om utkontraktering.

Departementet støtter derfor flertallet her, og foreslår ikke regler om oppbevaringsmåte i lovteksten.

### **16.5.8 Dokumentasjon av interne rutiner og retningslinjer**

Et mindretall i utvalget har foreslått at det skal lovfestes et krav om oppbevaring av dokumentasjon av foretakets interne retningslinjer og kvalitetsstyring.

Departementet mener behovet for å oppbevare foretakets interne retningslinjer og rutiner om kvalitetsstyring, er begrenset. Mindretallet har vist til at dette vil være viktig i tilfeller hvor det vurderes ilagt overtredelsesgebyr og/eller ledelseskarantene. Departementet anser likevel ikke dette som en tilstrekkelig grunn til å lovfeste et krav om dette. Departementet foreslår derfor ikke en slik regel.

### **16.5.9 Forskriftshjemmel**

Et mindretall i utvalget har foreslått at dagens hjemmel i revisorloven § 5-5 tredje punktum til å i forskrift gi nærmere regler om oppbevaringsmåten, bør videreføres. PwC og Revisorforeningen har i høringen gitt uttrykk for at de ikke støtter dette forslaget. Departementet er enig med mindretallet i at en slik forskriftshjemmel kan være hensiktsmessig. Departementet viser til at dette er et område hvor det foregår en rask teknologisk utvikling, og hvor det kan oppstå behov for mer detaljerte regler. Departementet foreslår derfor at det gis en forskriftshjemmel til å fastsette regler om dokumentasjon for revisor.

Se lovforslaget § 9-9 åttende ledd.

## 17 Aksept- og fortsettelsesvurderingen, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag

### 17.1 Aksept- og fortsettelsesvurderingen

#### 17.1.1 Gjeldende rett

Før en revisor påtar seg å revidere årsregnskap for en revisjonspliktig skal revisoren be om en uttalelse fra den revisjonspliktiges forrige revisor om hvorvidt det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget, jf. revisorloven § 7-2 første ledd første punktum. Etter andre punktum skal den forrige revisoren uten ugrunnet opphold opplyse skriftlig om begrunnelsen for sin fratreden. Etter tredje ledd skal en revisor som påtar seg oppdraget i strid med den forrige revisors råd dokumentere sin begrunnelse for dette.

Revisorloven § 5b-1 krever videre at revisjonsselskap etablerer forsvarlige systemer for intern kvalitetskontroll av virksomheten. I den internasjonale revisjonsstandarden for kvalitetskontroll er det angitt nærmere krav til etablering av retningslinjer og rutiner for aksept og fortsettelse av klientforhold og enkeltoppdrag. Videre følger det også nærmere angitte krav av god revisjonsskikk.

#### 17.1.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 22b skal medlemslandene sikre at en revisor eller et revisjonsselskap, før de aksepterer eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, vurderer og dokumenterer:

- Om de oppfyller kravene til uavhengighet i artikkel 22.
- Om det er trusler mot revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet og de forholdsregler som er truffet for å redusere disse truslene. Etter direktivet artikkel 22 nr. 6 skal uavhengighetsvurdering også gjøres hvis det reviderte foretaket blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak.
- Om de har ansatte med den kompetansen som er nødvendig, og nødvendig tid og ressurser til

å utføre den lovfestede revisjonen på en hensiktsmessig måte.

- Om den oppdragsansvarlige revisoren i et revisjonsselskap er godkjent som revisor i det medlemslandet som krever den lovfestede revisjonen.

I henhold til artikkel 22b andre avsnitt kan det fastsettes forenklete krav for revisjon av små foretak som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b og c.

Videre krever revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3 at der en revisor eller et revisjonsselskap byttes ut med en annen revisor, skal den tidligere revisoren gi den påtroppende revisoren tilgang til all relevant informasjon vedrørende det reviderte foretaket og den sist utførte revisjonen av foretaket.

Gjelder det revisjon av et foretak av allmenn interesse, skal revisoren eller revisjonsselskapet før aksept eller fortsettelse av et oppdrag i henhold til revisjonsforordningen artikkel 6 i tillegg vurdere og dokumentere følgende:

- Om de oppfyller kravene i forordningen artikkel 4 om revisjonshonorar og artikkel 5 om andre tjenester enn revisjon.
- Om vilkårene i forordningen artikkel 17 om varigheten av revisjonsoppdraget (firmarotasjon) er overholdt.
- Integriteten til styremedlemmene i foretak av allmenn interesse.

Videre følger det av revisjonsforordningen artikkel 18 at tidligere revisor i tillegg til det som følger av revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3, skal gi påtroppende revisor tilgang til tilleggsrapporter til revisjonsutvalget og informasjon revisor har gitt om foretaket til tilsynsmyndigheter.

#### 17.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at en god akseptvurdering før en revisor eller et revisjonsselskap påtar seg et revisjonsoppdrag, bidrar til å avklare at forutsetningene for å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon er til stede. Dette gjelder vurderinger av

revisors egne forhold, som særlig omfatter uavhengighet, kompetanse og kapasitet. Det gjelder også forhold ved det reviderte foretaket, som særlig omfatter evne og vilje til å overholde lover og regler og til å legge forholdene til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til de opplysningene og foreta de undersøkelsene som revisor mener er nødvendig. Dersom revisor vurderer at forutsetningene for å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon ikke er til stede, skal revisoren eller revisjonsselskapet ikke påta seg oppdraget. Tilsvarende er det viktig at revisor gjør en god vurdering av om revisjonsoppdraget skal fortsette hvis revisor senere blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier en ny vurdering.

Utvalget viser til kravene som følger av revisjonsdirektivet artikkel 22b. Utvalget foreslår bestemmelser til gjennomføring av denne bestemmelsen. Dette vil innebære at en revisor eller et revisjonsselskap må, før de aksepterer eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, vurdere og dokumentere sin uavhengighet, kompetanse og kapasitet. I tillegg må de sørge for at oppdragsansvarlig revisor har nødvendig godkjenning.

Utvalget har delt seg når det gjelder spørsmålet om det skal lages forenklete krav for små foretak, slik revisjonsdirektivet åpner for. Små foretak omfatter etter regnskapsloven § 1-6 regnskapspliktige som oppfyller to av følgende tre vilkår: Balansesum lavere enn 35 millioner kroner, årlig salgsinntekt under 70 millioner kroner og færre enn 50 årsverk.

Flertallet foreslår at før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som ikke er et lite foretak etter regnskapsloven § 1-6, skal revisor vurdere om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Til forskjell fra det som gjelder for andre foretak, mener flertallet at det ved revisjon av små foretak er en forsvarlig forenkling at revisor ikke må vurdere og dokumentere at revisjonsforetaket har nødvendig tid og ressurser til å utføre oppdraget forsvarlig for hvert enkelt oppdrag.

Mindretallet går mot at det gjøres unntak fra plikten til å vurdere tilgangen på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning, ved revisjon av små foretak. De viser til at risikoen for å påta seg flere oppdrag enn det foretaket har kapasitet til er tilstede uav-

hengig av størrelsen av det reviderte foretaket. I tillegg kan små foretak være underlagt særlovgivning. Et krav om en slik vurdering vil bidra til at oppdragsansvarlig revisor har nødvendig oppmerksomhet mot slik lovgivning.

Utvalget viser videre til at forhold som kan true uavhengigheten i like stor grad vil kunne være til stede ved små revisjonsoppdrag som ved store. Utvalget mener derfor at revisor bør vurdere og dokumentere sin uavhengighet ved alle revisjonsoppdrag. Utvalget begrunner sitt forslag slik:

«Utvalget foreslår at revisor skal vurdere sin uavhengighet før revisjonsforetaket påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon. Dersom det foreligger forhold som kan true revisors uavhengighet, skal revisor om nødvendig iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten. Fortsettelsesvurdering skal gjøres når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det. I samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 6, skal uavhengighetsvurdering også gjøres hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Revisor skal snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold som ikke kan fortsette.»

Utvalget mener videre at akseptvurderingen bør inkludere forhold som gir revisor rett eller plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget i henhold til lovutkastet § 9-6, og foreslår at det presiseres særskilt.

Videre foreslår utvalget å videreføre den gjeldende regelen i revisorloven § 7-2 om at det påtroppende revisjonsforetaket skal be det reviderte foretakets forrige revisor om å opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Utvalget viser til at dette ikke følger av revisjonsdirektivet, men at anmodningsplikten gir avklaring som bidrar til en god akseptvurdering. I tillegg kan en slik bidra til at foretak som bryter lover og regler enten retter på forholdene eller ikke får ny revisor. Utvalget viser til lovutkastet § 9-2 første ledd første punktum.

Utvalget viser også til at forrige revisor etter lovutkastet uten hinder av taushetsplikten skal opplyse om begrunnelsen for sin fratreden, jf. revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3.

Utvalget foreslår en henvisning til tilleggskravene til revisors aksept- og fortsettelsesvurdering i revisjonsforordningen artikkel 6 ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

#### 17.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Finanstilsynet* viser til flertallets forslag om å forenkle kravene til aksept- og fortsettelsesvurderingen ved revisjon av små foretak. Finanstilsynet mener at det skal fremkomme av loven at revisjonsforetak skal vurdere kompetanse, kapasitet og ressurser uansett revisjonsklientens størrelse. De påpeker at i de større revisjonsforetakene vil det sjelden være et problem, og at vurderingen for disse vil være enkel. Der Finanstilsynet avdekker feil og mangler i revisjonen er ofte situasjonen at revisor har mange mindre klienter og at det mangler rutiner for å sikre at revisjonen, herunder fortsettelsesvurderingen, skjer tidsriktig.

*Revisorforeningen* og *Virke* støtter flertallet i utvalgets forslag om å benytte adgangen i direktivet til å unnta revisjon av små foretak fra kravet til særskilt vurdering av kompetanse og kapasitet. Revisorforeningen mener en slik vurdering ikke nødvendigvis vil tilføre verdi i form av økt revisjonskvalitet. Revisorforeningen påpeker videre at den reelle vurderingen av kompetanse og kapasitet for denne gruppen gjøres på foretaksnivå, jf. lovutkastet § 7-1 tredje ledd bokstav b og e.

#### 17.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at forsvarlige aksept- og fortsettelsesvurderinger er sentralt for å sikre forsvarlig kvalitet på revisjonen. Det er derfor viktig å lovfeste krav til disse vurderingene, noe som er i tråd med revisjonsdirektivet.

Revisjonsdirektivet åpner for å forenkle kravene ved revisjon av små foretak. Små foretak omfatter etter regnskapsloven § 1-6 regnskapspliktige som oppfyller to av følgende tre vilkår: Balansesum lavere enn 35 millioner kroner, årlig salgsinntekt under 70 millioner kroner og færre enn 50 årsverk.

Utvalget har delt seg når det gjelder spørsmålet om det bør innføres slike forenklede krav. Et flertall i utvalget har foreslått at det skal stilles forenklede krav, ved at det ikke stilles krav om at det ved hvert enkelt revisjonsoppdrag skal vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig kompetanse og kapasitet for å revidere et slikt foretak. Mindretallet mener et slikt unntak ikke bør innføres.

I høringen har Finanstilsynet vist til tilsvarende begrunnelse som mindretallet. Revisorforeningen har vist til at revisor alltid må vurdere sin kompetanse og kapasitet, slik at unntaket foreslått av flertallet er forsvarlig. Også *Virke* har støttet flertallets forslag.

Departementet viser til at revisor uavhengig av størrelsen på det reviderte foretaket må foreta en vurdering av kompetanse og kapasitet. Spørsmålet blir derfor i hvilken grad det er nødvendig å foreta konkrete vurderinger og dokumentere disse. Departementet mener at et unntak som foreslått av flertallet er forsvarlig, og at det er et begrenset behov for å sikre dokumentasjon når det gjelder dette. Revisor vil uansett være ansvarlig for å sørge for tilstrekkelig med kompetanse og kvalitet på det enkelte oppdraget. Videre vil revisor uavhengig av denne regelen måtte vurdere og dokumentere sin uavhengighet i tråd med lovforslaget § 8-5 og § 9-9 andre ledd. Departementet foreslår derfor at det gjøres unntak for små foretak etter regnskapsloven § 1-6, slik flertallet i utvalget har foreslått.

Når det gjøres unntak for å dokumentere en konkret vurdering av om revisjonsforetaket har kapasitet, kompetanse og ressurser til å påta seg et revisjonsoppdrag vil behovet for å håndtere risikoen for at dette skjer på foretaksnivå øke. Dette innebærer at revisjonsforetakets retningslinjer og rutiner må være egnet til å styre denne risikoen. Det innebærer blant annet at de må være konkrete og tilpasset den aktuelle virksomheten og at etterlevelsen må kontrolleres og avvik håndteres.

Når det gjelder forhold som kan true revisors uavhengighet, vil disse i like stor grad være til stede ved små revisjonsoppdrag som ved store. Departementet foreslår derfor, i tråd med utvalget, at revisor bør vurdere og dokumentere sin uavhengighet ved alle revisjonsoppdrag. Dette innebærer at om det foreligger forhold som kan true revisors uavhengighet, skal revisor om nødvendig iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten. I tillegg skal en revisor som blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det, foreta en vurdering av om revisor kan fortsette oppdraget. Det skal foretas en uavhengighetsvurdering der hvor den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak, jf. kravet i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 6. Departementet foreslår også, i tråd med utvalget og revisjonsdirektivet, at revisor snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen skal avvikle forhold som ikke kan fortsette.

Videre foreslår departementet at regelen i gjeldende revisorlov § 7-2 første ledd om forrige revisors plikt til å opplyse om forhold som tilsier at revisor ikke bør påta seg oppdrag, skal videreføres. Dette følger ikke av revisjonsdirektivet, men departementet legger som utvalget vekt på at en slik regel kan bidra til god akseptvurdering og

ha en preventiv effekt overfor foretak som bryter lover og regler.

Departementet foreslår videre at den forrige revisoren uten hinder av taushetsplikten skal gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Den påtroppende revisoren skal kunne be om at opplysningene gis skriftlig. Bestemmelsen gjennomfører opplysningsplikt for tidligere revisor etter revisjonsdirektivet artikkel 23 nr. 3.

Departementet er også enig med utvalget i at det er hensiktsmessig med en henvisning til revisjonsforordningens artikkel 6 for å gjennomføre tilleggskravene til revisors aksept- og fortsettelsesvurdering ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Se lovforslaget § 9-2 om forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget, og § 8-5 om vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet.

## 17.2 Revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdrag

### 17.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 7-1 skal revisor uten ugrunnet opphold si fra seg oppdraget for en revisjonspliktig når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lov og forskrifter som den revisjonspliktige er underlagt, og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene.

Om det ikke foreligger slike forhold har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter revisorloven eller det foreligger andre særlige grunner, jf. § 7-1 andre ledd.

Det følger av § 7-1 tredje ledd første punktum at revisor skal gi den revisjonspliktige rimelig forhåndsvarsel før vedkommende sier fra seg oppdraget som revisor. I henhold til tredje ledd andre punktum kan slikt varsel oversendes ved bruk av elektronisk kommunikasjon dersom mottageren uttrykkelig har godtatt dette.

Ved opphør av revisjonsoppdraget etter revisorloven § 7-1 første og andre ledd skal revisor uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret, jf. fjerde ledd første punktum.

Foretaket kan ikke avsette revisor uten saklig grunn, jf. revisorloven § 2-1 siste ledd første punktum. Det følger av andre punktum at uenighet om regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger ikke anses som saklig grunn for avsettelse. Dersom et revisjonsoppdrag for et foretak av allmenn interesse avsluttes før utløpet av tjeneste-

tiden, skal den revisjonspliktige dessuten sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet, jf. tredje punktum. Også revisor skal sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet om et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om at melding om begrunnelse også skal gjelde ved revisjon av andre revisjonspliktige foretak.

### 17.2.2 EØS-rett

Etter revisjonsdirektivet artikkel 22 kan ikke revisor påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag i strid med kravene til revisors uavhengighet. Videre forutsetter reglene om aksept- og fortsettelsesvurderingen i artikkel 22b at revisjonsforetaket kan være forhindret fra å påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag. Revisjonsdirektivet inneholder imidlertid ikke egne bestemmelser om revisors rett til å si fra seg oppdraget.

Av revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 1 første punktum følger det at medlemslandene skal sikre at revisorer og revisjonsselskaper bare kan avsettes i behørig begrunnede tilfeller. Etter andre punktum skal meningsforskjeller om regnskapsbehandling eller revisjonshandlinger ikke anses som behørig begrunnelse for avsettelse.

Videre følger det av artikkel 38 nr. 2 at medlemslandene skal sikre at foretaket som revideres, revisoren eller revisjonsselskapet underretter myndigheten som har ansvar for offentlig tilsyn i forbindelse med revisorens eller revisjonsselskapets avsettelse eller fratreden i løpet av utnevnesperioden, og gir en fyllestgjørende forklaring på årsaken til dette. I Norge følger det imidlertid ikke av verken revisorloven eller praksis at revisor utnevnes for en periode som nevnt i denne bestemmelsen. Revisjonsdirektivet krever heller ikke at medlemslandene innfører en slik løsning. Ved behandlingen av Prop. 87 L (2013–2014) ble plikten til å underrette Finanstilsynet begrenset til foretak av allmenn interesse. I proposisjonen står det følgende om forholdet til direktivet (punkt 11.5.2):

«På grunn av de ulike systemene for valg av revisor, er det ikke mulig å gjennomføre direktivbestemmelsen direkte i norsk rett. Etter departementets syn foreligger det derfor en nasjonal handlefrihet, også til ikke å innføre krav om begrunnelse. Bestemmelsene om begrunnelsesplikt ble imidlertid tatt inn i norsk rett fordi det var ønskelig å etablere et system for kontroll av om et revisorskifte er saklig begrunnet, også i norsk lovgivning. Som en til-



pasning til norsk regelverk ble begrunnelsesplikten knyttet til revisorskifte som finner sted på ekstraordinær generalforsamling.»

### 17.2.3 Utvalgets vurdering

Utvalget påpeker at direktivet har bestemmelser om forhold på revisors hånd som er av betydning for revisors adgang til å akseptere og fortsette revisjonsoppdrag. Bestemmelsene i gjeldende revisorlov § 7-1 er rettet mot forhold på det reviderte foretakets hånd. Reguleringen i gjeldende § 7-1 følger ikke av direktivet, men støtter opp under de samme hensynene.

Utvalget foreslår at gjeldende regler om revisors rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget videreføres. Det vises til at de er en viktig del av systemet som skal sikre at revisjon og revisjonsplikt gir verdi for regnskapsbrukerne og de som handler med reviderte foretak. Utvalget vektlegger at revisors fratreden i et slikt tilfelle gir et klart varsel til regnskapsbrukerne og de som handler med reviderte foretak. Aksjeselskaper og enkelte andre revisjonspliktige foretak skal besluttes tvangsoppløst hvis foretaket ikke har revisor, jf. blant annet aksjeloven § 16-15 og samvirkeforetaksloven § 141. Denne «renovasjonseffekten» bidrar i samme retning.

Utvalget foreslår at revisor skal ha plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter og den reviderte ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Hvis det ikke foreligger slike forhold, skal revisor bare ha rett til ensidig å trekke seg fra oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller det foreligger andre særlige grunner. Utvalget foreslår også at revisor skal gi den reviderte rimelig forhåndsvarsel før revisor trekker seg.

Utvalget viser videre til at etter foretaksregisterloven § 4-1 og § 4-2 skal foretaket melde endringer i registrerte opplysninger til Foretaksregisteret, inkludert når revisor trekker seg og ved valg av ny revisor. Tidligere revisor kan også selv sende endringsmelding etter foretaksregisterloven § 4-6. Det påpekes at registrering i Foretaksregisteret av at revisor har fratrudd etter reglene i revisorloven, fungerer som et «rødt flagg» ved kredittvurdering av foretaket mv. Utvalget viser videre til at for foretak som har mulighet til å fravelge revisjon vil denne varselfunksjonen ha begrenset verdi, men den vil likevel være av stor verdi for foretak som ikke har denne muligheten. Utvalget går derfor inn for å videreføre at

en revisor som trekker seg etter reglene i revisorloven, skal gi melding om det til Foretaksregisteret.

Når det gjelder spørsmålet i hvilken grad revisor skal underrette Finanstilsynet, viser utvalget til følgende:

«Utvalget slutter seg til departementets vurdering i Prop. 87 L (2013–2014) av at det foreligger nasjonal handlefrihet til ikke å innføre krav om å underrette tilsynsmyndigheten om begrunnelse for fratreden utenom revisors utnevnesperiode, jf. revisjonsdirektivet artikkel 38 punkt 2 og omtalen ovenfor i punkt 17.2.2. Utvalget mener at plikt til å sende begrunnelse for fratreden til Finanstilsynet først og fremst har verdi for tilsynet med foretak under tilsyn av Finanstilsynet og for Finanstilsynets kontroll med den finansielle rapporteringen til noterte foretak. Hvis revisor i et foretak under tilsyn eller et notert foretak trekker seg etter bestemmelsene i revisorloven om rett og plikt til å si fra seg revisjonsoppdraget, vil det normalt være nødvendig med rask oppfølging fra Finanstilsynet. Det er også viktig å sikre revisors uavhengighet i slike foretak gjennom å hindre revisorskifter initiert av revisjonspliktige på et usaklig grunnlag. Utvalget foreslår ut fra dette visse tilpasninger i den gjeldende bestemmelsen om plikt for foretak av allmenn interesse og deres revisorer til å sende begrunnelse for fratreden før utløpet av tjenestetiden til Finanstilsynet.

Utvalget foreslår at revisor i foretak under tilsyn av Finanstilsynet og i noterte foretak, som trekker seg i henhold til lovforslaget § 9-6, skal sende begrunnelse for sin fratreden til Finanstilsynet. Det foreslås videre at avtropende revisor i slike foretak, skal rapportere til Finanstilsynet dersom foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte utløper før utløpet av tjenestetiden.

Det vises til forslaget til finanstilsynsloven § 3a nytt tredje ledd.»

### 17.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Brønnøysundregistrene* viser til utvalgets forslag om at en revisor som trekker seg etter reglene i revisorloven skal gi melding til Foretaksregisteret. *Brønnøysundregistrene* støtter forslaget, men vil presisere at det ikke gjøres noen særskilt registrering av at revisor trekker seg etter reglene i

revisorloven, slik utvalget synes å legge til grunn. Registreringen av at revisor har trukket seg kan like gjerne skyldes at revisor har mistet sin godkjenning, er pensjonert eller gått bort ved dødsfall. Registreringen inneholder ikke informasjon om årsaken til registreringen.

Brønnøysundregistrene viser videre til at plikten til å melde fratreden til Foretaksregisteret fremkommer i dagens revisorlov § 7-1. I utvalgets utredning under punkt 17.2.4 fremgår det at regelen foreslås videreført i lovtkastet § 9-6. I særmerknaden til § 9-6 viser Brønnøysundregistrene at det imidlertid fremkommer at utvalget foreslår å flytte bestemmelsen til foretaksregisterloven § 4-6. De påpeker at de antar dette skyldes en inkurie, og de støtter forslaget om at regelen beholdes i revisorloven. De viser til at en særlig plikt som omfatter kun en yrkesgruppe bør stå i særloven som regulerer disses virksomhet, og ikke i den mer generelle foretaksregisterloven.

### 17.2.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at revisjonsdirektivet ikke har bestemmelser som krever at revisor sier fra seg oppdrag dersom revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lovkrav og den revisjonspliktige ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Revisjonsdirektivet har i første rekke bestemmelser om forhold som gjelder revisor, jf. punkt 17.2.2 ovenfor.

Departementet mener likevel at den gjeldende regelen i revisorloven § 7-1 første ledd om revisors plikt til å si fra seg oppdraget, bør videreføres. Departementet er enig med utvalget i at hensynet til regnskapsbrukerne og de som handler med det reviderte foretaket tilsier en slik løsning. At et foretak som har revisjonsplikt, ikke har oppført revisor kan fungere som et varsel til brukerne. Videre vil en slik regel ha en viss forebyggende effekt, ved at aksjeselskaper og enkelte andre foretaksformer skal besluttes tvangsoppløst hvis foretaket ikke har revisor, jf. blant annet aksjeloven § 16-15 og samvirkelova § 141.

Departementet foreslår at revisor skal ha plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på lover og forskrifter og den reviderte ikke iverksetter nødvendige tiltak for å rette på forholdene. Hvis det ikke foreligger slike forhold, skal revisor bare ha rett til ensidig å trekke seg fra oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter

loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal etter forslaget gi den reviderte rimelig forhåndsvarsel før revisor trekker seg.

Se lovforslaget § 9-6.

Etter gjeldende rett skal revisor også sende melding om fratreden til Foretaksregisteret, jf. gjeldende revisorlov § 7-1 fjerde ledd første punktum. Departementet foreslår at dette videreføres. Det vises til lovforslaget § 9-6 fjerde punktum.

Når det gjelder spørsmålet om revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 2 innebærer et krav om å underrette tilsynsmyndigheten om begrunnelse for fratreden utenom revisors utnevnesperiode, er departementet enig med vurderingen foretatt i Prop. 87 L (2013–2014), jf. ovenfor under punkt 17.2.2. Denne vurderingen har også utvalget sluttet seg til. Kravet forutsetter et system med utnevnesperiode for revisor, noe som ikke finnes i norsk rett. Departementet mener, som utvalget, at en melding til tilsynsmyndigheten i disse tilfellene først og fremst har verdi for tilsynet med foretak under tilsyn av Finanstilsynet og for Finanstilsynets kontroll med den finansielle rapporteringen til noterte foretak.

Departementet foreslår at revisor i foretak under tilsyn av Finanstilsynet og i noterte foretak, som trekker seg i henhold til lovforslaget § 9-6, skal sende begrunnelse for sin fratreden til Finanstilsynet. Det foreslås videre at avtroppende revisor i slike foretak, skal rapportere til Finanstilsynet dersom foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte avsluttes før utløpet av tjenestetiden.

Se forslaget til finanstilsynsloven § 3a nytt tredje ledd.

## 17.3 Revisjonsoppdragets varighet og opphør. Kontraktsrettslige forhold

### 17.3.1 Gjeldende rett

Det følger av aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 første ledd at revisor tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt. Tilsvarende gjelder for andre foretaksformer, selv om det ikke er uttrykkelig lovregulert. Denne regelen er likevel ikke til hinder for at revisor kan eller må si fra seg oppdraget på grunn av forhold på foretakets hånd, jf. revisors rett og plikt til å trekke seg etter revisorloven § 7-1, eller på revisors hånd, for eksempel fordi revisor ikke lenger er uavhengig etter revisorloven kapittel 4. Videre er regelen heller ikke til hinder for at foretaket eller revisor sier opp revisjonsoppdraget eller avtaler at revisjonsopp-

draget skal vare en viss tid. Den er heller ikke til hinder for at foretaket vedtektsfester at revisor skal velges for en viss periode.

Imidlertid setter andre bestemmelser begrensninger for i hvilken grad revisor står fritt til å avslutte revisjonsoppdrag og for at foretaket kan avsette revisor. I henhold til revisorloven § 2-1 siste ledd kan ikke den revisjonspliktige avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Etter revisorloven § 7-1 annet ledd har revisor bare rett til ensidig å si fra seg oppdraget dersom revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven, det foreligger andre særlige grunner eller dersom revisor har plikt til å si fra seg oppdraget.

Utover disse begrensningene er et revisjonsoppdrag underlagt alminnelig kontraktsrett. Utvalget har i punkt 17.3.1 beskrevet disse slik:

«For øvrig kan et revisjonsoppdrag sies opp eller heves etter ordinære kontraktsrettslige regler både fra foretakets og revisors side. Det er imidlertid ikke mulig å avtale seg bort fra selskapsrettslige regler om valg av revisor eller reglene i revisorloven. Valg av ny revisor vil være gyldig selv om det skulle medføre et brudd på oppdragsavtalen med foretakets forrige revisor, for eksempel fordi revisjonsoppdraget er sagt opp for sent. Rommet for kontraktsrettslig heving av revisjonsoppdraget på grunn av vesentlig mislighold, er fra revisors side avgrenset til adgangen og plikten til å si fra seg oppdraget etter revisorloven § 7-1. Fra den revisjonspliktiges side er hevingsadgangen avgrenset av det nevnte lovkravet om saklig grunn. Revisjonsplikten gjør at det skal lite til før forsinket revisjon gir den revisjonspliktige rett til å gå fra revisjonsoppdraget og skaffe seg en ny revisor.»

Om et revisjonsoppdrag avsluttes før utløpet av tjenestetiden, skal styret etter aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2 tredje ledd uten opphold sørge for valg av ny revisor. Dette skal også gjøres om revisor ikke lenger fyller vilkårene for å kunne velges til revisor i selskapet. Det er lagt til grunn at utløpet av tjenestetiden forstås som tiden frem til ny revisor kan velges på ordinær generalforsamling for et nytt regnskapsår.

Det følger av revisorloven § 2-1 siste ledd at den revisjonspliktige uten ugrunnet opphold skal gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Etter foretaksregisterloven § 4-6 kan tidligere revisor selv sende slik melding.

### 17.3.2 EØS-rett

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 1 at revisoren eller revisjonsselskapet skal velges av generalforsamlingen til foretaket som skal revideres. Medlemslandene kan tillate alternative systemer eller regler for valg av revisor eller revisjonsselskap, forutsatt at disse er utformet på en måte som sikrer revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet til det reviderte foretakets ledelses- eller administrasjonsorgan, jf. revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 2.

Det er ikke noe krav i revisjonsdirektivet at revisor må velges for en bestemt periode. Revisjonsforordningen har derimot egne bestemmelser om revisjonsoppdragets varighet, noe som omtales i kapittel 23.

Ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) ble det i artikkel 37 nr. 3 tilføyd en bestemmelse om valg av revisor. Etter bestemmelsen skal avtaleklausuler som begrenser generalforsamlingens eller deltakernes valg av revisor til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper være forbudt. Eventuelle eksisterende klausuler er ugyldige. Tilsvarende presiseres for foretak av allmenn interesse i revisjonsforordningen artikkel 16 nr. 6. Etter revisjonsforordningen pålegges dessuten foretak av allmenn interesse å informere tilsynsmyndighetene om forsøk fra tredjeparter på å få fastsatt slike klausuler eller på annen måte utilbørlig å påvirke valget av revisor.

### 17.3.3 Utvalgets vurdering

Utvalget har foreslått at reglene om at revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt, skal videreføres. De viser til at dette er en innarbeidet regel i norsk selskapsrett, men at det ikke ble vurdert i den siste gjennomgangen av aksjelovgivning i NOU 2016: 22 eller i tidligere evalueringer. Utvalget viser videre til at bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen til en viss grad bygger på et system med utnevnellesperiode, men at dette ikke kan anses å være noe direktivkrav. Etter utvalgets syn må det legges mest vekt på at ordningen med at revisor sitter inntil ny revisor er valgt er godt innarbeidet, ikke har medført ulemper som utvalget kjenner til, og er enklere fordi det bare er nødvendig å gjennomføre revisorvalg når foretaket eller aksjeeierne ønsker det eller det er nødvendig etter bestemmelsene i revisjonsforordningen.

Utvalget viser videre til at Advokatlovutvalget i NOU 2015: 3 har foreslått egne kontraktsrettslige

regler i ny advokatlov om advokatoppdrag, inkludert om vederlag (salær), mislighold og rett til å avslutte oppdraget. Utvalget har vurdert om det bør innføres kontraktsrettslige regler for revisjonsoppdrag. Etter utvalgets syn er det ikke behov for slike regler siden revisjon er en tjeneste med et fast lovregulert innhold som definerer revisors plikter. I samsvar med revisjonsdirektivet artikkel 25 skal revisors vederlag ikke være påvirket av andre tjenester til den reviderte og det kan ikke avtales betinget vederlag. Den revidertes plikt til å legge til rette for revisjonen ved å gi revisor adgang til å foreta undersøkelser mv. er foreslått videreført, jf. lovutkastet § 2-2. Utvalget påpeker derfor at de mener egne regler om heving og prisavslag ved mislighold av pliktene, i liten grad kan bidra til å klargjøre det kontraktsrettslige forholdet mellom partene. De mener videre at det ikke er behov for å fastsette tvingende lovregler om vederlag ut over det som følger av lovutkastet § 8-7, eller om oppsigelse eller andre forhold. Utvalget går derfor ikke for å fastsette egne kontraktsrettslige regler om oppdrag om lovfestet revisjon utover det som følger av lovutkastet § 8-7.

Utvalget viser avslutningsvis til revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3 som krever at medlemslandene innfører forbud mot avtaleklausuler som begrenser generalforsamlingens eller deltakernes valg av revisor til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper. Bestemmelsen gjelder for avtaler mellom den reviderte og tredjeparter. Utvalget viser til at den både i Sverige og Danmark også er gjort gjeldende for vedtektsbestemmelser. Utvalget foreslår en lovbestemmelse om at avtale eller vedtektsbestemmelse om at et revisjonspliktig foretak må velge et spesielt revisjonsforetak eller velge revisjonsforetak fra en liste eller lignende, er ugyldig.

#### 17.3.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 17.3.5 Departementets vurdering

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inn til ny revisor er valgt. Departementet viser til at dette er en innarbeidet løsning i norsk rett. Løsningen er enkel da valg av revisor bare er nødvendig når foretaket eller aksjeeierne ønsker det eller det er nødvendig etter bestemmelsene i revisjonsforordningen. Det har ikke kommet innvendinger

mot denne løsningen i høringen. Departementet er derfor enig med utvalget i at løsningen bør videreføres. Departementet presiserer at opphøret av oppdraget også kan skje på bakgrunn av foretakets eller revisors forhold, jf. punkt 17.1 og 17.2 ovenfor.

Utvalget har heller ikke foreslått noen ytterligere kontraktsrettslig regulering av forholdet mellom foretaket og revisor. Departementet er enig med utvalget i at egne lovregler om heving og mislighold i liten grad vil bidra til å klargjøre det kontraktsrettslige forholdet mellom partene. Videre er departementet enig med utvalget i at det ikke er noe behov for å lage tvingende regler om salær. Revisjonsoppdraget vil som oftest inngås mellom to profesjonelle parter, og utgangspunktet bør da være avtalefrihet mellom partene om disse spørsmålene. Departementet er etter dette enig med utvalget i at det ikke bør innføres slike lovregler, ut over det som følger av de foreslåtte reglene om revisors og den revidertes plikter og om vederlag i forslaget § 8-7.

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3, skal medlemslandene innføre forbud mot avtaleklausuler som begrenser generalforsamlingens eller deltakernes valg av revisor til bestemte kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper, gjelder for avtaler mellom den reviderte og tredjeparter. I Sverige og Danmark er det også gjort gjeldende for vedtektsbestemmelser. Utvalget har foreslått en lovbestemmelse om at avtale eller vedtektsbestemmelse om at et revisjonspliktig foretak må velge et spesielt revisjonsforetak eller velge revisjonsforetak fra en liste eller lignende, er ugyldig. Departementet slutter seg til utvalget på dette punktet.

Det vises til lovforslaget § 2-3.

### 17.4 Overføring av revisjonsoppdrag

#### 17.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 7-3 første ledd første punktum vil revisjonsoppdragene til to eller flere revisjonsselskaper som slår seg sammen, beholdes hos det sammensluttede revisjonsselskapet. Etter andre punktum gjelder det samme ved selskapsrettslig omorganisering av revisjonsselskapet, dersom det ikke skjer reelle endringer i eierforholdet. Bestemmelsen i første punktum får også anvendelse når personlig drevet revisjonsvirksomhet opptas i revisjonsselskap, jf. tredje punktum.

Det følger av revisorloven § 7-3 andre ledd at overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd

ikke medfører innskrenkninger i oppdragsgivers adgang til å bytte revisor.

Videre følger det av tredje ledd at person eller selskap som nevnt i første ledd uten ugrunnet opphold skal gi skriftlig melding om sammenslutning, omorganisering eller opptak til oppdragsgiveren og Finanstilsynet.

#### 17.4.2 EØS-rett

Det er ikke regler i revisjonsdirektivet om i særlige tilfeller å kunne overføre revisjonsoppdrag uten valg av ny revisor.

#### 17.4.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at overføring av revisjonsoppdrag til en annen revisor eller et annet revisjons-selskap i utgangspunktet bør skje ved at den reviderte velger ny revisor. Imidlertid mener utvalget at det i en del tilfeller hvor bytte av revisor i stor grad er en formalitet, er praktisk og lite betenkelig at revisjonsoppdraget fortsetter i det nye revisjonsforetaket uten revisorvalg. Utvalget mener at dette også gjelder ved sammenslutning av revisjons-selskaper. Utvalget viser til at dette følger av gjeldende revisorlov § 7-3 og de foreslår å videreføre denne.

Utvalget har også vurdert om det bør innføres en regel om overføring av revisjonsoppdrag i «krisetilfeller», som at en revisor eller et revisjons-selskap mister godkjenningen eller av andre grunner ikke er i stand til å utføre revisjonsoppdragene, uten at det må gjennomføres revisorvalg i alle de reviderte foretakene.

Utvalget viser videre til at det i små revisjons-virksomheter har hendt at revisjonen ikke fullføres fordi en alenepraktiserende revisor blir syk, dør eller gjør seg utilgjengelig for sine klienter. Utvalget påpeker at dette kan i enkelte tilfeller medføre problemer for klientene med å få valgt ny revisor i tide. Etter utvalgets syn er ikke problemet her fristene for å avholde ekstraordinær generalforsamling, men at den revisjonspliktige og aksjeeierne ikke klarer å ta tak i situasjonen og sørge for valg av ny revisor på vanlig måte. Utvalget mener derfor at det foreslåtte tiltaket ikke er egnet til å løse problemet. Aktuelle tiltak er avtale med en annen revisor om å ivareta klientene i en krisesituasjon og salg/overføring av revisjonsportefølje. Fristene for innkalling til generalforsamling i aksjelovgivningen er så korte at det ikke burde være praktiske problemer med å gjennomføre nytt valg av revisor.

Utvalget viser videre til at en slik regel ble foreslått av Finanstilsynet høsten 2012. Dette

skulle også gjelde for noterte foretak. Når det gjelder slike foretak viser utvalget til den situasjonen som oppsto da revisjonsselskapet Arthur Andersen måtte opphøre med sin virksomhet i 2002. Dette medførte at mange foretak plutselig sto uten revisor. Slike situasjoner kan medføre at foretaket ikke har en lovlig valgt revisor eller ikke får levert reviderte regnskaper rettidig, og kan da få problemer med kreditorer som har dette som et lånevilkår. Utvalget påpeker at for store foretak med spredt eierstruktur, vil det kunne gå litt tid før generalforsamling kan avholdes for valg av ny revisor.

Utvalget har vurdert om det bør gis egne regler om lovlig overføring av portefølje av revisjonsoppdrag i en slik situasjon. Utvalget mener at dette er dårlig egnet for lovgivning og at utgangspunktet også i disse tilfellene bør være at de alminnelige selskapsrettslige krav til valg av revisor må oppfylles. Utvalget mener at nødretts-betraktninger i helt spesielle situasjoner kan forsvare at en ny revisor fullfører revisjonen og avgir revisjonsberetning, og først velges formelt på den samme generalforsamlingen som godkjenner regnskapet. Utvalget konkluderer derfor med at det ikke bør lages egne lovregler om overføring av revisjonsoppdrag i krisetilfeller uten valg av ny revisor.

#### 17.4.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet innspill i høringen til dette punktet.

#### 17.4.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og forslag om å videreføre den gjeldende regelen i revisorloven § 7-3 om overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering. Det vises til lovforslaget § 2-4.

Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke bør innføres en regel om overføring av revisjonsoppdrag ved ekstraordinære omstendigheter som gjør at revisor ikke kan fullføre oppdraget. Etter departementets syn er det generelt uheldig å lage regler som uthuler de foretaksrettslige reglene om valg av revisor. Departementet mener derfor at unntak fra disse reglene kun bør gjøres ved særlig tungtveiende grunner. Som utvalget påpeker, skyldes mange av problemene knyttet til at revisor ikke kan fullføre oppdraget at det reviderte foretakets ledelse er for passiv, slik at det går for lang tid før man tar tak i situasjonen. Departementet er enig med utvalget i at fristene

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

for å innkalle til generalforsamling i aksjelovgivningen er så korte at de ikke burde skape problemer. Departementet mener derfor at disse utfordringene, som særlig knytter seg til små revisjonsforetak og revisor som driver som enkeltpersonforetak, ikke bør være grunnlag for å lage et unntak fra reglene om valg av revisor.

Heller ikke for noterte foretak er det etter departementets syn et stort nok behov for en slik

regel. Utvalget har vist til situasjonen som oppstod etter at Artur Andersen måtte opphøre med sin virksomhet i 2002. Mangelen på andre eksempler viser at det er lite behov for en slik regel. Det har heller ikke kommet noen høringsinnspill som fremhever behovet for en slik regel.

Departementet går etter dette ikke inn for noen regel om overføring av revisjonsoppdrag i krisetilfeller uten valg av ny revisor.

## 18 Revisors plikter ved revisorbekreftelser

### 18.1 Krav til utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser

#### 18.1.1 Gjeldende rett

Kravet om at revisor skal følge god revisjonsskikk gjelder også for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd andre punktum jf. § 5-2 andre ledd. Det er videre presisert at bestemmelsen gjelder for en revisor som utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9. Bestemmelsen gjelder også for «revisor som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige», jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd første punktum.

Dette innebærer at revisor må følge de revisjonsstandardene som gjelder for den aktuelle typen av bekreftelser, se utvalgets utredning punkt 18.1.1. Hvis det gjelder bekreftelser hvor praksis er mindre fastsatt, må revisors utførelse oppfylle overordnede krav til profesjonell forsvarlighet.

Kravet om god revisjonsskikk er omtalt i punkt 14.1.

Det gjelder også en rekke andre krav til revisor ved utførelsen av slike bekreftelser. Utvalget har oppsummert disse slik:

«Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd er det presisert at revisors taushetsplikt gjelder for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9, eller som for øvrig utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige.

Revisorloven § 5-4 om nummererte brev gjelder etter § 1-1 tredje ledd for revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter eller utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9.

Etter revisorloven § 1-1 tredje ledd må en godkjent revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, oppfylle krav til etterutdanning og de øvrige kravene i § 3-7 for å være ansvarlig revisor. Kravet må forstås

slik at det også gjelder for den som er ansvarlig for et slikt oppdrag i et revisjonsselskap.»

#### 18.1.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet gjelder bare lovfestet revisjon, og stiller dermed ikke krav til medlemslandenes lovgivning om revisorbekreftelser.

#### 18.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at hva som regnes som revisorbekreftelser og dermed omfattes av lovregler om slike oppdrag, er omtalt tidligere i utredningen og foreslått lovfestet i utkastet § 1-2 fjerde ledd.

Etter utvalgets syn bør kravet til å følge god revisjonsskikk, på samme måte som i dag, gjelde både for utførelse av lovfestet revisjon og for utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser. Utvalget mener kravet om å følge god revisjonsskikk ved utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser, bør tydeliggjøres gjennom en egen bestemmelse i loven.

Utvalget peker videre på at det kan være noe uheldig å bruke begrepet god «revisjonsskikk» i en bestemmelse som gjelder andre oppdrag om revisorbekreftelser enn revisjon. Utvalget viser til at dette begrepet imidlertid er godt innarbeidet også for anvendelse på oppdrag om revisorbekreftelser. Utvalget går derfor inn for å videreføre dette begrepet også for oppdrag om revisorbekreftelser.

Utvalget foreslår at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk.

Etter utvalgets syn bør det også lovfestes et krav om at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser med profesjonell skepsis. De viser til at en skeptisk holdning til informasjon fra ledelsen mv., har tilsvarende betydning for oppdrag om revisorbekreftelser som for lovfestet revisjon. Videre påpeker de at bestemmelsen om profesjonell skepsis i revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 2 og i utvalgets lovutkast § 9-4 fjerde ledd, er tilpasset lovfestet revisjon. Utvalget går derfor inn for en prinsippbestemmelse om profesjonell skepsis

for oppdrag om revisorbekreftelser som er tilpasset at revisor vil uttale seg på ulike grunnlag alt etter hva den enkelte revisorbekreftelsen gjelder.

Utvalget vil også påpeke at lovutkastets regler om taushetsplikt også vil gjelde ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser, jf. lovutkastet § 10-1 og § 9-10 første ledd.

Et mindretall i utvalget viser til at revisor ut fra forutsetningen for oppdraget og den uttalelsen revisor skal avgi, vil måtte utføre oppdraget i samsvar med en profesjonsstandard som er tilpasset oppdraget. I andre tilfeller enn der grunnlaget for bekreftelsen er lov eller forskrift, mener mindretallet at det bør presiseres i loven at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal sørge for en klar forståelse av hva som er avtalt. Mindretallet påpeker at dette også vil gjelde selv om dette skulle følge av bransjestandardene. De mener en slik lovfesting vil sikre større oppmerksomhet fra revisor rettet mot denne oppgaven og kan hindre at uklarhet om hva som skal bekreftes og grunnlaget for bekreftelsen, svekker tilliten til revisor og revisorrollen. En slik lovfesting av kravet vil tydeliggjøre et sentralt element i god revisjonsskikk på samme måte som det er gjort i bestemmelsen om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon.

Mindretallet mener videre at god revisjonsskikk også innebærer at revisor, ut fra forutsetningene for bekreftelsesoppdraget og de konkrete omstendighetene, må vurdere om forhold som er fremkommet i forbindelse med oppdrag skal kommuniseres til relevante personer i ledelsen og eventuelt til styret. Mindretallet påpeker at slik kommunikasjon kan føre til at forholdet blir rettet. Mindretallet mener derfor at det bør fastsettes at kravet om god revisjonsskikk blant annet innebærer at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med lovutkastet § 9-5.

#### 18.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* og *Virke* støtter utvalgets forslag om at oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk.

*Finanstilsynet* mener innholdet i hva som ligger i «god revisjonsskikk» i tilknytning til revisorbekreftelser bør klargjøres nærmere i tråd med hva mindretallet har foreslått, blant annet at revisor skal sørge for en klar forståelse av hva bekreftelsen skal brukes til. Finanstilsynet fremhever at det ofte vil være revisor som er den som har den faglige kunnskap og som kan forklare for oppdragsgiver hva bekreftelsen innebærer og hvorfor

det eventuelt er nødvendig å ta forbehold. De mener en lovfesting vil bidra til å sikre større oppmerksomhet rettet mot dette ansvaret og at en plikt til klargjøring kan hindre at tilliten til revisor svekkes.

Finanstilsynet mener det bør presiseres at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal ha en plikt til skriftlig å ta opp forhold som har fremkommet under utførelsen av oppdrag med styret. Etter deres syn vil det at styret gjøres oppmerksom på slike forhold, kunne føre til at de blir rettet opp. Selv om plikten langt på vei følger av de bransjefastsatte standardene, mener Finanstilsynet det bør presiseres i lovteksten.

*Deloitte*, *PwC* og *Revisorforeningen* støtter ikke forslaget om at revisor skal sørge for en klar forståelse av oppdraget når revisorbekreftelsen ikke er hjemlet i lov eller forskrift ved oppdrag om revisorbekreftelser. Etter *Revisorforeningens* syn vil forslaget ikke bidra til å skape klarhet, men tvert imot vil det kunne skape større uklarhet om hvem som har ansvaret for å angi hva som skal bekreftes og med hvilken sikkerhet.

*Deloitte* og *Revisorforeningen* støtter heller ikke forslaget om at revisor skal kommunisere med styret om slike forhold som nevnt i lovutkastet § 9-5 ved oppdrag om revisorbekreftelser. *Revisorforeningen* viser til at bekreftelsesoppdrag skiller seg vesentlig fra revisjonsoppdrag. De viser til at det ofte ikke etableres en varig forbindelse til klienten/oppdragsgiveren. Ofte har disse oppdragene i tillegg et spesifikt formål som ikke fordrer eller gjør det naturlig at revisor kommuniserer med styret hos oppdragsgiveren.

#### 18.1.5 Departementets vurdering

Hva som omfattes av reglene om revisorbekreftelser, fremgår av forslaget til definisjon av revisorbekreftelser i § 1-2 fjerde ledd, jf. punkt 4.2 ovenfor.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering når det gjelder spørsmålet om kravet om at revisor må følge god revisjonsskikk ved utførelsen av slike bekreftelser, skal videreføres. Forslaget har blitt støttet i høringen av *Revisorforeningen* og *Virke*. Departementet viser til at dette er et helt grunnleggende prinsipp for utførelsen av revisjonstjenester, og derfor bør fremgå av loven. Utvalget har videre vurdert om det bør benyttes et alternativt begrep til «god revisjonsskikk», i og med at dette ikke gjelder oppdrag om lovfestet revisjon. Utvalget konkluderer imidlertid med at det ikke er noe hensiktsmessig alternativt begrep, og at «god revisjonsskikk» er så godt innarbeidet



at det bør beholdes. Det har ikke kommet innvendinger mot denne løsningen i høringen. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering på dette punktet.

Departementet foreslår at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk, se lovforslaget § 9-10 første ledd.

Utvalget har videre foreslått at revisor skal utføre oppdrag om revisorbekreftelser med profesjonell skepsis. Forslaget har blitt støttet i høringen av Revisorforeningen. Departementet viser til at en skeptisk holdning er helt nødvendig for å ha tillit til bekreftelsen. Departementet er derfor enig med utvalget i at det er ønskelig at kravet om profesjonell skepsis kommer tydelig frem i lovteksten. I lys av slike oppdrags ulike karakter, er departementet enig med utvalget i at kravet ikke bør presiseres nærmere, men holdes på et generelt nivå.

Det vises til lovutkastet § 9-10 første ledd andre punktum.

Et mindretall i utvalget har foreslått at revisor skal pålegges å sørge for en klar forståelse av hva som er avtalt, i tilfeller hvor grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift. De viser til at en lovfesting vil sikre større oppmerksomhet rettet mot denne oppgaven og kan hindre at uklarhet om hva som skal bekreftes og grunnlaget for bekreftelsen, svekker tilliten til revisor og revisorrollen. En lovfesting vil etter deres syn bidra til å tydeliggjøre et sentralt element av god revisjonsskikk.

I høringen har Finanstilsynet støttet mindretallets forslag, og hovedsakelig vist til de samme argumenter som mindretallet. Revisorforeningen har ikke støttet mindretallets forslag, og mener at forslaget ikke vil bidra til å skape klarhet, men tvert imot vil det kunne skape større uklarhet om hvem som har ansvaret for å angi hva som skal bekreftes og med hvilken sikkerhet. PwC har heller ikke støttet mindretallets forslag, og vist til at dette spørsmålet er tilstrekkelig regulert ved at det følger av revisjonsstandardene.

Departementet viser til at det innenfor alminnelig kontraktsrett påhviler en plikt for den parten som anses som mest profesjonell, til å klargjøre hva avtalen går ut på. Ofte vil revisor være den profesjonelle parten i avtaleforholdet. Departementet forstår forslaget fra mindretallet som et forslag om å tydeliggjøre denne plikten i lovteksten. Regelen vil dermed ha en begrenset anvendelse ved at den først får betydning hvor revisor, sett i lys av fagkompetansen om revisjon vedkommende besitter, burde ha forstått at oppdragsgiver

ønsket noe annet ut av bekreftelsen enn det som kom til uttrykk i avtalen mellom revisor og oppdragsgiver. Departementet mener derfor at en slik bestemmelse ikke vil bidra til å skape større uklarhet om hvem som har ansvaret for avtalens innhold, men heller vil kunne bidra til at revisor har større oppmerksomhet mot å forhindre at det blir inngått uklare oppdrag om revisorbekreftelser. Det er hensiktsmessig at kravet fremgår i lovteksten, og ikke bare av revisjonsstandardene. Departementet støtter derfor mindretallet på dette punktet.

Se lovforslaget § 9-10 første ledd siste punktum.

Videre har mindretallet foreslått at lovteksten skal presisere at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med lovutkastet § 9-5. Dette innebærer et krav om at revisor skal kommunisere skriftlig om alle forhold som er fremkommet under oppdragsutførelsen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Mindretallet har vist til at om styret gjøres oppmerksomme på forhold revisor har avdekket, vil dette kunne gjøre at forholdet blir rettet.

Finanstilsynet har i høringen støttet mindretallets forslag. Finanstilsynet mener dette bør presiseres i lovteksten. Revisorforeningen støtter ikke forslaget, og har vist til at det ofte ikke er noen varig forbindelse mellom revisor og klient ved slike oppdrag. Revisorforeningen viser til at disse oppdragene ofte har et spesifikt formål som ikke fordrer eller gjør det naturlig at revisor kommuniserer med styret hos oppdragsgiveren, og videre til at når det er oppdragsgivers valgte revisor som utfører oppdraget, vil kravet om skriftlig kommunikasjon følge allerede av utkastet til § 9-5.

Departementet mener at det på bakgrunn av revisors kunnskap og rolle som uavhengig kontrollør av finansiell informasjon, vil det ofte være en forventning om at revisor gir beskjed om det avdekkes feil eller andre forhold i oppdragsutførelsen som foretaket har grunn til å gjøre noe med. Departementet mener derfor at kravet om skriftlig kommunikasjon med styret også bør gjelde for oppdrag om revisorbekreftelser. På bakgrunn av revisors rolle, synes ikke departementet det er unaturlig at revisor har kommunikasjon med styret om slike forhold. Departementet viser videre til at det foreligger en naturlig begrensning i hva revisor skal kommunisere på denne måten ved at utkastet til § 9-5 gjelder forhold som er knyt-

tet til styrets «ansvar og oppgaver». Departementet mener videre at hensynet til muligheten for å føre kontroll med revisors arbeid, tilsier at kommunikasjonen skjer skriftlig og på en ordnet måte. Departementet støtter derfor mindretallets forslag om at det skal presiseres i lovteksten at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5 første ledd.

Det vises til forslaget til § 9-10 første ledd fjerde punktum.

## 18.2 Uavhengighet ved oppdrag om revisorbekreftelser

### 18.2.1 Gjeldende rett

Det følger av revisorloven § 1-1 tredje ledd at kravene til revisors uavhengighet i bestemmelsene § 4-1 til § 4-7 gjelder ved bekreftelse av opplysninger overfor offentlige myndigheter eller ved forenklet revisorkontroll etter aksjeloven § 7-7 til § 7-9. Etter § 1-1 tredje ledd gjelder bestemmelsen om interessekonflikt ved deltakelse i annen virksomhet i § 4-4 også for revisor som for øvrig utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige. Revisors rolle som allmennhetens tillitsperson gjelder kun ved revisjon av årsregnskap, og dermed ikke ved utførelse av andre oppdrag, jf. revisorloven § 1-2.

### 18.2.2 EØS-rett

Revisjonsdirektivet gjelder ikke oppdrag om revisorbekreftelser.

### 18.2.3 Utvalgets vurdering

Utvalget bemerker at tilliten til de bekreftelser som avgis av revisorer og tilliten til revisors rolle, tilsier at revisor må være uavhengig ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser.

Videre påpeker utvalget at uavhengighetskravene som skal gjelde ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser, bør tilpasses det forhold at slike oppdrag normalt ikke er løpende oppdrag, men enkeltstående bekreftelsesoppdrag med avgrenset varighet. Utvalget foreslår at de overordnede kravene til uavhengighet i lovutkastet § 8-1 også skal gjelde for oppdrag om revisorbekreftelser. Det innebærer at revisor ikke skal utføre oppdraget hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og oppdragsgiveren som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press, som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Dette gjelder

også hvor et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirket utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte. Utvalget mener en slik avgrensning er forsvarlig for denne typen av oppdrag. De viser til at hvor bekreftelsesoppdraget utføres av foretakets valgte revisor, så medfører revisjonsoppdraget at alle bestemmelsene om uavhengighet kommer til anvendelse. De viser til at kravene til uavhengighet har hatt betydning for vurderingen av hvilke bekreftelsesoppdrag som bør omfattes av revisorloven, jf. utvalgets utredning punkt 4.2.4.

### 18.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at kun den overordnede uavhengighetsbestemmelsen i lovutkastet § 8-1 skal gjelde ved oppdrag om revisorbekreftelser. De viser til at de øvrige uavhengighetsreglene er utarbeidet med sikte på revisjonsoppdrag der revisor har en varig forbindelse til det reviderte foretaket, og passer ikke for isolerte bekreftelsesoppdrag.

Videre mener Revisorforeningen at det også burde presiseres i lovteksten at reglene om vurdering av og tiltak for å sikre uavhengighet er en del av de overordnede kravene til uavhengighet i lovforslaget. Dette innebærer at det i tillegg til § 8-1 bør henvises til § 8-5 første ledd første og annet punktum i § 9-10 andre ledd.

### 18.2.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at hensynet til tilliten til revisor og revisors rolle tilsier at revisor må være uavhengig ved utførelse av oppdrag om revisorbekreftelser. Det er viktig at dette presiseres i lovteksten. Departementet støtter videre utvalgets syn om at de mer spesifikke uavhengighetsreglene er tilpasset revisjon av årsregnskap, og passer dermed ikke like godt for oppdrag om revisorbekreftelser. Departementet mener derfor at det er hensiktsmessig å lovfeste et generelt uavhengighetskrav ved utførelsen av oppdrag om revisorbekreftelser, jf. lovforslaget § 8-1. Revisorforeningen har i høringen støttet dette forslaget. Det innebærer at revisor ikke skal utføre oppdraget hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og oppdragsgiveren som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press, som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Dette gjelder også hvor et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte.

Revisorforeningen har i sitt høringssvar også foreslått at reglene om vurderingen av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet i § 8-5 første ledd første og andre punktum også bør komme til anvendelse ved oppdrag om revisorbekreftelser. Departementet antar at prinsippene disse bestemmelsene gir uttrykk for uansett vil gjelde som følge av at hovedregelen om uavhengighet kommer til anvendelse også gjennom revisjonsstandardene. Departementet mener likevel at det er en fordel med en presisering i lovteksten om at revisor må foreta en uavhengighetsvurdering i tråd med bestemmelsene i lovforslaget § 8-5 første ledd første og andre punktum.

Det vises til lovforslaget § 9-10 andre ledd.

### **18.3 Dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser**

#### **18.3.1 Gjeldende rett**

Revisor må dokumentere oppdrag om bekreftelse av opplysninger overfor offentlige myndigheter, oppdrag om forenklet revisorkontroll etter aksje-loven § 7-7 til § 7-9 og rådgivning eller andre tjenester i henhold til revisorloven § 5-3 og § 5-5, jf. § 1-1 tredje ledd. Dette innebærer blant annet at revisor skal kunne dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling, jf. revisorloven § 5-3 tredje ledd første punktum.

#### **18.3.2 EØS-rett**

I og med at revisjonsdirektivet ikke har bestemmelser om revisorbekreftelser er det heller ikke krav til oppbevaring av dokumentasjon ved utføring av slike oppdrag.

#### **18.3.3 Utvalgets vurdering**

Utvalget foreslår at revisor skal dokumentere oppdrag om revisorbekreftelser i samsvar med god revisjonsskikk. De viser til at dokumentasjon bidrar til kvalitet i oppdragsutførelsen og er nødvendig for kontroll med oppdragsutførelsen.

Videre viser utvalget til at den oppdragsansvarlige revisorens oppgaver og ansvar følger av god revisjonsskikk.

#### **18.3.4 Høringsinstansenes merknader**

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at oppdrag om revisorbekreftelser skal dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk og oppbevares i fem år.

#### **18.3.5 Departementets vurdering**

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om kravene til dokumentasjon og organisering av oppdrag om revisorbekreftelser. Ut fra hensynet til kontroll og kvalitet i utførelsen av revisjonsoppdrag er det viktig at det stilles strenge krav til dokumentasjonen av slike oppdrag. Det er videre viktig at kravene er presisert i loven. Departementet mener det er hensiktsmessig at det lovfestes at dokumentasjonen skal være i tråd med god revisjonsskikk. I tillegg stilles det krav om at dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt.

Når det gjelder organiseringen av oppdraget, vil nærmere krav til oppdragsansvarlig revisors oppgaver og ansvar følge av god revisjonsskikk.

Det vises til lovforslaget § 9-10 første ledd.

## 19 Revisors erstatningsansvar

### 19.1 Erstatningsregel

#### 19.1.1 Gjeldende rett og underutvalget om revisors erstatningsansvar

Revisor plikter etter revisorloven § 8-1 første ledd å «erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag». Revisorloven angir altså et alminnelig uaktsomhetsansvar for revisor. Etter annet ledd er revisjonsselskapet solidarisk ansvarlig for skaden sammen med den revisoren som er utpekt som ansvarlig for oppdraget.

Etter revisorloven § 8-2 kan ansvaret etter § 8-1 lempes etter lov om skadeserstatning § 5-2. Etter denne bestemmelsen kan ansvaret lempes om det «under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold og forholdene ellers finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige». Etter andre ledd gjelder det samme, når det i særlige tilfeller er «rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden».

Verken revisjonsdirektivet av 2006 eller 2014 eller revisjonsforordningen har regler om erstatning for tap som følge av revisors handlinger.

EU-kommisjonen kom imidlertid med en anbefaling til medlemslandene om å begrense erstatningsansvaret til revisorer og revisjonsselskaper som foretar en lovfestet revisjon, se rekommandasjon 2008/473/EF. Denne er ikke rettslig bindende for medlemslandene. Finansdepartementet sendte rekommandasjonen på høring i 2008. Det var ulike syn blant høringsinstansene om en slik begrensning skulle innføres. Departementet valgte å ikke gå videre med lovarbeidet.

I henhold til utvalgets mandat valgte utvalget å nedsette et underutvalg til å utrede følgende punkt i mandatet:

«Regler om revisors erstatningsansvar, herunder om EU-kommisjonens rekommandasjon 2008/473/EF om begrensning av revisors erstatningsansvar bør gjennomføres i norsk

rett, og om gjeldende krav om sikkerhetsstillelse bør endres til krav om ansvarsforsikring.»

Professor Johan Giertsen ble oppnevnt som leder for underutvalget med medlemmene førsteamanuensis Kari Birkeland (Handelshøyskolen BI), advokat Terje Granvang (Arntzen de Besche Advokatfirma AS), seksjonsleder Marianne Irgens (Finansdepartementet, fra oktober 2016), administrerende direktør Per Hanstad (Revisorforeningen), professor Erling Johan Hjelmeng (Universitetet i Oslo).

Underutvalget leverte sin utredning til Revisor- og regnskapsførerlovutvalget 18. mai 2017. Utredningen er publisert som vedlegg til utvalgets utredning.

For en nærmere gjennomgang av bakgrunnen for EU-kommisjonens rekommandasjon, om gjeldende rett og tidligere utredninger om revisors erstatningsansvar, sikkerhetsstillelse og krav om forsikring, se underutvalgets utredning punkt 2 til 4 som vedlegg 1 til NOU 2017: 15.

#### 19.1.2 Underutvalgets vurdering av erstatningsspørsmålet

##### 19.1.2.1 Generelt om revisors erstatningsansvar og hensynene bak

Underutvalget viser til at revisoransvaret kjenne-tegnes av noen sentrale trekk. Det er for det første en vid krets av skadelidte som kan ha krav på erstatning om revisor gjør erstatningsbetingende feil. Revisor kan også ha et kontraktsrettslig ansvar overfor det reviderte foretaket for mangelfullt utført revisjon. Underutvalget påpeker at revisors erstatningsansvar kan betegnes som en form for informasjonsansvar, som er en betegnelse som brukes på ansvar utenfor kontrakt for rene formueskader som oppstår i situasjoner der skadevolder har gitt villedende informasjon.

Videre peker underutvalget på at et annet trekk ved revisoransvaret er at erstatningskravene kan bli svært høye. Underutvalget viser blant annet til RG-2008-705 (Sponsor Service), hvor det samlede tapet som følge av revisors uakt-

somhet, utgjorde 202 millioner kroner. I dommen TOSLO-2003-17426 (Finance Credit), var erstatningsbeløpet på 655 millioner kroner, men saken ble forlikt i etterkant av tingrettsavgjørelsen til et vesentlig lavere beløp enn det som ble idømt i tingretten.

For det tredje viser utvalget til at erstatningsretten ikke nødvendigvis gjenspeiler funksjonsdelingen mellom selskapsorganene og revisor. Styret og daglig leder er ansvarlig for å utarbeide årsregnskapet i samsvar med lov og forskrifter, herunder for at det gir et rettviseende bilde i samsvar med regnskapslovens regler. Revisor har ved årsoppgjørsrevisjonen en kontrollfunksjon. Gjennom revisjonen skal revisor skaffe seg trygghet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon og avgi en revisjonsberetning med sin konklusjon. Underutvalget påpeker at denne rolledelingen er sentral for at disse funksjonene gjensidig skal sikre systemet for pålitelig finansiell rapportering.

Underutvalget viser til at, så vidt de kjenner til, i praksis er oftest revisor den eneste den rettes erstatningskrav mot der noen har lidt tap som følge av å ha stolt på regnskaper med vesentlig feilinformasjon.

Videre peker underutvalget på tre sentrale hensyn som reglene om revisors erstatningsansvar bygger på. Det første er gjenopprettingshensynet. Gjenopprettingshensynet bygger på at økonomisk kompensasjon kan tre i stedet for eller svare til en skade eller et tap. For det andre viser underutvalget til prevensjonshensynet. De peker på at prevensjonshensynet innebærer at trusselen om erstatningsansvar kan motivere til å unngå skadevoldende adferd og fremme skadebegrensende adferd. Formålet med revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Etter deres syn kan eksponeringen for erstatningsansvar styrke revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon. For det tredje viser underutvalget til hensynet til velfungerende markeder. De påpeker at revisjonens funksjon i å skape tillit til finansiell informasjon har stor betydning for et velfungerende næringsliv. Denne tillitsfunksjonen er spesielt viktig for velfungerende kapitalmarkeder. Det gir store gevinster i form av lavere transaksjonskostnader ved at investorene kan stole på utstedernes finansielle informasjon, men også i resten av næringslivet gir tillit til årsregnskaper og ordnet økonomi store gevinster. Underutvalget mener at det både på grunn av markedskonsentrasjonen i revisjonsmarkedet og den samfunnsmessige betydningen revisorer har,

er mest relevant å vurdere om erstatningsansvaret påvirker markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse på en slik måte at det bør innføres begrensninger. De viser til at EUs rekommandasjon bygger på at høye erstatningskrav kan medføre at muligheten for revisjonsselskaper i de mellomstore revisjonsnettverkene til å komme inn på markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse, er begrenset. De viser videre til at rekommandasjonen er særlig motivert av at kollaps i ett av de fire største revisjonsnettverkene, kan medføre samfunnsskadelige forstyrrelser i kapitalmarkedene som følge av at mange utstedere i en slik situasjon står uten reell mulighet til å skaffe seg en uavhengig revisor.

Underutvalget påpeker at en begrensning av revisors erstatningsansvar utover det som følger av alminnelig erstatningsrett, krever en særskilt begrunnelse. Underutvalget viser til at uaktsomhetsvurderingen, krav om årsakssammenheng og adekvans og reglene om skadelidtes medvirkning, er slike alminnelige regler som begrenser ansvaret.

#### 19.1.2.2 Beløpsbegrensning

Underutvalget viser videre til EUs rekommandasjon hvor en øvre beløpsgrense for revisors erstatningsansvar er foreslått som en av flere løsninger for å begrense ansvaret.

Underutvalget viser til at EUs forslag har sammenheng med at den potensielle størrelsen på erstatningskravene kan føre til at et av de større revisjonsnettverkene kollapser. I tillegg viser rekommandasjonen til at faren for å bli idømt erstatning kan være en hindring for andre revisjonsforetak for å revidere de større foretakene av allmenn interesse.

Underutvalget påpeker at de ikke har noen klar formening om hvilken betydning erstatningsrisiko har for evnen og viljen til revisjonsselskaper utenfor de fire store nettverkene til å øke sin andel av markedet for revisjon av foretak av allmenn interesse. De viser til at det antakelig er andre faktorer som har like stor eller større betydning. Underutvalget viser til at de etter en samlet vurdering av disse forholdene opp mot de alminnelige hensynene nevnt i utredningen punkt 5.2 og 5.3, anser at det ikke er tilstrekkelig grunn til å begrense revisors erstatningsansvar gjennom en øvre beløpsbegrensning.

Videre viser underutvalget til at de også har vurdert om det kan være hensiktsmessig å lovfeste et ansvarsfritt beløp «i bunn» før erstatningsansvar kan gjøres gjeldende mot revisor. De viser

til at en slik regel kan bidra til skjerpet aktsomhet hos medansvarlige styremedlemmer og daglig ledelse og regnskapsbrukere som handler med det reviderte foretaket. Underutvalget mener at de samme hensynene som er nevnt ovenfor, tilsier at heller ikke denne måten å begrense revisors erstatningsansvar bør lovfestes.

#### 19.1.2.3 *Avtalt ansvarsbegrensning*

Underutvalget viser til at revisor og revisjonskunden kan inngå avtale om revisors erstatningsansvar overfor den reviderte. Innholdet i revisjonen kan revisor ikke begrense eller modifisere ved avtale. Kravene til innholdet i revisjonen følger av revisorloven og god revisjonsskikk. Underutvalget påpeker at en slik avtalt ansvarsbegrensning mellom revisor og klient ikke vil ha betydning for rettsstillingen til eventuelle tredjepersoner som krever erstatning som følge av revisors uaktsomhet.

Underutvalget mener at fordi avtalefriheten mellom revisor og klienten når det gjelder erstatningsansvaret fremgår av alminnelig kontraktsrett, supplert med selskapsrettslige regler som nevnt, ser ikke underutvalget noen grunn til å foreslå regulering av dette spørsmålet i den nye revisorloven.

#### 19.1.2.4 *Forslag fra medlemmene Granvang, Hanstad og Hjelmeng om proporsjonalt ansvar*

Disse medlemmene i underutvalget foreslår at det innføres en regel om proporsjonalt ansvar for revisor. De mener ansvaret bør utformes slik at revisors ansvar begrenses etter en vurdering av ansvarsfordelingen i lovverket, revisors utviste skyld og ellers bidrag til skaden. Disse medlemmer finner det riktig å betegne ansvaret som «proporsjonalt», siden revisor bare skal hefte forholdsmesig iht. skyld, årsaksbidrag og ansvarsfordeling.

Disse medlemmene viser til at gjeldende regler om revisoransvaret ikke reflekterer den ansvarsfordelingen mellom selskapets ledelse og revisor som selskaps- og regnskapslovgivningen legger opp til. Etter gjeldende rett vil revisors bidrag stå i årsakssammenheng med skaden hvor revisor burde ha oppdaget feilen i eksempelvis et regnskap, men det er selskapets ledelse som er hovedansvarlig for feilene som er i regnskapet. Disse medlemmene mener derfor revisors erstatningsansvar bør justeres slik at erstatningsreglene fremmer de normene de tjener som sanksjon og rettsvirkning for. Etter deres syn vil en slik

endring kunne bidra til at styrebehandlingen av årsregnskapet får den oppmerksomheten loven krever. Etter disse medlemmenes syn er det mye å hente på å få til forbedringer her.

Disse medlemmene presiserer at et proporsjonalt ansvar ikke vil ha som sin hovedfunksjon å skjerme revisor mot høye erstatningskrav, men å la rettsvirkningene i form av erstatningsansvar gjenspeile den rollefordelingen mellom styret og revisor som er fastsatt i selskaps- og revisjonslovgivningen. De påpeker at slik revisoransvaret har utviklet seg i praksis, er det grunn til å tro at et proporsjonalt ansvar for revisor vil kanalisere flere søksmål mot de primæransvarlige for regnskapsavleggelsen, og således øke bevisstheten om, samt øke etterlevelsen av, pliktene etter regnskapslovgivningen.

Videre påpekes det at forslaget reiser noen utfordringer med tanke på utforming av en lovbestemmelse om proporsjonalt ansvar. Etter deres syn er ansvaret så nært knyttet til revisors plikter etter loven at det er naturlig at lovgivers oppgave er å formulere retningslinjer som domstolene kan utvikle videre. De foreslår dermed at revisor eller revisjonselskapet hefter overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden i henhold til ansvarsfordelingen etter regnskapsloven og revisorloven. Disse medlemmer vil ikke foreslå en bestemmelse om at andre potensielt ansvarlige enn revisor må saksøkes, og heller ikke andre prosessuelle krav.

Disse medlemmene foreslår også, som alternativ, at det utformes en regel om at man innfører hensynet til ansvarsfordelingen mellom revisor og selskapets ledelse som et obligatorisk moment i tapsutmålingen. De tar også opp om en eventuell lempingsregel kan være et aktuelt alternativ, men viser til at det rimelighetsskjønnet en slik regel legger opp til ikke vil være forutberegnelig, og dermed heller ikke den preventive effekten man ønsker. Disse medlemmene mener likevel at en regel om tapsutmåling er et mindre tydelig alternativ enn forslaget om proporsjonalt ansvar.

#### 19.1.2.5 *Forslag fra medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens*

Disse medlemmene diskuterer først forslaget fra utvalgets øvrige medlemmer om proporsjonalt ansvar for revisor. De viser til at å lovfeste en særskilt ansvarsreduksjon for én profesjon griper så dypt inn i alminnelig erstatningsrett at de mener problemet må diskuteres i et noe videre perspektiv. De påpeker at det er et usikkert empirisk grunnlag for påstanden om at gjeldende rett har

ført til uheldig ansvarskanalisering mot revisor. Dette usikre grunnlaget tilsier etter deres syn at man bør være varsom med å gå inn for dyptgripende endringer i erstatningslovgivningen på dette området.

Disse medlemmene viser videre til at de ikke kan se at det er urimelig at den skadevoldende revisor, i likhet med andre skadevoldere, må søke regress hvis det anføres at dekning av det fulle tapet vil påføre revisor et større ansvar enn det som tilsies «under hensyn til ansvarsgrunnlaget og forholdene ellers», jf. skadeserstatningsloven § 5-3 nr. 2.

De påpeker også at forslaget om proporsjonalt ansvar vil virke særlig uheldig hvor andre mulige ansvarlige frifinnes og skadelidte som følge av dette ikke vil få dekket sitt fulle tap. Dette gjelder særlig hvis revisor også har evne til å dekke tapet på grunn av forsikring eller med egne midler.

Disse medlemmene viser videre til at en regel om proporsjonalt ansvar vil reise store beregningsproblemer. I tillegg mener de at vanskeligheter med å beregne revisors «bidrag» kan føre til at et søksmål mot revisor som allerede i gjeldende rett ofte er prosessøkonomisk krevende, får et nytt ansvarsvilkår som kan forsterke søksmålsbyrden for skadelidte. Man risikerer at søksmålsbyrden blir høyere ved at skadelidte kanskje også må reise søksmål mot andre enn revisor for å få dekket sitt tap.

Medlemmene Birkeland, Giertsen og Irgens er også negative til det alternative forslaget fra utvalgets øvrige medlemmer, om en egen regel om utmålingen av erstatningen. De mener at de samme innvendingene som mot en regel om proporsjonalt ansvar, også gjør seg gjeldende her.

Disse medlemmene foreslår derimot at det inntas en særskilt lempingsregel i revisorloven, hvor det presiseres at man i vurderingen av om ansvaret skal lempes også kan legge vekt på ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer og forholdene ellers. Disse medlemmene viser til at EU-rekommandasjonen forutsetter at landene har handlefrihet til å avveie hensynene til skadelidte og den skadevoldende revisor innenfor rammen av sin nasjonale erstatningsrett. De mener at fordelene med å koble dette til lemping, er at da vil et etablert erstatningsrettslig regelverk bli virkemiddelet dersom det skulle oppstå en situasjon der et større revisjonsforetak skulle bli utsatt for en konkursfare på grunn av et erstatningskrav – som typisk er den risiko som er bakgrunnen for rekommandasjonen.

De påpeker at tilføyelsen om at «ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer»

kan vektlegges tar typisk sikte på at styret eller daglig leder har vært kvalifisert uaktsomme i utarbeidelsen av regnskapet, men der revisors skyld var nær den nedre grensen for vanlig uaktsomhet, og at et fullt ansvar for revisor derfor kan være «urimelig tyngende» i henhold til denne unntaksregelen. Bestemmelsen vil fortsatt bare komme til anvendelse i unntakstilfellene.

Videre påpeker disse medlemmene at lemping trolig vil være mest aktuelt for revisors ansvar overfor tredjepersoner, i og med at om det er tale om ansvar for selskapet selv vil reglene om skadelidtes medvirkning kunne være grunnlag for reduksjon eller bortfall av revisors ansvar. Når det gjelder ansvaret overfor tredjepersoner, kan lemping aktualiseres hvis et stort antall aksjeeiere, investorer eller andre regnskapsbrukere lider tap, slik at det samlede tapet blir «urimelig tyngende».

### 19.1.3 Utvalgets vurdering av erstatningsspørsmålet

Utvalget er delt i to når det gjelder spørsmålet om revisors ansvar bør videreføres slik det er etter gjeldende rett, eller om det skal innføres en regel om proporsjonalt ansvar for revisor. Flertallet har gått imot forslaget om at det innføres et proporsjonalt ansvar, og viser hovedsakelig til den begrunnelsen fra underutvalgets medlemmer Birkeland, Giertsen og Irgens. De støtter også innføringen av den tilføyelsen i den alminnelige lempingsregelen som de nevnte medlemmene har foreslått.

Flertallet i utvalget foreslår i samsvar med dette at revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Flertallet i utvalget foreslår videre at ansvaret kan lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold, ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer og forholdene ellers, finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige. Det samme gjelder hvis det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

Mindretallet i utvalget går inn for at det lovfestes et proporsjonalt ansvar for revisor i tråd med forslaget til underutvalgets medlemmer Granvang, Hanstad og Hjelmeng. Etter deres syn vil et slikt forslag styrke den ansvarsfordelingen mellom revisor og styre som selskaps- og regnskapslovgivningen og revisorloven legger opp til. De påpeker videre at de mener at det er realistisk å forvente at et proporsjonalt ansvar over tid vil føre til en ikke ubetydelig reduksjon i tapene til

private og offentlige aktører som følge av feil i reviderte regnskaper og annen revisorbekreftet informasjon. Mindretallet påpeker videre at gjeldende ansvaret for revisor bygger på at hver og en av flere uaktsomme skadevoldere er nærmere til å bære tapet enn en uskyldig skadelidt. Dette synspunktet har særlig vekt for erstatningsansvar ved personskader. Disse medlemmene anser at dette synspunktet står betraktelig svakere for rene formueskader i næringsvirksomhet. Rommet for å legge vekt på prevensjonshensyn, og mindre vekt på skadelidtes dekningsmulighet, er derfor større. Mindretallet mener at lemping i tråd med flertallsforslaget ikke er tilstrekkelig for å oppnå formålet med bedre prevensjon. De mener heller at erstatningsreglene bør støtte opp under og ikke motvirke den ansvarsfordelingen lovgivningen ellers legger opp til. De påpeker at hensikten bak forslaget ikke er å begrense revisors erstatningsansvar, men å forbedre erstatningsreglenes virkemåte. De påpeker at en rimelig avveining tilsier at begrensningen i revisors erstatningsansvar bare skal gjelde dersom revisor har utvist simpel uaktsomhet. Mindretallet foreslår at for tap som følge av feilinformasjon i et revidert årsregnskap eller konsernregnskap eller i annen revisorbekreftet rapportering, hefter revisor og revisjonsselskapet overfor skadelidte bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden.

Et samlet utvalg foreslår å videreføre regelen om at et valgt revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig for skaden sammen med den oppdragsansvarlige revisoren.

#### 19.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Advokatforeningen, Finans Norge, Finanstilsynet, Justis- og beredskapsdepartementet, Norsk Øko-Forum, Regnskap Norge, Skattedirektoratet og Virke* støtter flertallet i utvalget i at det ikke innføres noen begrensning i revisors erstatningsansvar. Flertallet av disse uttrykker også støtte til den foreslåtte lempingsregelen.

Advokatforeningen viser til at selskapslovgivningen allerede fastsetter regler for styre- og daglig leders ansvar, og en regel om proporsjonalt ansvar for revisor vil kunne bidra til å komplisere regelverket. De viser til at ledelsens plikter og ansvarsfordeling med revisor derimot presiseres i forslaget om lemping. De påpeker at de forstår utvalget slik at det ikke er tale om noen endring i terskelen for lemping som sådan.

Finans Norge mener at grunnlaget for å innføre et proporsjonalt ansvar for revisor ikke er godt nok dokumentert. De viser også til at et lig-

nende forslag har vært på høring tidligere, hvor en rekke høringsinstanser og departementet konkluderte med at det ikke var grunn til å følge opp EU-rekommandasjonen. De påpeker at revisjonsmarkedet ikke har blitt ytterligere konsentrert siden den gang, men det har tvert imot blitt mer pluralistisk.

Justis- og beredskapsdepartementet og Finanstilsynet mener at det bør legges vekt på at forslaget om proporsjonalt ansvar innebærer et klart avvik fra alminnelige erstatningsrettslige regler. De mener man bør være tilbakeholden med å innføre slike særregler for én profesjon.

*BDO, Deloitte, EY, KPMG, PWC og Revisorforeningen* støtter mindretallets forslag om å innføre en regel om proporsjonalt ansvar for revisor. Disse høringsinstansene mener en slik regel i større grad vil virke preventivt enn dagens erstatningsregel ved å tydeliggjøre et reelt erstatningsansvar for foretakets ledelse. Revisorforeningen viser til at i praksis innebærer gjeldende rett at revisor alene blir holdt ansvarlig for tap ved vesentlig feilinformasjon i reviderte regnskaper.

De påpeker videre at harmonisering av det norske regelverket med det internasjonale regelverket tilsier at det bør være tungtveiende grunner for ikke å følge opp EU-rekommandasjonen.

*BDO* mener flertallets forslag om å ikke innføre en regel om proporsjonalitet er basert på en feilaktig forutsetning om at styret og revisor alltid er solidarisk ansvarlig for skadelidtes tap. De viser til at i mange tilfeller kommer kravet mot revisor fra et konkursbo eller revisjonsklienten selv. Høyesterett har slått fast at henholdsvis selskapet og konkursboet identifiseres med handlingene og unnlatsene til styret. De mener flertallets forslag til lovutkast sannsynligvis vil øke antall tvister mot revisor. *BDO* mener at for å kunne ta hensyn til gjeldende rett og motvirke den økende tendens at selskap og konkursbo fremmer erstatningskrav mot revisor for handlinger og unnlatelser som styret hadde primæransvar for, bør mindretallets forslag om proporsjonalt ansvar innføres.

#### 19.1.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår å videreføre gjeldende rett og dermed at det ikke skal lovfestes et proporsjonalt erstatningsansvar for revisor. Dette er i tråd med forslaget fra utvalgets flertall. Departementet slutter seg til begrunnelsen både til utvalget og medlemmene av underutvalget som foreslo dette. Departementet støtter forslaget om å innføre en tilføyelse i lempingsregelen som frem-



hever at det kan tas hensyn til ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer.

Departementet mener at det bør foreligge sterke grunner for å innføre en regel som kan begrense ansvaret for én profesjon som delvis er beskyttet av et krav om godkjenning i lovgivningen. Underutvalgets medlemmer Granvang, Hanstad og Hjelmeng har særlig vist til at en regel om proporsjonalt ansvar skal bidra til å skjerpe aktsomheten til foretakets ledelse ved regnskapsavleggelsen. Departementet anser imidlertid ikke dette som sterk nok grunn til å innføre en slik mulig begrensning når det empiriske grunnlaget for denne effekten ikke er tilstrekkelig dokumentert.

Departementet slutter seg til utvalgets oppsummering i punkt 19.7.1 av medlemmene i underutvalgets argumentasjon for å videreføre gjeldende rett på dette punktet med en tilføyelse i lempingsregelen. Underutvalgets argumenter for dette, er særlig hensynet til skadelidte. Underutvalget viser til at skadelidte bør kunne rette krav om erstatning for hele tapet hos enhver som er ansvarlig, enten dette er revisor, et styremedlem eller andre. Dersom skadelidte krever revisor for skaden vil revisor på vanlig måte kunne kreve regress av eventuelle andre skadevoldere. Videre viser underutvalget til at lovfesting av et proposjonalt ansvar vil gjøre erstatningssakene mer prosessøkonomisk krevende fordi de må fastslå hva som er revisors «bidrag» til skaden. Dessuten åpner lempingsreglen for at det kan legges vekt på ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes ledelse.

Høringsinstansene har fokusert hovedsakelig på de samme argumentene som underutvalget og utvalget har vist til. BDO mener imidlertid at både underutvalget og utvalget har lagt en feil forutsetning til grunn, fordi man har oversett at revisor ikke blir solidarisk ansvarlig overfor revisjonskunden når kunden selv har gjort feil. Departementet viser til at det gjennomgående er presisert at fokus er på de tilfellene hvor tredjeperson lider tap som følge av revisors feil, og altså ikke tilfeller hvor regelen om skadelidtes medvirkning er aktuell.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet at det ikke innføres en regel om proporsjonalt ansvar for revisor og at gjeldende ansvarsregel videreføres.

Flertallet i utvalget har videre foreslått at ansvaret kan lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold, ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer og forholdene ellers, finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den

ansvarlige. Det samme gjelder hvis det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

Mindretallet har vist til at en slik regel antageligvis vil ha en svak effekt når det kommer til å gi insentiver til å sikre korrekt regnskapsavleggelse. Departementet ser ikke bort fra at en slik regel vil ha svak effekt, men viser til at formålet med lempingsregelen er å sørge for at størrelsen på ansvaret ikke blir urimelig tyngende for revisor. En slik regel kan også motvirke erstatningskrav som er så høye at de vil føre til at revisjonsselskapet går konkurs. Departementet støtter flertallets lovutkast om at det skal tas inn en egen lempingsregel i revisorloven.

Departementet støtter videre både utvalgets og underutvalgets konklusjon om at det ikke bør innføres noen beløpsmessig grense for revisors erstatningsansvar. Det fremgår av EU-rekommandasjonen at begrunnelsen for en slik grense er hensynet til konkurransen i revisjonsmarkedet. Det er likevel usikkert om et slikt tiltak har noen effekt. Som underutvalget påpeker kan det like godt være andre forhold som har større påvirkning på konkurransen på revisjonsmarkedet.

Departementet ser heller ingen grunn for å foreslå regler om avtalte ansvarsbegrensninger i forholdet mellom revisor og klient.

Det vises til lovforslaget § 11-1.

## 19.2 Sikkerhetsstillelse og ansvarsforsikring

---

### 19.2.1 Gjeldende rett

Revisorloven § 2-2 første ledd krever at årsregnskapet til revisjonspliktige revideres av minst én ansvarlig revisor. Revisorer som er ansvarlig revisor har blant annet en plikt til å stille sikkerhet for sitt mulige erstatningsansvar, jf. revisorloven § 3-7 første ledd nr. 4.

Det er gitt nærmere regler om sikkerhetsstillelse i forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer (revisorforskriften) kapittel 3. Reglene i denne er nærmere gjort rede for av underutvalget i punkt 6.1.1.

Det er ikke noe krav etter gjeldende rett om at revisor må ha ansvarsforsikring i tillegg til sikkerhetsstillelsen.

### 19.2.2 EØS-rett

Verken revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen har regler om sikring av revisors erstatningsansvar.

### 19.2.3 Underutvalgets vurdering

Underutvalget viser til at en skadelidte som har rett på erstatning fra et revisjonsselskap eller en revisor, naturlig nok vil ha en interesse i å få dekket sitt krav. En ansvarsforsikring eller en sikkerhetsstillelse i form av en garanti vil øke muligheten til å få dekket tapet. Underutvalget mener det krever en særskilt begrunnelse – oftest et trygghetshensyn eller pulveriseringshensyn – å beskytte skadelidtes interesse i å få dekket sin rett til erstatning gjennom en lovbestemt plikt til å forsikre eller stille garanti for erstatningskravet.

Underutvalget viser til at den gjeldende bestemmelsen om sikkerhetsstillelse har vært begrunnet med beskyttelse av skadelidte, men at behovet bør vurderes nærmere. De viser til at de ikke kan se at reduksjon av den økonomiske risikoen for revisor ved krav om sikkerhetsstillelse vil svekke tilliten verken til revisors arbeid eller de reviderte regnskapene. På den annen side viser underutvalget til at godkjente revisorer og revisjonsselskaper er gitt enerett til å påta seg revisjonsoppdrag av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap og at det dermed gir en god balanse i systemet at regnskapsbrukere som lider tap ved revisors uaktsomme handlinger er sikret å få sitt tap dekket.

Likevel mener underutvalget at reglene om sikkerhetsstillelse har en særlig sterk begrunnelse der den regulerte virksomheten inkluderer håndtering av betrodde midler. Av den grunn er banker og forsikringsselskaper underlagt omfattende soliditetskrav og deltakelse i sikringsordninger. Håndtering av betrodde midler er derimot ikke en del av den vanlige virksomheten til revisorer. Underutvalget mener derfor at hensynet til å beskytte skadelidtes rett til oppgjør gjennom et lovkrav er vesentlig svakere for revisorer enn denne typen foretak.

Underutvalget mener videre at revisor har en egeninteresse i å tegne forsikring. Dette reduserer behovet for et lovkrav om sikkerhetsstillelse eller en lovfastsatt plikt til å tegne forsikring.

Underutvalget konkluderer med at verken rimelighetshensyn eller hensynet til tilliten til revisjon er tilstrekkelig til å begrunne et lovkrav som skal sikre at eventuelle erstatningskrav kan gjøres opp. Det bør etter underutvalgets vurdering derfor ikke stilles lovkrav om pliktig ansvarsforsikring eller garantistillelse.

### 19.2.4 Utvalgets vurdering

Utvalget slutter seg til underutvalgets forslag om å avvikle plikten om at ansvarlig revisor må stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar. Flertallet i

utvalget går heller ikke inn for lovfesting av plikt til å tegne ansvarsforsikring. De viser til at det for vurderingen av begge ordningene er sentralt at revisor ikke har rådighet over klientmidler, og at behovet for en lovpålagt sikkerhetsstillelse eller ansvarsforsikring da er mindre.

Mindretallet mener det bør innføres en ordning med tvungen ansvarsforsikring for revisor. Mindretallet viser til at revisor er allmennhetens tillitsperson, og at revisor risikerer å komme i ansvar antakeligvis vil bidra til økt tillit til finansiell informasjon. Etter mindretallets syn vil også sikkerhet for betaling av erstatning innebære en bedre balanse i systemet med tanke på at godkjente revisorer og revisjonsselskaper har en enerett til å revidere revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap.

Mindretallet fremhever også at foretak som skal velge revisor kan sikre seg ved å velge en revisor med ansvarsforsikring, mens andre interessenter i regnskapet ikke har denne muligheten. Etter mindretallets syn bør skadelidte kunne få dekket sine rettmessige krav på en rask og effektiv måte, uavhengig av om manglende dekning fra revisor skyldes manglende evne eller vilje. Dette medlemmet antar at en ansvarsforsikring vil representere en velegnet sikkerhet for skadelidte.

Etter mindretallets vurdering er det også slik at det er grunn til å tro at det vil være hos de som eventuelt ikke frivillig tegner en forsikring, hvor behovet vil være størst. Forsvarlig drift av revisjonsvirksomheten er viktig for tilliten til revisorer og revisjon. Store erstatningsutbetalinger kan true økonomien i virksomheten og evnen til fortsatt drift. Den som velger å ikke tegne ansvarsforsikring, vil kunne oppnå en løpende konkurransefordel – på skadelidtes bekostning. Det taler etter mindretallets syn for en lovpålagt ansvarsforsikring. Mindretallet mener derfor at underutvalgets utkast til regler om tvungen ansvarsforsikring bør gjennomføres.

### 19.2.5 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, KPMG, Revisorforeningen og PwC* støtter ikke mindretallets forslag om tvungen ansvarsforsikring for revisor. De viser til at revisor er tjent med å tegne en egen ansvarsforsikring som vil dekke en eventuell risiko forbundet med revisors erstatningsansvar. Revisorforeningen er uenig med mindretallet som argumenterer i retning av at ansvarsforsikring styrker revisors egeninteresse i å gjennomføre en god revisjon.

*Deloitte* kan heller ikke se noe grunnlag for at et eventuelt krav om ansvarsforsikring skal være

utformet slik at man må tegne forsikringen i et foretak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket. De viser til at dette i verste fall kan være konkurransevridende og fordyrende, og føre til at man ikke får tegnet adekvate forsikringer på grunn av manglende lokale tilbydere.

*Finanstilsynet* stiller seg bak forslaget om å oppheve gjeldende krav om sikkerhetsstillelse. Finanstilsynet mener imidlertid det bør lovfestes et krav om å tegne ansvarsforsikring. Etter Finanstilsynets vurdering er det uheldig hvis revisor ikke er i stand til å gjøre opp erstatningskrav som har sin bakgrunn i feil og mangler i utførelsen av revisjonsoppdraget, og fremhever at et lovkrav om ansvarsforsikring vil bidra til å underbygge tilliten til revisjonsinstituttet.

*Finans Norge* viser til at de støtter utvalgets forslag om å avvikle ordningen med sikkerhetsstillelse, og heller innføre et krav om ansvarsforsikring.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og Skatte-revisorenes Forening* støtter mindretallets forslag om tvungen ansvarsforsikring. De viser til at det antagelig er hos de revisorene som ikke tegner slik forsikring frivillig at behovet er størst. De mener derfor at hensynet til mulige skadelidte tilsier at det bør være et krav om ansvarsforsikring hos revisor.

*Justis- og beredskapsdepartementet* er noe skeptisk til forslaget om at det ikke bør være lovkrav om å stille sikkerhet for revisors erstatningsansvar. De viser til at det for andre gjelder lovfestede krav om sikkerhetsstillelse. Dette gjelder eksempelvis også forsikringsformidlingsforetak, selv om de ikke håndterer klientmidler. De viser videre til at når man antar at de fleste revisorer antakelig vil tegne ansvarsforsikring frivillig, kan dette tilsi at det vil være lite byrdefullt å stille krav om ansvarsforsikring.

### 19.2.6 Departementets vurdering

Departementet viser til at både flertallet i utvalget og underutvalget har foreslått at kravet om at revisor skal stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar ikke videreføres i ny revisorlov. Mindretallet har foreslått at det skal innføres et lovkrav om ansvarsforsikring. Mindretallet har vist til at det ofte er i de tilfellene hvor revisor ikke frivillig tegner forsikring, at behovet er størst. Videre er det vist til at manglende forsikring kan utgjøre en konkurransefordel på bekostning av skadelidte.

Justis- og beredskapsdepartementet har vist til at et krav om sikkerhetsstillelse er vanlig blant lignende profesjoner, og at et slikt krav uansett vil

være lite byrdefullt om de fleste revisorer uansett frivillig vil stille slik sikkerhet.

Departementet mener, som underutvalget og utvalgets flertall, at det bør kreves gode grunner for å gi skadelidte et særskilt vern for sitt erstatningskrav utover det som følger av alminnelig erstatningsrett. Et krav om sikkerhetsstillelse, enten i form av ansvarsforsikring eller garanti vil være et slikt særskilt vern. Departementet mener at det ikke foreligger slike hensyn her. På andre rettsområder er et krav om sikkerhetsstillelse hovedsakelig knyttet til profesjoner som håndterer klientmidler. Dette er ikke en del av revisors hovedoppgave, og det foreligger derfor ikke noe særlig behov for å beskytte skadelidte mot misbruk av disse.

Justis- og beredskapsdepartementet har vist til at også forsikringsformidlere er underlagt krav om ansvarsforsikring selv om de ikke håndterer klientmidler. Departementet mener likevel at det ikke foreligger tilstrekkelige grunner til å lovfeste et slikt krav overfor revisorer. Departementet mener den enkelte revisor og det enkelte revisjonsselskap bør ha en viss fleksibilitet på dette området, slik at det er mulig å innrette seg på en hensiktsmessig måte. En lovfesting vil ikke bidra til en slik fleksibilitet.

Departementet mener videre at selv om de fleste antakelig vil tegne frivillig forsikring, er ikke det i seg selv en god nok begrunnelse for å innføre en lovfastsatt plikt til å tegne forsikring. Departementet ser heller ikke at det er et større behov for å beskytte skadelidte mot risikoen for at revisor ikke kan gjøre opp, enn risiko for annet økonomisk tap som ikke er beskyttet gjennom lovgivningen.

Mindretallet har i tillegg vist til at om det ikke stilles krav om sikkerhet, vil de foretakene som velger å drive uten slik sikkerhet ha en konkurransefordel på skadelidtes bekostning. Departementet mener størrelsen av en slik konkurransefordel er så usikker at det ikke kan legges vekt på dette i vurderingen av et slikt lovkrav.

Departementet foreslår etter dette ikke noe krav om at det skal stilles sikkerhet, verken i form av ansvarsforsikring eller garanti.

## 19.3 Krav om rapportering av ledelsens ansvarsforsikring i foretakets årsberetning

### 19.3.1 Gjeldende rett

Det stilles i dag ikke noe krav om at det reviderte foretaket skal rapportere i sin årsberetning om

styremedlemmene har forsikring for feil begått i den finansielle rapporteringen.

### 19.3.2 EØS-rett

Verken revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen har bestemmelser om dette.

### 19.3.3 Underutvalgets vurdering

Underutvalget viser til at de ikke har utredet spørsmålet om det bør innføres et lovkrav om ansvarsforsikring for styremedlemmer og daglig leder. Underutvalget foreslår imidlertid å styrke betydningen av slike ansvarsforsikringer gjennom et pålegg om å opplyse i årsberetningen om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet forsikring for sitt mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner, og i tilfelle om forsikringsdekningen. De viser til at den svenske utrederen har foreslått en slik tilføyelse i den svenske årsredovisningslagen.

### 19.3.4 Utvalgets vurdering

Utvalget slutter seg til underutvalgets forslag om at årsberetningen skal opplyse om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet ansvarsforsikring for sitt mulige erstatningsansvar. Utvalget viser til at slik informasjon blant annet kan komme til å inngå i beslutningsgrunnlaget for investorer som vurderer å investere i det reviderte foretaket. Opplysninger om eventuell ansvarsforsikring kan også bidra til å synliggjøre at plikten til å utarbeide regnskaper som er i samsvar med lov og god regnskapsskikk, og ansvaret hvis regnskapet ikke oppfyller disse kravene, hviler på den regnskapspliktiges ledelse.

Utvalget foreslår at det skal opplyses i årsberetningen om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.

### 19.3.5 Høringsinstansenes merknader

NHO viser til at de er usikre på begrunnelsen for forslaget. De viser til at underutvalget ikke beskri-

ver hva en slik styrking vil bestå av. De påpeker videre at slike forsikringsdekninger kan være svært kompliserte og omfattende, og at det ikke er sikkert om det er mulig å gi en dekkende beskrivelse av dem i årsberetningen. NHO viser videre til at en rekke av forutsetningene for dekning vil fremgå av forsikringsavtaleloven, enten den norske eller en utenlandsk. De påpeker at forsikringene kan være dekket av styremedlemmene selv eller av selskapet. Etter forsikringsavtaleloven § 7-6 har sikrede allerede opplysningsplikt overfor skadelidte. Det samme har forsikrings-selskapet.

### 19.3.6 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets og underutvalgets vurdering når det gjelder spørsmålet om det skal oppgis i årsberetningen om styrets medlemmer og daglig leder har tegnet ansvarsforsikring. Departementet viser til at slik informasjon blant annet kan komme til å inngå i beslutningsgrunnlaget for investorer som vurderer å investere i det reviderte foretaket. En slik plikt kan også bidra til å synliggjøre det ansvaret den revidertes ledelse har.

I høringen har NHO vist til at slike forsikringer kan være svært kompliserte og omfattende og at forutsetningene for utbetaling ikke bare følger av forsikringsavtalen selv, men også relevant lovgivning. Departementet ser ikke bort fra at denne typen forsikringer kan variere i innhold og kompleksitet, men mener likevel at årsberetningen bør kunne gi uttrykk for hva som er kjernen i den forsikringsdekningen som er tegnet. Dette fremstår som lite byrdefullt, og som hensiktsmessig med tanke på den informasjonsverdien en slik opplysning har. Videre vil en slik opplysning ha en preventiv effekt, til forskjell fra det kravet som nå følger av forsikringsavtaleloven, hvor fokus er på hva som skjer etter at skaden har inntruffet.

Departementet viser forslaget til tilføyelse i regnskapsloven § 3-3a nytt trettende ledd.

## 20 Tilsyn

### 20.1 Offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper

#### 20.1.1 Gjeldende rett

Revisorer og revisjonsselskaper er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 17. Tilsynets oppgave er å sørge for at foretakene under tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte, jf. finanstilsynsloven § 3 første ledd.

Etter finanstilsynsloven § 3 annet ledd skal tilsynet granske regnskaper og andre oppgaver fra foretakene som er under tilsyn. Tilsynet har adgang til å gjøre de undersøkelser om foretakenes stilling og virksomhet som tilsynet finner nødvendig. Foretaket plikter når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve og å la tilsynet få innsyn i og få utlevert foretakets protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, data-maskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel, samt beholdninger av enhver art.

Etter finanstilsynsloven § 4 kan Finanstilsynet blant annet pålegge de foretak som det har tilsyn med

- å innrette sin internkontroll etter de bestemmelser tilsynet fastsetter
- å sende inn oppgaver og opplysninger på den måten Finanstilsynet bestemmer og som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt verv, herunder til statistiske formål, samt å sende slike oppgaver og opplysninger til myndigheter i andre stater som fører tilsyn med tilsvarende foretak som nevnt i § 1 første ledd
- å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår

Finanstilsynet kan i henhold til finanstilsynsloven § 6 melde saker som gjelder overtredelse av

bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten.

Finanstilsynets styremedlemmer og tjenestemenn har taushetsplikt overfor uvedkommende om det som de får kjennskap til om en kundes forhold, jf. finanstilsynsloven § 7. Dette omfatter også opplysninger hos revisors klienter. Taushetsplikten gjelder ikke overfor revisortilsynsmyndighetene i EØS-landene. Taushetsplikten gjelder heller ikke overfor revisortilsynsmyndigheter i land utenfor EØS, jf. forskrift om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS-området § 1. I tillegg gjelder de alminnelige reglene om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13 følgende.

I tillegg følger det noen særbestemmelser i gjeldende revisorlov. Utvalget beskriver disse slik:

«Ved revisjon av konsern hvor datterselskap revideres av revisor fra land utenfor EØS-området som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn med revisorer, skal revisor etter revisorloven § 5-7 tredje ledd oppbevare kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskapets revisor. Oppbevaringsplikten gjelder ikke dersom betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret gjennom avtale revisor har inngått med datterselskapets revisor eller på annet vis. Dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon, kan Finanstilsynet pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger.

Revisor skal etter § 5-7 fjerde ledd på forespørsel fremlegge dokumentasjon som nevnt, herunder dokumentasjon utarbeidet for konsernrevisjonen, for Finanstilsynet. Dette gjelder likevel ikke kopi av dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av datterselskapets revisor dersom revisor hadde truffet betryggende foranstaltninger som nevnt, og forhold utenfor revisors kontroll likevel gjør det umulig å fremlegge slik dokumentasjon.»

## 20.1.2 EØS-rett

### 20.1.2.1 Tilsynsmyndigheten

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 32 nr. 1, skal medlemslandene ha et effektivt system for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper i tråd med de prinsippene som er fastsatt i artikkel 32 nr. 2 til 7. Etter samme bestemmelse skal medlemslandene utpeke en ansvarlig myndighet med ansvar for tilsynet. Etter artikkel 32 nr. 4a skal det utpekes en eller flere ansvarlige myndigheter til å utføre oppgavene etter direktivet. Det skal utpekes én enkelt ansvarlig myndighet som skal ha det overordnede ansvaret for tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper og de tilhørende oppgavene som den ansvarlige myndigheten skal ha etter artikkel 32.

Medlemslandene kan delegerere, eller la den ansvarlige myndigheten delegerere, alle sine oppgaver til andre myndigheter eller organer som ved lov er tillagt slike oppgaver, jf. artikkel 32 nr. 4b. Medlemslandene skal organisere myndigheten eller organet på en slik måte at interessekonflikter unngås, jf. artikkel 32 nr. 4b andre avsnitt andre punktum.

Med endringsdirektivet 2014/56/EU kreves det at ledelsen i tilsynsorganet i sin helhet skal bestå av personer som ikke er yrkesaktive revisorer. Det er tilføyd at den ansvarlige myndigheten kan ansette yrkesaktive revisorer eller andre sakkyndige til å utføre særskilte oppgaver dersom dette er nødvendig. I slike tilfeller skal verken den sakkyndige eller den yrkesaktive revisoren delta i myndighetens beslutningstaking.

Etter artikkel 32 nr. 4 bokstav b skal tilsynsmyndigheten ha overordnet ansvar for tilsynet med fastsettelsen av standarder om profesjonsetikk, kvalitetsstyring og revisjon. Dette gjelder likevel ikke hvor standardene er vedtatt eller godkjent av myndighetene i andre medlemsland.

Tilsynet skal videre ha overordnet ansvar for tilsynet med revisorers etterutdanning, jf. artikkel 32 nr. 4 bokstav c.

Tilsynsmyndigheten skal også ha overordnet ansvar for tilsynet med kvalitetskontrollen av revisorer og revisjonsselskaper, samt med undersøkelses- og disiplinærsystemer, jf. artikkel 32 nr. 4 bokstav d og e.

Artikkel 32 nr. 5 pålegger medlemslandene å sørge for at tilsynsmyndigheten har rett til å gjennomføre undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper og treffe passende tiltak. Videre krever artikkel nr. 7 at systemet med tilsyn skal ha til-

strekkelig med ressurser til å utføre slike undersøkelser. Finansieringen må være sikret og fri for utilbørlig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.

### 20.1.2.2 Tilsynsmyndighetens taushetsplikt

Alle personer som arbeider eller har arbeidet for vedkommende ansvarlige myndigheter skal være pålagt taushetsplikt etter revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 2. De opplysninger som omfattes av taushetsplikten kan ikke gis videre til noen annen person eller myndighet, unntatt når dette skjer i henhold til et medlemslands lover og forskrifter. Det er ikke gjort endringer i bestemmelsen med endringsdirektivet.

### 20.1.2.3 Særskilt opplysningsplikt for revisor

Etter revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 3 skal konsernrevisor på forespørsel fra den ansvarlige tilsynsmyndigheten gjøre tilgjengelig relevant dokumentasjon som konsernrevisor oppbevarer om revisjonsarbeid utført av andre revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen, inkludert oppdragsdokumentasjon som er relevant for konsernrevisjonen. Dette omfatter oppdragsdokumentasjon som konsernrevisor har innhentet fra annen revisor som måtte revidere morforetakets selskapsregnskap og fra andre revisorer for datterforetak i konsernet. Dette gjelder oppdragsdokumentasjon innhentet både fra revisorer i andre land i og utenfor EØS.

Revisjonsdirektivet inneholder også opplysninger om tilsynsmyndighetens oppgaver i forbindelse med konsernrevisjon. Utvalget beskriver i punkt 20.1.2 disse slik:

«Etter artikkel 36 om samarbeid mellom medlemslandene, skal de ansvarlige myndighetene for revisortilsyn i EU/EØS utveksle opplysninger og samarbeide om undersøkelser om gjennomføringen av lovfestet revisjon. Artikkel 47 har bestemmelser om etablering av tilsynssamarbeid med myndigheter i land utenfor EØS. I tråd med dette vil Finanstilsynet også kunne få opplysninger fra tilsynsmyndigheter i andre EØS-land og i land utenfor EØS.

Hvis et morforetaks selskapsregnskap eller et datterforetak revideres av en revisor fra et land utenfor EØS, som det ikke er inngått et tilsynssamarbeid med, skal konsernrevisoren på forespørsel også være ansvarlig for å utlevere supplerende dokumentasjon om det revisjonsarbeidet som er utført av slike revisorer i for-

bindelse med konsernrevisjonen. For å sikre slik utlevering, skal konsernrevisor oppbevare et eksemplar av slik dokumentasjon, inngå en avtale med den andre revisoren om at konsernrevisor på forespørsel skal ha ubegrenset adgang til slik dokumentasjon eller gjennomføre andre passende tiltak. Hvis revisjonsdokumentasjonen av juridiske eller andre årsaker ikke kan sendes til konsernrevisoren, skal den dokumentasjonen som konsernrevisor selv oppbevarer, omfatte dokumentasjon av at konsernrevisor har gjennomført relevante tiltak for å få adgang til revisjonsdokumentasjonen. Dersom det er snakk om andre enn juridiske hindringer som følge av lovgivningen i det aktuelle landet, skal det i tillegg oppbevares dokumentasjon for hindringene.

Hvis konsernrevisor ikke får mulighet til å gjennomgå revisjonsarbeid utført av andre revisorer til bruk i konsernrevisjonen, skal konsernrevisor etter artikkel 27 nr. 2 iverksette nødvendige tiltak og informere den relevante ansvarlige myndigheten.

Med endringsdirektivet ble det gjort enkelte tekniske tilpasninger, men innholdet i disse opplysningskravene ble ikke endret.»

#### 20.1.2.4 Særlige krav til tilsyn ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) skal medlemslandene etter artikkel 20 nr. 1 utpeke en ansvarlig myndighet med ansvar for å føre tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse og utføre de øvrige oppgavene som er fastsatt i forordningen. Myndigheten skal enten være den myndigheten som har ansvar for tilsynet med verdipapirmarkedet, eller revisortilsynet. Medlemslandene har likevel etter artikkel 20 nr. 2 anledning til å utpeke andre myndigheter med ansvar for oppgavene i kapittel III av forordningen, som blant annet gjelder pliktene knyttet til valg av revisjonsselskap eller revisor, revisjonsoppdragets varighet og krav til revisors fratreden. Revisjonsforordningen krever at dersom det utpekes mer enn én myndighet, skal disse organiseres på en slik måte at oppgavene er tydelig adskilt. Medlemslandene plikter å varsle EU-kommisjonen om hvilke myndigheter som er utpekt.

Tilsynsmyndigheten skal være uavhengig av revisorer og revisjonsselskaper, jf. revisjonsforordningen artikkel 21 første og tredje ledd. En person kan ikke være del av myndighetens ledende organer eller ha ansvar for myndighetens

beslutningstaking, hvis personen har medvirket eller i løpet av de tre siste årene har utført lovpliktig revisjon, hatt stemmerett i et revisjonsselskap, vært medlem av et revisjonsselskaps forvaltnings-, ledelses- eller kontrollorgan eller vært partner, ansatt eller på annen måte ha inngått kontrakt med et revisjonsselskap.

Medlemslandene kan delegerere eller tillate at den kompetente myndigheten delegerer oppgaver som skal utføres i henhold til forordningen, jf. artikkel 24 nr. 1. Dette gjelder likevel ikke oppgaver knyttet til kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjoner mot revisorer og revisjonsselskap. Likevel kan sanksjonsoppgavene delegeres til andre myndigheter som etter lov kan utføre slike oppgaver, dersom ledelsen i myndigheten eller organet er uavhengig av revisorprofesjonen.

En slik delegasjon krever i henhold til artikkel 24 nr. 2 at det må foreligge en uttrykkelig beslutning om delegasjon fra kompetent myndighet som konkret angir hvilke oppgaver som delegeres, og det må angis på hvilke vilkår de skal utføres. Den kompetente myndigheten skal når som helst kunne trekke denne tilbake fra sak til sak.

Etter artikkel 24 nr. 3 skal myndigheten være organisert på en slik måte at interessekonflikter ikke oppstår. Dersom delegasjonsadgangen benyttes, skal myndighetene underrette kommisjonen og de andre myndighetene i EU om alle avtaler som er gjort med andre organer og på hvilke vilkår avtalene er inngått.

Hvis den ansvarlige myndigheten konsulterer eksperter i henhold til forordningen artikkel 26 nr. 1 bokstav c, skal slike sakkyndige ikke få delta i den ansvarlige myndighetens beslutningstaking når den gjennomfører sine plikter etter forordningen, jf. artikkel 21 andre ledd.

Revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 1 innfører nye bestemmelser om den kompetente myndighetens kompetanse. Etter artikkel 23 nr. 1 skal ikke den kompetente myndighet påvirke innholdet i revisjonsberetningen når den gjennomfører sine plikter etter forordningen.

Medlemslandene skal etter artikkel 23 nr. 2 sørge for at den ansvarlige myndigheten har den myndigheten som kreves for å gjennomføre oppgavene i forordningene og revisjonsdirektivets kapittel VII om sanksjoner.

Myndigheten må kunne vedta de administrative sanksjonene og påleggene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30 a. Det kreves i tillegg at myndigheten etter forordningen artikkel 23 nr. 3 har anledning til å:

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- få tilgang til opplysninger om revisjonen, eller andre dokumenter som innehas av revisorer og revisjonsselskaper, i alle former som er relevant for å kunne utføre sine oppgaver (i tillegg skal myndigheten ha rett til å kunne kopiere eller motta kopier av slike dokumenter)
- innhente opplysninger om revisjonen fra enhver person
- gjennomføre stedlige tilsyn av revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse
- anmelde saker til strafferettslig forfølgelse
- begjære at sakkyndige foretar kontroller eller utredninger

Den ansvarlige myndigheten skal gis adgang til å bruke disse virkemidlene overfor følgende:

- Revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse.
- Personer som er involvert i virksomheten til revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse.
- Reviderte foretak av allmenn interesse, deres datterselskap og nærstående tredjeparter.
- Tredjeparter, som de revisorer og revisjonsselskaper som utfører revisjonen av foretak av allmenn interesse har utkontraktert visse oppgaver eller en viss virksomhet til.
- Personer som på annen måte har forbindelse med revisorer og revisjonsselskaper som utfører lovpliktig revisjon av foretak av allmenn interesse.

Medlemslandene skal i henhold til artikkel 23 nr. 4 sikre at den ansvarlige myndigheten kan utøve sin myndighet direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom anmodning til de kompetente rettslige myndigheter. Myndigheten skal kun utøves i overenstemmelse med nasjonal rett og i samsvar med prinsippene om retten til privatliv og retten til kontradiksjon. Behandling av personopplysninger skal skje i samsvar med (EU) 2016/679 (personvernforordningen).

Tilsynsmyndighetens taushetsplikt gjelder i henhold til artikkel 22 for alle som er eller har vært ansatt, har arbeidet for, hatt kontrakt med, eller vært involvert i styringen av den kompetente myndighet. Det samme gjelder alle som har deltatt i styringen i ethvert organ som har fått overdratt oppgaver til seg i henhold til forordningens artikkel 24. Opplysninger kan ikke videreformidles med mindre dette kreves etter forordningen eller et medlemslands lovgivning.

### 20.1.3 Utvalgets vurdering

#### 20.1.3.1 Tilsynsmyndigheten

Utvalget viser til at Finanstilsynets tilsyn med revisorer har fungert godt og bidratt til tillit, og foreslår derfor at Finanstilsynet utpekes som kompetent myndighet etter revisjonsforordningen.

Utvalget viser videre til at Finanstilsynet har vide fullmakter til å gjennomføre undersøkelser på stedet, få innsyn i dokumenter og elektronisk lagret informasjon og kreve opplysninger fra dem som er underlagt tilsyn etter finanstilsynsloven, inkludert fra revisorer og revisjonsselskaper. Finanstilsynet kan pålegge foretak under tilsyn å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter. Utvalget mener at de eksisterende lovhjemlene i finanstilsynsloven oppfyller bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 bokstav e og artikkel 32 nr. 5 om rett for tilsynsmyndigheten til å gjennomføre undersøkelser og treffe tiltak. Utvalget går derfor ikke inn for endringer i disse.

Utvalget anser også at taushetsplikten etter forvaltningsloven og finanstilsynsloven oppfyller kravene til tilsynsmyndighetenes taushetsplikt i revisjonsdirektivet og i revisjonsforordningen. Utvalget går ikke inn for endringer i disse reglene.

Etter utvalgets syn er også finanstilsynsloven § 7 andre ledd, som stiller krav om at Finanstilsynets styremedlemmer og tjenestemenn ikke kan være ansatt eller ha lønnet arbeid i eller være i med styret mv. i foretak under tilsyn, tilstrekkelig til å ivareta direktivkravet om at tilsynsmyndigheten skal være organisert slik at interessekonflikter unngås. Utvalget går derfor ikke inn for å endre disse reglene.

Utvalget påpeker også at det etter deres syn ikke er nødvendig eller ønskelig med egne lovbestemmelser for å gjennomføre direktivbestemmelsene om at det offentlige tilsynet skal tilføres tilstrekkelige ressurser til å gjennomføre de oppgaver som er beskrevet i revisjonsdirektivet. De viser til at dette må følges opp gjennom de årlige statsbudsjettene.

#### 20.1.3.2 Særskilt opplysningsplikt for konsernrevisor mv.

Utvalget mener det er nødvendig å presisere enkelte krav for konsernrevisor til å oppbevare oppdragsdokumentasjon innhentet fra andre revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen og gjøre dokumentasjonen tilgjengelig for Finanstilsynet, for å gjennomføre revisjonsdirektivet



artikkel 27 nr. 3. Det vises også til omtalen av særlige forhold ved revisjon av konsernregnskap i punkt 13.5.

Utvalget foreslår videre at konsernrevisor på forespørsel skal legge frem oppdragsdokumentasjon for Finanstilsynet som det har vært nødvendig å gjennomgå og vurdere i forbindelse med konsernrevisjonen. Konsernrevisor skal etter forslaget underrette Finanstilsynet hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen.

Hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn, påpeker utvalget at konsernrevisor etter forslaget skal oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis. Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge dokumentasjonen for Finanstilsynet, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjør at dokumentasjonen ikke kan fremlegges.

Utvalget mener det ikke er behov for å beholde kravet i gjeldende revisorloven § 5-7 tredje ledd om at Finanstilsynet kan pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndigheters tilgang til dokumentasjon.

#### *20.1.3.3 Særlige krav til tilsyn ved revisjon av foretak av allmenn interesse*

Utvalget viser til at revisjonsforordningen krever at tilsynsmyndigheten skal ha rett til å innhente opplysninger om revisjonen av foretak av allmenn interesse fra «enhver person». Etter utvalgets vurdering må denne personkretsen forstås som de nevnt i revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstavene a til e. Dette er for det første personer som er involvert i aktiviteter for revisor og revisjonsselskaper, for det andre tredjeparter som revisor har utkontraktert oppgaver eller deler av sin virksomhet til, for det tredje personer som på annen måte er forbundet med revisor eller revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse og for det fjerde foretaket av allmenn interesse, dets datterselskap og nærstående tredjeparter.

Utvalget påpeker at de anser at det er nødvendig å utvide Finanstilsynets adgang til å innhente

opplysninger om revisjonen av foretak av allmenn interesse. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne pålegge foretak av allmenn interesse, samt personer og foretak som utfører oppgaver for et revisjonsforetak i forbindelse med revisjon av slike foretak, å gi de opplysninger om den lovfestede revisjonen som tilsynet krever og som er nødvendige for å føre tilsyn med revisjonsforetaket. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, skal opplysningsplikten kunne pålegges de enkelte tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører oppdrag for foretaket. Foretaket skal i slike tilfeller som hovedregel varsles.

#### *20.1.3.4 Tilsyn med standardsetting*

Utvalget foreslår en egen bestemmelse om at Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, kvalitetsstyring og yrkesetikk. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 bokstav b.

#### **20.1.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader til dette punktet.

#### **20.1.5 Departementets vurdering**

##### *20.1.5.1 Tilsynsmyndigheten*

Departementet mener at Finanstilsynet fortsatt skal være kompetent myndighet etter revisjonsforordningen, se lovforslaget § 12-2 og finanstilsynsloven § 1 nr. 17.

Revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 bokstav e og artikkel 32 nr. 5 om rett for tilsynsmyndigheten til å gjennomføre undersøkelser og treffe tiltak krever at det er tilstrekkelige hjemler om dette i norsk rett. Departementet viser til at Finanstilsynet har vide fullmakter til å gjennomføre undersøkelser på stedet, få innsyn i dokumenter og elektronisk lagret informasjon og kreve opplysninger fra de som er underlagt tilsyn etter finanstilsynsloven, inkludert fra revisorer og revisjonsselskaper. Finanstilsynet kan pålegge foretak under tilsyn å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter. Departementet mener at gjeldende rett oppfyller de kravene revisjonsdirektivet stiller til tilsynsmyndigheten på dette området.

Departementet mener videre at taushetsplikten etter finanstilsynsloven og forvaltningsloven er tilstrekkelig for å oppfylle revisjonsdirektivet og revisjonsforordningens krav om tilsynsmyndig-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

hetens taushetsplikt. Departementet foreslår derfor ikke lovendringer på dette området.

Departementet mener også at direktivkravet om at tilsynsmyndigheten skal være organisert slik at interessekonflikter unngås er oppfylt gjennom kravet i finanstilsynsloven § 7 om at Finanstilsynets styremedlemmer og tjenestemenn ikke kan være ansatt eller ha lønnet arbeid i eller være med i styret mv. i foretak under tilsyn.

Når det gjelder direktivkravet om at tilsynsmyndigheten skal tilføres tilstrekkelige ressurser til å gjennomføre de oppgaver som er beskrevet i revisjonsdirektivet, legger departementet til grunn at dette må følges opp årlig gjennom statsbudsjettet.

#### 20.1.5.2 Særskilt opplysningsplikt for konsernrevisor mv.

Departementet mener, i likhet med utvalget, at det er nødvendig å presisere enkelte krav for konsernrevisor til å oppbevare oppdragsdokumentasjon innhentet fra andre revisorer i forbindelse med konsernrevisjonen og gjøre dokumentasjonen tilgjengelig for Finanstilsynet, for å gjennomføre revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 3.

Departementet foreslår at konsernrevisor på forespørsel skal legge frem oppdragsdokumentasjon for Finanstilsynet som det har vært nødvendig å gjennomgå og vurdere i forbindelse med konsernrevisjonen. Konsernrevisor skal etter forslaget underrette Finanstilsynet hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen.

Departementet foreslår videre at hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn, skal konsernrevisor etter forslaget oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis. Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge dokumentasjonen for Finanstilsynet, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjør at dokumentasjonen ikke kan fremlegges.

Departementet er også enig med utvalget i at det ikke er nødvendig å videreføre hjemmelen om at Finanstilsynet kan pålegge revisor å treffe andre hensiktsmessige foranstaltninger dersom det er nødvendig for å sikre offentlige myndig-

heters tilgang til dokumentasjon, jf. det gjeldende kravet i revisorloven § 5-7 tredje ledd tredje punktum. Departementet viser til at kravet ikke følger av revisjonsdirektivet.

Se for øvrig omtalen i kapittel 13.5

Departementet viser til lovforslaget § 9-8 tredje til femte ledd.

#### 20.1.5.3 Særlige krav til tilsyn ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne pålegge foretak av allmenn interesse, samt personer og foretak som utfører oppgaver for et revisjonsforetak i forbindelse med revisjon av slike foretak, å gi de opplysninger om den lovfestede revisjonen som tilsynet krever og som er nødvendige for å føre tilsyn med revisjonsforetaket. Utvalget foreslår videre at hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, skal opplysningsplikten kunne pålegges de enkelte tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører oppdrag for foretaket. Utvalget påpeker at foretaket i slike tilfeller som hovedregel skal varsles.

Departementet er enig i dette forslaget. Endringen er nødvendig for å gjennomføre revisjonsforordningen, og departementet slutter seg til utvalgets vurdering av hvilke endringer som er nødvendig for å gjennomføre revisjonsforordningen på dette punktet.

Se forslaget til endring av finanstilsynsloven § 4 b.

#### 20.1.5.4 Tilsyn med standardsetting

I henhold til revisjonsdirektivet artikkel 32 nr. 4 bokstav b skal tilsynsmyndigheten ha et overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, kvalitetsstyring og yrkesetikk. Som utvalget foreslår departementet at denne kompetansen legges til Finanstilsynet.

Se lovforslaget § 13-2.

## 20.2 Kvalitetskontroll

### 20.2.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 5b-2 første ledd første punktum skal revisorer som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Revisor som reviderer foretak av allmenn interesse skal kontrolleres minst hvert tredje år, jf. revisorloven § 5b-2 første ledd andre punktum. Kontrollen skal utføres av den Finanstilsynet utpeker.

Den periodiske kvalitetskontrollen er samordnet med Den norske Revisorforenings (DnR) kontroll av egne medlemmer. Samordningen gjelder ikke revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse. For disse gjennomfører Finanstilsynet den periodiske kvalitetskontrollen.

Etter revisorloven § 5b-2 andre ledd skal kvalitetskontrollen minst omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelsen. Det skal også gjøres en vurdering av revisjonsselskapets interne kvalitetskontroll.

Etter tredje ledd skal merknader på grunnlag av kontrollen følges opp av revisor uten ugrunnet opphold.

### 20.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 29, omhandler krav til kvalitetskontroll av revisorer.

Utvalget beskriver bestemmelsene knyttet til kvalitetssikringssystemet i revisjonsdirektivet slik:

«Etter artikkel 29 nr. 1 skal alle revisorer og revisjonsselskaper være underlagt et kvalitetssikringssystem som minst må oppfylle kriterier angitt i artikkel 29 nr. 1 bokstav a til k. Etter bokstav a kreves det at kvalitetssikringssystemet skal organiseres på en slik måte at det er uavhengig av de revisorer og revisjonsselskaper som undersøkes, og er omfattet av offentlig tilsyn som fastsatt i direktivet kapittel VIII. Videre kreves det etter bokstav b at finansieringen av kvalitetssikringssystemet skal være sikker og fri for enhver mulig urimelig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper og etter bokstav c at kvalitetssikringssystemet skal ha tilstrekkelige ressurser. Etter bokstav d kreves det at de personer som foretar kvalitets-sikringskontrollen, skal ha relevant faglig opplæring og relevant erfaring innen lovfestet revisjon og finansiell rapportering kombinert med konkret opplæring innen kvalitetssikringskontroll, og etter bokstav e at valget av kontrollører for bestemte kvalitetssikringsoppgaver skal skje i samsvar med en objektiv framgangsmåte som skal sikre at det ikke er interessekonflikter mellom kontrollørene og revisoren eller revisjonsselskapet som undersøkes.

Etter artikkel 29 nr. 1 bokstav f skal kvalitetssikringskontrollen, på grunnlag av tilstrekkelig prøving av utvalgte revisjonsdokumenter, omfatte en vurdering av overholdelsen av relevante revisjonsstandarder og uavhengig-

hetskrav, av anvendte ressursers mengde og kvalitet, av revisjonshonorarene som kreves, og av revisjonsselskapets system for intern kvalitetskontroll. Etter bokstav g skal kvalitets-sikringskontrollen presenteres i en rapport som skal inneholde de viktigste konklusjonene av kvalitetssikringskontrollen.

Med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort endringer i frekvensen for gjennomføringen av kontrollen. Etter artikkel 29 nr. 1 bokstav h) skal kvalitetssikringskontrollen finne sted på grunnlag av en risikoanalyse. Når det gjelder revisorer som reviderer foretak som etter EU-reglene må underlegges revisjonsplikt, skal kvalitetskontrollen gjennomføres minst hvert sjette år. Etter direktiv 2013/34/EU (regnskapsdirektivet) artikkel 34 nr. 1 skal mellomstore foretak, store foretak og foretak av allmenn interesse underlegges revisjonsplikt, men ikke små foretak. Regnskapsdirektivet artikkel 3(2) jf. artikkel 3(10) definerer små foretak som foretak som på balansedagen to år på rad ikke overskrider grensene for minst to av følgende tre kriterier: Balansesum 4 000 000 euro, netto omsetning 8 000 000 euro og gjennomsnittlig antall ansatte i løpet av regnskapsåret 50. Det motsvares hos oss av grensene for små foretak i regnskapsloven. Det er med andre ord ikke et krav om å gjennomføre kvalitetssikringskontroll minst hvert sjette år av revisorer som kun reviderer små foretak. Dette er nytt med endringsdirektivet.

Endringsdirektivet har lagt til et krav om at kvalitetskontrollen skal være hensiktsmessig og proporsjonal i forhold til revisors virksomhet.

Videre har endringsdirektivet innført nye krav til de personer som skal gjennomføre kvalitetskontrollen. Etter artikkel 29 nr. 2 bokstav a skal kontrollørene ha tilstrekkelig faglig utdanning og relevant erfaring innen lovpliktig revisjon og ha særlig trening i kvalitetskontroll. Videre kreves det at personer som har vært partnere, ansatte eller på annen måte tilknyttet et revisjonsselskap, ikke kan være kontrollør av revisjonsselskapet før det er gått minst tre år. Kontrollørene må erklære at det ikke foreligger noen interessekonflikt mellom dem og den revisor eller revisjonsselskap som skal undersøkes.

Etter artikkel 29 nr. 3 skal medlemslandene, ved kontroll av revisjonen av små eller mellomstore foretak, sørge for at de internasjonale revisjonsstandarder som eventuelt vedtas

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

av kommisjonen etter artikkel 26, anvendes proporsjonalt i forhold til foretakets kompleksitet og størrelse.»

Forordning (EU) 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 26 stiller krav til kvalitetskontrollen av revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse.

Etter revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 2 skal den kompetente myndigheten innrette et effektivt kvalitetskontrollsystem, at kvalitetskontrollen utføres på bakgrunn av en risikobasert analyse og at kontrollen gjennomføres hvert tredje år.

Revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 3 krever videre at den kompetente myndigheten har ansvar for godkjenning av metodene for kvalitetskontroll, av rapporteringen etter kvalitetskontrollen og for utpeking av inspektører for hver kontroll. Den kompetente myndigheten må avsette tilstrekkelig med ressurser til kontrollen.

Kvalitetskontrollsystemet skal organiseres slik at det er uavhengig av de kontrollerte revisorene og revisjonsselskapene, jf. revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 4. Den kompetente myndigheten må videre sørge for at det innføres retningslinjer og rutiner som sikrer personalets uavhengighet og objektivitet, jf. annet ledd i revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 4.

Revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 5 stiller i tillegg krav til de inspektørene som skal gjennomføre kvalitetskontrollen. Utvalget beskriver disse slik:

«For det første må inspektøren ha tilstrekkelig utdanning og erfaring med lovpliktig revisjon og særskilt opplæring i kvalitetskontroll, for det andre kan ikke yrkesaktive revisorer ansettes som inspektører, for det tredje kan ikke personer som har vært partner i, ansatt eller på annen måte vært tilknyttet et revisjonsselskap være involvert i kontrollen av det revisjonsselskapet vedkommende har vært tilknyttet til før det er gått minst tre år, og for det fjerde må inspektøren erklære at det ikke foreligger noen interessekonflikter mellom dem og den revisor/revisjonsselskap som kontrolleres.»

Om ikke den kompetente myndigheten har tilstrekkelig med kvalifiserte inspektører, kan de i tillegg ansette sakkyndige, jf. revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 5 andre ledd. Dette er fysiske personer som har en spesialkompetanse om finansmarkedet, finansiell rapportering, revisjon eller andre områder som er relevant for kvalitetskontrollen, her-

under praktiserende revisorer. Den kompetente myndigheten kan også la seg bistå av slike sakkyndige. I så fall må de sakkyndige oppfylle de kravene som gjelder for inspektører etter artikkel 26 nr. 5 første ledd, omtalt ovenfor.

Revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6 og 7 stiller en rekke krav til innholdet av kvalitetskontrollen. Utvalget uttaler at det stilles krav om at det foretas en vurdering av følgende områder:

- Utformingen av revisors eller revisjonsselskaps interne kvalitetskontrollsystem.
- Kontroll av revisoren eller revisjonsselskapets prosedyrer og retningslinjer for kvalitetskontroll og kontroll av revisjonsoppdrag. Utvelgelsen av revisjonsoppdragene skal baseres på en risikobasert utplukking av oppdrag.
- Kontroll av innholdet i åbenhetsrapporten.
- Kontroll av overholdelse av gjeldende revisjonsstandarder, regler som gjelder uavhengighet og etikk, samt andre relevante lover som gjelder i hvert enkelt medlemsland.
- Ressursanvendelsen i revisjonsselskapet, herunder oppfyllelsen av etterutdanningskravet.
- Oppfyllelse av revisjonsforordningens krav til revisjonshonoraret.

Tilsynsmyndigheten skal også regelmessig kontrollere revisors eller revisjonsselskapets metodikk. Etter artikkel 26 nr. 7 skal tilsynsmyndigheten også ha adgang til å utføre andre kontroller enn de som er nevnt.

Det skal utarbeides en rapport fra kvalitetskontrollen som inneholder de mest sentrale vurderingene, anbefalingene og konklusjonene, jf. revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 9. Rapporten skal meddeles, og den kontrollerte revisor skal få gi tilsvaret før den blir ferdigstilt. Revisor skal uten ugrunnet opphold gjennomføre de anbefalingene som er angitt, og må gjennomføre eventuelle endringer av kvalitetskontrollsystemet innen 12 måneder etter kontrollen.

### 20.2.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at revisjonsdirektivet ikke er til hinder for at Finanstilsynet delegerer gjennomføringen av kvalitetskontroll med revisorer som ikke reviderer foretak av allmenn interesse til Revisorforeningen. Utvalget påpeker at det er en forutsetning at kvalitetskontrollen organiseres slik at interessekonflikter unngås. Utvalget foreslår å videreføre at Finanstilsynet skal kunne utpeke hvem som skal gjennomføre kvalitetskontrollen.

Utvalget peker videre på at formålet med et offentlig kvalitetskontrollsystem er å sikre konse-

kvent og høy revisjonskvalitet i all lovpliktig revisjon. Samtidig mener utvalget at kvalitetskontroll er kostnadskreven for revisorer og revisjonsselskaper som er gjenstand for dem.

Utvalget har vurdert om kontrollressursene kan utnyttes bedre ved å utnytte muligheten til risikobasert utvelgelse for kontroll av revisorer og revisjonsselskaper som kun reviderer små foretak. De viser til at det da vil kunne gå seks år mellom kontrollene for slike foretak. De viser videre til at grensene for revisjonsplikt er betydelig lavere enn det som er definert i revisjonsdirektivet. Å unnta revisorer som reviderer slike foretak, vil derfor innebære at en stor gruppe revisorer ikke er gjenstand for en syklisk kvalitetskontroll.

Utvalget mener det er nødvendig at alle revisorer underlegges en kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Utvalget foreslår at statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll skal etter forslaget foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon skal foretas minst hvert sjette år.

Endringsdirektivet har en ny bestemmelse som fastsetter at kvalitetskontrollen skal være forholdsmessig og ta hensyn til omfanget og kompleksiteten til revisors virksomhet. Utvalget mener dette kravet bør komme til uttrykk i revisorloven.

Utvalget viser videre til at etter revisjonsdirektivet artikkel 29 bokstav i kreves det også at de overordnede resultatene fra kvalitetskontrollen offentliggjøres årlig, og utvalget foreslår at dette lovfestes.

Utvalget påpeker til slutt at endringsdirektivet videre har innført nye krav til inspektørens kompetanse og uavhengighet. Utvalget foreslår at direktivkravene gjennomføres i norsk rett, med unntak av kravet om at inspektøren skal erklære at det ikke foreligger interessekonflikter. De viser til at det verken i Danmark i Sverige er inntatt et slikt krav, og utvalget mener at den generelle habilitetsregelen i forvaltningsloven § 6 andre ledd er tilstrekkelig. De viser til at denne innebærer at inspektører ikke kan delta i tilsyn dersom det foreligger særlige grunner som er egnet til å svekke vedkommendes habilitet.

#### 20.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag til regler om kvalitetskontroll, og viser til at forslaget er i samsvar med revisjonsdirektivet. De støtter

også at det lovfestes at kvalitetskontrollen skal være forholdsmessig og ta hensyn til omfanget og kompleksiteten av revisors virksomhet.

#### 20.2.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at revisjonsdirektivet ikke er til hinder for at Finanstilsynet delegerer gjennomføringen av kvalitetskontroll med revisorer som ikke reviderer foretak av allmenn interesse til Revisorforeningen. Det er en forutsetning at kvalitetskontrollen organiseres på en slik måte at interessekonflikter unngås, og at Finanstilsynet har mulighet til å utpeke hvem som skal gjennomføre kvalitetskontrollen.

Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke vil være heldig for tilliten til den aktuelle delen av revisjonsbransjen om man skulle unnlate å gjennomføre syklisk kvalitetskontroll med revisjonsforetak som kun reviderer små foretak. Grensene for revisjonsplikt er betydelig lavere enn det som er definert i revisjonsdirektivet. Å unnta revisorer som reviderer slik foretak, ville derfor innebære at en stor gruppe revisorer ikke er gjenstand for en syklisk kvalitetskontroll. Departementet foreslår derfor at statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll skal etter forslaget foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon, skal foretas minst hvert sjette år.

Departementet kan videre slutte seg til utvalget i at direktivkravet om at kvalitetskontrollen skal være forholdsmessig, bør fremgå av lovteksten.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 29 bokstav i kreves det også at de overordnede resultatene fra kvalitetskontrollen offentliggjøres årlig. Departementet foreslår, i tråd med lovutkastet fra utvalget, at dette lovfestes.

Departementet viser avslutningsvis til at endringsdirektivet innebærer nye krav til kontrollørens kompetanse og uavhengighet. Departementet foreslår i tråd med disse kravene at kontrollører skal ha den utdanning og erfaring som er nødvendig for å kunne utføre en kvalitetskontroll. I tillegg skal kontrolløren etter forslaget ikke i løpet av de tre siste årene før en kontroll ha vært tilknyttet den kontrollerte som tillitsvalgt, partner, ansatt eller på annen måte. Når det gjelder kravet om uavhengighetserklæringen fra kontrolløren, er departementet enig med utvalget i at den generelle habilitetsregelen i forvaltningsloven § 6

andre ledd er tilstrekkelig for å oppfylle dette direktivkravet.

Det vises til lovforslaget § 13-1.

## 20.3 Varslere

### 20.3.1 Gjeldende rett

Det er ikke regler om varsling i revisorloven.

Etter arbeidsmiljøloven § 2 A-1 har arbeidstaker rett til å varsle om kritikkverdige forhold i arbeidsgivers virksomhet. Arbeidstaker har en tilsvarende rett til å varsle tilsynsmyndigheter eller andre offentlige myndigheter om sin egen arbeidsgiver, jf. arbeidsmiljøloven § 2 A-1 andre ledd andre punktum, jf. første punktum. Gjengjeldelse mot arbeidstaker som varsler i samsvar med § 2 A-1 er forbudt, jf. § 2 A-2.

Dersom forhold i virksomheten tilsier det, plikter arbeidsgiver å utarbeide rutiner for intern varsling. Slike rutiner skal alltid utarbeides dersom virksomheten jevnlig sysselsetter minst 5 arbeidstakere.

Det følger videre av arbeidsmiljøloven § 2 A-4 første ledd at når tilsynsmyndigheter eller andre offentlige myndigheter mottar varsel om kritikkverdige forhold, plikter enhver som utfører arbeid eller tjeneste for mottakerorganet å hindre at andre får kjennskap til arbeidstakers navn eller andre identifiserende opplysninger om arbeidstaker. Denne taushetsplikten gjelder også overfor sakens parter og deres representanter.

### 20.3.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30 e, er det innført en ny bestemmelse om rapportering av overtredelser.

Etter artikkel 30 nr. 1 skal medlemslandene sørge for at det finnes effektive mekanismer som oppmuntrer til rapportering av overtredelser av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen til tilsynsmyndigheten. Direktivet stiller krav til disse mekanismene. Disse må ifølge utvalget minst omfatte:

- Prosedyrer for å motta innrapporteringer og oppfølgingen av disse.
- Beskyttelse av personopplysningene til den personen som innrapporterer forholdet og den personen som er mistenkt for å ha begått en overtredelse.
- Hensiktsmessige prosedyrer for å sikre den anklagede persons rett til kontradiksjon og forsvaret før en avgjørelse fattes og retten til effektive rettsmidler ved en domstol.

Det kreves videre at medlemslandene sikrer at revisjonsselskaper etablerer hensiktsmessige prosedyrer slik at ansatte kan innrapportere mulige eller faktiske overtredelser av revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen.

### 20.3.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til de vurderingene som er gjort ved gjennomføringen av tilsvarende direktivkrav om varsling i Prop. 154 L (2015–2016) om endringer i verdipapirfondloven, jf. endringslov 16. desember 2016 nr. 90 – direktiv 2014/91/EU (UCITS V) og NOU 2017: 1 om endringer i verdipapirhandelloven – direktiv 2014/65/EU (MiFID II).

Utvalget har vurdert behovet for lovregler for å gjennomføre kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 2 bokstav a om at tilsynsmyndighetene skal ha spesifikke rutiner for mottak av varslinger og oppfølgingen av disse. Utvalget viser til at man i de nevnte utredningene peker på at det forventes at Finanstilsynet som tilsynsmyndighet innretter sine rutiner på en måte som sørger for oppfyllelse av direktivet. Man har derfor ikke foreslått egne lovregler om dette. Utvalget viser til at de deler denne vurderingen, og foreslår ikke lovregler om etablering av slike rutiner på revisjonsområdet.

Når det gjelder kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 2 bokstav c om at det skal fastsettes rutiner som sikrer den anklagede rett til forsvaret og kontradiksjon før det fattes vedtak i saken og rett til effektive rettsmidler, viser utvalget til at forvaltningsloven har regler om forhåndsvarsel før vedtak, kontradiksjon og klageadgang i kapittel IV og VI. De påpeker videre at det er adgang til å bringe spørsmål om gyldigheten av forvaltningsvedtak inn for domstolene. Utvalget mener derfor at det ikke er nødvendig med lovendringer for å oppfylle direktivets krav på dette punkt.

Utvalget viser videre til kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 3 om at medlemslandene skal sikre at revisjonsselskaper etablerer rutiner for at ansatte kan varsle om potensielle eller faktiske overtredelser av direktivet og forordningen via en særskilt kanal. Utvalget påpeker at revisjonsforetakene som arbeidsgivere plikter å ha rutiner om varsling etter arbeidsmiljøloven. Utvalget viser til at Finansdepartementet i Prop. 154 L (2015–2016) vurderte at et tilsvarende direktivkrav ikke krevde nye lovbestemmelser. Utvalget deler denne vurderingen i relasjon til kravet i revisjonsdirektivet.

Utvalget påpeker videre at revisjonsdirektivet, i motsetning til direktivene om verdipapirfond (UCITS V) og verdipapirhandel (MiFID II), ikke

krever at det skal være taushetsplikt for opplysninger om varslere eller den det varsles om. Utvalget viser til at dette er et vanskelig spørsmål:

«Utvalget mener spørsmålet om varsling reiser vanskelige vurderingstemaer der beskyttelse av varslere mot represalier fra den det varsles om, må veies mot alminnelige rettsikkerhetsgarantier for den som blir utsatt for beskyldninger. Hensynet til beskyttelse av varslere har særlig vekt når varsleren står i et ansettelses- eller annet avhengighetsforhold til den det varsles om. Varsleren kan da være spesielt utsatt for represalier. Andre varslere/tipsere har ikke nødvendigvis samme behov for beskyttelse. Utvalget viser til at det nylig er vedtatt nye regler om beskyttelse av varslere og håndtering av varsler, se punkt 20.3.1. Videre satte Regjeringen i november 2016 ned et utvalg som skal gjennomgå og vurdere varslingsbestemmelsene i arbeidsmiljøloven.

På bakgrunn av dette anser utvalget at det ikke er nødvendig å fastsette særskilte regler om at ansatte i Finanstilsynet skal bevare taushet om identiteten til varslere og dem det varsles om, for å etablere et tilstrekkelig varslervern. Varselet vil være omfattet av de nye reglene i arbeidsmiljøloven.»

#### 20.3.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 20.3.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at man må forutsette at Finanstilsynet innretter sine rutiner i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 2 om tilsynsmyndighetens varslingsrutiner. Det er derfor etter departementets vurdering ikke behov for egne lovbestemmelser for å oppfylle dette direktivkravet.

Departementet er videre enig med utvalget i at de generelle reglene for overprøving av forvaltningsvedtak sikrer den anklagede rett til forsvar og kontradiksjon før det fattes vedtak i saken, og rett til effektive rettsmidler i henhold til revisjonsdirektivet artikkel 30e nr. 2 bokstav c. Departementet foreslår derfor heller ikke en egen lovbestemmelse om dette.

I henhold til artikkel 30e nr. 3 skal medlemslandene sikre at revisjonsselskaper etablerer rutiner for at ansatte kan varsle om potensielle

eller faktiske overtredelser av direktivet og forordningen via en særskilt kanal. Departementet mener at det heller ikke for denne bestemmelsen er nødvendig med en egen lovbestemmelse i revisorloven for å oppfylle direktivkravet. Departementet viser i likhet med utvalget til Prop. 154 L (2015–2016) punkt 2.4.5.5 hvor departementet kom til samme konklusjon om en lignende bestemmelse i direktiv 2014/91/EU (UCITS V).

Etter artikkel 30a nr. 2 bokstav b skal mottatte personopplysninger både om personen som varsler og den personen som innrapporteres, beskyttes i samsvar med forordning (EU) 2016/679 (personvernforordningen). I og med at Norge har tilsvarende personvernregler som EU, legger departementet til grunn at norsk rett allerede oppfyller dette direktivkravet. Departementet er derfor enig med utvalget i at det ikke er nødvendig med en egen lovbestemmelse om dette.

Departementet viser videre til at revisjonsdirektivet, i motsetning til direktivene om verdipapirfond (UCITS V) og verdipapirhandel (MiFID II), ikke har en bestemmelse om at det skal være taushetsplikt for opplysninger om varslere eller den det varsles om, jf. revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 2. Departementet slutter seg her til utvalgets vurdering om at det ikke er nødvendig med ytterligere regler om dette i revisorloven. Varsling reiser vanskelige spørsmål hvor hensynet til beskyttelse av varslere mot represalier fra den det varsles om, må veies mot alminnelige rettssikkerhetsgarantier for den som blir utsatt for beskyldninger. Etter arbeidsmiljøloven § 2 A-4 har offentlige tilsynsmyndigheter taushetsplikt om arbeidstakers navn eller andre identifiserende opplysninger om arbeidstaker ved varsling. Taushetsplikten gjelder også overfor sakens parter og deres representanter, jf. samme paragraf andre ledd. Departementet mener at denne bestemmelsen gir et tilstrekkelig vern for varslere sett i sammenheng med de alminnelige reglene om taushetsplikt i forvaltningsloven og den spesielle regelen om taushetsplikt i finanstilsynsloven. Departementet foreslår derfor ikke en egen bestemmelse for dette i revisorloven.

## 20.4 Tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra EØS-land

### 20.4.1 Gjeldende rett

Etter revisorforskriften § 1-4 og § 1-7 gis godkjenning til personer og revisjonsselskaper med god-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

kjenning fra andre EØS-land. Disse er underlagt tilsyn på samme måte som andre revisorer.

#### 20.4.2 EØS-rett

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 34 nr. 1 at et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland og som utfører revisjonstjenester i et annet medlemsland i henhold til artikkel 3a, skal være gjenstand for kvalitetskontroll i hjemlandet. Tilsyn med revisjonsoppdraget som utføres i vertslandet, skal gjennomføres av vertslandet. Revisjonsselskapets «hjemland» er det landet hvor selskapet har sin godkjenning som revisjonsselskap.

Utvalget beskriver videre revisjonsdirektivet artikkel 34 nr. 2 og nr. 3, slik:

«Ved revisjon av konsoliderte regnskaper kan det medlemsland som krever slik revisjon ikke stille ytterligere krav til revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder og uavhengighet overfor en revisor eller revisjonsselskap som utfører lovpliktig revisjon av et datterselskap i et annet medlemsland, jf. artikkel 34 nr. 2. Denne bestemmelsen er ikke endret materielt med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

Når det gjelder revisjonen av et selskap som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked i et annet land enn der hvor selskapet har sitt hovedsete, kan det medlemslandet hvor selskapet har utstedt verdipapirene ikke stille ytterligere krav til revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder eller uavhengighet, jf. artikkel 32 nr. 3. Denne bestemmelsen er heller ikke endret materielt med endringsdirektivet.»

#### 20.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at etter revisjonsdirektivet har et revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland, rett til å utføre lovfestet revisjon i et annet medlemsland uten egen godkjenning i vertslandet. Revisjonsselskapet skal registreres i de medlemslandene det vil drive virksomhet i. Det påpeker videre at tilsynsmyndigheten i vertslandet skal føre tilsyn med de revisjonsoppdragene som gjennomføres på dets territorium. Kvalitetskontrollen med revisjonsselskapet skal gjennomføres i det landet hvor revisjonsselskapet er godkjent. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal

føre tilsyn med revisjonsoppdrag og oppdrag om revisorbekreftelser som utføres i Norge.

#### 20.4.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 20.4.5 Departementets vurdering

Det følger av revisjonsdirektivet at revisjonsselskap som er godkjent i et medlemsland, har rett til å utføre lovfestet revisjon i et annet medlemsland uten egen godkjenning i vertslandet. Revisjonsselskapet skal registreres i de medlemslandene det vil drive virksomhet. Det er tilsynsmyndigheten i vertslandet som skal føre tilsyn med de revisjonsoppdragene som gjennomføres på dets territorium. Kvalitetskontrollen med revisjonsselskapet skal gjennomføres i det landet hvor revisjonsselskapet er godkjent. Finanstilsynet skal føre tilsyn med revisjonsoppdrag og oppdrag om revisorbekreftelser som utføres i Norge.

Se lovforslaget § 4-2.

### 20.5 Tilsyn med revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge

#### 20.5.1 Gjeldende rett

Forskrift 30. juni 2010 nr. 1055 gjelder registrering og tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper fra land utenfor EØS som foretar revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktig som er registrert i et land utenfor EØS («tredjeland»), og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge, jf. forskriften § 1 og § 2.

Tredjelandrevisjonsselskap er en juridisk enhet som foretar revisjon av årsregnskapet til revisjonspliktige som er registrert i et tredjeland, jf. forskriften § 2 b). Definisjonen av tredjelandrevisor er en fysisk person som gjør det samme, jf. forskriften § 2 c).

Forskriften § 3 første ledd bestemmer at tredjelandrevisorer og tredjelandrevisjonsselskap registreres i henhold til bestemmelsene i revisorloven § 10-2 og 10-3, så langt de passer.

Det følger av forskriften § 3 andre ledd nr. 1 til 4 at tredjelandrevisjonsselskaper må oppfylle visse vilkår for å kunne registreres. Finanstilsynet skal føre tilsyn med tredjelandrevisorer og tredjelandrevisjonsselskap, jf. forskriften § 4 første ledd. Unntak fra tilsyn følger av andre ledd.



### 20.5.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som ble endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 45, skal medlemslandene på visse vilkår registrere revisorer og revisjonsselskaper. Forutsetningen for slik registrering er at revisor er godkjent i land utenfor EØS og avgir revisjonsberetning som gjelder årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak for en virksomhet som er registrert i et land utenfor EØS, hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til handel på et regulert marked i et land innenfor EØS.

Ved direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er det gjort enkelte endringer knyttet til tredjelandrevisorer og tredjelandrevisjonsselskaper. Blant annet er definisjonen av tredjelandrevisjonsselskap og tredjelandrevisor endret. Tredjelandrevisjonsselskap er definert som en juridisk enhet som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til revisjonspliktige som er registrert i et tredjeland, med mindre tredjelandrevisjonsselskapet er registrert som revisjonsselskap i et EØS-land, jf. artikkel 2 nr. 4. Tredjelandrevisor er definert som en fysisk person som gjør det samme, med mindre vedkommende er registrert som godkjent revisor i et EØS-land, jf. artikkel 2 nr. 5. Utvalget beskriver øvrige endringer slik:

«Det er for det første gjort endringer i artikkel 45 nr. 1 om unntak fra registreringsplikten for foretak som kun har utstedt gjeldsbevis til omsetning på regulert marked. Tidligere var det et unntak fra registreringsplikten til revisor for slike foretak dersom gjeldsbeviset hadde en verdi på minst 50 000 euro. Etter endringen er det gitt unntak for gjeldsbevis som er blitt opptatt til handel før 31. desember 2010 og som ligger over den tidligere grenseverdien på 50 000 euro. For gjeldsbevis opptatt til handel etter 31. desember 2010 er grenseverdien økt til 100 000 euro.

Videre er artikkel 45 nr. 5 som gjelder vilkårene for registrering av tredjelandrevisoren noe endret. Det er inntatt en ny artikkel 45 nr. 5 punkt 5a som angir vilkårene for å registrere en tredjelandrevisor. Enkelte av endringene er rent redaksjonelle. Den viktigste endringen fremgår av artikkel 45 nr. 5 bokstav d. Her var det tidligere kun et krav om at tredjelandrevisoren skulle utføre revisjonen i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder. Dette kravet er videreført, men det er innført krav om at tredjelandrevisoren også må oppfylle de krav til uavhengighet som stilles i revisjonsdirek-

tivet artikkel 22, 22b og 25 eller tilsvarende standarder.

Det er også gjort endringer i artikkel 45 nr. 6 som gir EU-kommisjonen adgang til å treffe beslutninger om de kriterier som skal anvendes når medlemslandene skal vurdere om tredjelandrevisoren utfører revisjon i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder eller tilsvarende standarder. Kommisjonens adgang til å treffe slike beslutninger er utvidet til å gjelde kriteriene for å vurdere om tredjelandrevisoren oppfyller de krav til uavhengighet som stilles i revisjonsdirektivet artikkel 22, 24 og 25. Slike eventuelle beslutninger vil måtte innlemmes i EØS-avtalen på samme måte som ved innlemmelse av annet EU-regelverk, og vil eventuelt først være bindende for EØS/EFTA-landene når beslutningen er inntatt i EØS-avtalen.»

### 20.5.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at direktivkravene om registrering og tilsyn med revisorer fra land utenfor EU/EØS, skal gi grunnlag for å kontrollere og håndheve at revisjonen også av noterte foretak som er etablert i land utenfor EU/EØS er forsvarlig. Det påpeker at registrering er et vilkår for at revisjonsforetaket kan revidere foretaket så lenge det reviderte foretaket er notert på regulert marked i Norge. Det er videre en forutsetning for notering på børs eller annet regulert marked i Norge at foretakets revisor er registrert i Revisorregisteret, og at Finanstilsynet kan føre tilsyn med revisjonen av foretakets regnskap.

Utvalget foreslår å videreføre regelen om at revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som utsteder verdipapir notert på regulert marked i Norge, skal være registrert i Revisorregisteret. Utvalget foreslår følgende vilkår for registrering, i tråd med kravene i revisjonsdirektivet:

- Revisjonsforetaket skal ha offentlig godkjenning i hjemlandet.
- Der revisjonsforetaket er et selskap, skal flertallet av styrets medlemmer oppfylle krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 3 og § 14-1. Hvis selskapet ikke har styre, gjelder kravet for det nærmest tilsvarende ledelsesorganet.
- Oppdragsansvarlig revisor eller revisoren som utfører revisjonen i eget navn skal oppfylle krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 3 og § 14-1.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- Revisjon skal være gjennomført i samsvar med kravene til uavhengighet i lovforslaget kapittel 8 og krav som er likeverdige med kravene i lovforslaget kapittel 9.
- Revisjonsforetaket skal offentliggjøre en åpenhetsrapport i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 13.

Utvalget foreslår videre å presisere at Finanstilsynet skal avregistrere revisjonsforetaket hvis vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Etter utvalgets syn bør det også være en regel om at Finanstilsynet skal registrere opplysninger om revisjonsforetaket etter lovutkastet § 6-4 så langt det passer. Utvalget presiserer at slik registrering ikke er en godkjenning som statsautorisert revisor eller revisjonsselskap.

Utvalget foreslår videre at det i tråd med revisjonsdirektivet innføres en regel om at en revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak som nevnt, ikke har noen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke er registrert i Revisorregisteret.

I henhold til lovutkastet § 12-6 femte ledd skal revisjonsselskapet være underlagt kvalitetskontroll etter lovutkastet § 13-1. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette hvis det i løpet av de siste tre årene har vært utført kvalitetskontroll av revisjonsforetaket i et annet EØS-land eller i et tredjeland med likeverdig kvalitetskontroll. Bestemmelsene om sanksjoner i § 14-3 til § 14-7 skal gjelde for revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren.

Utvalget viser videre til at det etter gjeldende rett ikke er tatt inn en bestemmelse som benytter adgangen etter revisjonsdirektivet til å gjøre unntak fra registreringsplikten for utstedere av gjeldsinstrumenter med pålydende verdi per enhet på minst 100 000 euro. Utvalget viser til at gjeldsinstrumenter med så høy pålydende kun er egnet for profesjonelle investorer, og at det derfor er lite betenkelig å benytte denne unntaksmuligheten. Utvalget foreslår at registreringsplikten ikke skal gjelde hvis den reviderte utelukkende utsteder gjeldsinstrumenter og disse instrumentene er opptatt til handel på regulert marked i Norge, og pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen var på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

Revisjonsdirektivet artikkel 45 stiller ikke krav til hvilke opplysninger som skal fremgå av det offentlige registeret om tredjelandsrevisorer, men artikkel 17 nr. 2 krever at det skal synliggjøres at disse ikke er å anse som godkjente revisjonsselskaper. Det er derfor opp til medlemslandene å fastsette krav til hvilke opplysninger som skal

fremgå. Etter utvalgets syn bør det gjelde like krav til registrering av opplysninger for tredjelandsrevisorer og revisjonsselskaper som for godkjente revisorer og revisjonsselskaper.

#### 20.5.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

#### 20.5.5 Departementets vurdering

Direktivet inneholder bestemmelser om registrering og tilsyn av revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge. Bestemmelsene om registrering skiller mellom registreringsplikt, registreringsadgang og registeringsforbud i kombinasjon med opplysningsplikt, avhengig av hvilket tredjeland revisjonsforetaket er hjemmehørende i. Bestemmelsene om tilsyn pålegger tilsynsmyndigheten en plikt til å gjennomføre periodisk kvalitetskontroll med de revisjonsforetakene som er registret, men fastsetter enkelte unntak fra dette.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av pliktene etter direktivet, og foreslår at det tas inn bestemmelser i revisorloven om registrering og tilsyn med tredjelandsrevisorer som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som utsteder verdipapirer notert på regulert marked i Norge. Utvalget har foreslått at man tar i bruk den adgangen revisjonsdirektivet gir til å gjøre unntak fra registreringsplikt for utstedere av gjeldsinstrumenter med pålydende verdi per enhet på minst 100 000 euro. Departementet slutter seg her til utvalgets vurdering, og viser til at slike instrumenter kun er egnet for profesjonelle investorer. Et slikt unntak er derfor lite betenkelig. Departementet foreslår derfor at registreringsplikten ikke skal gjelde hvis den reviderte utelukkende utsteder gjeldsinstrumenter, og disse instrumentene er opptatt til handel på regulert marked i Norge og pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen var på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

Departementet mener det er mer hensiktsmessig at de konkrete kravene til registrering innføres i forskrift enn i loven. Loven bør videre gi mulighet til å fastsette forskrift om unntak fra registreringsplikten, herunder fastsette en meldeplikt som et alternativ til registreringsplikt, der

direktivet åpner for dette. Departementet har derfor foreslått en slik bestemmelse. I likhet med utvalget foreslår departementet at det skal presiseres at Finanstilsynet skal avregistrere revisjonsforetak hvis vilkårene ikke lenger er oppfylt.

Departementet foreslår videre at revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak fra et land utenfor EØS, ikke har noen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke har oppfylt sin registreringsplikt hos Finanstilsynet.

Utvalget har foreslått en bestemmelse om at revisjonsselskapet skal være underlagt kvalitetskontroll etter § 13-1 og at Finanstilsynet skal kunne gjøre unntak fra dette kravet hvis det i løpet av de siste tre årene har vært utført kvalitetskontroll av revisjonsforetaket i et tredjeland med likeverdig kvalitetskontroll. Departementet er enig i dette, og foreslår at det i tillegg tas inn en forskriftshjemmel som gir mulighet til nærmere regulering av tilsynet med slike revisjonsforetak.

I punkt 21.2.5 omtaler departementet bestemmelsene om sanksjoner og straff, herunder hvilke fysiske og juridiske personer slike sanksjoner skal kunne rette seg mot. Når det gjelder revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge, mener departementet at § 14-3 til § 14-8 skal gjelde for revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren.

Departementet mener det ikke er behov for å lovfeste at en beslutning knyttet til registrering er et enkeltvedtak, men det er hensiktsmessig å presisere at en registrering ikke er det samme som en godkjenning.

Det vises til lovforslaget § 12-6.

## 20.6 Tilsyn med foretak av allmenn interesse

### 20.6.1 Gjeldende rett

Når det gjelder foretak av allmenn interesse som er tilsynsenheter, følger det av finanstilsynsloven § 3 andre ledd at tilsynet skal granske regnskaper og andre oppgaver fra foretakene som er under tilsyn. Det følger videre av bestemmelsen at Finanstilsynet ellers har adgang til å gjøre de undersøkelser om foretakenes stilling og virksomhet som det finner nødvendig. Foretaket plikter når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve, og å la tilsynet få innsyn i og utlevert en rekke dokumenter og annen dokumentasjon. Finanstilsynet kan etter § 2 femte og sjette ledd engasjere sakkyndige til å utføre oppdrag og opp-

nevne utvalg til å foreta selvstendige granskninger innenfor tilsynets arbeidsområde.

I henhold til finanstilsynsloven § 4 kan tilsynet gi foretaket under tilsyn en rekke pålegg, det kan blant annet gi pålegg om at foretaket:

- innretter sin internkontroll etter de bestemmelser tilsynet fastsetter
- sender inn oppgaver og opplysninger på den måten Finanstilsynet bestemmer og som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt verv, samt å sende slike oppgaver og opplysninger til myndigheter i andre stater som fører tilsyn med tilsvarende foretak
- retter på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov eller handlet i strid med konsesjonsvilkår

Påleggene kan gis som forskrift eller som enkeltvedtak, og de er straffesanksjonert etter finanstilsynsloven § 10.

Finanstilsynsloven § 4b gir også Finanstilsynet hjemmel til å pålegge visse foretak som har en nærmere angitt tilknytning til blant annet banker og forsikringsforetak, å gi de opplysninger som tilsynet krever og som er nødvendig for å føre tilsyn med banken eller forsikringsforetaket mv. Dette er en særskilt hjemmel for Finanstilsynet til å til å gi pålegg til foretak som ikke selv er under tilsyn, fordi de har en tilknytning til et tilsynspliktig foretak.

Finanstilsynets adgang til å henvise saker om overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten, følger av finanstilsynsloven § 6.

At et foretak er utsteder av omsettelige verdipapirer som er notert på regulert marked i Norge (utstederforetak), innebærer ikke i seg selv at foretaket er omfattet av finanstilsynsloven. Etter verdipapirhandelloven § 19-1 tredje ledd har Finanstilsynet ansvar for å kontrollere årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering fra slike utstederforetak.

Utstederforetakene har plikt til å gi Finanstilsynet de opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre kontroll av foretakets finansielle rapportering, jf. verdipapirhandelloven § 19-1 syvende ledd. Opplysningsplikten omfatter også foretakets tillitsvalgte, ansatte og revisor. Den samme personkretsen plikter å gi Finanstilsynet melding dersom den finansielle rapporteringen til foretaket ikke gir et rettviseende bilde i overensstemmelse med regelverket. Nærmere regler følger av verdipapirhandelforskriften.

Etter verdipapirhandelloven § 19-7 åttende ledd kan Finanstilsynet pålegge utstederforetakene å innhente den dokumentasjon som Finanstilsynet trenger for å gjennomføre kontroll av den finansielle rapporteringen. Dersom foretaket ikke etterkommer pålegget, kan det ilegges dagmulkt til forholdet er rettet.

### 20.6.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 16 og 17 samt direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 39, krever at foretak av allmenn interesse plikter å følge visse regler når det gjelder utpeking av revisor, varigheten av revisjonsoppdraget og plikten til å ha revisjonsutvalg.

Revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2 krever at medlemslandene skal fastsette regler som sørger for at den kompetente myndigheten har alle de tilsyns- og utredningsadgangene som er nødvendige for å gjennomføre oppgavene i forordningen og revisjonsdirektivets kapittel VII om sanksjoner og administrative tiltak. Tilsynsmyndigheten skal også ha kompetanse til å bruke disse overfor reviderte foretak av allmenn interesse, jf. artikkel 23 nr. 3.

Tilsynsmyndigheten skal kunne vedta de administrative sanksjonene og tiltakene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30a. I tillegg skal myndigheten etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 i det minste ha anledning til å

- innhente opplysninger om revisjonen fra enhver person
- anmelde saker til strafferettslig forfølgelse
- begjære at sakkyndige foretar kontroller eller utredninger
- treffe de administrative tiltakene og pålegge de sanksjonene som er omhandlet i revisjonsdirektivet artikkel 30a

Revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a krever at medlemslandene skal gi de kompetente myndigheter adgang til å gi pålegg til fysiske og juridiske personer som er ansvarlige for en overtredelse om å stanse overtredelsen og å ikke gjenta overtredelsen. Etter artikkel 30 a nr. 1 bokstav b skal tilsynsmyndigheten kunne offentliggjøre overtredelser, inkludert en beskrivelse av overtredelsens art og den ansvarlige personens identitet, på sitt nettsted. Tilsynsmyndigheten skal også kunne erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller kravene i revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen.

Den kompetente myndighet skal gis adgang til å utnytte de ovennevnte virkemidlene overfor reviderte foretak av allmenn interesse, deres datterselskap og nærstående tredjeparter.

Medlemslandene skal etter artikkel 23. nr. 4 sikre at den kompetente myndigheten kan utøve sin myndighet direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom anmodning til de kompetente rettslige myndigheter. Myndighetsutøvelsen skal utøves i overensstemmelse med nasjonal rett og i samsvar med prinsippene om retten til privatliv og retten til kontradiksjon. Behandling av personopplysninger skal skje i samsvar med forordning (EU) 2016/679 (personvernforordningen).

### 20.6.3 Utvalgets vurderinger

#### 20.6.3.1 Foretak av allmenn interesse som er tilsynsenheter

Utvalget viser til at Finanstilsynet er avhengig av effektive håndhevelsesmidler som gir god saksopplysning i tilstrekkelig tempo. Disse midlene må imidlertid ikke gå lenger enn behovet tilsier, og reglene må ivareta rettsikkerhetshensyn.

Utvalget påpeker videre at både revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i førte rekke omhandler revisorer, revisjonsselskaper og de myndighetene som er ansvarlige for tilsynet med revisorer. Men flere bestemmelser i direktivet og forordningen retter seg helt eller delvis mot det reviderte foretaket. Utvalget viser til at dette gjelder blant annet reguleringen av valg av revisor i revisjonsforordningen artikkel 16, lengden på revisors oppdrag i revisjonsforordningen artikkel 17 og revisjonsdirektivet artikkel 39 om revisjonsutvalg.

Når det gjelder opplysningsplikten for foretak av allmenn interesse, viser utvalget til at banker, kredittforetak og forsikringsforetak er underlagt tilsyn etter finanstilsynsloven § 1, og er derfor omfattet av opplysningsplikten som følger av finanstilsynsloven § 3. Det påpeker at når revisjonsforordningen etter forslaget vil gjelde som norsk lov, og dermed legge plikter på disse foretakene, vil revisjonsforordningen omfattes av den lovgivningen finanstilsynet skal kontrollere i henhold til finanstilsynsloven § 3 første ledd.

Utvalget viser videre til at finanstilsynsloven § 3 og § 4b gir Finanstilsynet adgang til å kreve opplysninger fra en vid krets av foretak og personer under tilsyn. Dette gjelder også overfor tilknyttede foretak og datterforetak. På bakgrunn av dette mener utvalget at gjeldende rett oppfyller kravene i revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2 og 3.

Når det gjelder pålegg om stans og retting viser utvalget til at finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 gir Finanstilsynet adgang til å pålegge et foretak å rette på en overtredelse av lov eller forskrift. Dette gjelder for alle foretak under tilsyn, herunder bank, kredittforetak og forsikringsforetak. Etter utvalgets oppfatning er gjeldende rett i samsvar med revisjonsdirektivets krav om pålegg og retting.

Når det gjelder henvisning til strafferettslig påtale, viser utvalget til at revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 3d krever at tilsynsmyndigheten skal ha adgang til å henvise saker til strafferettslig forfølgelse. Utvalget mener at denne adgangen er dekket av finanstilsynsloven § 6 som fastsetter at Finanstilsynet kan melde overtredelser til påtalemyndigheten.

Når det gjelder bruk av sakkyndig bistand viser utvalget til at revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3e krever at tilsynsmyndigheten skal ha hjemmel til å begjære at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser. Etter finanstilsynsloven § 2 femte ledd kan Finanstilsynet engasjere utvalg og personer med sakkyndighet til å utføre oppdrag og til å foreta selvstendige granskninger innenfor tilsynets arbeidsområde. Utvalget anser dermed at kravet i forordningen er gjennomført i gjeldende rett.

#### 20.6.3.2 *Utstederforetak som ikke er underlagt tilsyn*

Utvalget viser til at for å oppfylle kravene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, må det vedtas regler som fastsetter at Finanstilsynet fører tilsyn med at utstederforetakene overholder plikten i revisjonsdirektivet til å ha revisjonsutvalg, og kravene i revisjonsforordningen.

Utvalget mener videre at forordningen ikke krever at det fastsettes regler om adgang til stedlige tilsyn, og viser til at dette kun kreves overfor revisorer og revisjonsselskaper, jf. artikkel 23 nr. 3c. Derimot viser utvalget til at forordningen etter dets syn innebærer at tilsynsmyndigheten må sikres tilgang til opplysninger, jf. artikkel 23 nr. 3b. Etter utvalgets syn kreves det også at tilsynsmyndigheten må gis adgang til å ilegge pålegg for å stanse overtredelser, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2 jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1a.

Etter utvalgets mening er det ikke behov for å fastsette en egen lov om tilsyn med foretak av allmenn interesse. Det viser til at de fleste av disse foretakene allerede er omfattet av finanstilsynsloven, og at det kun er de utstederforetakene som

ikke er finansforetak som faller utenfor finanstilsynslovens virkeområde.

Utvalget foreslår at det skal inntas en bestemmelse i verdipapirhandelloven om at Finanstilsynet skal føre kontroll med at utstederforetakene oppfyller revisorlovgivningen.

Når det gjelder utstederforetakenes opplysningsplikt viser utvalget til at Finanstilsynet etter gjeldende rett ikke har anledning til å innhente opplysninger fra slike foretak om annet enn den finansielle rapporteringen. Utvalget foreslår derfor å utvide opplysningsplikten for utstederforetakene til også å gjelde opplysninger som dekkes av revisjonslovgivningen. Dette innebærer for eksempel at foretakene plikter å gi Finanstilsynet opplysninger om valget av foretakets revisor, slik at tilsynet kan undersøke om prosessen er gjennomført i samsvar med kravene i revisjonsforordningen.

Utvalget viser videre til at finanstilsynsloven § 4 med hjemmel til å gi pålegg, ikke gjelder for foretak med noterte verdipapirer opptatt til regulert marked i EØS-land. Utvalget påpeker at Finanstilsynet dermed ikke har adgang til å innhente opplysninger fra slike foretaks datterselskaper og relaterte tredjeparter slik som kreves etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c. Utvalget foreslår å bruke uttrykket «deltakende foretak» som i finanstilsynsloven § 4b. Uttrykket skal forstås på samme måte som i finanstilsynsloven. Utvalget foreslår derfor at det fastsettes en opplysningsplikt også for disse.

Når det gjelder pålegg om stans og retting viser utvalget til at etter revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 bokstav f, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a, skal tilsynsmyndigheten kunne pålegge juridiske og fysiske personer som overtrer en bestemmelse i direktivet eller forordningen, å avstå fra overtredelsen. Utvalget påpeker at påleggsadgangen etter revisjonsforordningen skal utøves overfor foretak av allmenn interesse, dets datterselskaper og nærstående tredjeparter. Dette omfatter utstederforetakene. Etter utvalgets syn gir ikke gjeldende verdipapirhandellov Finanstilsynet adgang til å pålegge utstederforetaket å rette på en overtredelse gitt i eller i medhold av revisorlovgivningen. For å oppfylle revisjonsforordningens krav, foreslår utvalget at det inntas en hjemmel i verdipapirhandelloven om at Finanstilsynet kan pålegge utstederforetaket å stanse overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold i revisorlovgivningen.

Når det gjelder henvisning til strafferettslig påtale viser utvalget til at de ikke anser at revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen kre-

ver at medlemslandene straffesanksjonerer brudd på disse begått av foretak av allmenn interesse eller av personer i slikt foretak. Utvalget foreslår derfor heller ikke slike straffebestemmelser, og anser at det da ikke er nødvendig med egne regler om henvisning til strafferettslig påtale.

Når det gjelder bruk av sakkyndig bistand viser utvalget til at i henhold til revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3e, skal tilsynsmyndigheten ha hjemmel til å begjære at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser. Utvalget påpeker at finanstilsynsloven ikke omfatter utstederforetakene, og foreslår derfor at Finanstilsynet skal kunne engasjere sakkyndige personer til å foreta nærmere undersøkelser av om utstederforetakene har overholdt sine forpliktelser etter revisorlovgivningen og revisjonsforordningen.

#### 20.6.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 20.6.5 Departementets vurdering

##### 20.6.5.1 Foretak av allmenn interesse som er tilsynsenheter

Departementet viser til at revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i første rekke omhandler krav til revisorer, revisjonsselskaper og de myndighetene som er ansvarlig for tilsynet med revisorer. Flere bestemmelser i direktivet og forordningen retter seg imidlertid helt eller delvis mot revisjonskunden, det vil si det reviderte foretaket. Dette gjelder blant annet reguleringen av valg av revisor i revisjonsforordningen artikkel 16, lengden på revisors oppdrag i revisjonsforordningen artikkel 17 og revisjonsdirektivet artikkel 39 om revisjonsutvalg. Det oppstår da et spørsmål om hvilke oppgaver tilsynsmyndigheten skal ha når det gjelder disse foretakene.

Kravene i forordningen og direktivet innebærer blant annet at disse foretakene må ha opplysningsplikt overfor Finanstilsynet. Når det gjelder banker, kredittforetak og forsikringsforetak er disse underlagt tilsyn etter finanstilsynsloven § 1, og er derfor omfattet av den vidtgående opplysningsplikten som følger av finanstilsynsloven § 3. I og med at revisjonsforordningen i henhold til lovforslaget vil gjelde som norsk lov, innebærer dette at tilsyn med at loven følges vil inngå i Finanstilsynets kompetanse og oppgaver i henhold til finanstilsynsloven § 3. Etter finanstilsynsloven § 3 andre ledd skal foretak under tilsyn gi alle opplysninger

som tilsynet måtte kreve. Plikten påhviler i utgangspunktet foretaket under tilsyn, men foretakets tillits- og tjenestemenn har imidlertid en selvstendig og subsidiær plikt til å gi opplysninger og utlevere materiale etter § 3 tredje ledd dersom institusjonen ikke utleverer opplysningene. Opplysningsplikten omfatter også foretakets tilknyttede selskaper, herunder datterselskaper, jf. finanstilsynsloven § 4b.

På bakgrunn av den opplysningsplikten som påhviler banker, kredittforetak og forsikringsforetak etter finanstilsynsloven § 3 og § 4b, mener departementet, som utvalget, at gjeldende rett er i samsvar med de kravene som følger av revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2 og 3.

Departementet mener videre at finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 gir finanstilsynet tilstrekkelig adgang til å pålegge et foretak å rette på en overtredelse gitt i eller i medhold av lov eller forskrift. Departementet mener som utvalget at gjeldende finanstilsynslov er tilstrekkelig til å oppfylle revisjonsdirektivets krav om pålegg og retting.

Når det gjelder adgangen til å henvide saker til strafferettslig påtale, viser departementet til at revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 bokstav d krever at tilsynsmyndigheten skal ha adgang til å henvide saker til strafferettslig forfølgelse. Departementet viser til finanstilsynsloven § 6, og finner som utvalget at norsk rett allerede oppfyller dette kravet i revisjonsforordningen.

Når det gjelder kravet i revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 bokstav e om at tilsynsmyndigheten skal hjemmel til å begjære at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser, mener departementet at kravet følger av finanstilsynsloven § 2 femte ledd. Kravet i forordningen er dermed gjennomført i gjeldende rett.

##### 20.6.5.2 Utstederforetak som ikke er underlagt tilsyn

Departementet viser til at for å oppfylle kravene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, må det vedtas regler som fastsetter at Finanstilsynet fører tilsyn med at utstederforetakene overholder plikten i revisjonsdirektivet til å ha revisjonsutvalg og kravene i revisjonsforordningen.

Forordningen krever at tilsynsmyndigheten sikres adgang til opplysninger, jf. artikkel 23 nr. 3 bokstav b. Departementet mener som utvalget at forordningen også krever at tilsynsmyndigheten gis adgang til å ilegge pålegg for å stanse overtredelser, jf. artikkel 23 nr. 2 jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a. Departementet viser til at utstederforetakene som ikke faller inn under

finansstilsynslovens virkeområde, heller ikke vil være underlagt Finansstilsynets myndighet på disse områdene. Det blir dermed spørsmål om hva som er en hensiktsmessig plassering av disse pliktene overfor foretak som er foretak av allmenn interesse, men som ikke er underlagt finansstilsynsloven.

Departementet mener som utvalget at disse reglene bør tas inn i verdipapirhandelloven. Departementet viser til at Finansstilsynets kontroll med utstederforetakenes finansielle rapportering etter gjeldende rett er fastsatt i verdipapirhandelloven. Etter departementets syn bør en ny hjemmel samordnes med den eksisterende hjemmelen i verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd. Departementet foreslår derfor at det inntas en bestemmelse i verdipapirhandelloven om at Finansstilsynet skal føre kontroll med at utstederforetakene oppfyller kravene som følger av revisjonsdirektivet og forordningen om revisjonsutvalg og valg av revisor. Dette innebærer at Finansstilsynet skal føre kontroll med at foretakene følger regler om plikt til å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet.

For foretak av allmenn interesse som er plassert i land utenfor EØS, skal Finansstilsynet føre tilsyn med de spesielle pliktene for slike foretak. Pliktene for disse vil fremgå av forskrift, jf. punkt 23.5.5.

Departementet foreslår også at forskriftshjemmelen presiseres slik at det også kan gis nærmere regler om Finansstilsynets kontroll med dette regelverket i forskrift.

Se forslaget til endring av annet og femte ledd i verdipapirhandelloven § 19-1.

Når det gjelder opplysningsplikt for utstederforetakene, følger det allerede en plikt til å gi Finansstilsynet de opplysninger som tilsynet krever for å gjennomføre nødvendig kontroll av verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd, jf. verdipapirhandelloven § 19-2 syvende og åttende ledd. Ved endringen av verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd i lovforslaget vil derfor Finansstilsynet også ha hjemmel til å kreve opplysninger i tråd med de bestemmelsene som allerede følger av verdipapirhandelloven. Departementet mener at denne opplysningsplikten er tilstrekkelig til å dekke kravene i revisjonsforordningen. Departementet foreslår derfor ingen endring av verdipapirhandelloven § 19-2.

Når det gjelder pålegg om stans og retting viser departementet til at etter revisjonsforordningens artikkel 23 nr. 3 bokstav f jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a, skal tilsynsmyndigheten kunne pålegge juridiske og fysiske per-

soner som overtrer en bestemmelse i direktivet eller forordningen, å avstå fra overtredelsen. Denne påleggsadgangen skal etter forordningen også utøves overfor foretak av allmenn interesse.

Den gjeldende bestemmelsen i verdipapirhandelloven gjelder Finansstilsynets påleggsadgang kun i relasjon til at foretaket kan pålegges å innhente den dokumentasjon som Finansstilsynet krever til gjennomføring av kontroll med foretakets finansielle rapportering. Departementet foreslår derfor at det inntas en hjemmel i verdipapirhandelloven § 19-7 syvende ledd om at Finansstilsynet kan pålegge utstederforetaket å stanse overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold i revisorlovgivningen.

Se forslag til endring i syvende ledd i verdipapirhandelloven § 19-7.

Departementet viser videre til at det ikke er aktuelt med egne regler om henvisning til straffettslig påtale, når brudd på de aktuelle bestemmelsene ikke vil være straffesanksjonert når de begås av foretak av allmenn interesse eller av personer i slike foretak. Departementet foreslår derfor ingen bestemmelse om dette.

Når det gjelder bruk av sakkyndig bistand krever revisjonsforordningen bokstav e at tilsynsmyndigheten skal ha adgang til å be om at sakkyndige kan foreta kontroller og undersøkelser. Departementet mener adgangen ikke trenger noen særlig hjemmel i relasjon til tilsyn med foretak av allmenn interesse og foreslår derfor ikke en egen bestemmelse om dette.

## **20.7 Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner i og utenfor EØS**

### **20.7.1 Gjeldende rett**

Finanstilsynets taushetsplikt gjelder ikke overfor revisortilsynsmyndigheter i andre EØS-land. Det er i forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS gitt regler om vilkårene for utveksling av opplysninger. I henhold til forskriften § 2 skal Finansstilsynet stille følgende vilkår ved utveksling av taushetsbelagt informasjon:

- Opplysningene skal bare brukes til å utføre revisortilsynsoppgaver.
- Opplysningene skal være undergitt taushetsplikt hos mottaker.
- Opplysningene kan bare formidles videre med samtykke fra Finansstilsynet og bare for de formål samtykket omfatter.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- Opplysninger som Finanstilsynet har mottatt fra andre tilsynsmyndigheter kan bare videreformidles med samtykke og bare til de formål som samtykket omfatter.

## 20.7.2 EØS-rett

### 20.7.2.1 Samarbeid mellom tilsynsmyndigheter og organisasjoner innenfor EØS

I henhold til direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 33, skal medlemslandene sikre at regelverket som regulerer tilsynets virksomhet muliggjør et effektivt samarbeid med andre tilsynsmyndigheter i EØS-området. Bestemmelsen er ikke endret med direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet).

Etter revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 1 skal de kompetente myndighetene samarbeide hvor det er nødvendig for å oppfylle landenes forpliktelser etter direktivet og revisjonsforordningen.

Revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 2 krever videre at ansatte i tilsynsmyndigheten skal være pålagt taushetsplikt, og at unntak fra denne skal være lovregulert. Taushetsplikten skal ikke hindre utveksling av taushetsbelagt informasjon mellom tilsynsmyndigheter, jf. artikkel 36 nr. 3. Det følger videre av bestemmelsen at informasjon som er utvekslet omfattes av den taushetsplikt som gjelder for personer som har vært ansatt eller utført arbeid på vegne av den kompetente myndigheten. Taushetsplikten gjelder også for alle personer som den kompetente myndighet har delegert oppgaver til.

Den kompetente myndigheten skal etter anmodning fra en annen tilsynsmyndighet gi de opplysninger som er nødvendig for å oppfylle landenes forpliktelser etter direktivet og forordningen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 4. Et medlemsland kan likevel avvise en slik anmodning fra et annets lands myndigheter dersom:

- Overgivelse av opplysningene kan skade landets suverenitet, sikkerhet eller offentlige orden.
- Det allerede er innledet rettsforfølging om den samme handlingen og overfor de samme personene i hjemlandet.
- Den kompetente myndighet i hjemlandet allerede har avsagt en endelig avgjørelse angående den samme personen og de samme handlingene.

Revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 4a gir adgang til at medlemslandene kan tillate at opplysninger

videreformidles til de myndighetene på EU-nivå som er ansvarlig for tilsynet med foretak av allmenn interesse, til sentralbankene, til den europeiske sentralbanken, og det europeiske utvalget for systemiske risikoer.

Dersom en tilsynsmyndighet oppdager brudd på revisjonsdirektivet i et annet EØS-land, skal dette rapporteres til det aktuelle landet, jf. revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 5. Det aktuelle landet skal sette i verk passende tiltak og informere tilsynsmyndigheten i det andre landet om disse og eventuell utvikling i saken. I tillegg til bestemmelser om informasjonsutveksling, følger det av direktivets artikkel 36 nr. 6 at tilsynsmyndigheten i ett land kan be tilsynsmyndigheten i et annet land om at det foretar en konkret undersøkelse eller tilsyn med en revisor. Det kan også be om at dets eget personale får delta ved tilsynet.

Revisjonsforordningen artikkel 29 stiller krav om at de kompetente myndighetene på europeisk nivå skal samarbeide om å oppfylle sine forpliktelser etter forordningen. Det er fastsatt nærmere regler om samarbeid om kvalitetskontroll, undersøkelser og stedlige tilsyn i artikkel 31.

Utvalget beskriver de øvrige pliktene i henhold til forordningen artikkel 31 slik:

«Den kompetente myndigheten i et land kan be gjære bistand fra et annet land med tanke på kvalitetskontroll av en revisor eller revisjons-selskap som tilhører et nettverk som utfører vesentlig aktivitet i det landet anmodningen kommer fra. Begge landenes kompetente myndigheter skal bistå ved gjennomføringen av kvalitetskontrollen. Den anmodende myndigheten skal imidlertid ikke ha rett til å få tilgang til opplysninger som kan stride mot nasjonale sikkerhetsregler eller skade vertslandets suverenitet, jf. artikkel 31 nr. 2 og 3.

Dersom en kompetent myndighet avdekker at det pågår virksomhet som strider mot bestemmelsene i forordningen på et annet medlemslands territorium, skal den varsle vertslandet. Vertslandets myndigheter skal i så fall iverksette tiltak, og skal varsle de kompetente myndigheter som sa fra om bruddene, jf. artikkel 31 nr. 4.

Etter artikkel 31 nr. 5 og nr. 6 kan en kompetent myndighet også anmode et annet lands myndigheter om at det foretas undersøkelser på medlemslandets territorium. Ansvar for en slik undersøkelse ligger på myndighetene i det landet hvor undersøkelsen gjennomføres. Det kan tillates at tjenestemenn fra den anmodende myndighet kan delta ved undersøkel-



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

sen. Både anmodningen og deltakelsen fra et annet medlemsland kan nektes dersom dette vil stride mot vertslandets suverenitet eller nasjonale sikkerhet, dersom det allerede er innledet rettslige skritt vedrørende samme handlinger eller mot samme personer, eller dersom vertslandets myndigheter allerede har fattet et endelig vedtak i saken som omhandler samme handling eller personer. En anmodning om samordning kan rettes til CEAOB, det europeiske organet for samarbeid mellom revisortilsynsmyndighetene.»

Den kompetente myndigheten kan delegere sine oppgaver til en kompetent myndighet i et annet medlemsland i henhold til avtale med dette, jf. forordningen artikkel 33.

Revisjonsforordningen har også bestemmelser om CEAOB, det europeiske organet for samarbeid mellom revisortilsynsmyndighetene. Utvalget beskriver disse slik:

«Samarbeid mellom de kompetente myndighetene skal skje innenfor rammen av en komite for europeiske revisortilsynsmyndigheter, Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). I artikkel 30 er det gitt detaljerte bestemmelser om innrettingen av CEAOB. Videre er det i artikkel 32 gitt bestemmelser om at det kan opprettes kollegier av tilsynsmyndigheter for å arbeide med kvalitetskontroller, utredninger og sanksjoner.

Artikkel 34 regulerer taushetsplikt og utveksling av taushetsbelagt informasjon innenfor rammen av tilsynssamarbeid på EU-nivå. Taushetsplikten gjelder for alle personer som arbeider eller har arbeidet for CEAOB. Informasjonen kan ikke utleveres med mindre dette er påkrevd etter nasjonal rett eller EU-retten. All informasjon som utveksles innenfor rammen av CEAOB er taushetsbelagt etter artikkel 22, men informasjonen kan utveksles mellom medlemslandene og mellom organer som inngår i CEAOB.»

#### 20.7.2.2 Samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS

Både revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen har regler om samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS. Utvalget beskriver disse slik:

«Etter artikkel 47 nr. 1 kan medlemslandene tilate at revisjonspapirer, andre dokumenter og

kontroll og undersøkelsesrapporter på visse vilkår kan overføres til kompetente myndigheter i tredjeland. For at dette skal kunne skje må dokumentasjonen gjelde revisjon av virksomheter som har utstedt omsettelige verdipapirer i tredjelandet eller som inngår i et konsern som utarbeider lovpliktige konsoliderte regnskaper i tredjelandet. Det kreves også at utvekslingen av dokumentasjonen foregår via de kompetente myndighetene i hjemlandet til myndighetene i tredjelandet. De kompetente myndighetene i tredjelandet må oppfylle visse vilkår og det må foreligge en avtale mellom de kompetente myndighetene. Videre må videreformidlingen av opplysningene skje i samsvar med personopplysningsdirektivet.

Avtalen mellom tilsynsmyndighetene må sikre at anmodningen om informasjonsutvekslingen har et tilsynsformål, at informasjonen er underlagt taushetsplikt, at den reviderte virksomhetens forretningsmessige interesser ivaretas og at anmodningen kan avvises på visse angitte vilkår.

Kommisjonen har myndighet til å vedta gjennomføringsakter for å vurdere om tredjelandet oppfyller vilkår om tilstrekkelighet. For eksempel er det gitt en slik gjennomføringsakt om amerikanske tilsynsmyndigheter.

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 36 kan det inngås samarbeidsavtaler om utveksling av informasjon dersom informasjonen er underlagt samme garantier om taushetsplikt som er angitt i forordningens artikkel 22 og 34. Informasjonen kan bare utveksles dersom det kreves for at de kompetente myndighetene skal kunne fullføre sine oppgaver etter forordningen. De kompetente myndighetene skal samarbeide om kvalitetskontroller og utredninger om revisorer og revisjonsselskap.

I henhold til artikkel 37 kan konfidensiell informasjon som er mottatt fra et tredjeland kun videreformidles dersom dette er fastsatt i en samarbeidsavtale og dersom tredjelandets myndigheter har samtykket, eller dersom utlevering av slik informasjon kreves etter EU-regler eller nasjonal rett.

Forordningen artikkel 38 fastsetter at informasjon som er gitt fra en kompetent myndighet til et tredjelands myndigheter bare kan videreformidles med samtykke og under forutsetning av at informasjonen bare kan utleveres for de formål som medlemslandet har fastsatt eller i samsvar med unionsretten, nasjonal rett eller nødvendige regler i tredjelandet.»

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Et av de vilkårene som utvalget viser til for samarbeid eller utveksling av opplysninger til tredjelandts tilsynsmyndigheter, er at utveksling av opplysninger bare kan skje til tilsynsmyndigheter som er vurdert av Kommisjonen til å oppfylle vilkåret om tilstrekkelighet, jf. forordningens artikkel 36 nr. 3, jf. direktivets artikkel 47 nr. 3. Kun i særlige tilfeller kan det gjøres unntak fra kravene i artikkel 47 nr. 3, jf. nr. 4.

### 20.7.3 Utvalgets vurderinger

Når det gjelder samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner innenfor EØS, viser utvalget til at de samarbeidspliktene som følger av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen gjelder for Norge som stat. Utvalget mener derfor det ikke er behov for å gjennomføre dette med en egen lovbestemmelse.

Utvalget viser videre til at gjeldende rett etter dets syn er i samsvar med de kravene til taushetsplikt som er fastsatt i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.

Når det gjelder tilsynsmyndighetens taushetsplikt i samarbeid med andre organer i EU, viser utvalget til at det er gjort enkelte endringer i revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 4a. Disse innebærer at det er adgang for tilsynsmyndigheten til å overlate konfidensiell informasjon til myndigheter på EU-nivå som har ansvar for tilsyn med allmenn interesseforetak, sentralbanker i andre europeiske land, det europeiske sentralbanksystemet og Det europeiske systemrisikorådet. Utvalget viser til at Finanstilsynets taushetsplikt ikke gjelder overfor andre EØS-lands sentralbanker, jf. finanstilsynsloven § 7.

Utvalget viser videre til at det er kjent med at det arbeides med å innlemme de forordningene som gjelder tilsynsorganene på EU-nivå i EØS-avtalen, og antar at det i forbindelse med denne innlemmelsen vil komme lovforslag som regulerer taushetsplikten mellom Finanstilsynet og de europeiske tilsynsbyråene. Utvalget påpeker at bestemmelsen om at medlemslandene kan fastsette at taushetsplikten ikke skal gjelde overfor slike organer, ikke innebærer noen plikt om å gjøre dette. Utvalget anser at det ikke finnes tungtveiende grunner for at adgangen skal benyttes.

Når det gjelder samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS, viser utvalget til at reglene om taushetsplikt etter revisjonsforordningen ikke inneholder noen nasjonale valgmuligheter. Bestemmelsen foreslås derfor gjennomført ved en bestemmelse i revisorloven.

Utvalget viser til at det med endringsdirektivet er innført adgang til å nekte å utlevere opplysninger til tilsynsmyndigheter utenfor EØS, når den kompetente myndigheten har vedtatt en endelig beslutning om den samme personen og den samme handlingen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 47. Det er i tillegg innført en regel om at samarbeidsavtalen mellom myndighetene skal sikre at den reviderte virksomhets forretningsmessige interesser ikke undergraves ved informasjonsutvekslingen.

Utvalget viser til forskrift av 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS. Etter utvalgets syn oppfylder forskriften de kravene revisjonsdirektivet stiller. De viser til at dette er forpliktelser som påhviler Norge som stat.

### 20.7.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

### 20.7.5 Departementets vurdering

Når det gjelder samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner innenfor EØS, viser departementet til at de samarbeidspliktene som følger av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, gjelder for Norge som stat. Disse bestemmelsene krever derfor ikke endringer i revisorloven.

Departementet mener i likhet med utvalget at gjeldende rett er i samsvar med de kravene til taushetsplikt som er fastsatt i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.

Departementet er videre enig med utvalget i at bestemmelsen i finanstilsynsloven § 7 om Finanstilsynets taushetsplikt overfor andre EØS-lands sentralbanker, oppfylder hjemmelen i revisjonsdirektivet til å utlevere taushetsbelagt informasjon til myndigheter på EU-nivå som har ansvar for tilsyn med foretak av allmenn interesse, sentralbanker i andre europeiske land, det europeiske sentralbanksystemet og Det europeiske systemrisikorådet.

Departementet mener i likhet med utvalget at det heller ikke er behov for å fastsette egne regler som gir adgang til å overlate taushetsbelagt informasjon til de organer og myndigheter som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 36 nr. 4 bokstav a.

Når det gjelder samarbeid med tilsynsmyndigheter og organisasjoner utenfor EØS, viser departementet til at reglene om taushetsplikt etter revi-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

sjonsforordningen ikke inneholder nasjonale valgmuligheter. Reglene knyttet til dette foreslås derfor gjennomført ved en bestemmelse i revisorloven. Se lovforslaget § 12-1.

Departementet legger til grunn at Finanstilsynet i avgjørelsen av om samtykke til utveksling av informasjon med andre lands tilsynsmyndigheter skal gis, vurderer om de vilkårene som følger av direktivets artikkel 47 er oppfylt, jf. forskrift 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter fra land i og utenfor EØS § 2. Departementet vil vurdere om det er behov for å synliggjøre vilkårene i forskriften.

Departementet viser videre til at det med endringsdirektivet er innført adgang til å nekte å

utlevere opplysninger til tilsynsmyndigheter utenfor EØS hvor den kompetente myndigheten har vedtatt en endelig beslutning om den samme personen og den samme handlingen, jf. revisjonsdirektivet artikkel 47. Det er i tillegg innført en regel om at samarbeidsavtalen mellom myndighetene skal sikre at den reviderte virksomhets forretningsmessige interesser ikke undergraves ved informasjonsutvekslingen.

Departementet mener som utvalget at forskrift av 30. november 1998 nr. 1102 om utveksling av opplysninger med tilsynsmyndigheter i land utenfor EØS oppfyller de kravene direktivet stiller på dette punktet. Dette er forpliktelser som det dermed ikke er behov for å lage lovbestemmelser om.

## 21 Reaksjoner

### 21.1 Tilbakekall, suspensjon og andre tilsynsmessige tiltak

#### 21.1.1 Gjeldende rett

Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenningen som registrert eller statsautorisert revisor dersom en revisor ikke lenger oppfyller kravene i § 3-4 nr. 2 om å være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller eller i nr. 3 om å være myndig, jf. revisorloven § 9-1 første ledd.

Finanstilsynet skal kalle tilbake godkjenningen som revisjonsselskap dersom selskapet ikke lenger fyller kravene i § 3-5, jf. revisorloven § 9-1 andre ledd. Dette gjelder blant annet hvor revisjonsselskapet ikke lenger oppfyller kravene til styresammenheng, fast kontorsted eller økonomi.

Etter revisorloven § 9-1 tredje ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake en godkjenning som revisor eller revisjonsselskap dersom revisor eller selskapet anses uskikket fordi vedkommende har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt revisors plikter etter lov eller forskrifter.

Etter revisorloven § 9-2 kan Finanstilsynet suspendere godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap dersom vedkommende eller selskapet er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen. Virkningen av et suspensjonsvedtak er at revisor eller revisjonsselskapet ikke kan revidere årsregnskapet til revisjonspliktige.

Finanstilsynet kan videre pålegge revisorer og revisjonsselskaper å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, jf. finanstilsynsloven § 7 første ledd nr. 4.

Finanstilsynet kan komme med merknader overfor revisjonsselskapet etter et tilsyn. Slike merknader publiseres. Finanstilsynet kan for eksempel kommentere feil i revisjonsberetningen.

#### 21.1.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 5

nr. 1 skal godkjenningen til en revisor eller et revisjonsselskap til å foreta lovfestet revisjon, kalles tilbake hvis revisorens eller revisjonsselskapets vandel er alvorlig svekket.

Godkjenningen til et revisjonsselskap skal også kalles tilbake dersom det ikke lenger oppfyller kravet til at godkjent revisjonsselskap eller godkjente revisorer har flertallet av stemmene i selskapets høyeste organ eller dersom ikke et flertall av styrets medlemmer består av godkjente revisorer.

Det følger av revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 3 at medlemslandene skal sørge for at det blant sanksjonene skal være adgang til å frata godkjenningen til revisor eller revisjonsselskap.

Det følger videre av direktivet at tilsynsmyndigheten skal kunne gjøre andre tilsynsmessige tiltak. Utvalget beskriver disse slik:

«I henhold til artikkel 30a nr. 1 bokstav a i revisjonsdirektivet skal kompetente myndigheter kunne gi pålegg om å stanse overtredelser av revisjonslovgivningen og revisjonsforordningen og om ikke å gjenta overtredelsen.

Kompetente myndigheter skal ha adgang til å erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller de kravene som følger av revisjonsdirektivet artikkel 28 eller, hvor det er relevant, revisjonsforordningen artikkel 10, jf. artikkel 30a bokstav d.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30c skal tilsynsmyndigheten publisere i det minste alle vedtak om sanksjoner for overtredelser av revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen. Dette skal skje så raskt som mulig etter at den personen som ilegges sanksjonen er varslet om vedtaket og senest så snart klagemulighetene er uttømt. Offentliggjøringen skal inneholde informasjon om arten av overtredelsen og om identiteten til den fysiske eller juridiske personen som er ilagt sanksjonen. Hvis vedtaket er påklaget, skal det opplyses om status og resultatet av klagebehandlingen. Vedtaket kan publiseres anonymt hvis offentliggjøring av personopplysninger vil være uforholdsmessig, hvis offentliggjøring vil utgjøre en alvorlig trussel

mot stabiliteten til finansmarkedene eller en igangsatt straffesak, eller hvis offentliggjøring ville volde de involverte personer eller institusjoner stor skade. Vedtakene skal ligge på myndighetens nettsted minst fem år etter at alle klagemuligheter er utløpt. Publiseringen skal skje i samsvar med grunnleggende menneskerettigheter. Det kan besluttes at personopplysninger ikke skal offentliggjøres.»

### 21.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår å videreføre Finanstilsynets myndighet etter gjeldende revisorlov til å kalle tilbake godkjenningen til revisorer og revisjonsselskaper med enkelte tilpasninger.

Utvalget foreslår derfor å videreføre gjeldende revisorlov § 9-1 tredje ledd nr. 2 om at Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvor revisor må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Utvalget foreslår nye krav om skikkethet for å få godkjenning som statsautorisert revisor, og utvalget mener at vilkårene for tilbakekall bør tilpasses disse. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende ikke lenger oppfyller kravene for å få godkjenning. Utvalget viser til at tilbakekallsadgangen som en følge av dette blir noe utvidet:

«Forslaget utvider grunnlaget for vedtak om tilbakekall sammenliknet med gjeldende rett når det gjelder krav til adferd. Utvalget legger vekt på at presiseringen i lovforslaget § 3-4 av de forhold det skal tas særlig hensyn til i den forbindelse øker forutberegneligheten for revisorene og reduserer risikoen for vilkårlig tilbakekall. Utvalget legger til grunn at terskelen for å kalle tilbake godkjenningen til en revisor skal være noe høyere enn for å avslå en søknad om godkjenning på dette grunnlaget.

Etter forslaget endres Finanstilsynets plikt etter gjeldende regler til å kalle tilbake godkjenningen hvis revisor ikke lenger er likvid eller myndig, til en adgang, men utvalget forutsetter at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.»

Utvalget foreslår videre at Finanstilsynets adgang til å suspendere godkjenningen til revisor som er siktet for et straffbart forhold inntil straffesaken er avgjort, skal videreføres.

Når det gjelder adgangen til å kalle tilbake godkjenningen til revisjonsselskap, mener utvalget at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi revisjonsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Dette innebærer en videreføring av gjeldende rett. Videre skal Finanstilsynet etter utvalgets forslag kunne kalle tilbake godkjenningen dersom selskapet ikke lenger oppfyller vilkårene for å få godkjenning etter utkastet § 4-1. Dette gjelder vilkårene om foretaksform, styresammensetning, eiere og økonomi. Utvalget viser til at Finanstilsynet til forskjell fra gjeldende rett, med forslaget ikke vil få plikt til å kalle tilbake godkjenningen, men en adgang til å gjøre dette. På samme måte som ovenfor forutsetter utvalget at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.

Utvalget påpeker videre at adgangen i finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 til å gi pålegg og § 10 andre ledd til å gå pålegg om retting og ilegge løpende mulkt oppfyller kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30a. Utvalget mener videre at de nevnte hjemlene i finanstilsynsloven oppfyller kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30a bokstav d om tilsynsmyndigheten skal kunne erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller kravene i loven. Utvalget foreslår derfor ikke endringer i disse.

Når det gjelder publisering av vedtak viser utvalget til at etter gjeldende praksis publiseres alle rapporter etter stedlige tilsyn og alle vedtak om tilbakekall av godkjenningen til selskaper og personer. Hensikten med publiseringen er å motvirke brudd på regelverket og å orientere om Finanstilsynets forvaltningspraksis. Utvalget viser til bestemmelsene i revisjonsdirektivet artikkel 30c, og foreslår å lovfeste at Finanstilsynet skal publisere på sitt nettsted alle vedtak om tilbakekall og suspensjon av godkjenning, overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger. Utvalget påpeker at den som avgjørelsen gjelder skal ha mottatt vedtaket før publisering.

Utvalget mener at også identiteten til den vedtaket gjelder i utgangspunktet skal publiseres, men Finanstilsynet skal publisere vedtaket anonymt dersom publisering vil

- være uforholdsmessig fordi vedtaket inneholder personopplysninger
- utgjøre en alvorlig trussel mot stabiliteten i finansmarkedene eller en pågående straffesak, eller

- påføre de som blir berørt av vedtaket uforholdsmessig skade

Utvalget viser videre til at et vedtak om sanksjoner normalt ikke vil inneholde opplysninger om personlige forhold som omfattes av taushetsplikten i forvaltningsloven. Det presiseres at hvis et vedtak inneholder slik informasjon, kan det ikke publiseres. Bestemmelsen om publisering av vedtak medfører ingen begrensning i taushetsplikten etter forvaltningsloven.

Etter utvalgets syn bør det også følge av lovteksten at hvis et publisert vedtak er påklaget, skal status i klagebehandlingen og resultatet av klagen offentliggjøres. Utvalget mener at et publisert vedtak skal forbli på Finanstilsynets nettsted i minst fem år.

#### 21.1.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte* og *EY* viser til at de generelt støtter utvalgets lovutkast med regler om tilbakekall av godkjenning, sanksjoner og straff. De mener direktivkravene er gjennomført på en god måte.

*Advokatfirmaet Strandenæs* bemerker generelt til lovutkastet kapittel 14 at det mangler retningslinjer for når og hvor lenge de ulike reaksjonsalternativene skal ilegges. Når det gjelder bestemmelsen om tilbakekall viser *Advokatfirmaet Strandenæs* til at realiteten av den bestemmelsen utvalget foreslår er at vurderingen vil være basert på revisors tidligere handlinger, og ikke hvordan revisor vil utøve yrket i fremtiden.

#### 21.1.5 Departementets vurdering

Departementet viser som utvalget til at systemet med godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper, forutsetter at godkjenningen kan kalles tilbake hvis forutsetningene for å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon ikke lenger er til stede. Departementet mener at Finanstilsynets adgang til å kalle tilbake godkjenninger bør videreføres med enkelte tilpasninger som foreslått av utvalget.

Departementet foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til en statsautorisert revisor hvis revisoren må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1 tredje ledd nr. 2. Ordlyden er noe oppdatert slik at tilbakekall på bakgrunn av gjentatte brudd krever at overtredelsene til sammen er grove. Denne endringen medfører

slik departementet ser det ingen endring i gjeldende rett, men er i tråd med Finanstilsynets praksis på dette området.

Ved at det foreslås nye krav om skikkethet for godkjenning i lovforslaget § 3-4, og forslaget til bestemmelse om tilbakekall viser til denne, vil tilbakekallsbestemmelsen tilpasses de endringene som er foreslått med § 3-4. Dette innebærer en viss utvidelse av gjeldende tilbakekallsadgang, slik klagenemnden har tolket regelen. Endringen betyr at Finanstilsynet også kan legge vekt på andre vedtak enn de som er truffet med hjemmel i revisorloven, og forhold som ikke har medført et vedtak om tilbakekall. Departementet mener en slik endring er ønskelig for å sørge for at formålet om å sikre at ikke uskikkede personer driver med godkjenning, skal oppfylles. Departementet viser videre til at presiseringen i lovforslaget § 3-4 av de forhold det skal tas særlig hensyn til i den forbindelse, øker forutberegneligheten for revisorene og reduserer risikoen for vilkårlig tilbakekall. Etter departementets vurdering er derfor ikke den nye bestemmelsen om tilbakekall mindre forutsigbar enn den som følger av gjeldende revisorlov, slik *Advokatfirmaet Strandenæs* har anført i høringen. Departementet kan heller ikke se at bestemmelsen skulle medføre at vurderingene blir mer overfladiske enn det som følger av gjeldende rett. Bestemmelsen innebærer ikke noen endring av praksis på dette området. Finanstilsynet må fortsatt foreta en grundig og forsvarlig vurdering av om det er grunnlag for tilbakekall i det enkelte tilfellet.

Utvalget legger til grunn at terskelen for å kalle tilbake godkjenningen til en revisor skal være noe høyere enn for å avslå en søknad om godkjenning på dette grunnlaget. Departementet slutter seg til dette.

Departementet legger videre til grunn at selv om bestemmelsen innfører et «kan»-skjønns for Finanstilsynet i tilfeller hvor revisor ikke lenger er likvid eller myndig, så skal det spesielle omstendigheter til for å ikke tilbakekalle godkjenningen i disse tilfellene.

Departementet foreslår videre at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et revisjonsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi revisjonsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen viderefører den gjeldende bestemmelsen i revisorloven § 9-1 tredje nr. 2.

Godkjenningen skal også kunne kalles tilbake om revisjonsselskapet ikke lenger oppfyller vilkårene for å få godkjenning etter lovforslaget § 4-1.

Disse vilkårene gjelder foretaksform, styresammensetning, eiere og økonomi. Dette tilsvarer bestemmelsen i gjeldende revisorlov § 9-1 andre ledd, med unntak av at lovforslaget endrer Finanstilsynets plikt til å tilbakekalle godkjenningen til et «kan»-skjønn. På samme måte som for bestemmelsen om tilbakekall av den personlig godkjenningen, legger departementet til grunn at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.

Selv om ikke utvalget har foreslått en videreføring av hjemmelen til å suspendere godkjenningen til et revisjonsselskap, mener departementet at det fortsatt er behov for en slik hjemmel. Vilåret for suspensjon er som for godkjenning som statsautorisert revisor, at revisjonsselskapet er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen. Departementet legger til at grunn at hjemmelen bare skal benyttes i særlige tilfeller.

Det vises til lovforslaget § 14-1 og § 14-2.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a skal den kompetente myndigheten kunne gi pålegg om å stanse overtredelser av revisjonslovgivningen og revisjonsforordningen og om ikke å gjenta overtredelsen. Departementet legger som utvalget til grunn at Finanstilsynets adgang etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 og § 10 annet ledd til å gi pålegg om retting og ilegge løpende mulkt inntil pålegget oppfylles, oppfylder det nevnte kravet i revisjonsdirektivet.

Revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav d krever at den kompetente myndigheten skal kunne erklære at en revisjonsberetning ikke oppfyller kravene i loven. Departementet legger som utvalget til grunn at Finanstilsynets adgang til å pålegge retting oppfyller revisjonsdirektivets krav på dette punktet.

Departementet mener det ikke er behov for å lovfeste kravet i revisjonsdirektivet artikkel 30c om publisering av vedtak om tilsynsreaksjoner. Departementet viser til at Finanstilsynets plikt til å publisere slike vedtak vil følge av revisjonsdirektivet, og at det dermed er overflødig å lovfeste dette. Direktivbestemmelsen gir videre regler om anonym publisering under visse omstendigheter. Departementet presiserer at hvis et vedtak inneholder taushetsbelagte opplysninger, kan opplysningene ikke publiseres. Bestemmelsen medfører ingen begrensning i taushetsplikten etter forvaltningsloven. Departementet mener at Finanstilsynet etter gjeldende rett vil stå fritt til å publisere vedtakene anonymt, og at unntakene i direktivet derfor ikke trenger lovfestes.

## 21.2 Overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å avgi revisjonsberetning

### 21.2.1 Gjeldende rett

Finanstilsynet har ikke hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr, ledelseskarantene eller gi forbud mot å avgi revisjonsberetning overfor revisor eller et revisjonsselskap ved brudd på revisorlovgivningen etter gjeldende rett.

### 21.2.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) stiller krav til sanksjoner i medlemslandene til håndheving av bestemmelsene i revisjonsdirektivet og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen). Revisjonsdirektivet artikkel 30 a nr. 1 krever at tilsynsmyndigheten i medlemslandene skal kunne sanksjonere overtredelser med overtredelsesgebyr, forbud mot å inneha ledende stillinger i en periode (ledelseskarantene) og forbud mot å avgi revisjonsberetning i en periode. Etter artikkel 30 nr. 2 andre avsnitt kan medlemslandene unnlate å innføre de nye sanksjonene forutsatt at brudd på regelverket kan straffes etter alminnelig strafferett.

Det er foretatt en rekke endringer av sanksjonsregelverket med endringsdirektivet (direktiv 2014/56/EU). Revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 2 innebærer at tilsynsmyndigheten skal kunne utøve sanksjonene direkte, i samarbeid med andre myndigheter og gjennom søksmål ved domstolene.

Det følger av artikkel 30b at tilsynsmyndigheten ved anvendelsen av sanksjonene skal ta hensyn til følgende relevante omstendigheter:

- overtredelsens grovhet og varighet
- den ansvarlige personens grad av ansvar
- den ansvarlige personens økonomiske stilling, for eksempel virksomhetens samlede omsetning eller den ansvarlige personens årsinntekt
- den ansvarlige personens fortjeneste eller unngåtte tap
- den ansvarlige personens samarbeid med den kompetente myndighet, tidligere begåtte overtredelser

### 21.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at sanksjonssystemet i revisjonsdirektivet bør gjennomføres i henhold til hovedreglene i direktivet. Utvalget påpeker at sanksjoner

skal være effektive, målrettede og forholdsmessige. De enkelte sanksjonene skal kunne benyttes mot lovbrudd der prevensjonshensynet tilsier en reaksjon.

Utvalget presiserer at de ikke tar stilling til om vedtak om ledelseskantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetning vil omfattes av reglene om administrative sanksjoner i forvaltningsloven.

Utvalget foreslår at overtredelsesgebyr skal kunne benyttes mot revisjonsforetak som bryter de angitte reglene i revisorloven og revisjonsforordningen. Dette vil omfatte både revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i enkeltpersonforetak, jf. lovutkastet § 1-2 andre ledd. Utvalget bemerker at det etter deres vurdering ikke er nødvendig for en effektiv håndheving eller forholdsmessig ut fra en rimelighetsbetraktning, å kunne ilegge oppdragsansvarlige revisorer og medarbeidere i revisjonsforetak overtredelsesgebyr. Utvalget påpeker at det derimot er nødvendig å kunne ilegge overtredelsesgebyr til personer som bryter bestemmelsen i lovforslaget § 8-8 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte. Utvalget viser til at slike overtredelser ville ellers ikke kunne sanksjoneres.

Etter utvalgets syn er det ikke i tråd med norsk rettstradisjon å ilegge gebyrer på for eksempel opp til en million euro eller mer for fysiske personer og opp til en viss prosentdel av omsetningen for juridiske personer eller andre enheter, jf. fortalen til revisjonsdirektivet punkt 16. Samtidig påpeker utvalget at det er grunn til å understreke at maksimumsbeløpet i loven er veiledende. Utvalget viser til at utmålingen av gebyret må uansett gjøres etter en konkret vurdering i den enkelte sak.

Utvalget foreslår at det fastsettes et maksimalt beløp på inntil en million kroner. Etter utvalgets syn er det grunn til å anta at dette antas å gi den tilsiktede effekten. Utvalget påpeker at det er stor variasjon i størrelsen av og den økonomiske situasjonen i revisjonsforetakene. Dette skal tillegges vekt i fastsettingen av gebyrets størrelse i enkelt saker.

Etter utvalgets syn bør overtredelsesgebyr kunne ilegges for grove overtredelser eller for flere overtredelser som til sammen er grove. Det foreslås ikke skyldkrav i tillegg til dette, og utvalget viser til at overtredelsesgebyr bare skal kunne ilegges revisjonsforetak.

Et mindretall i utvalget mener at overtredelsesgebyr også bør kunne ilegges personer. De viser til

at man har valgt en slik løsning i dansk og svensk rett. De påpeker også at overtredelsesgebyr etter hvitvaskingsloven også kan ilegges personer.

Utvalget foreslår videre at Finanstilsynet skal kunne ilegge en statsautorisert revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt bryter reglene i revisorloven og revisjonsforordningen om uavhengighet og om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, ledelseskantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetninger for et tidsrom av inntil tre år. Etter forslaget kan vedtak treffes ved grove overtredelser eller flere overtredelser som til sammen er grove.

Utvalget bemerker at ledelseskantene innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap.

Et mindretall i utvalget mener at ledelseskantene også burde kunne ilegges ved brudd på reglene om kvalitetsstyring og organisering av virksomheten. De viser til at dette er oppgaver av sentral betydning for revisjonen.

Utvalget mener videre at loven bør presisere hvilke forhold som skal vektlegges ved ileggelse av overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger. De viser til at bestemmelsene i forvaltningsloven § 43 og § 46 presiserer forhold som kan vektlegges ved ileggelse av administrative sanksjoner, men at disse ikke dekker de forholdene revisjonsdirektivet artikkel 30b angir at det skal tas hensyn til. De mener derfor det er ønskelig og nødvendig med en egen bestemmelse i revisorloven om hvilke forhold man skal ta hensyn til. Utvalget bemerker at disse vil gjelde ved siden av reglene i forvaltningsloven.

Utvalget foreslår at det ved vedtak om overtredelsesgebyr, ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetninger, blant annet skal tas hensyn til

- overtredelsens grovhet og varighet
- overtrederens grad av skyld
- overtrederens økonomiske evne
- hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- tidligere overtredelser

Utvalget foreslår at adgangen til å treffe vedtak om overtredelsesgebyr, ledelseskantene eller forbud mot å undertegne revisjonsberetning skal foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Foreldelsesfristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.



#### 21.2.4 Høringsinstansenes merknader

*EY, Revisorforeningen og PwC* støtter utvalgets forslag om at overtredelsesgebyr, ledelseskantene og midlertidig forbud mot å undertegne revisjonsberetninger forbeholdes grove overtredelser.

*Finanstilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening, Økokrim og Virke* støtter forslaget om at det skal kunne ilegges overtredelsesgebyr for enkelte overtredelser av revisorloven.

Finanstilsynet støtter ikke forslaget om at overtredelsesgebyret skal begrenses til maksimalt å utgjøre én million kroner. Finanstilsynet mener at dette er for lavt og at det bør være en større grad av forholdsmessighet når det gjelder revisjonsforetak med størst omsetning. Finanstilsynet viser til at man i svensk rett har innført en løsning hvor gebyret kan utgjøre opp til to prosent av brutto omsetning i foregående regnskapsår, og at det i fortalen i revisjonsdirektivet fremheves at myndighetene bør kunne ilegge avskrekkende økonomiske sanksjoner.

Finanstilsynet, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening, Økokrim og Virke viser videre til at det støtter mindretallets forslag om at oppdragsansvarlig revisor bør kunne ilegges gebyr. De påpeker at oppdragsansvarlig revisor har et særlig ansvar og at en slik hjemmel kan gi en preventiv effekt som er viktig for å sikre at revisjonen skjer i samsvar med revisorloven. Gebyrets øvre grense bør etter Finanstilsynets syn være på én million kroner, slik som grensen er i Sverige.

*Regnskap Norge* støtter utvalgets forslag om å avgrense bruken av overtredelsesgebyr til revisjonsselskap. De ber videre departementet vurdere om det skal innføres prosentgrense for størrelsen på overtredelsesgebyr, for eksempel ved bruk av selskapets omsetning som grunnlag.

*BDO* viser til utvalgets utkast til bestemmelse om forbud mot å undertegne revisjonsberetninger og ønsker en presisering av om et slikt forbud også vil omfatte andre revisorbekreftelser.

*Virke* støtter ikke forslaget om ledelseskantene for revisor.

Finanstilsynet støtter forslaget om at Finanstilsynet gis hjemmel til å ilegge revisor ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning for et tidsrom på inntil tre år. Finanstilsynet påpeker at det er behov for å avklare om norske bestemmelser om ledelseskantene skal utformes som en administrativ sanksjon eller som administrativt tiltak. Finanstilsynet mener at det bør fremgå av revisorloven at forbud mot å under-

tegne revisjonsberetning er et tiltak som ikke regnes som en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven.

Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og Skatterevisorenes forening støtter mindretallets forslag om at brudd på reglene om kvalitetsstyring og organisering av virksomheten også skal kunne danne grunnlag for å ilegge en revisor ledelseskantene. De viser til mindretallets begrunnelse.

*Justis- og beredskapsdepartementet* viser til Prop. 62 L (2015–2016) om endringer i forvaltningsloven mv. (administrative sanksjoner mv.), hvor det anbefales at lovregler bygger på et tydelig skille mellom tilbakekall av offentlige tillatelser som har karakter av administrativ sanksjon og tilbakekall som ikke har det. De viser til at utvalget ikke har tatt stilling til hvilke regler som gjelder for ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning. De påpeker at et tydelig skille skaper større klarhet om hvilke hensyn det primært bør legges vekt på ved bruken av de ulike hjemlene og hvilke regler som gjelder for saksbehandling og domstolsprøving. De bemerker videre at det også bør vurderes om reaksjonene utgjør administrative rettighetstap etter forvaltningsloven § 45. Justis- og beredskapsdepartementet mener i tillegg at så fremt reaksjonene utgjør administrative sanksjoner, bør konsekvensene av det vurderes og omtales i en eventuell proposisjon. De bemerker at dersom det vurderes å innføre administrative sanksjoner som faller utenfor begrepet om administrativt rettighetstap etter forvaltningsloven § 45, bør det vurderes å lovfeste et vilkår om forholdsmessighet.

*Brønnøysundregistrene* har flere merknader om gjennomføringen og håndhevingen av bestemmelsene om ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning.

#### 21.2.5 Departementets vurdering

##### 21.2.5.1 Overtredelsesgebyr

Departementet er enig med utvalget i at det bør være adgang for Finanstilsynet til å ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av revisorloven. Departementet kan hovedsakelig slutte seg til utvalgets vurdering av hvilke bestemmelser som kan danne grunnlag for overtredelsesgebyr. Departementet mener likevel det er hensiktsmessig at også overtredelser av vedtak om forbud mot å utøve ledelsesfunksjon og forbud mot å undertegne revisjonsberetning bør kunne gi over-

tredelsesgebyr. Det er viktig med en tydelig sanksjonshjemmel ved brudd på slike vedtak.

Departementet foreslår at overtredelsesgebyr skal kunne benyttes mot revisjonsforetak og personer. Revisjonsforetak omfatter revisjonsselskaper og statsautoriserte revisorer som utfører lovfestet revisjon i enkeltpersonforetak, se definisjonen i lovforslaget § 1-2 andre ledd. Departementet mener overtredelsesgebyr vil utgjøre en viktig del av et effektivt sanksjonsapparat for å håndheve revisorlovgivningen.

Utvalget har delt seg når det gjelder spørsmålet om overtredelsesgebyr også skal kunne ilegges oppdragsansvarlig revisor. Flertallet mener en slik regel verken er nødvendig ut fra hensynet til effektiv håndheving eller forholdsmessig ut fra en rimelighetsbetraktning. Mindretallet mener derimot at man bør følge det som gjelder både i svensk og dansk revisorlovgivning og den løsningsen man har brukt i hvitvaskingsloven. Høringsinstansene har hovedsakelig vist til de samme argumentene som flertallet og mindretallet om dette spørsmålet.

Departementet mener at overtredelsesbestemmelsen ikke bør inneholde noen begrensning i hvem som kan ilegges gebyr. Hvem som kan ilegges gebyr, må dermed avgjøres ut fra en tolkning av den aktuelle pliktbestemmelsen. Dette innebærer at det som oftest vil være adgang til å ilegge oppdragsansvarlig revisor gebyr, men også statsautoriserte revisorer uten oppdragsansvar der den aktuelle pliktbestemmelsen også gjelder for dem. Etter departementets syn er det viktig at Finanstilsynet har adgang til effektive sanksjonsmidler, også overfor statsautoriserte revisorer og eventuelt andre deltakere på revisjonsoppdrag som ikke har godkjenning. Dette gjelder for eksempel ved brudd på taushetsplikten, som også gjelder for «andre som deltar i utførelsen av revisjonsforetakets oppdrag, jf. lovforslaget § 10-1 annet ledd. Etter det departementet kjenner til har straffehjemmelen vært lite brukt, og det er derfor behov for et effektivt sanksjonssystem i tillegg til denne. Departementet legger også en viss vekt på at revisjonsdirektivet legger opp til at det skal være en slik adgang i nasjonal rett.

Departementet vil videre vise til vurderingen i Prop. 96 LS (2018–2019) punkt 7.6.5.1. Departementet mener at de samme hensynene gjør seg gjeldende i relasjon til sanksjonering av brudd på revisorlovgivningen. Det er videre viktig at sanksjonssystemet er helhetlig på finansområdet og at Finanstilsynet har til dels de samme sanksjonsmulighetene på tvers av fagområder.

Departementet er videre enig med utvalget i at det er nødvendig å kunne ilegge overtredelsesgebyr til personer som bryter bestemmelsen i lovforslaget § 8-8 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte. Slike overtredelser ville ellers ikke kunne sanksjoneres.

Utvalget har lagt til grunn at overtredelsen må være grov eller at det må være flere overtredelser som til sammen er grove for at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges. Departementet viser til at et slikt kvalifikasjonskrav fremstår som unødvendig ved siden av begrensningen som følger av at det kun er overtredelser av utvalgte bestemmelser som kan medføre overtredelsesgebyr. Brudd på disse bestemmelsene vil som oftest være av en slik karakter at det er et grovt brudd. Departementet viser videre til de hensynene som er trukket frem i Prop. 96 LS (2018–2019) punkt 7.8.5.2 med videre henvisning til Prop. 62 L (2015–2016). I sistnevnte er det trukket frem at det ved slike «abstrakte vesentlighetskrav» må redegjøres mer konkret for hvor terskelen for å ilegge overtredelsesgebyr er ment å ligge, og at de generelle momentene bør utdypes nærmere med konkrete eksempler knyttet opp mot den aktuelle handlingsnormen. Departementet mener det vil være vanskelig å gi slike konkrete eksempler og for øvrig si noe generelt om terskelen for å ilegge overtredelsesgebyr i henhold til et slikt abstrakt kvalifikasjonskrav. Vurderingen av den aktuelle overtredelsen vil uansett måtte gjøres ut fra en konkret helhetsvurdering av overtredelsen.

Departementet foreslår derfor ikke at det skal stilles vilkår om at overtredelsen er grov eller at det foreligger flere overtredelser til sammen er grove.

Når det gjelder krav til skyld mener departementet at skyldkravet for fysiske personer bør være uaktsomhet eller forsett. Departementet mener det er ønskelig ut fra hensynet til forebygging og effektivitet at også uaktsomme overtredelser kan medføre overtredelsesgebyr. Hvis en overtredelse er uaktsom, vil dette måtte tas med som et moment i vurderingen av om gebyr skal ilegges, se lovforslaget § 14-6 bokstav b.

Ved overtredelsesgebyr overfor revisjonsforetak vil regelen i forvaltningsloven § 46 første ledd første punktum komme til anvendelse. Dette innebærer at ingen må ha utvist skyld for at overtredelsesgebyr skal kunne ilegges et revisjonsforetak.

Departementet ser ikke bort fra at det kan være behov for å fastsette nærmere regler om krav til skyld, og foreslår at det gis en forskriftshjemmel til å fastsette nærmere regler om dette.

Når det gjelder størrelsen på gebyret er departementet enig med de høringsinstansene som påpeker at utvalgets forslag til maksimums-størrelse er for lav i relasjon til revisjonsforetak og godkjente revisjonsforetak. Departementet viser til at det er behov for å kunne ilegge en forholdsmessig sanksjon og en maksgrense på én million kroner for de større revisjonsforetakene vil kunne bli for lav. Departementet viser til at det i fortalen til det nye revisjonsdirektivet er foreslått at summen settes til en prosentsum av omsetningen overfor foretak. Den øvre rammen for størrelsen på gebyret bør derfor være to prosent av omsetningen for foretak. Dette er også løsningen på en rekke andre områder i finanslovgivningen, og departementet mener Finanstilsynet bør ha tilsvarende sanksjonsmuligheter på dette området som overfor andre typer av foretak. For å unngå uklarheter knyttet til hvilken omsetning som skal danne grunnlaget for beregning av gebyret, mener departementet at det skal være brutto omsetning foregående regnskapsår, ikke bare omsetningen fra revisjonstjenester. Størrelsen på gebyret avhenger av de konkrete omstendighetene og de lovfaste momentene.

Overfor fysiske personer foreslår departementet at maksimumsbeløpet settes til fem millioner kroner.

Det vises til lovforslaget § 14-5.

#### 21.2.5.2 *Forhold som skal vektlegges ved ileggelse av overtredelsesgebyr*

Departementet viser til at det ved ileggelse av overtredelsesgebyr må legges vekt på de forhold som er nevnt i forvaltningsloven § 46. Reglene i forvaltningsloven dekker flere av de samme hensynene som er nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30b, men er ikke fullt ut tilstrekkelige til å gjennomføre direktivbestemmelsen. Departementet mener derfor det bør være en egen bestemmelse som angir hvilke forhold som kan vektlegges ved ileggelse av overtredelsesgebyr etter revisorloven. For vedtak om ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning, mener departementet det ikke er behov for å fastsette en egen bestemmelse om forhold som kan vektlegges ved vedtak om disse forvaltningstiltakene. Departementet viser at vurderingen som må foretas i disse vedtakene blir noe annerledes enn i vedtak om overtredelsesgebyr.

Departementet foreslår som utvalget at det ved vedtak om overtredelsesgebyr, blant annet kan tas hensyn til

- overtredelsens grovhet og varighet
- overtrederens grad av skyld
- overtrederens økonomiske evne
- hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen
- i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- tidligere overtredelser

Departementet foreslår at bestemmelsen begrenses til å gjelde vedtak om overtredelsesgebyr og ikke de andre administrative tiltakene i kapitlet, siden denne gjelder en administrativ sanksjon.

- Det vises til lovforslaget § 14-6.

#### 21.2.5.3 *Foreldelse*

Departementet foreslår at adgangen til å treffe vedtak om overtredelsesgebyr skal foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Siden vedtak om ledelseskantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning ikke utgjør en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43, mener departementet det ikke er behov for regler om foreldelse av adgangen til å ilegge disse. Foreldesfristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

Se lovforslaget § 14-7.

#### 21.2.5.4 *Forbud mot å ha ledelsesfunksjon – ledelseskantene*

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne ilegge en statsautorisert revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt bryter reglene i revisorloven og revisjonsforordningen om uavhengighet og om revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser, ledelseskantene for et tidsrom av inntil tre år. For at slik kantene skal kunne ilegges foreslår utvalget at det må foreligge en grov overtredelse eller flere grove overtredelser som til sammen er grove av de aktuelle bestemmelsene.

Justis- og beredskapsdepartementet har vist til at det er uheldig at man ikke har tatt stilling til om ileggelse av ledelseskantene er en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43. De har påpekt at et tydelig skille skaper større klarhet om hvilke hensyn det primært bør legges vekt på ved bruken av de ulike hjemlene og hvilke regler som gjelder for saksbehandling og domstolsprøving. Også Finanstilsynet har i sin høringsuttalelse trukket frem behovet for en klargjøring av dette.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

I lys av disse innvendningene foreslår departementet å tydeliggjøre at ledelseskarakterene skal brukes som et forvaltningsrettslig tiltak for å sikre at uskikkede personer ikke innehar lederverv i revisjonsselskap. Dette medfører en tydeliggjøring av at en slik reaksjon ikke er en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43. Lovbestemmelsens formål vil da ikke være å straffe revisorer, men å bidra til at tilliten til revisor generelt og revisjonsbransjen er på et høyt nivå. Departementet legger vekt på at det er usikkert i hvilken grad det er behov for å ha dette reaksjonsmiddelet som en administrativ sanksjon, og mener i lys av dette at bestemmelsen bør utformes slik at det er klart at det ikke er en administrativ sanksjon.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav e, kan ikke slike reaksjoner ilegges for en periode på lengre enn tre år. En slik tidsbegrensning gjør etter departementets syn at reaksjonen i større grad får preg av å være en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43. Departementet mener dette likevel ikke kan være avgjørende. Det sentrale er at forslaget bygger på at ledelseskarakterene skal ilegges etter en fremtidsrettet vurdering, ved at det sentrale vurderingstema er om man har tillit til at revisor kan utøve ledelsesfunksjonen på en forsvarlig måte.

Departementet foreslår derfor at ledelseskarakterene kun kan ilegges hvor revisor er uskikket.

Ved at bestemmelsen om ledelseskarakterene nå utformes som et forvaltningstiltak og ikke en administrativ sanksjon, mener departementet det ikke er behov for å ha begrensninger i hvilke lovbestemmelser som må være overtrådt for at tiltaket kan ilegges. Det er heller ikke behov for å ha et krav om grov uaktsomhet. Overtredelsens karakter og overtredersens skyld vil inngå som sentrale momenter i vurderingen av om slik sanksjon skal ilegges.

Videre mener departementet at det ikke er hensiktsmessig å stille krav om at overtredelsen må være grov eller at det må foreligge flere overtredelser som til sammen er grove, for at ledelseskarakterene skal kunne ilegges, slik som er et av alternativene i § 14-1 for å kunne tilbakekalle godkjenningen som statsautorisert revisor. Departementet viser til at det vil være vanskelig å si noe om hva som ligger i en slik terskel og at det uansett må foretas en helhetsvurdering av den konkrete saken ved spørsmål om illeggelse av ledelseskarakterene. Departementet viser videre til kommentaren i punktet ovenfor om dette spørsmålet.

Departementet foreslår dermed at dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av revisorloven, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan ha ledelsesfunksjon dersom overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å ha ledelsesfunksjon i et foretak som må ha tilatelse til å drive virksomhet etter loven.

Departementet foreslår videre at et vedtak om forbud mot å ha ledelsesfunksjon kan gis for tidsrom av inntil tre år, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav e. Momentene det vil være aktuelt å legge vekt på ved vurderingen av lengden på forbudet mot å ha ledelsesfunksjon vil i stor grad være de som er opplistet i revisjonsdirektivet artikkel 30b. Tilsvarende som ved spørsmålet om et slikt forbud skal ilegges er det sentrale vurderingstemaet i hvilken grad overtredelsen medfører at tilliten til at den aktuelle personen kan utføre en lederstilling forsvarlig, er tapt. Dette innebærer at det blant annet kan legges vekt på overtredelsens grovhet og varighet, overtredersens grad av skyld, tidligere overtredelser og i hvilken grad overtredersens samarbeidet med Finanstilsynet. Dette tilsvarer i stor grad de samme momentene som i lovforslaget § 14-6. Når departementet likevel ikke har foreslått å gi denne bestemmelsen tilsvarende anvendelse for denne kategorien av vedtak skyldes det at noen av momentene som er opplistet i denne ikke vil ha særlig stor vekt for denne kategorien av vedtak.

Det vises til lovforslaget § 14-3.

#### 21.2.5.5 *Forbud mot å undertegne revisjonsberetning*

Departementet viser til Justis- og beredskapsdepartementets høringssvar hvor det påpekes at det bør klargjøres om et forbud mot å undertegne revisjonsberetning er en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43. Finanstilsynet mener bestemmelsen bør utformes som et forvaltningsiltak, og ikke en administrativ reaksjon etter forvaltningsloven § 43.

Etter departementets vurdering gjør de samme argumentene seg gjeldende for forbud mot å undertegne revisjonsberetning som for ledelseskarakterene. Departementet mener derfor at bestemmelsen bør utformes som et forvaltningstiltak, og ikke en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det legges til et vilkår i lovteksten om at revisor må være uskikket til å undertegne slik beretning dersom tiltaket skal

kunne ilegges. Vilkåret må forstås slik at det må foretas en fremtidsrettet vurdering hvor det sentrale er om man kan ha tillit til at revisor utfører oppdrag om lovfestet revisjon på en profesjonell måte og i tråd med de strenge krav som stilles til revisor som allmennhetens tillitsperson. Departementet foreslår at vedtaket kan ilegges for en periode på opptil tre år, noe som er i tråd med revisjonsdirektivet.

Ved at bestemmelsen om forbud mot å undertegne revisjonsberetning utformes som et forvaltningstiltak, og ikke en administrativ sanksjon, mener departementet det ikke er behov for å ha begrensninger i hvilke lovbestemmelser som må være overtrådt for at tiltaket kan ilegges. Det er heller ikke noe behov for å ha et krav om grov uaktsomhet eller forsett. Også utvalgets forslag om at det skal kreves en grov overtredelse eller flere overtredelser som til sammen er grove mener departementet bør tas ut. Overtredelsens karakter og overtreders skyld vil inngå som sentrale momenter i vurderingen av om slik sanksjon skal ilegges. Departementet viser for øvrig til begrunnelsen ovenfor, under punktet om forbud mot å ha ledelsesfunksjon.

Departementet foreslår dermed at dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av loven her, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan undertegne revisjonsberetninger dersom overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å ha ledelsesfunksjon i et foretak som må ha tillatelse til å drive virksomhet etter loven. Når det gjelder hvilke momenter som skal vektlegges ved avgjørelsen av lengden på forbudet, viser departementet til de momentene det er vist til ovenfor under punktet om forbud mot å ha ledelsesfunksjon.

Det vises til lovforslaget § 14-4.

## 21.3 Tiltak og sanksjoner mot foretak av allmenn interesse

### 21.3.1 Gjeldende rett

Finanstilsynet har i dag ikke hjemmel til å ilegge banker, kredittforetak og forsikringsselskaper overtredelsesgebyr for brudd på finansforetaksloven eller finanstilsynsloven.

Finanstilsynet kan i medhold av verdipapirhandelloven § 21-4 annet ledd ilegge foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer på et regulert marked, overtredelsesgebyr dersom foretakets finansielle rapportering ikke er i samsvar med

gjeldende lovkrav når overtredelsen har skjedd forsettlig eller uaktsomt.

Når det gjelder pålegg om stans og retting, følger det av finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 1 at Finanstilsynet kan pålegge foretak under tilsyn å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår. Det samme gjelder hvis foretakets organer ikke har overholdt vedtekter eller interne retningslinjer gitt i eller i medhold av lov. Banker, kredittforetak og forsikringsselskaper er foretak av allmenn interesse som er underlagt alminnelig tilsyn av Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 1.

Finanstilsynet fører tilsyn med overholdelse av verdipapirhandelloven. Det inkluderer pliktene i loven som gjelder for utstedere av omsettelige verdipapirer notert på regulert marked, blant annet om plikt til å gi informasjon til markedet.

Etter verdipapirhandelloven § 19-1 tredje ledd fører Finanstilsynet kontroll med at årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked, er i samsvar med lov eller forskrifter.

Finanstilsynet kan gi utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, samt deres tillitsvalgte, ansatte og revisor, pålegg om å oppfylle opplysnings- og meldeplikt, jf. verdipapirhandelloven § 19-7 femte ledd jf. § 19-2 sjuende ledd. Verdipapirhandelloven § 19-2 sjuende ledd gjelder blant annet meldeplikt om uriktig finansiell rapportering. Etter § 19-7 åttende ledd kan Finanstilsynet også pålegge utstederforetak å innhente den dokumentasjonen som tilsynet krever for å gjennomføre kontroll av foretakets finansielle rapportering.

### 21.3.2 EØS-rett

Utvalget beskriver EØS-retten på området slik:

#### *«Overtredelsesgebyr og ledelseskarantene*

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav f, skal de kompetente myndigheter kunne treffe de administrative tiltak og ilegge de sanksjonene som er omhandlet i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30a ved brudd på forordningen. Tiltakene og sanksjonene skal kunne brukes overfor reviderte foretak av allmenn interesse, foretak som er nært

forbundet med disse og nærstående tredje-parter, jf. artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c.

Tiltak og sanksjoner nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 30 a inkluderer overtredelsesgebyr og ledelseskantene. Det vises til omtalen i punkt 21.2.2 og 21.3.2 ovenfor.

Medlemslandene kan unnlate å fastsette administrative sanksjoner hvis brudd på reglene er omfattet av nasjonal strafferett, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 2.

#### *Pålegg om stans og retting*

Etter revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a, skal kompetente myndigheter kunne gi pålegg om å stanse overtredelser av revisjonsforordningen og om ikke å gjenta overtredelsen, jf. også revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav f. Pålegg skal kunne ilegges overfor de som er nevnt i avsnittet ovenfor om overtredelsesgebyr og ledelseskantene, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c.»

### **21.3.3 Utvalgets vurderinger**

Utvalget foreslår regler om overtredelsesgebyr overfor foretak av allmenn interesse og ledelseskantene overfor ledere i slike foretak. Utvalget legger vekt på de samme hensynene som nevnes i utredningens punkt 21.3.4 og gjennomføring i henhold til hovedreglene og i tråd med forutsetningene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.

Utvalget viser til at de overtredelsene som skal kunne ilegges overtredelsesgebyr er etter deres oppfatning brudd på bestemmelsene om å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Utvalget viser til at dette gjelder følgende bestemmelser i lovforslaget og revisjonsforordningen:

- allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- allmennaksjeloven § 6-43 om revisjonsutvalgets oppgaver
- revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor
- revisjonsforordningen artikkel 17, med tilpasninger i allmennaksjeloven § 7-2, om revisjonsoppdragets varighet

Utvalget påpeker at slike overtredelser kan ilegges overtredelsesgebyr også etter dansk og svensk rett.

Utvalget går inn for at overtredelsesgebyr skal kunne benyttes overfor foretak av allmenn interesse, men ikke for daglig leder og styremed-

lemmer. Utvalget viser til at de legger vekt på at de aktuelle pliktene gjelder organiseringen av foretaket. De viser videre til at daglig leder og styremedlemmer som medvirker til foretakets overtredelse, kan ilegges ledelseskantene. De mener at ledelseskantene vil være en målrettet reaksjon mot personer i ledelsen i foretakene. Utvalget påpeker at revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav e forutsetter at ledelseskantene skal kunne ilegges styremedlemmer.

Etter utvalgets syn er det Finanstilsynet som må ha ansvar for håndheving av regelverket.

Utvalget mener videre at Finanstilsynets adgang etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 til å pålegge banker, kredittforetak og forsikringsselskaper retting, dekker kravene i revisjonsforordningen artikkel 30a nr. 1 bokstav a, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c. De påpeker at det imidlertid er nødvendig å innføre en tilsvarende adgang til å pålegge retting overfor noterte foretak som ikke er slike finansforetak.

Utvalget foreslår at det inntas en bestemmelse i verdipapirhandelloven om at Finanstilsynet skal kunne gi utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes notert på regulert marked i EØS, pålegg om retting dersom foretaket opptrer i strid med sine plikter etter allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg, allmennaksjeloven § 6-43 om revisjonsutvalgets oppgaver, revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor og revisjonsforordningen artikkel 17, med tilpasninger i allmennaksjeloven § 7-2, om revisjonsoppdragets varighet.

### **21.3.4 Høringsinstansenes merknader**

*Finans Norge* har uttalt at det er viktig at de nye bestemmelsene om reaksjoner mot foretak av allmenn interesse tilpasses tilsvarende bestemmelser på finansområdet.

### **21.3.5 Departementets vurdering**

#### *21.3.5.1 Verdipapirhandelloven*

Departementet foreslår som utvalget regler om overtredelsesgebyr overfor foretak av allmenn interesse. Departementet legger vekt på de samme hensynene som nevnt i punkt 21.2.5 og gjennomføring i henhold til hovedreglene og i tråd med forutsetningene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. En overordnet forutsetning i EØS-regelverket er at tilsynsmyndighetenes sanksjonsadgang gir tilstrekkelig effektiv

håndheving av regelverket. Departementet viser til at alvorlige overtredelser av bestemmelsene om revisjon kan ha alvorlige følger for tilliten til slike foretaks finansielle rapportering. Det er derfor behov for regler som gir grunnlag for effektiv håndhevelse av disse reglene og som har en preventiv virkning.

Departementet slutter seg videre til utvalget syn på om det bør kunne ilegges overtredelsesgebyr ved brudd på bestemmelsene om å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Dette er kjernen av pliktene til revisjonsutvalget i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Dette gjelder følgende bestemmelser i lovforslaget og revisjonsforordningen

- allmennaksjeloven § 6-41 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- allmennaksjeloven § 6-43 om revisjonsutvalgets oppgaver
- revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor
- revisjonsforordningen artikkel 17, med tilpassninger i allmennaksjeloven § 7-2, om revisjonsoppdragets varighet

Departementet mener i likhet med utvalget at det er Finanstilsynet som må ha ansvaret for å håndheve dette regelverket.

Etter departementets syn bør overtredelsesgebyr ved brudd på regler om revisjonsutvalg, utformes i tråd med gjeldende bestemmelser om overtredelsesgebyr i verdipapirhandeloven.

Departementet foreslår derfor at Finanstilsynet også gis mulighet til å ilegge overtredelsesgebyr etter forslaget til ny verdipapirhandelov § 21-3 annet ledd ved brudd på pliktene til å ha revisjonsutvalg, reglene om revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Dette innebærer at de øvrige bestemmelsene i verdipapirhandeloven om medvirkning, skyldkrav, utmålingen av gebyret og foreldelse med videre kommer til anvendelse. Det vises til nærmere omtale av disse i Prop. 96 LS (2018–2019) punkt 7.6.5.

Departementet mener at utvalgets forslag om å kunne ilegge forbud mot å ha ledelsesfunksjon i slike foretak ikke bør innføres på det nåværende tidspunkt. Departementet viser til at det ikke er et krav om å ha en slik reaksjonsmulighet etter revisjonsforordningen og direktivet. Departementet mener videre at det er mindre behov for en slik reaksjonsmulighet siden pliktene påhviler hovedsakelig foretakene og ikke enkeltpersoner. Departementet foreslår derfor ikke at Finanstilsynet

skal ha adgang til å kunne ilegge forbud mot å inneha ledelsesfunksjon.

Se forslaget til endringer i ny verdipapirhandelov § 21-3 tredje ledd.

#### 21.3.5.2 Finansforetaksloven

Departementet viser til at revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav f og revisjonsdirektivet artikkel 30a krever at tilsynsmyndighetene skal ha et effektive sanksjonsmuligheter overfor brudd på reglene om revisjon og revisor i direktivet og forordningen. Som ovenfor legger departementet til grunn at dette innebærer at det bør være sanksjonsmuligheter også overfor finansforetak for brudd på regler om valg av revisor og revisjonsutvalg. Departementet mener at en administrativ sanksjonsadgang er ønskelig ut fra behovet for effektiv håndhevelse av lovens og forordningens regler.

Dette innebærer at det må innarbeides nye sanksjonsmuligheter i finansforetaksloven. Gjeldende finansforetakslov inneholder ikke slike sanksjonsmuligheter som revisjonsdirektivet legger opp til. Nye sanksjonsbestemmelser ved brudd på reglene om revisjonsutvalg, valg av revisor og lengden på revisjonsoppdraget vil dermed innebære at dette blir de eneste pliktene Finanstilsynet kan ilegge finansforetak sanksjon for. Departementet mener likevel en slik løsning er mest hensiktsmessig. Det er ønskelig med en slik adgang av hensyn til en direktivlojal gjennomføring av EØS-forpliktelsen. Det er heller ikke naturlig å foreta en større vurdering av behovet for sanksjoner i finansforetaksloven i forbindelse med et forslag om ny revisorlov.

Departementet foreslår derfor at Finanstilsynet skal gis hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr hvor et finansforetak overtrer nærmere angitte bestemmelser om revisjonsutvalg, valg av revisor og lengden på revisjonsoppdraget. Dette gjelder følgende bestemmelser i lovforslaget og revisjonsforordningen

- finansforetaksloven § 8-18 om plikt til å ha revisjonsutvalg
- finansforetaksloven § 8-19 og bestemmelsene i revisjonsforordningen om revisjonsutvalgets oppgaver
- revisjonsforordningen artikkel 16 om valg av revisor
- revisjonsforordningen artikkel 17 om revisjonsoppdragets varighet

Departementet mener at det ikke er behov for eller hensiktsmessig å stille krav om at det skal

foreligge en grov overtredelse eller flere overtredelser som til sammen er grove, og heller ikke noe skyldkrav for å kunne ilegge gebyr. Forvaltningsloven § 46 vil komme til anvendelse, noe som innebærer at det ikke stilles krav om å kunne vise at noen i foretaket har utvist skyld.

Når det gjelder størrelsen på gebyret mener departementet at det er hensiktsmessig å følge de samme retningslinjene som legges til grunn overfor revisjonsforetak. Departementet mener at en oppad begrensning på opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap er en hensiktsmessig øvre ramme. Departementet viser at brudd på disse bestemmelsene kan ha ulik karakter, hvorav det også kan være alvorlige overtredelser som har betydning for samfunnets tillit til den finansielle rapportering fra finansforetak.

Se forslaget til ny § 22-4 i finansforetaksloven.

Ved vurderingen av om gebyr skal ilegges og størrelsen på gebyret vil mange av de samme hensynene som ved overtredelse av bestemmelser i revisorloven og lignende bestemmelser i verdipapirhandelloven gjøre seg gjeldende. Departementet foreslår derfor en lignende bestemmelse om hvilke momenter det skal legges vekt på som i de nevnte lovene. Listen er ikke uttømmende, slik at den suppleres av de alminnelige reglene i forvaltningsloven § 46, der det er relevant.

Se forslaget til ny § 22-5 i finansforetaksloven.

Departementet mener videre at adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr bør foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt, jf. forslaget til ny § 22-6 i finansforetaksloven.

Departementet er enig med utvalget i at adgangen for Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 til å pålegge banker, kredittforetak og forsikringsselskaper retting, dekker kravene i revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a, jf. revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 annet ledd bokstav c.

## 21.4 Klagebehandling

### 21.4.1 Gjeldende rett

Klagenemnden for revisor- og regnskapsfører-saker behandler klager over Finanstilsynets vedtak om godkjenning av revisorer og revisjonsselskaper, suspensjon av godkjenning som revisor eller revisjonsselskap og tilbakekalling av godkjenning som revisor og revisjonsselskap, jf. forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker.

Klagenemnden kan prøve alle sider av de vedtak som er gjenstand for klage. Nemnden følger

forvaltningsloven i sin saksbehandling. Nemnden består av fem medlemmer og tre varamedlemmer og oppnevnes av Finansdepartementet. Nemnden skal sammensettes slik at den sikres høy juridisk, regnskapsfaglig, revisjonsfaglig og regnskapsførerfaglig kompetanse. Nemnden kan ikke sammensettes slik at personer som er oppdragsansvarlige revisorer eller regnskapsførere, eller som utfører arbeid for godkjent revisjonsselskap eller regnskapsførerselskap, eller personer selskapet har samarbeidsavtale med, får et flertall av nemndens medlemmer.

Finansdepartementet har omgjøringskompetanse etter forvaltningsloven.

### 21.4.2 EØS-rett

Både direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen), krever at vedtak fattet av den kompetente myndigheten i medhold av rettsaktene skal kunne påklages, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30d.

### 21.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker bør videreføres. Utvalget mener videre at reglene om nemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt bør reguleres i forskrift. Etter utvalgets syn bør klagenemnden være klageorgan også for de vedtakene om sanksjoner som er foreslått på bakgrunn av de nye bestemmelsene i revisjonsdirektivet, og for vedtak om unntak fra etterutdanningskravet for revisorer etter lovforslaget § 5-1 sjuende ledd. Dette vil innebære en utvidelse av klagenemndens oppgaver.

Når det gjelder klager over vedtak om overtredelsesgebyr og ledelseskantene for foretak av allmenn interesse, mener utvalget at Klagenemnden ikke bør behandle disse. Utvalget mener at disse vedtakene bør følge klagebehandlingen i saker om vedtak etter verdipapirhandelloven.

### 21.4.4 Høringsinstansenes merknader

*Advokatfirmaet Strandnæs* viser til at det ikke finnes regler om oppsettende virkning ved påklaging av vedtak i utvalgets utkast. Etter deres syn burde dette være hovedregelen.

De påpeker at klagebehandlingen etter deres skjønn ikke er i samsvar med krav som bør og må



stilles til godt forvaltningsarbeid i så alvorlige situasjoner. De mener at dagens klagebehandling verken har tilstrekkelig hastighet eller nødvendig objektivitet.

Advokatfirmaet Strandenæs mener det heller ikke bør kunne kreves gebyr for behandling av klagesaken. De viser blant annet til at dette ikke er vanlig for klagesaksbehandling.

BDO, Deloitte, KPMG og PwC støtter utvalgets vurdering i å ikke gjøre noen større endringer i ordningen med en uavhengig klagenemnd. Flere mener at det ikke bør være en felles klagenemnd for revisor og regnskapsførersaker. BDO viser til at det er prinsipielle forskjeller mellom de to yrkene, og at en egen klagenemnd for regnskapsførersaker vil kunne heve den faglige kvaliteten på denne.

PwC med flere påpeker videre at det er sannsynlig at nemnda får flere og mer krevende saker. De mener derfor det er viktig at nemnda sikres deltagere med erfaring fra revisjon av store og børsnoterte foretak.

#### 21.4.5 Departementets vurdering

Departementet legger vekt på at reglene om klagebehandling skal sikre en tillitvekkende og effektiv behandling av klager over Finanstilsynets vedtak på revisorlovens område.

Departementet er enig med utvalget i at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker bør videreføres. Det er hensiktsmessig at klagenemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt reguleres i forskrift. Departementet er videre enig med utvalget i at klagenemnden bør være klageorgan også for de vedtakene om sanksjoner som er foreslått på bakgrunn av de nye bestemmelsene i revisjonsdirektivet, og for vedtak om unntak fra etterutdanningskravet for revisorer etter lovforslaget § 5-1 syvende ledd.

Departementet forstår høringsinstansene slik at de fleste støtter utvalgets forslag til regler om klagenemnd. Det har likevel kommet flere merknader i høringen angående utformingen av forskriften og klagebehandlingen generelt.

Departementet viser til at klagebehandlingen må følge de generelle reglene om klagebehandling i forvaltningsloven med videre. Departementet kan ikke se at det på revisjonsområdet foreligger særlige behov som tilsier at spesialbestemmelser for denne type saker. Departementet viser videre til at spørsmål om oppsettende virkning og

saksbehandlingstid krever en konkret vurdering av den enkelte sak, og dermed ikke er egnet for firkantede regler. Etter departementets syn er derfor reglene som følger av alminnelig forvaltningsrett tilstrekkelige på dette punktet.

Videre har Advokatfirmaet Strandenæs påpekt at det er uheldig at Finanstilsynet kommenterer klagesaken overfor klageinstans utover oversendelsesbrevet og sender over nye bevis til klageinstansen. Departementet mener at Finanstilsynet og klageorganet må kunne kommunisere for å sikre riktige avgjørelser. Dette gjelder også oversendelse av nye bevis i saken.

Departementet mener det er hensiktsmessig med hjemmel til å kreve gebyr for klagebehandling. Klagebehandlingen innebærer betydelige kostnader og er etter klagenemndens opprettelse blitt dyrere. Samtidig innebærer klagebehandlingen i nemnda en meget grundig vurdering av saken utført av personer med høy kompetanse på området. Departementet anser det derfor ikke som unaturlig at det er adgang til å kunne kreve gebyr, men viser også til at hjemmelen hittil ikke har blitt brukt.

I høringen påpeker BDO at revisor- og regnskapsførersakene ikke bør behandles av samme nemnd. Departementet viser til at dagens klagenemnd har fungert godt, og at det sentrale er at den er sikret høy kompetanse innenfor de relevante områdene. Departementet går derfor ikke inn for å ha adskilte nemnder for revisor- og regnskapsførersaker.

PwC viser til at nemnda bør sikre kompetanse om revisjon av store foretak og børsnoterte foretak og tilstrekkelig juridisk kompetanse. Deloitte fremhever at nemnda må være representativ og at praktiserende revisor må være representert. Flere av høringsinstansene har påpekt at nemnda må opptre uavhengig. Departementet viser til at dette er hensyn som gjelder ved utnevnelsen av medlemmer til nemnda, og som departementet vil ta hensyn til ved utnevnelsen.

Departementet mener som utvalget at Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker ikke er rett instans for å behandle klager over vedtak om overtredelsesgebyr og ledelseskarantene for foretak av allmenn interesse. Disse vedtakene bør følge klagebehandlingen i saker om vedtak etter verdipapirhandeloven. Dette vil bli ivaretatt i forbindelse med de endringene i forskriften om klagenemnden som uansett er nødvendige som følge av ny revisorlov.

Det vises til lovforslaget § 15-1.

## 21.5 Straff

### 21.5.1 Gjeldende rett

Etter revisorloven § 9-3 straffes forsettlig eller uaktsom overtredelse av lovens bestemmelser om revisjonsplikt og adgang til å si opp revisor, misbruk av titlene registrert revisor og statsautorisert revisor, uavhengighetsreglene, krav til revisjonens innhold, revisors plikter, dokumentasjon av oppdrag, nummererte brev, oppbevaring av dokumentasjon, revisjonsberetning, revisors taushetsplikt, revisors opplysningsplikt, revisors rett og plikt til å si fra seg oppdrag samt reglene om ny revisor. Strafferammen er bøter eller fengsel inntil ett år. Det samme gjelder for grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk. Foreldelsesfristen er fem år.

Brudd på lovbestemt taushetsplikt kan også straffes etter straffeloven § 209.

Etter finanstilsynsloven § 10 straffes tillits- eller tjenestemenn i foretak som er under tilsyn fra Finanstilsynet og som forsettlig eller uaktsomt overtrer finanstilsynsloven eller bestemmelse eller pålegg gitt med hjemmel i loven, med bøter eller fengsel inntil ett år eller begge deler. Foreligger det særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil tre år anvendes. Personer, tillits- eller tjenestemenn i foretak som forsettlig eller uaktsomt overtrer pålegg gitt med hjemmel i § 4 a, straffes på samme måte.

### 21.5.2 EØS-rett

Etter direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 30, kreves at medlemslandene skal sørge for at det finnes effektive sanksjonssystemer som skal bidra til å konstatere, korrigere og forhindre utilstrekkelig gjennomføring av den lovpliktige revisjonen. Imidlertid har verken revisjonsdirektivet eller forordning (EU) nr. 537/2014 et uttrykkelig krav om at brudd på reglene skal være straffbart.

### 21.5.3 Utvalgets vurderinger

#### 21.5.3.1 Innledning

Utvalget har vurdert i hvilken grad det er nødvendig og ønskelig å straffe brudd på revisorloven i tillegg til de foreslåtte bestemmelsene om overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å undertegne revisjonsberetning. Utvalget har foreslått en straffebestemmelse, og i den forbindelse

vurdert hvilke brudd på revisorloven og revisjonsforordningen som skal kunne straffes og straffenivået.

Utvalget viser til at forarbeidene i Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om straffeloven og Prop. 62 L (2015–2016) om administrative sanksjoner angis visse grunnvilkår for kriminalisering av handlinger. Utvalget viser til at skadefølgeprinsippet fremheves som sentralt for om straff bør brukes som virkemiddel i forarbeidene til straffeloven. I forarbeidene til forvaltningsloven gjelder anbefalingene som er relevante særlig:

- Det minst inngripende tilgjengelige virkemidlet bør velges.
- Spørsmålet om en overtredelse skal sanksjoneres, bør som utgangspunkt vurderes ut fra hver enkelt handlingsnorm.
- Lovbrudd som skal sanksjoneres, bør i praksis bli søkt avdekket og håndhevet (håndhevingshensynet).
- Straff bør normalt bare brukes ved alvorlige overtredelser (kvalifikasjonskravet).

Utvalget påpeker at dette har vært det sentrale utgangspunktet for utvalgets vurderinger. Utvalget bemerker at de i lys av dette har vurdert om brudd på reglene i revisorloven og revisjonsforordningen er tilstrekkelig alvorlige til å begrunne bruk av straff, og om straff på dette området er nødvendig for å sikre at regelverket følges.

#### 21.5.3.2 Lovbrudd som bør kunne straffes

Utvalget mener at brudd på enkelte av reglene i revisorloven bør kunne straffes. Utvalget viser til at tilsynsmessig oppfølging og administrative sanksjoner etter utvalgets syn ikke alltid er tilstrekkelig. Utvalget peker på at overtredelse av enkelte av bestemmelsene i revisorloven har stort skadepotensiale og at allmennpreventive hensyn taler for at det bør være mulig å straffe brudd på disse reglene.

Utvalget foreslår for det første straff for en oppdragsansvarlig revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning, og for det andre for en som uten å være statsautorisert revisor utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven. Utvalget viser til at etter deres vurdering er dette de mest alvorlige handlingene i strid med revisorloven. Utvalget viser videre til at den oppdragsansvarlige revisoren har et særskilt ansvar. Andre medarbeidere på oppdraget bør etter utvalgets syn ikke kunne straffes etter denne bestemmelsen.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Utvalget mener videre at man bør kunne idømme straff for brudd på følgende bestemmelser i revisorloven:

- lovforslaget § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- lovforslaget § 8-8 og § 12-5 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
- lovforslaget § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon
- § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser
- § 10-2 om revisors opplysningsplikt

Utvalget foreslår ingen endringer i reglene om straff som følge av at man ikke følger pålegg fra Finanstilsynet, jf. finanstilsynsloven § 10. Utvalget viser også til at brudd på lovbestemt taushetsplikt kan straffes etter straffeloven § 209.

#### 21.5.3.3 Strafferammer

Utvalget mener at fengselsstraff bør forbeholdes de mest alvorlige overtredelsene, og at det for øvrig kun bør kunne ilegges bøtestraff.

Utvalget viser til at formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet, jf. lovforslaget § 9-1. Utvalget peker videre på at revisors grunnleggende ansvar overfor regnskapsbrukerne er å avgi riktig revisjonsberetning. Etter utvalgets syn er det i første rekke brudd på denne plikten som direkte rammer regnskapsbrukerne og kan føre til skade for dem. Det er derfor alvorlig når en revisor ikke overholder dette ansvaret. Utvalget foreslår at en oppdragsansvarlig revisor som forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Utvalget foreslår videre at hvis revisor har for sømt seg grovt i revisjonsutførelsen uten at det har medført uriktig revisjonsberetning, bør overtredelsen kunne straffes med bøter. Utvalget legger vekt på at overtredelsen i disse tilfellene ikke har skadepotensial for regnskapsbrukerne.

Utvalget mener videre at revisorloven bør gi særskilt beskyttelse mot at noen som utgir seg for å ha godkjenning som revisor, avgir revisjonsberetning eller revisorbekreftelser. Slike personer vil ikke være underlagt tilsyn og håndheving etter lovens øvrige regler, og utvalget legger vekt på at slik adferd er egnet til å ramme tredjeparter. Utvalget foreslår derfor at den som uten å være

statsautorisert revisor utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven, skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

#### 21.5.3.4 Grovhet og skyldkrav

Utvalget viser til at de legger vekt på at straff skal benyttes for kvalifisert klanderverdig adferd. Det er i tråd med føringene i forarbeidene til straffeloven og forvaltningslovens regler om administrative sanksjoner. Utvalget går derfor inn for at bare grove overtredelser skal kunne straffes. Utvalget går videre inn for at skyldkravet skal være forsett eller grov uaktsomhet. Utvalget peker på at de dermed foreslår å fjerne adgangen i gjeldende revisorlov til å straffe simpelt uaktsomme overtredelser.

#### 21.5.3.5 Mindretallsforslag

Medlemmene Bamle og Sivertsen har en rekke mindretallsforslag til spørsmålet om straff for brudd på revisorloven.

Mindretallet viser til flertallets forslag i gjeldende revisorlov som innebærer reduksjon i hvilke handlinger som anses å være straffbare overtredelser samt redusert straffenivå og et høyere skyldkrav i forhold til gjeldende revisorlov.

Mindretallet er uenig i en reduksjon av skyldkravet fra uaktsomhet til grov uaktsomhet. De påpeker at manglende etterlevelse av de lover og retningslinjer som revisor skal påse at foretakene følger, vil ha vesentlige negative konsekvenser for samfunnet. De mener videre at revisors rolle som allmennhetens tillitsperson innebærer at det er svært viktig at revisjonen utføres med høy grad av aktsomhet. De peker på at eksempelvis vil en rekke av uaktsomme pliktlovetredelser til sammen kunne anses straffbare selv om man ikke kan bevise grov uaktsomhet. Etter mindretallets syn vil det være å sende ut feil signal å lempe på skyldkravet.

Mindretallet har videre påpekt at uaktsom regnskapsovertredelse er straffbart etter straffeloven § 394, og viser til at det er således en forventning i samfunnet om høy aktsomhet hos den som driver eller er ansvarlig for regnskapspliktig virksomhet. De mener det samme bør gjelde for den som reviderer de aktuelle regnskapene.

Mindretallet viser videre til at flertallets forslag innebærer at kun er avgivelse av feilaktig revisjonsberetning og misbruk av revisortittelen som skal kunne føre til fengselsstraff. Mindretallet viser til at dette innebærer en reduksjon i

hvilke pliktbrudd som skal kunne medføre fengselsstraff sammenlignet med gjeldende revisorlov. Mindretallet er ikke enig i at man bør innføre en slik reduksjon. De viser til at den økonomiske kriminaliteten er ødeleggende for viktige samfunnsstrukturer. Som allmenhetens tillitsperson har revisor en viktig rolle i forhold til å forhindre og forebygge økonomisk kriminalitet. De påpeker at det er nær sammenheng mellom avgivelse av revisjonsberetning og revisors virksomhetsutøvelse forut for avgivelse av revisjonsberetningen.

Når det gjelder flertallets forslag om å redusere antall bestemmer i revisorloven som er sanksjonert med straff, viser mindretallet til at det er viktig å kunne sanksjonere grove brudd på sentrale plikter ved utførelsen av revisjonen. Etter mindretallets vurdering vil det være uheldig dersom straffebestemmelsen i revisorloven ikke skal omfatte de samme grove overtredelsene som i de foreslåtte bestemmelsene for overtredelsesgebyr og ledelseskarantene. De mener det ikke er tilstrekkelig at disse reglene kun kan sanksjoneres på virksomhetsnivå med overtredelsesgebyr.

Mindretallet påpeker også at revisor etter straffeloven § 394 kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven og bokføringsloven. En snevrere straffebestemmelse i revisorloven, slik flertallet i utvalget foreslår, vil etter mindretallets syn være misvisende i forhold til realiteten i revisors straffansvar.

Mindretallet er heller ikke enig i å unnta revisormedarbeidere fra straffebestemmelsen. Mindretallet viser til at det ved utførelsen av revisjon er svært vanlig at oppdragsansvarlig revisor gjør utstrakt bruk av erfarne revisjonsmedarbeidere, for å lede andre revisjonsmedarbeidere på oppdraget og for å forestå revisjonsutførelsen. De mener det derfor er naturlig at revisorlovens straffebestemmelse også i fortsettelsen skal omfatte både oppdragsansvarlig revisor og medarbeidere på oppdraget. De viser til at revisormedarbeideren ble domfelt i Sponsor Service-saken (Rt. 2010 s. 1328).

#### 21.5.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, Revisorforeningen, PwC* støtter forslaget til straffebestemmelse som foreslått av utvalget. Revisorforeningen mener det er viktig å gjennomføre den differensieringen av straffebestemmelsen som er foreslått av utvalget. *Deloitte* støtter forslaget om at kun oppdragsansvarlig skal kunne straffes. De viser til at det er oppdragsansvarlig revisor som er ansvarlig for revisjonens planlegging, gjennomføring og konklusjon, og straffe-

ansvaret bør derfor kun rette seg mot oppdragsansvarlig revisor.

*Finanstilsynet* støtter utvalgets forslaget om skyldkrav, strafferamme, at lovbruddet skal være grovt hvert for seg eller samlet og hvilke brudd som skal straffes. Finanstilsynet mener at også andre enn oppdragsansvarlig revisor bør kunne straffes for brudd på bestemmelser som nevnt i tredje ledd i lovutvalgets forslag.

*Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet og ØKOKRIM* støtter ikke forslaget til straffebestemmelse som flertallet har foreslått.

ØKOKRIM viser til at forslaget samlet sett innebærer betydelige endringsforslag, som etter deres syn ikke i tilstrekkelig grad anerkjenner revisors rolle som allmenhetens tillitsperson med en helt sentral rolle i å sikre nødvendig tillit til økonomisk informasjon.

Når det gjelder hvilke forhold som bør være sanksjonert, viser ØKOKRIM til at etter deres syn bør alle overtredelser i prinsippet være straffesanksjonert. De viser til at det bør være opp til påtalemyndigheten å vurdere hvilke overtredelser som bør bli gjenstand for straffeforfølgning, og normalt slik at mer bagatellmessige lovbrudd ikke straffefølges. ØKOKRIM viser videre til at dersom en slik løsning ikke velges, bør det som et absolutt minimum være straffbart å overtrede de bestemmelser som omfattes av mindretallets forslag.

Når det gjelder hvem som bør kunne straffes ved overtredelser av revisorloven, støtter ikke ØKOKRIM, Finanstilsynet og Skattedirektoratet utvalgets flertall om at kun oppdragsansvarlig skal kunne straffes. Etter deres syn bør enhver som begår overtredelser av loven kunne straffes. ØKOKRIM viser til Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), og fremhever at de er enig i at det avgjørende for straffansvar etter revisorloven bør være den enkeltes – oppdragsansvarlig eller ikke – befattning med den aktuelle overtredelse. Finanstilsynet påpeker at når disse etter lovutkastet ikke kan ilegges overtredelsesgebyr, kan en straffebestemmelse virke som en sikkerhetsventil som kan fange opp de mest alvorlige tilfellene. Finanstilsynet påpeker at en straffehjemmel kan ha en preventiv effekt.

Skattedirektoratet viser til at oppdragsansvarlig revisor ofte vil gjøre utstrakt bruk av erfarne revisjonsmedarbeidere. De mener derfor det er viktig at disse har et selvstendig ansvar for å gjøre vurderinger ved gjennomføringen av revisjonen og varsle der det viser seg nødvendig. Skattedirektoratet viser videre til at den foreslåtte lovbestemmelsen innebærer at det kun er «oppdragsansvarlig revisor» som kan straffes. Etter lovut-

kastet § 9-3 skal hvert revisjonsselskap utpeke en oppdragsansvarlig revisor. Dette gjelder ikke for enkeltpersonforetak, jf. lovutkastet § 4-1. Straffebestemmelsen omfatter dermed ikke enkeltpersonforetak, og Skattedirektoratet mener utkastet på dette punktet bør endres.

ØKOKRIM og Skattedirektoratet støtter ikke forslaget om å endre skyldkravet fra uaktsomhet til grov uaktsomhet for straffansvar. ØKOKRIM viser til Ot.prp. nr. 22 (2008–2009), hvor det fremheves at den som driver virksomhet som er regnskapspliktig må kunne forventes å sette seg inn i regnskapslovgivningen. Etter ØKOKRIMs syn gjelder dette i desto større grad for revisor, gitt revisors spesielle rolle.

Skattedirektoratet fremhever at endring av skyldgraden vil innebære at det sannsynligvis blir svært få tilfeller som vil bli påtalt. Skattedirektoratet mener uansett de samlede endringene i straffebestemmelsen gir et feil signal.

Når det gjelder forslaget om å senke strafferammen for de fleste overtredelser til bøter, mener ØKOKRIM og Skattedirektoratet at dette ikke er ønskelig. Dette forslaget er etter deres syn på ingen måte en adekvat anerkjennelse av viktigheten av at revisor opptre i samsvar med de til enhver tid gjeldende regler for den virksomhet som utøves. De peker videre på at den utbredte strafferammen for grov økonomisk kriminalitet er seks år. ØKOKRIM mener videre at det ville være hensiktsmessig å bruke straffeloven § 392 til § 394 om regnskapsovertredelse som modell for revisorlovens strafferegler. Denne er inndelt slik at uaktsom regnskapsovertredelse har en øvre strafferamme på ett års fengsel, alminnelig regnskapsovertredelse har to års fengsel og grov regnskapsovertredelse har seks års fengsel.

ØKOKRIM viser videre til at strafferammen i utgangspunktet også vil være avgjørende for foreldelsesfristen. De støtter ikke forslaget om å fjerne den særskilte foreldelsesfristen i revisorloven, som vil innebære at selv de groveste overtredelsene av revisorloven vil foreldes etter to år.

## 21.5.5 Departementets vurdering

### 21.5.5.1 Lovbrudd som bør kunne straffes

Departementet viser som utvalget til at vurderingen av hvordan straffebestemmelsene i revisorloven bør utformes må bygge på prinsippene som er fremhevet i Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om straffeloven og Prop. 62 L (2015–2016) om administrative sanksjoner. I tråd med hva som er fremhevet i Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om straffeloven,

mener derfor departementet at skadefølgeprinsippet bør ha betydelig vekt ved utformingen av straffebestemmelsen. Departementet vil også, i tråd med utvalget og Prop. 62 L (2015–2016) om administrative sanksjoner, vektlegge følgende hensyn:

- Det minst inngripende tilgjengelige virkemidlet bør velges.
- Spørsmålet om en overtredelse skal sanksjoneres, bør som utgangspunkt vurderes ut fra hver enkelt handlingsnorm.
- Lovbrudd som skal sanksjoneres, bør i praksis bli søkt avdekket og håndhevet (håndhevingshensynet).
- Straff bør normalt bare brukes ved alvorlige overtredelser (kvalifikasjonskravet).

Departementet har vurdert om brudd på reglene i revisorloven og revisjonsforordningen er tilstrekkelig alvorlige til å begrunne bruk av straff, og om straff på dette området er nødvendig for å sikre at regelverket følges.

Departementet mener at brudd på enkelte av reglene i revisorloven bør kunne straffes og at det er nødvendig å ha en straffehjemmel i tillegg til de reaksjonene som Finanstilsynet kan ilegge etter lovforslaget. Departementet viser til at tilsynsmessig oppfølging og administrative reaksjoner etter departementets syn er de mest sentrale virkemidlene for å sørge for etterlevelse av loven og håndtering av eventuelle lovbrudd. Finanstilsynet får gjennom forslaget adgang til å ta i bruk flere typer av reaksjoner mot revisor og revisjonsforetak, jf. ovenfor. Men slike reaksjoner er ikke alltid tilstrekkelig, og det bør derfor være adgang til å straffe personer og revisjonsforetak som begår brudd på sentrale bestemmelser i revisorloven. Departementet viser til at overtredelse av enkelte av bestemmelsene i revisorloven har stort skadepotensiale. Reglene er satt til å beskytte tredjeparter som ikke har mulighet, kapasitet eller forutsetninger til å foreta en slik vurdering av et foretaks finansielle rapportering som revisor skal gjøre. Brudd på regler om revisjon kan derfor gjøre stor skade på allmennhetens tillit til finansiell rapportering. Allmennpreventive hensyn taler for at det bør være mulig å straffe brudd på disse reglene.

Departementet foreslår straff for en revisor som forsettlig eller uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning og for en som uten å være statsautorisert revisor forsettlig eller uaktsomt gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven. Departementet er enig med utvalget i at dette utgjør de mest alvorlige handlingene i strid med loven.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Departementet foreslår videre straff for brudd på følgende bestemmelser i revisorloven:

- lovforslaget § 8-1 til § 8-7 om uavhengighet
- lovforslaget § 8-8 og § 12-5 om karenperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte
- lovforslaget § 9-4 om revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon
- § 9-10 om revisors plikter ved revisorbekreftelser
- § 10-2 om revisors opplysningsplikt

Departementet mener at det er særlig brudd på disse bestemmelsene som har et skadepotensial og som derfor bør straffesanksjoneres. Etter departementets syn vil andre former for reaksjoner være mer egnet til å håndtere brudd på andre bestemmelser i revisorlovgivningen.

Et mindretall i utvalget har foreslått at langt flere bestemmelser skal kunne gi grunnlag for straff. I høringen har det fra ØKOKRIMs side vært påpekt at man ikke burde skille mellom bestemmelsene med tanke på straff og at det heller burde være opp til påtaleansvarlig å vurdere om den konkrete overtredelsen er av en slik bagatellmessig karakter at saken bør henlegges. Departementet viser til at det er viktig at helheten i sanksjonsregimet mot revisor og revisjonsselskaper er slik at de er de mer alvorlige overtredelsene som kan gi grunnlag for straff. I tillegg bør straff være forbeholdt tilfeller hvor det er et visst skadepotensiale. Departementet er derfor hovedsakelig enig med utvalgets flertall på dette punktet, og foreslår at straff kun skal kunne ilegges for overtredelser av de bestemmelser flertallet har foreslått.

Departementet mener videre det er behov for å kunne ilegge straff ved atferd i strid med vedtak om forbud mot å utøve ledelsesfunksjon og å undertegne revisjonsberetning. Særlig gjelder dette forbud mot å utøve ledelsesfunksjon som potensielt også kan gjelde personer som ikke har godkjenning som revisor, og som det dermed ikke vil være andre muligheter for å sanksjonere atferd i strid med forbudet. Videre vil atferd i strid med disse forbudene være skadelig for tilliten til statsautoriserte revisorer generelt, styringen av virksomheter, og i tillegg kunne medføre skade for tredjepersoner som har hatt tillit til den aktuelle personen eller beretningen. Det er derfor viktig at det er en effektiv sanksjonsmulighet ved brudd på disse forbudene også der overtredelsen oppdages i etterkant av bruddet.

Departementet har også vurdert om det fortsatt skal være straffbart å begå brudd på revi-

sjonsplikten, jf. lovforslaget § 2-1. Departementet viser her til at verken utvalget eller noen av høringsinstansene har påpekt noe konkret behov for at dette fortsatt skal være straffbart. Departementet legger til grunn at revisjonsplikten best håndheves på forvaltningsrettslige måter, gjennom ordningen vi har i dag ved tvangsoppløsning av revisjonspliktige foretak som ikke har valgt revisor. Enkeltpersonforetak under tilsyn av Finanstilsynet vil ikke kunne tvangsoppløses etter de nevnte reglene, men disse kan følges opp av Finanstilsynet. Departementet viser videre til at det viktige formålet om å forebygge økonomisk kriminalitet også blir ivaretatt av straffelovens bestemmelser om regnskaps- og bokføringsovertrædelser. På andre områder hvor det er behov for en slik straffebestemmelse kan det gis egne regler.

Den oppdragsansvarlige revisoren har et særskilt ansvar for utførelsen av revisjonen. Andre medarbeidere på oppdraget bør etter flertallets syn ikke kunne straffes etter denne bestemmelsen. Et mindretall i utvalget har foreslått at enhver skal kunne straffes for brudd på revisorloven. ØKOKRIM og flere andre har i høringen støttet mindretallets forslag, og vist til at også revisors medarbeidere har et ansvar for revisjonen og at en slik regel kan ha en preventiv effekt.

Departementet viser til det som er nevnt ovenfor om formålet med straffebestemmelsen i revisorloven. Departementet fremhever at selv om det er den oppdragsansvarlige revisoren som er den ansvarlige for revisjonen, er den oppdragsansvarlige på de større revisjonsoppdragene avhengig av medarbeidere til å lede revisjonsprosessen og utføre viktige revisjonshandlinger. For å sikre at revisjonen skjer i samsvar med revisorloven mener departementet at alle som bidrar i revisjonsutførelsen bør kunne stilles strafferettslig ansvarlig ved brudd på viktige bestemmelser i revisorloven. Departementet er derfor enig med utvalgets mindretall på dette punktet og de høringsinstansene som gir uttrykk for et slikt syn. Etter departementets forslag retter straffebestemmelsens tredje ledd seg mot enhver som kan holdes strafferettslig ansvarlig for bruddet på de aktuelle bestemmelsene. Dette vil hovedsakelig være oppdragsansvarlig revisor, men noen av bestemmelsene det er hjemmel for å ilegge straff retter seg også mot andre personer. Et eksempel på dette er uavhengighetsregelen i forslaget § 8-2. Det vil måtte bero på en konkret vurdering om vedkommende har handlet på en måte som gjør at det foreligger straffeansvar.

Etter departementets syn bør også medvirkning kunne straffes. Departementet viser til at mye av revisjonsutførelsen skjer i samarbeid med andre, og at de som bidrar til en revisjon også bør kunne straffes for medvirkning hvis vilkårene for det er oppfylt. Dette kan for eksempel være medarbeidere på revisjonsoppdraget som bidrar til oppdragsansvarlig revisors straffbare revisjonsutførelse.

I utvalgets utkast til straffebestemmelse var det tatt inn som et eget ledd at oppdragsansvarlig revisor kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år ved forsettlig eller grovt uaktsom avgivelse av uriktig revisjonsberetning. Formålet med en slik løsning var å gi denne typen av overtredelser en høyere strafferamme enn de andre typer av overtredelser som utvalget har foreslått skal være straffbare. Når departementet foreslår at strafferammen generelt settes til bøter eller fengsel, faller behovet for et eget ledd om straff for avgivelse av uriktig revisjonsberetning bort. Departementet foreslår derfor at det ikke bør være et eget ledd for avgivelse av uriktig revisjonsberetning i straffebestemmelsen. Avgivelse av uriktig revisjonsberetning vil være i strid med revisors plikter etter lovforslaget § 9-4.

Departementet viser til lovforslaget § 14-8.

#### 21.5.5.2 Strafferamme og foreldelse

Et flertall i utvalget har foreslått at fengselsstraff bør forbeholdes de mest alvorlige overtredelsene og at det for øvrig kun bør ilegges bøtestraff.

Et mindretall i utvalget og flere av høringsinstansene har ment at strafferammen burde være høyere. De har vist til at regnskapsovertredelser kan straffes betydelig strengere etter straffeloven § 392 til § 394.

Departementet mener strafferammen bør være så høy at den gir uttrykk for alvorligheten i grove brudd på revisjonslovgivningen. Departementet viser til det som er skrevet ovenfor om at slike brudd kan ha store skadevirkninger i det konkrete tilfellet, men også generelt for tilliten til revisjonsbransjen og den finansielle rapporteringen. Departementet er derfor enig med mindretallet i at strafferammen ikke bør settes ned sammenlignet med hva som følger av gjeldende revisorlov. Ved at bestemmelsen om straff er avgrenset til nærmere angitte plikter i revisorloven vil straff bare kunne brukes ved brudd på de mer sentrale pliktene i loven.

Departementet foreslår derfor at strafferammen skal være som i nåværende revisorlov, det vil si fengsel på inntil ett år.

Departementet er videre enig med utvalget i at revisorloven bør gi særskilt beskyttelse mot at noen som utgir seg for å ha godkjenning som revisor, avgir revisjonsberetning eller revisorbekrefteelser. Slike personer vil ikke være underlagt tilsyn og håndheving etter lovens øvrige regler. Departementet legger som utvalget vekt på at slik adferd er egnet til å ramme tredjeparter.

Departementet foreslår at den som uten å være statsautorisert revisor gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i loven, skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Departementet foreslår videre at den særlige foreldelsesfristen i revisorloven på fem år videreføres. Dette er i tråd med det mindretallet i utvalget har foreslått. Departementet viser til at økonomisk kriminalitet kan være kompleks og tidskrevende å avdekke. Foreldelsesfristen bør også være lik for straff som for illeggelse av overtredelsesgebyr. Den bør heller ikke være lavere enn det som gjelder for regnskapsovertredelse etter straffeloven.

#### 21.5.5.3 Grovhet og skyldkrav

Flertallet i utvalget har foreslått at kun grove overtredelser av de aktuelle bestemmelsene skal kunne straffes. Mindretallet har ikke foreslått en slik begrensning. ØKOKRIM har i høringen gitt uttrykk for at de støtter mindretallet og vist til at det bør være opp til påtaleansvarlig å henlegge mer bagatellmessige saker.

Departementet er enig med mindretallet på dette punktet. Departementet viser til at reaksjonsreglene i lovforslaget ikke bygger på at det foreligger en grov overtredelse av revisors plikter. Etter departementets syn ville det derfor være inkonsekvent å ha et slikt krav for å ilegge straff. Departementet mener at den samme begrunnelsen gjør seg gjeldende i relasjon til straffebestemmelsen som ved illeggelse av overtredelsesgebyr, jf. begrunnelsen ovenfor.

Flertallet har videre foreslått at det nedre skyldkravet for straff etter revisorloven skal være grov uaktsomhet, og ikke uaktsomhet som i gjeldende revisorlov. Mindretallet er imot denne endringen. De påpeker at manglende etterlevelse av revisorlovgivningen har store negative konsekvenser for samfunnet, at man bør kreve at revisor utfører revisjonen med særlig høy grad av aktsomhet og man vil risikere at man ikke klarer å bevise grov uaktsomhet ved en rekke overtredelser av loven. Etter deres syn vil en heving av skyldkravet gi et uheldig signal.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

ØKOKRIM har i høringen støttet mindretallet, og vist til hovedsakelig de samme hensyn, i tillegg til å vise til at eksempelvis regnskapsovertredelser kan medføre straff ved simpel uaktsomhet.

Departementet støtter mindretallet i at skyldkravet for straff bør være simpel uaktsomhet. Departementet viser til at det særlig i relasjon til

de bestemmelsene som kan danne grunnlag for straff kreves særlig aktsomhet fra revisors side. Et nedre skyldkrav på uaktsomhet for straff er også i tråd med det departementet ser på som det normale på finans- og regnskapsområdet og kan ikke se at det skal gjelde noe annet krav overfor revisorer.

Det vises til lovforslaget § 14-8.



## 22 Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for revisor

### 22.1 Gjennomføring av revisjonsforordningen i norsk rett

#### 22.1.1 Gjeldende rett

I Norge er det gitt regler om revisjon av foretak av allmenn interesse i revisorloven kapittel 5 og i allmennaksjeloven kapittel 6 og 7 og finansforetaksloven kapittel 8.

#### 22.1.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) gir regler om revisjonen av foretak av allmenn interesse, om valg av revisorer og uavhengighetsregler for revisorer av foretak av allmenn interesse. Revisjonsforordningen skal gjennom et felles regelverk i EØS bidra til å sikre integriteten, uavhengigheten, objektiviteten, gjennomsiktigheten og kvaliteten ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Forordningen ble vedtatt 16. april 2014 og er gitt anvendelse i EU fra 17. juni 2016.

EØS-komiteen vedtok 27. april 2018 å innlemme revisjonsforordningen i EØS-avtalen. Gjennomføring av revisjonsforordningen forutsatte på tidspunktet for EØS-komiteens beslutning lovendring. Norge deltok i beslutningen med forbehold om Stortingets samtykke, jf. Grunnloven § 26 annet ledd.

#### 22.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget har foreslått at revisjonsforordningen gjennomføres ved en egen gjennomføringsbestemmelse i revisorloven.

#### 22.1.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 22.1.5 Departementets vurdering

Departementet foreslår at revisjonsforordningen gjennomføres ved en egen bestemmelse i revisorloven. Det vises til lovforslaget § 12-1 første ledd. Forordningen skal gjennomføres «som sådan» i nasjonal rett, jf. EØS-avtalen artikkel 7.

Departementet foreslår videre at det tas inn en definisjon av revisjonsforordningen i § 12-1 andre ledd. Det skal sikre at det med revisjonsforordningen i lovteksten ikke bare menes forordning (EU) 537/2014, men også eventuelle forordninger til endring av denne.

Departementet viser til at forordninger på finansmarkedsområdet ofte gjennomføres i lovs form, selv om bestemmelsen etter sitt innhold kunne vært gjennomført i forskrifts form. Dette har sammenheng med at forordninger må gjennomføres som sådan, jf. ovenfor. Når en forordning som er gjennomført ved inkorporasjon i lov blir endret, må dermed i utgangspunktet også endringsforordningen gjennomføres i lov. Ved senere, mindre endringer i forordningen, som etter sin natur ville vært gjennomført ved forskrift i norsk rett, kan det være behov for en forskriftshjemmel som tillater at endringer kan gjennomføres i norsk rett i forskrifts form.

I tillegg er det en forutsetning at utfyllende rettsakter fra EU, særlig kommisjonsforordninger, som fastsetter regler av mer teknisk art, gjennomføres i norsk rett i forskrifts form.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at en forskriftshjemmel i inkorporasjonsbestemmelsen. Formålet er å kunne gjennomføre enkelte mindre endringer i forordningen i forskrifts form. Departementet viser for øvrig til det departementet tidligere har fremholdt om tilsvarende derogasjons-hjemmel i verdipapirhandelloven, jf. Prop. 96 LS (2018–2019) punkt 3.2. På denne måten kan dette legges til rette for en hensiktsmessig og effektiv gjennomføring av mindre endringsforordninger, selv om hovedforordningen er inkorporert i lovs form. Det vises til lovforslaget § 12-1 tredje ledd.

## 22.2 Definisjon av foretak av allmenn interesse

### 22.2.1 Gjeldende rett

Revisorloven kapittel 5a inneholder bestemmelser med særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Etter revisorloven § 5a-1 nr. 1 til 3 gjelder kapittel 5a for revisorer som reviderer foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land, bank eller annen kredittinstitusjon eller forsikringsselskap.

### 22.2.2 EØS-rett

Foretak av allmenn interesse er definert i direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 2 nr. 13. Foretak av allmenn interesse er for det første foretak med omsettelige verdipapirer som er notert på regulert marked i et medlemsland. Dette er ikke endret ved endringsdirektivet.

For det andre definerer revisjonsdirektivet kredittinstitusjoner i henhold til artikkel 3 nr. 1 første avsnitt i direktiv 2013/36/EU (kapitaldekningsdirektivet) som foretak av allmenn interesse.

For det tredje henviser revisjonsdirektivet til forsikringsselskaper som definert i artikkel 2 nr. 1 i direktiv 91/674/EF. Denne bestemmelsen er ikke endret ved endringsdirektivet.

Etter direktiv 2014/56/EU (endringsdirektivet) er ikke lenger foretak som utsteder e-penger blant kredittinstitusjonene som omfattes av definisjonen.

Etter revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13 bokstav d kan medlemslandene også bestemme at andre foretak skal regnes som foretak av allmenn interesse.

### 22.2.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at man i gjeldende revisorlov har valgt å følge revisjonsdirektivets definisjon av foretak av allmenn interesse, og dermed ikke valgt å bruke muligheten direktivet gir til å la flere typer av foretak bli omfattet av denne kategorien. Utvalget viser til at man ved gjennomføringen av revisjonsdirektivet ikke fant det hensiktsmessig å utvide definisjonen av foretak av allmenn interesse. Utvalget påpeker at man i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) særlig la vekt på at kravene til revisjonsutvalg og bestemmelser om organiseringen av virksomhetens styringsstruktur ville innebære en økt belastning for de foretakene som ble

berørt, og at definisjonen etter direktivet, anvendt på norske forhold, måtte antas å omfatte majoriteten av de foretak som det på grunn av størrelse eller samfunnsmessige hensyn ville være aktuelt å stille særlige krav til. Etter utvalgets syn gjør de de samme forholdene gjør seg gjeldende i dag, og at dette forsterkes med de til dels omfattende nye pliktene for slike foretak og deres revisorer.

Utvalget viser videre til at det som følge av forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) og endringene i revisjonsdirektivet vil skje en betydelig utvidelse av revisors plikter, ved revisjonen av foretak av allmenn interesse. Etter utvalgets syn innebærer de økte kravene til foretak av allmenn interesse og revisjonen av slike foretak at definisjonen av foretak av allmenn interesse ikke bør utvides. Utvalget foreslår derfor at direktivets bestemmelser om foretak av allmenn interesse bare gjennomføres for de foretakene der Norge ikke har valgfrihet, det vil si foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer opptatt til omsetning på regulert marked, banker og kredittforetak, samt forsikringsforetak.

Når det gjelder holdingselskap i finanskonsern, jf. finansforetaksloven § 17-3, viser utvalget til at disse ikke i seg selv faller inn under revisjonsdirektivets definisjon av foretak av allmenn interesse. Utvalget påpeker at disse normalt vil falle inn under definisjonen av foretak med omsettelige verdipapirer på regulert marked. Utvalget viser til at disse uansett er pålagt å ha revisjonsutvalg etter finansforetaksloven § 8-18. Utvalget har derfor vurdert om disse burde falle inn under definisjonen av foretak av allmenn interesse, men konkluderer i tråd med den overordnede konklusjonen om at direktivets definisjon ikke skal utvides.

Når det gjelder filialer av utenlandske foretak av allmenn interesse viser utvalget til at disse ikke er omfattet av definisjonen i revisjonsdirektivet. Utvalget viser til at det har vært noe uklarhet om filialene regnes som foretak av allmenn interesse etter revisorloven. Utvalget viser til at siden filialene ikke har revisjonsutvalg og heller ikke kan pålegges dette, mener utvalget at filialene ikke bør omfattes av definisjonen av foretak av allmenn interesse. Det er i tråd med den overordnede vurderingen om ikke å utvide definisjonen ut over direktivet.

Utvalget viser videre til at det er behov å endre begrepene i definisjonen i samsvar med de begrepene som nå benyttes i finansforetaksloven.

Utvalget påpeker at i forslag til lov om regnskapsplikt i NOU 2015: 10 er det foreslått en egen bestemmelse om foretak av allmenn interesse.

Utvalget mener at definisjonen bør inntas i revisorloven. De viser til at rettsvirkningene av definisjonen er knyttet til revisjon og revisorer som reguleres i revisorloven.

#### 22.2.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte, Ernst & Young AS og PwC* har vist til at definisjon av foretak av allmenn interesse i lovutkastet § 1-2 sjette ledd bokstav a er uklar. *Deloitte* viser til at det ikke er henvist til at det i tillegg til utstedelse av omsettelige verdipapirer kun gjelder foretak som er norske foretak, og de mener dette bør tydeliggjøres i loven. *PwC* viser til at loven burde ha presisert at kun foretak som er hjemmehørende i et EU-land faller inn under definisjonen. Slik bestemmelsen er utformet i lovutvalgets utkast kan den leses slik at selskaper som er hjemmehørende utenfor EU og har aksjer notert på Oslo Børs, er foretak av allmenn interesse. *PwC* mener dette ikke er i tråd med direktivteksten og heller ikke med utvalgets intensjon.

*Finans Norge* støtter utvalgets konklusjon om å ikke utvide listen av foretak utover de som er tatt inn i revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13 om definisjonen av foretak av allmenn interesse. *Finans Norge* viser til at holdingselskaper i finanskonsern uansett vil være underlagt krav til revisjon av konsernregnskap og revisjonsutvalg. De påpeker videre at slike foretak ikke nødvendigvis vil drive en virksomhet som tilsier at de forsterkede kravene i revisjonsforordningen kommer til anvendelse, ettersom virksomheten formelt og reelt drives av datterforetakene. Når det gjelder filialer av utenlandske foretak mener *Finans Norge* at de hensyn som ligger bak særkravene for revisjon av foretak av allmenn interesse ikke tilsier en utvidelse av den norske definisjonen innenfor denne kategorien av foretak.

*Virke* støtter utvalgets vurderinger og konklusjoner når det gjelder spørsmålene knyttet til de særlige kravene ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

#### 22.2.5 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at det ikke er behov for å utvide definisjonen av hva som utgjør foretak av allmenn interesse sammenlignet med gjeldende revisorlov. Departementet viser til at den definisjonen som følger av revisjonsdirektivet antas å omfatte majoriteten av de foretak som det på grunn av størrelse eller samfunnsmessige hensyn det ville være aktuelt å stille særlige krav til. Departementet viser til at det som følge av for-

ordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) og endringene i revisjonsdirektivet vil skje en betydelig utvidelse av revisors plikter, ved revisjonen av foretak av allmenn interesse. Det innføres blant annet regler med særlig forbud mot å levere andre tjenester enn revisjon og at maksimalt 70 prosent av revisjonshonoraret kan stamme fra andre tjenester enn revisjon. Det innføres også krav om pliktig bytte av revisjons-selskap, anbudsregler for revisjonsoppdrag og vesentlig økte krav til revisjonsutvalgets oppgaver. Forordningen stiller vesentlig flere krav til revisorer som utfører revisjon av foretak av allmenn interesse enn til revisorer som ikke har slike foretak som revisjonskunder, inkludert krav om rapportering i revisjonsberetningen og til revisjonsutvalget. Departementet viser også til at de generelle reglene i revisorloven må sies å være en forsvarlig regulering av revisjon også av særlig viktige foretak i samfunnet. Departementet mener derfor det ikke er grunn til å utvide definisjonen av foretak av allmenn interesse til å gjelde andre foretaksformer enn de som følger av revisjonsdirektivet.

Dette gjelder også for holdingselskaper i finanskonsern, jf. finansforetaksloven § 17-3. Departementet viser til at selv om de ikke er definert som foretak av allmenn interesse, er de pålagt å ha revisjonsutvalg i finansforetaksloven § 8-18. *Finans Norge* støtter også at definisjonen ikke utvides til å omfatte disse foretakene. Departementet foreslår etter dette ikke en slik utvidelse.

Når det gjelder filialer av utenlandske foretak av allmenn interesse, er departementet enig med utvalget i at disse ikke burde være omfattet av definisjonen. Dette har sammenheng med at filialene ikke har revisjonsutvalg og heller ikke kan pålegges dette. *Finans Norge* har støttet denne løsningen.

Flere av høringsinstansene har påpekt at det er fare for at lovteksten kan feiltolkes når lovutkastet har utelatt å presisere at definisjonen omfatter bare foretak som er hjemmehørende EU/EØS. Departementet ser ikke noe behov for å endre lovforslaget på dette punktet, da teksten er utformet i samsvar med definisjonen i den gjeldende revisorloven. Dette spørsmålet har ikke skapt utfordringer i praksis. Departementet mener derfor det er mest hensiktsmessig å videreføre gjeldende rett.

Definisjonen er nå utformet slik at selve begrepet «foretak av allmenn interesse» ikke er begrenset til foretak som faller inn under norsk foretakslovgivning. De konkrete pliktene som følger av direktivet og forordningen for foretak av all-

menn interesse følger av allmennaksjeloven og finansforetaksloven. For utenlandske foretak kommer naturligvis ikke disse til anvendelse, men departementet tar sikte på å gjennomføre pliktene som påhviler det reviderte foretaket i forskrift til verdipapirhandeloven, jf. pkt. 23.5. For oppdragsansvarlig revisor vil derimot pliktene som gjelder ved revisjon av foretak av allmenn interesse måtte følges uavhengig av hvor foretaket er plassert. Det følger egne regler for revisorer i andre land enn Norge, jf. punkt 20.4 og 20.5.

Departementet støtter videre utvalget i at definisjonen skal stå i revisorloven, og ikke regnskapsloven slik Regnskapslovutvalget har foreslått i NOU 2015: 10.

Det vises til lovforslaget § 1-2 sjette ledd.

## **22.3 Maksimal andel av honoraret fra andre tjenester enn revisjon**

### **22.3.1 Gjeldende rett**

Etter revisorloven § 4-6 skal revisor påse at honoraret fra en klient eller fra en og samme kilde ikke utgjør en så stor del av revisors samlede honorarer at det er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.

Etter revisorforskriften § 4-4 skal ikke revisor sette seg i en situasjon hvor samlet inntekt fra rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret fra den samme revisjonspliktige.

### **22.3.2 EØS-rett**

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 4 nr. 2 inneholder en begrensning på levering av andre tjenester enn revisjon. Dersom en revisor i tre påfølgende år har utført andre tjenester enn revisjon for sin revisjonskunde, revisjonskundens morselskap eller selskaper revisjonskunden kontrollerer, skal honoraret for disse ikke-revisjonstjenestene begrenses til 70 prosent av det gjennomsnittlige revisjonshonoraret som de siste tre årene er betalt for revisjonen av revisjonskunden. Hvor det er relevant inkluderes også revisjonskundens morselskap, de virksomheter som kontrolleres av revisjonskunden samt for revisjonen av konsernregnskapet. Begrensningen gjelder ikke for tjenester som er påkrevd enten etter EU-lovgivningen eller nasjonal lovgivning.

Revisor skal etter revisjonsforordningens artikkel 4 nr. 3 underrette revisjonsutvalget hvis det samlede honoraret fra revisjonskunden i hvert

av de siste tre regnskapsår overstiger 15 prosent av revisorens samlede honorarer. Revisor og revisjonsutvalget skal sammen drøfte eventuelle trusler mot revisors uavhengighet og hvilke tiltak som er iverksatt for å redusere disse truslene. Revisjonsutvalget skal vurdere om revisjonsoppdraget bør underlegges en kvalitetskontroll utført av en annen revisor før revisjonsberetningen avgis.

Dersom revisjonshonoraret fortsatt overstiger 15 prosent av revisors samlede honorar, skal revisjonsutvalget avgjøre om revisoren kan fortsette som revisor i en ny periode på maksimalt to år.

Utvalget beskriver de nasjonale valgene knyttet til reglene om honorar slik:

«Etter artikkel 4 nr. 2 tredje avsnitt kan medlemslandene fastsette at den kompetente myndigheten (Finanstilsynet) etter søknad fra revisor kan tillate at revisoren fritas for kravet om en grense på 70 prosent for ikke-revisjonstjenester i en periode på maksimalt to regnskapsår.

Medlemslandene kan også fastsette strengere krav angående størrelsen på honoraret fra samme kunde enn 15 prosent.

Etter artikkel 4 nr. 4 kan medlemslandene videre sette en lavere honorargrense enn 70 prosent eller andre strengere krav til levering av andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudet i artikkel 5.»

### **22.3.3 Utvalgets vurdering**

Utvalget viser til at en viktig målsetting med revisjonsforordningen er å styrke revisors uavhengighet av revisjonskunden og at bestemmelsene om honorar skal bidra til å ivareta dette formålet.

Utvalget påpeker videre at gjeldende revisorlov ikke inneholder en fastsatt grense for hvor stor andel av revisors honorar som kan komme fra andre tjenester enn revisjon, og det er heller ikke klart angitt hvor stort honoraret fra en og samme klient kan være. Utvalget viser til at revisjonsforordningen dermed skjerper kravene til uavhengighet når det gjelder revisors honorar fra samme kunde, og regulerer forholdet mellom revisjonshonoraret og honorar fra andre tjenester.

Utvalget mener at det nasjonale valget som knytter seg til at revisor kan søke om dispensasjon fra begrensningen på 70 prosent, vil gjelde enkelte tillatte tjenester som ikke truer revisors uavhengighet. Etter utvalgets vurdering vil derfor adgangen til å unntaksvis overstige denne begrensningen ikke true revisors uavhengighet. De påpeker at dette stort vil skje i forbindelse med

levering av enkelte større tjenester. Utvalget påpeker videre at det i slike situasjoner er en fordel at virksomheten kan velge en revisor som har god kjennskap til virksomheten. Adgangen til å søke om dispensasjon vil derfor kunne redusere omkostningene ved å måtte bytte revisor i slike tilfeller. Utvalget viser videre til at både Sverige og Danmark har benyttet seg av det nasjonale valget. Utvalget foreslår derfor å benytte adgangen til å innføre en slik unntaksbestemmelse.

Når det gjelder adgangen til å fastsette strengere krav til leveringen av ikke-revisjonsytelser og adgangen til å fastsette en lavere grense enn 15 prosent for honoraret fra samme kilde, viser utvalget til at de kravene som følger av revisjonsforordningen allerede vil være strengere enn det som følger av gjeldende revisorlov. Utvalget påpeker videre at verken Sverige eller Danmark har ansett det for å være nødvendig å fastsette slike strengere krav enn det revisjonsforordningen krever. Utvalget anser derfor at det ikke bør fastsettes strengere krav verken til levering av andre tjenester enn revisjon eller størrelsen på honoraret fra en revisjonskunde.

#### 22.3.4 Høringsinstansenes merknader

*Deloitte* viser til at revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 er uklar med tanke på hvilke tjenester som omfattes og ønsker at bestemmelsen presiseres i forarbeidene.

#### 22.3.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at gjennomføring av revisjonsforordningen innebærer at det generelt vil stilles strengere krav til revisors uavhengighet enn under gjeldende revisorlov. Dette gjelder blant annet begrensningene i honoraret som følger av revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 beskrevet under punkt 22.2.2.

Departementet er på denne bakgrunn enig med utvalget i at det nasjonale valget som innebærer at revisor kan søke om dispensasjon fra begrensningen på 70 prosent for honorar fra andre tjenester enn revisjon, bør benyttes. Departementet er enig med utvalget i at dette vil gjelde situasjoner som ikke truer revisors uavhengighet. Unntak kan bare skje etter at Finanstilsynet har gitt dispensasjon.

Se lovforslaget § 12-3.

Når det gjelder adgangen til å fastsette strengere krav til leveringen av ikke-revisjonsytelser og adgangen til å fastsette en lavere grense enn 15 prosent for honoraret fra samme kilde, er

departementet enig med utvalget i at det ikke bør fastsettes strengere krav enn det som følger av revisjonsforordningen. Departementet viser til at revisjonsforordningen allerede vil innebære en innstramming sammenlignet med gjeldende revisorlov, og at verken Sverige eller Danmark har innført strengere krav. Departementet foreslår derfor ikke strengere krav enn det som følger av revisjonsforordningen når det gjelder dette.

## 22.4 Forbud mot å utføre visse tjenester

### 22.4.1 Gjeldende rett

Det følger av revisorloven § 4-1 andre ledd nr. 5 at årsregnskapet til den revisjonspliktige ikke kan revideres av den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller som har gitt konkrete anbefalinger om vurdering av enkeltposter i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Det følger videre av revisorloven § 4-5 at revisor som reviderer årsregnskap for en revisjonspliktig ikke kan utføre rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige hvis dette er egnet til å påvirke, eller så tvil om, revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor kan heller ikke yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver eller opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Rådgivningstjenester og andre tjenester er alle tjenester til den revisjonspliktige som ikke er revisjon etter lov og god revisjonsskikk eller tjenester som revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskapet, jf. revisorforskriften § 4-3. Dette omfatter blant annet regnskapsteknisk bistand, forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige. Heller ikke revisjon av delårsrapporter, attestasjoner eller bekreftelser etter lov eller forskrift, eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart, anses som rådgivningstjenester.

Etter revisorforskriften § 4-4 må revisor ikke opptre på en måte som innebærer en risiko for at revisor må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester eller at det oppstår risiko for at revisor ivaretar funksjoner som er en del av den revisjonspliktiges beslutningsprosess. Slik risiko anses for å foreligge

– der revisor gir råd om eller er med på å utføre funksjoner eller utforme strategier eller systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktige

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- ved regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper, samt for sentrale deler av den revisjonspliktiges interne kontrollfunksjoner
- der revisor leverer vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger i strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon
- der revisor over tid utfører rådgivnings- eller andre tjenester som erstatter den revisjonspliktiges manglende kapasitet og kompetanse, særlig hvis samme type bistand ytes regelmessig
- i. tjenester knyttet til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering, og investeringsstrategien til revisjonskunden, unntatt det å yte attestasjonstjenester i tilknytning til regnskapene inkludert avgivelse av støttebrev (comfort letters) i forbindelse med prospekter utstedt av revisjonskunden
- j. markedsføre, handle med eller garantere for tegning av den revisjonspliktiges aksjer
- k. personaltjenester som gjelder
  - utvelgelse eller referansesjekk av kandidater til lederstillinger som gir mulighet til å utøve vesentlig innflytelse på utarbeidelsen av regnskapsmateriale eller regnskaper som er gjenstand for revisjonen
  - strukturering av organisasjonsutformingen
  - kostnadskontroll

#### 22.4.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 5 inneholder et forbud mot å levere en rekke tjenester til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse. Forbudet gjelder fra begynnelsen av det første regnskapsåret for revisjonen og inntil revisor avgir den siste revisjonsberetningen til foretaket.

De forbudte tjenestene omfatter:

- a. skattetjenester knyttet til
  - utarbeidelse av ligningspapirer
  - skatt på lønn
  - tollavgifter
  - identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
  - bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
  - beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skatt
  - skatterådgivning
- b. tjenester som har innflytelse på den reviderte virksomhets ledelse og/eller beslutningstaking
- c. bokføring, utarbeidelse av regnskapsmateriale og utarbeidelse av års- eller delårsregnskap
- d. lønnstjenester
- e. utforming og implementering av internkontroll- og risikostyringsprosedyrer knyttet til utarbeidelsen av og/eller kontroll med finansiell informasjon eller finansielle IT-systemer
- f. verdsettingstjenester, herunder verdsettinger utført i forbindelse med aktuertjenester eller støtte til rettssaker
- g. juridiske tjenester som gjelder
  - generelle rettsråd
  - forhandling på vegne av revisjonskunden
  - å opptre i en prosedyrerolle i rettsvister
- h. tjenester knyttet til internrevisjonsfunksjonen til revisjonskunden

Det følger videre av artikkel 5 nr. 4 at revisjonsutvalget skal, etter å ha vurdert trusler mot revisors uavhengighet og de tiltak som er iverksatt for å sikre uavhengigheten, godkjenne at revisor yter andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudet i artikkelen.

Artikkel 5 nr. 5 presiserer at de alminnelige kravene til uavhengighet gjelder når et foretak i samme nettverk som revisor, yter tjenester som er omfattet av forbudet i artikkel 5 til et datterselskap hjemmehørende i et land utenfor EU/EØS, og at revisor i tilfelle skal vurdere sin uavhengighet særskilt.

I henhold til revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 2 kan medlemslandene forby flere tjenester enn det som er listet opp i forordningen artikkel 5 nr. 1 andre ledd.

Medlemslandene kan også etter artikkel 5 nr. 3 åpne for at medlemslandene kan tillate levering av følgende skattetjenester

- utarbeidelse av ligningspapirer og andre skatteskjemaer
- identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver
- bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene
- beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skat
- skatterådgivning

Etter samme bestemmelse kan også medlemslandene tillate levering av verdsettingstjenester, inkludert verdsettinger utført i forbindelse med aktuertjenester eller bistand i rettsvister.

For å kunne levere disse tjenestene må følgende vilkår være oppfylt, jf. revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 3:

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- De må være uten eller ha ubetydelig innvirkning på regnskapet.
- Vurderingen må være veldokumentert og beskrevet i revisjonsprotokollen til revisjonsutvalget som omtalt i artikkel 11.
- De generelle uavhengighetsprinsippene som er fastsatt i revisjonsdirektivet må være oppfylt.

Revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 4 gir medlemslandene adgang til å stille strengere vilkår enn de som følger av forordningen for å kunne levere andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudene i forordningen.

### 22.4.3 Utvalgets vurderinger

#### 22.4.3.1 Forbud mot flere tjenester

Utvalget viser til at det er vanskelig å lage en uttømmende liste med tjenester som kan utgjøre en trussel mot revisors uavhengighet. Utvalget påpeker at det etter deres vurdering ikke er tjenester som er forbudt etter gjeldende revisorlov som ikke også vil bli forbudt etter revisjonsforordningen. Revisjonsforordningen inneholder i tillegg ytterligere former for tjenester som blir forbudt sammenlignet med gjeldende revisorlov.

Utvalget viser videre til at selv om en tjeneste ikke er særskilt forbudt etter revisjonsforordningen, innebærer ikke dette at det automatisk er slik at tjenesten alltid kan ytes. Tjenesten kan bare tilbys dersom det er forenlig med kravene til uavhengighet. Utvalget bemerker også at ingen av de andre nordiske landene har valgt å forby ytterligere tjenester enn de som fremgår av revisjonsforordningen.

Utvalget foreslår derfor å ikke benytte det nasjonale valget i artikkel 5 nr. 2 om å forby andre tjenester enn revisjon ut over det som følger av forordningen.

#### 22.4.3.2 Adgangen til å tillate skattetjenester og verdsettingstjenester

Utvalget viser til at revisjonsforordningen åpner for at medlemslandene kan tillate at valgt revisor kan yte skattetjenester, inkludert skatterådgivning, og verdsettingstjenester til revisjonskunden.

Når det gjelder verdsettingstjenester viser flertallet i utvalget til at kravene til revisors uavhengighet setter forbud mot å levere tjenester som utgjør en risiko for egenkontroll som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, jf. lovutkastet § 8-1. Flertallet påpeker at verdivurderinger vil i utgangspunktet falle inn under forbudet. Ut

fra dette mener flertallet at det er forsvarlig å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å tillate verdsettingstjenester.

Et mindretall i utvalget er ikke enig i at muligheten for nasjonale valg i forordningen skal benyttes til å åpne for at revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse skal kunne tilby verdsettingstjenester. De viser til at det fremstår uklart hvilke tjenester dette kan være og at en slik uklarhet er uheldig. Videre mener mindretallet at det uansett er prinsipielt feil at revisor leverer verdsettingstjenester som, uansett betydning, vil innebære at revisor reviderer resultatet av eget arbeid. De mener at kravet om at revisor ikke kan levere slike tjenester om det truer revisors uavhengighet, uansett ikke kan avhjelpe uklarheten i regelverket. Mindretallet viser videre til at Nederland ikke har valgt å benytte denne muligheten.

Flertallet i utvalget foreslår videre å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å tillate levering av de skattetjenestene forordningen nevner.

Flertallet viser til at en klar adskillelse mellom lovfestet revisjon og skattetjenester vil kunne medføre en mer kritisk revisjon av den revisjonspliktiges skattemessige transaksjoner og dermed bidra til regnskapsbrukernes tillit til reviderte regnskaper. Flertallet viser videre til at foretakets revisor får gjennom revisjonen inngående kjennskap til virksomheten i det reviderte foretaket. Videre har revisor en særskilt rolle i å gi sikkerhet for at næringsoppgaven og andre skattemeldinger er riktige, gjennom egne krav om å undertegne disse. Dette er et særtrekk ved det norske systemet som gjør at revisor for å utføre denne bekreftelsesoppgaven, må sette seg særlig godt inn i de reviderte foretakenes skatteforhold. Norske revisorer må ha særlig innsikt i skattelovgivning og skattemessig behandling. Revisors rolle bidrar i betydelig grad til at skattemessige forhold hos foretakene blir håndtert i samsvar med forutsetningene i skattelovgivningen og til riktig skatterapportering.

Flertallet mener at kravene til uavhengighet og vilkårene i revisjonsforordningen samlet sett gir stramme og forsvarlige rammer for levering av de skattetjenestene, inkludert skatterådgivning, som revisjonsforordningen gir medlemslandene adgang til å tillate. Flertallet viser til de vilkårene som følger av revisjonsforordningen for at revisor skal kunne yte slike tjenester. Flertallet viser videre til at skattetjenester aldri vil kunne tilbys hvor dette vil utgjøre en risiko for egenkontroll eller partiskhet som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet, jf. lovutkastet § 8-1. Flertallet påpeker videre at bistand fra egen revisor

om skattemessige forhold kan ytes kostnadseffektivt og med høy kvalitet. Alternativet vil i mange tilfeller være å innhente tjenesten fra andre, typisk fra advokater eller andre revisorer. Flertallet presiserer også at revisjonsforordningen er til hinder for at revisor kan yte bistand til uønsket skattetilpasning gjennom aggressiv skatteplanlegging.

Ett av utvalgets medlemmer er enig i at det bør åpnes for å bruke forordningens valgadgang til å tillate at revisor kan utføre de fleste av de nevnte skattetjenestene, men at det ikke bør åpnes for den skattetjenesten som er betegnet som «skatterådgivning» jf. forordningen artikkel 5 nr. 1 andre avsnitt bokstav a punkt vii. Dette medlemmet viser til at begrunnelsen for at denne tjenesten i utgangspunktet er forbudt, er at rådgivning på skatteområdet reiser særlige spørsmål knyttet til revisors uavhengighet. Medlemmet peker på at dette gjelder særlig i Norge, der revisor avgir attestasjoner knyttet til grunnlaget for beregning av skatt og avgifter i henhold til likningsloven. Medlemmet viser videre til at flere norske foretak av allmenn interesse er konserner med omfattende internasjonal virksomhet og med strukturer på tvers av landegrensene. Ulikheter i nasjonale skatteregler gjør at skatteplanlegging blir et sentralt element i konsernets strategi- og beslutningsprosesser. I et slikt bilde mener dette medlemmet det er særlig viktig at beregning av skattegrunnlaget underlegges en uavhengig kontroll. En uavhengig kontroll vil ikke være sikret på samme måte, dersom det åpnes for skatterådgivning fra foretakets valgte revisor. Medlemmet presiserer videre at selv om valgmuligheten knyttet til skatterådgivning ikke benyttes, så vil revisor uansett kunne gi ulike former for veiledning.

Dette medlemmet mener heller ikke at de vilkår revisjonsforordningen stiller for å kunne gi slik rådgivning er klare nok. Medlemmet viser til at vilkåret om at rådgivningen ikke må gjelde forhold som ikke innvirker på den revidertes regnskap eller bare har en ubetydelig virkning, er uklart.

Dette medlemmet peker også på at utviklingen de siste årene har gått i retning av at revisjonskundene etterspør skatterådgivning fra andre tilbydere enn valgt revisor. Medlemmet mener derfor at et forbud i samsvar med forordningen ikke vil føre til store endringer i den faktiske situasjonen.

#### 22.4.3.3 Medlemslandene kan fastsette strengere regler for andre tjenester

Etter revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 4 skal revisjonsutvalget vurdere og godkjenne levering av andre tjenester enn revisjon i henhold til

reglene i revisjonsdirektivet artikkel 22b. Revisjonsutvalget skal vurdere om tjenesteleveransen vil innebære en trussel mot revisors uavhengighet og eventuelt iverksette tiltak som kan fjerne trusselen. Vurderingen skal dokumenteres. Utvalget viser til at dette innebærer en skjerpelse av reglene som gjelder for godkjenning av andre tjenester. Utvalget viser også til at verken Danmark eller Sverige har innført strengere regler for prosedyrene for å tilby andre tjenester. Basert på dette har utvalget kommet til at det ikke bør fastsettes strengere regler.

#### 22.4.4 Høringsinstansenes merknader

*BDO, Deloitte, Ernst & Young AS, Finans Norge, PwC, Revisorforeningen* og *Virke* støtter utvalgets flertall i å benytte revisjonsforordningens valgadgang om å tillate at revisor kan gi skattetjenester, herunder skatterådgivning til det reviderte foretaket. Disse viser hovedsakelig til flertallets begrunnelse.

Deloitte fremhever videre at revisor har inngående kunnskap om foretaket og dets virksomhet, og spesielt for mindre foretak av allmenn interesse er det nærliggende å kunne nyttiggjøre seg denne kompetansen. Deloitte, Ernst & Young AS, Revisorforeningen og PwC påpeker også at det er begrensninger på hva slags skatterådgivning revisor kan gi etter revisjonsforordningen og revisjonsdirektivet. Disse høringsinstansene mener derfor at slik rådgivning ikke skaper særlige uavhengighetsproblemer, slik mindretallet hevder. Deloitte mener videre at det vil bli uklart skille mellom lovlig veiledning og ulovlig skatterådgivning om man velger å ikke tillate rådgivning slik mindretallet vil, noe også Revisorforeningen og PwC fremhever i sine hørings svar. PwC mener også at det viktigste tiltaket for å sikre revisors uavhengighet er å stille krav om at revisor vurderer og dokumenterer sin uavhengighet hver gang det leveres tilleggstenester. Deloitte mener også det er viktig at reglene er harmoniserte med våre naboland på dette området.

Ernst & Young AS og Revisorforeningen påpeker at det er et stort antall datterforetak av EØS-baserte foretak av allmenn interesse. Etter disse høringsinstansenes syn vil et forbud mot å yte skatterådgivning til denne gruppen foretak medføre en betydelig merkostnad for næringslivet. Disse høringsinstansene påpeker også at den særegne ordningen vi har i Norge med at revisor attesterer selskapenes skatterapportering, er en svært viktig kvalitetssikring både for selskapene og for skattemyndighetene. De peker på at det i



den forbindelse er behov for at revisor kan gi råd og veiledning.

Deloitte, Finans Norge, PwC og Virke støtter flertallet i å benytte revisjonsforordningens valg-adgang om å tillate at revisor kan gi skatterådgivning til det reviderte foretaket. Disse viser hovedsakelig til flertallets begrunnelse.

Deloitte viser til at det bør åpnes for å kunne gi verdsettelsestjenester i den grad de generelle uavhengighetsreglene åpner for det. Deloitte påpeker at man kan anta at dette vil ha begrenset betydning for hvilke tjenester revisor kan yte til revisjonsklienter. PwC mener at å forby revisor å yte verdsettelsestjenester verken vil øke eller redusere risikoen for selvrevisjon sammenlignet med kravene under gjeldende revisorlov. De påpeker at det sentrale for uavhengigheten er at revisor pålegges vurdering og dokumentasjon av sin uavhengighet ved slik rådgivning. Videre vil revisjonsutvalget ha i oppgave å overvåke revisors uavhengighet. PwC mener dette er tilstrekkelig for å sikre revisors uavhengighet på en effektiv måte.

*Finanstilsynet* viser til utviklingen av revisjonsinstituttet fra ivaretagelse av eiernes interesse til at revisor er allmennhetens tillitsperson. For at revisor skal kunne ivareta denne tillitspersonrollen er det helt nødvendig at revisor er og oppfattes som uavhengig av revisjonsklienten. Når revisor leverer andre tjenester enn revisjon til revisjonsklienten, utfordres denne rollen fordi revisor kan ha levert tilleggstjenester som svekker den objektiviteten og skepsisen som revisor må ha med seg inn i den etterfølgende revisjonen. Finanstilsynet fremhever at dette er spesielt viktig når revisjonsklienten er et foretak av allmenn interesse. Finanstilsynet støtter mindretallet i at man ikke bør bruke revisjonsforordningens valg-adgang om å tillate at revisor kan yte verdsettelsestjenester og heller ikke den skattetjenesten som i forordningen angis som skatterådgivning.

Når det gjelder skattetjenester er Finanstilsynet enig i utvalgets oppfatning av at det bør åpnes for skattetjenester, men med unntak av skatterådgivning som nevnt i forordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav a), punkt vii). Finanstilsynet begrunner dette med at det vil være uklart og vanskelig å avgjøre hvordan et skatteråd vil innvirke på regnskapet. Det er vist til at et skatteråd kan ha mindre innvirkning på regnskapet det året det ble gitt, men at det kan ha stor betydning for revisjonsklientens skatteforpliktelse året etter eller over tid, for eksempel fastsetting av prinsipper for konserninterne transaksjoner. Finanstilsynet påpeker videre at det heller ikke er klart om virkningen skal vurderes på bakgrunn av den verdi-

forskjellen som måtte fremkomme avhengig av om revisors råd følges, eller om det er grunnlaget for skatteberegningene (brutto transaksjonsverdi) som er avgjørende.

Finanstilsynet viser videre til den særlige oppgaven revisorer i Norge har knyttet til skattekontrollen, som gjør det viktig å sikre at skattegrunnlaget blir underlagt en uavhengig kontroll. Finanstilsynet påpeker at dersom revisor gir råd om hvordan foretaket skal innrette seg som ledd i skatteplanlegging, vil revisor i neste omgang kunne revidere resultatet av egne råd.

Etter Finanstilsynets syn er det ikke holdpunkter for å si at skatterådgivningen vil bli vesentlig dyrere for foretakene dersom slik rådgivning må leveres av andre enn valgt revisor for foretak av allmenn interesse. Finanstilsynet peker på at utviklingen de siste årene har gått i retning av at disse revisjonsklientene etterspør skatterådgivning fra andre enn valgt revisor.

Finanstilsynet påpeker også at selv om valgmuligheten knyttet til skatterådgivning ikke benyttes, vil ikke revisor være avskåret fra å veilede revisjonsklienten, informere om hva som er den rettslige eller faktiske situasjonen og yte teknisk bistand i årsavslutningen, slik som etter gjeldende rett.

Også når det gjelder adgangen til å tillate verdsettelsestjenester er Finanstilsynet enig med mindretallet i at dette ikke bør tillates. Finanstilsynet viser til at revisor skal etterprøve verdsettelse som er fastsatt av foretaket, og det er derfor prinsipielt betenkelig at revisor skal kunne levere slike tjenester til revisjonsklienten. Selv om det kan tenkes verdsettelse som ikke inngår i årsregnskapet, vil det være en risiko for at revisor må revidere resultatet av eget arbeid. Finanstilsynet mener det uansett vil skape en unødvendig uklarhet i å lovfeste at revisor kan tilby verdsettelsestjenester til revisjonsklient.

*Tilsynsrådet for advokatvirksomhet* har vist til at revisor i sin rådgivning uansett må respektere reglene om rettsrådsmonopol i domstoloven.

## 22.4.5 Departementets vurdering

### 22.4.5.1 Forbud mot flere tjenester

Revisjonsforordningen åpner i artikkel 5 nr. 2 for at medlemslandene kan forby andre tjenester enn de som er listet opp i forordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd. Et vilkår for at tjenestene skal kunne forbys er at de anses å utgjøre en trussel mot revisors uavhengighet. Utvalget har ikke foreslått at det forbys andre tjenester.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Departementet er enig i utvalgets vurderinger på dette punktet. Når revisjonsforordningen trer i kraft i Norge vil det bli en innstramning i hvilke tjenester som kan tilbys av revisor. Departementet viser videre til at selv om en tjenestetype ikke står på listen over forbudte tjenester i revisjonsforordningen, vil revisor uansett ikke kunne tilby tjenester som vil være i strid med det generelle kravet til uavhengighet i lovforslaget kapittel 8.

Departementet foreslår derfor ikke å benytte det nasjonale valget i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 2 om å forby andre tjenester enn revisjon ut over det som følger av forordningen.

*Tilsynsrådet for advokatvirksomhet* har vist til at revisor i sin rådgivning uansett må respektere reglene om rettsrådsmonopol i domstolloven. Departementet legger også til grunn at revisorer må følge disse reglene i sin rådgivning.

#### 22.4.5.2 Adgangen til å tillate skattetjenester og verdsettingstjenester

Utgangspunktet etter revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 er at tjenestene listet opp i andre ledd er forbudt for revisor og revisjonsselskapet å tilby en virksomhet som revisor utfører den lovfestede revisjonen for. Medlemslandene kan likevel i henhold til revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 3 tillate at revisor utfører noen skattetjenester og verdsettingstjenester. For å kunne levere disse tjenestene krever artikkel 5 nr. 3 at tjenestene er uten betydning eller bare har ubetydelig innvirkning på regnskapet, at vurderingen må være vel-dokumentert og beskrevet i revisjonsprotokollen til revisjonsutvalget som omtalt i artikkel 11 og i tillegg at de generelle uavhengighetsprinsippene i revisjonsdirektivet er oppfylt. Det følger videre av revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 4 at det er revisjonsutvalget, etter å ha vurdert trusler mot revisors uavhengighet og de tiltak som er iverksatt for å sikre uavhengigheten, som skal godkjenne at revisor yter andre tjenester enn revisjon som ikke er omfattet av forbudet i artikkelen.

Når det gjelder skattetjenester, viser departementet til at det er enighet i utvalget og i høringen om at det bør åpnes for at revisor kan yte de fleste av de skattetjenestene som i utgangspunktet er forbudt etter revisjonsforordningen. Dette gjelder utarbeidelse av ligningspapirer og andre skatteskjemaer, identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver, bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene og beregning av skatter og avgifter og utsatt skatt, jf. revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav a nr. i og nr. iv til vi. Departementet slutter seg til

dette. Dette er tjenester av mer teknisk art og som det er hensiktsmessig at revisor bistår med. Slike tjenester kan tilbys også etter gjeldende lov og har i praksis ikke reist vanskelige spørsmål knyttet til revisors uavhengighet.

Utvalget er delt når det gjelder spørsmålet om det også skal tillates «skatterådgivning», jf. revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav a nr. vii. Medlemmet i utvalget som ikke vil tillate slik rådgivning til revisjonsklienter, viser til at skatterådgivning reiser særlige spørsmål knyttet til revisors uavhengighet. Finanstilsynet har også gått imot flertallet på dette punktet på bakgrunn av samme argumenter som mindretallet.

Departementet legger til grunn at forordningen åpner for rådgivning knyttet både til direkte og indirekte skatt. Sistnevnte vil være rådgivning knyttet til offentlige avgifter. Departementet viser til at det er strenge vilkår som må være oppfylt før revisor kan tilby slik rådgivning til revisjonsklient. Skatterådgivningen kan ikke være i strid med det generelle kravet til uavhengighet i lovforslaget § 8-1. Rådgivningen må også utføres i tråd med de nevnte kravene i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 4.

Departementet deler likevel mindretallet i utvalget og med Finanstilsynets syn om at det ikke bør åpnes for at revisor kan tilby skatterådgivning som nevnt i forordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav a), punkt vii). Forbudet gjelder levering av slike tjenester til revisjonsklienter. Skatte- og avgiftsrådgivning kan fritt tilbys til andre.

Det avgjørende for departementet er at forordningen gjelder for revisjon av foretak av allmenn interesse og at det er spesielt viktig å sikre revisors uavhengighet i slike revisjonsoppdrag. Selv om muligheten for å åpne for skatterådgivning ikke benyttes, mener departementet at revisor ikke vil være avskåret fra å veilede revisjonsklienter om skatte- og avgiftsspørsmål, herunder forklare hvilke faktiske forhold i foretaket som er av betydning for skatte- og avgiftsspørsmål, hvilke skatte- og avgiftsregler som gjelder og det nærmere innholdet av disse. Dette gjelder alle revisjonsklienter, både foretak av allmenn interesse og andre, forutsatt at det skjer innenfor de alminnelige uavhengighetsreglene. Når det i tillegg åpnes for de andre skattetjenestene, mener departementet at hensynet til de revurderte foretakene er tilstrekkelig ivaretatt. Departementet viser her også til at Finanstilsynet i sin høringsuttalelse peker på at utviklingen de siste årene har gått i retning av store foretak av allmenn interesse ikke etterspør skatte- og avgiftsrådgivning fra valgt revisor, men fra andre til-

bydere. Andre tilbydere er andre revisjons-selskaper og advokatfirmaer.

I beslutningen om ikke å åpne for skatteråd-givning som en tillatt tjeneste har departementet lagt vekt på at slike råd vil innebærer et sentralt element av skatteplanlegging, der juridiske strukturer, lokalisering og styringsprinsipper er viktige faktorer. Revisors skatte- og avgiftsrådgivning kan dermed bli et sentralt premiss for foretakets strategi- og beslutningsprosesser. Departementet mener at det dermed kan reises spørsmål ved revisors objektivitet i forbindelse med etterfølgende revisjon av skatte- og avgiftsgrunnlaget.

Departementet har også lagt vekt på at de begrensningene forordningen oppstiller for skatteråd-givning ikke er tilstrekkelig klare. Det kunne være vanskelig å avgjøre om og eventuelt hvordan et skatte- eller avgiftsråd vil innvirke på regnskapet. Forordningen angir heller ikke om et skatte- eller avgiftsråds virkning på regnskapet skal vurderes på bakgrunn av den verdiforskjellen som måtte fremkomme avhengig av om revisors råd følges, eller om det er grunnlaget for skatte- og avgiftsberegningene (brutto transaksjonsverdi) som skal være avgjørende. Departementet mener at heller ikke de øvrige begrensningene forordningen setter som forutsetninger for at skatteråd skal kunne gis, er tilfredsstillende. Blant annet er det ikke krav til dokumentasjon som klart viser hvilke råd som faktisk er gitt og i hvilken form.

Selv om revisor og den reviderte kan ha en begrunnet oppfatning av at et skatte- eller avgiftsråd ikke har betydning for regnskapet, vil ikke dette være like klart for andre. For å kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson mener departementet at det er avgjørende at det ikke skal kunne reises spørsmål ved om revisor i realiteten reviderer resultatet av egen rådgivning. Dette gjelder også skatte- og avgiftsmyndighetene, som må kunne være trygge på at skatte- og avgiftsgrunnlaget blir underlagt en uavhengig kontroll av valgt revisor. Dette har sammenheng med den særlige oppgaven revisorer i Norge har knyttet til skatte- og avgiftskontrollen.

Hvilke tjenester valgt revisor skal kunne yte til revisjonsklient, i tillegg til årsregnskapsrevisjon og andre bekreftelsestjenester, har vært et område som har reist utfordringer over lang tid. Dette skyldes både at revisorene har et inntekspotensiale knyttet til levering av tilleggstjenester og at den reviderte ser det som hensiktsmessig å innhente slike tjenester av valgt revisor fordi revisor allerede kjenner foretaket og virksomheten gjennom revisjonen. Gjeldende forskrift

som utfyller revisorlovens uavhengighetsregler, ble fastsatt fordi det viste seg nødvendig med en strammere regulering av dette for å sikre revisors uavhengighet. Behovet for klar og tydelig regulering begrunner forordningens utgangspunkt om at skatteråd-givning skal være forbudt. Forordningen ble vedtatt i 2014. I tiden etter dette, og særlig det siste året, har revisors uavhengighet vært et sentralt spørsmål, både i EU og globalt. På denne bakgrunn mener departementet det ikke vil være riktig å benytte den valgfriheten forordningen åpner for når det gjelder skatteråd-givning.

Det er flere land som ikke har benyttet muligheten til å gjøre unntak fra forordningens liste over forbudte tjenester. Nederland og Frankrike er blant disse. Departementet fremhever derfor at et forbud mot skatteråd-givning ikke vil innebære en «særnorsk regulering» som i så fall burde vært begrunnet. Sverige og Danmark har i sitt regelverk benyttet muligheten for å gjøre unntak og dermed åpnet for alle skattetjenestene, også skatteråd-givning. Selv om det i dansk lovgivning er åpnet for skatteråd-givning om ledd i gjennomføringen av endringene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen, er det uttalelser i forarbeidene til loven som angir klare eksempler på hva revisor likevel ikke kan gjøre. Det fremkommer at det ikke vil være «tilladt, at revisor yder skatteråd-givning i form af aggressiv skatteplanlægning». Som eksempel på dette er at «revisor ikke må yde rådgivning, hvor effekten af skatteråd-givningen indebærer etablering af selskaber i andre lande, herunder f.eks. i skattelylande, med det formål at undgå at skulle betale skat i Danmark». Det er videre fremhevet at «revisor ikke kan rådgive om beregning af direkte og indirekte skatter og udskudt skat».

Etter en samlet vurdering mener departementet at den valgfriheten forordningen gir til å åpne for skattetjenester skal benyttes for de skattetjenestene som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 1 andre ledd, bokstav a, nr. i og nr. iv til vi, men ikke for skatteråd-givning som angitt i artikkel 5 nr. 1 andre ledd, bokstav a, nr. vii.

Se lovforslaget § 12-4.

## 22.5 Oppbevaringstid

### 22.5.1 Gjeldende rett

Gjeldende revisorlov stiller ikke særskilte krav knyttet til oppbevaring av opplysninger og dokumentasjon i tilknytning til revisjonen av foretak av allmenn interesse ut over det som generelt gjelder for oppbevaring av revisjonsdokumentasjon.

### 22.5.2 EØS-rett

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 15 skal revisor og revisjons-selskaper oppbevare dokumentasjon i minst fem år etter utarbeidelsen av eller innhentingene av opplysningene om foretak. Dette gjelder ifølge utvalget følgende opplysninger og dokumentasjon:

- Dokumentasjon av drøftelsene mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende situasjonen der det samlede honoraret fra en revisjonskunde i hvert av de siste tre årene utgjør mer enn 15 prosent av det samlede revisjons-honoraret i hvert av årene. Revisor plikter i slike tilfeller å drøfte de eventuelle truslene dette utgjør mot revisors uavhengighet og de tiltak som er iverksatt for å imøtegå disse truslene. Revisjonsutvalget plikter å ta stilling til om revisjonsoppdraget skal være gjenstand for en kvalitetskontroll utført av en annen revisor før revisjonsberetningen avgis. Dersom honoraret fortsetter å overstige 15 prosent på tross av tiltakene som er iverksatt, kan revisjonsutvalget på bakgrunn av en objektiv vurdering bestemme at revisoren kan fortsette oppdraget i en periode på maksimalt to år. Vurderingen skal dokumenteres.
- Dokumentasjonen av vurderingene revisor har gjort i forkant av å påta seg eller fortsette et revisjonsoppdrag knyttet til om man oppfyller forordningens krav til revisjonshonorar, forbudte ikke-revisjonstjenester, kravene til firmaprotasjon og vurderingen av integriteten til medlemmene av styret og ledelsen hos revisjonskunden. I tillegg kreves det at revisor dokumenterer den skriftlige bekreftelsen revisor årlig plikter å foreta når det gjelder uavhengigheten til revisoren, revisjonspartneren og de ledende revisjonsmedarbeiderne som utfører revisjonsoppdraget. Revisor plikter også å oppbevare dokumentasjonen av eventuelle drøftelser med revisjonsutvalget knyttet til trusler mot uavhengigheten og de tiltak som er iverksatt.
- Dokumentasjon av at revisor har overholdt plikten til å underrette revisjonskunden i de tilfeller revisor har mistanke om, eller har rimelig grunn til å mene, at det kan oppstå eller er oppstått uregelmessigheter, herunder misligheter, i den revidertes regnskaper. Revisor plikter å oppfordre den revisjonspliktige til å gjøre undersøkelser og iverksette tiltak for å behandle slike uregelmessigheter og forhindre at de oppstår på nytt. Dersom den revisjonspliktige ikke undersøker saken, skal revisor

underrette den myndighet med ansvar til å undersøke slike uregelmessigheter.

- Dokumentasjon som gjelder gjennomføringen av kvalitetskontrollen av oppdrag.
- Dokumentasjon som underbygger vurderingene i revisjonsberetningen og i revisjonsprotokollen til revisjonsutvalget.
- Dokumentasjon angående forhold revisor har kommet over og hvor revisor vurderer at den revisjonspliktige har overtrådt en vesentlig bestemmelse for foretakets virksomhet. Dette gjelder blant annet betingelser for godkjenning, vesentlige trusler mot eller tvil om foretakets fortsatte drift, samt opplysninger som understøtter vurderingen i de tilfeller revisor ikke avgir beretning, avgir negativ beretning eller en beretning med forbehold.
- Opplysninger og dokumentasjon om revisors dialog med tilsynsmyndigheten for kredittinstitusjoner og banker dersom revisor reviderer slike foretak.
- De opplysninger revisor plikter å rapportere vedrørende honoraret for revisjon og honoraret for tillatte ikke-revisjonstjenester.
- Revisjonsutvalgets opplysninger og dokumentasjon knyttet til foretakets valg av revisor.

Etter revisjonsforordningen artikkel 15 kan medlemslandene kreve at revisor oppbevarer disse opplysningene og dokumentene i en lengre periode enn fem år.

### 22.5.3 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til omtalen av oppbevaring av revisors oppdragsdokumentasjon i punkt 16.2. Utvalget påpeker at de der har foreslått en oppbevaringstid på fem år for slik dokumentasjon i lovutkastet § 9-9. Utvalget påpeker at det etter deres syn ikke foreligger noen sterke grunner som tilsier at det skal være ulik oppbevaringstid for denne dokumentasjonen enn for dokumentasjonen som skal oppbevares i henhold til revisjonsforordningen artikkel 15. Utvalget foreslår derfor ikke å anvende det nasjonale valget om å utvide oppbevaringstidens lengde.

Selv om det ikke fremkommer direkte i utredningen legger departementet til grunn at mindretallets synspunkter knyttet til den alminnelige oppbevaringstiden for revisjonsdokumentasjon også gjelder i spørsmålet om det skal fastsettes lengre oppbevaringstid for oppdragsdokumentasjonen, eventuelt for oppbevaring av pliktig kommunikasjon mellom revisor og den revidertes ledelse i henhold til § 9-5.

#### **22.5.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

Departementet legger til grunn at de høringsinstansene som har gitt uttrykk for at den alminnelige oppbevaringstiden for hele eller deler av dokumentasjonen bør være lengre enn fem år, mener at det samme bør gjelde ved revisjons av foretak av allmenn interesse og at valgfriheten i forordningen på dette punkt bør benyttes.

#### **22.5.5 Departementets vurdering**

Revisjonsforordningen artikkel 15 åpner for at det enkelte medlemsland kan stille krav om en lengre oppbevaringstid enn minstekravet i forordningen på fem år. Departementet er enig med utvalget i at ikke foreligger noen sterke grunner som tilsier at man bør stille krav om en lengre oppbevaringstid enn det alminnelige kravet om fem års oppbevaring. Departementet foreslår derfor ikke å anvende det nasjonale valget om å stille krav om lengre oppbevaringstid for slik dokumentasjon som nevnt i revisjonsforordningen artikkel 15.

## 23 Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for det reviderte foretaket

### 23.1 Valg av revisor

---

#### 23.1.1 Gjeldende rett

Det er generalforsamlingen som velger en eller flere revisorer, jf. allmennaksjeloven § 7-1, aksjeloven § 7-1 og finansforetaksloven § 8-17.

#### 23.1.2 EØS-rett

Utvalget beskriver EØS-retten på dette området slik:

«Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 16 om valg av revisor setter krav til fremgangsmåten ved valg av revisor eller revisjonsselskap i et foretak av allmenn interesse. Det skilles mellom valg av ny revisor og fornyelse av revisjonsoppdraget med samme revisor eller revisjonsselskap. Det gjelder mer omfattende krav ved valg av ny revisor. Fornyelse ved bruk av de nasjonale valgmulighetene i artikkel 17 til å beholde samme revisor eller revisjonsselskap i mer enn ti år, skal følge reglene om valg av ny revisor.

Revisjonsutvalget skal fremme en anbefaling om valg av revisor. Anbefalingen skal vedlegges styrets eller bedriftsforsamlingens forslag til generalforsamlingen. Dersom styret eller bedriftsforsamlingen fraviker anbefalingen, skal det begrunnes.

Ved valg av ny revisor (bytte av revisjonsselskap) skal revisjonsutvalgets anbefaling inkludere minst to alternative revisorer eller revisjonsselskaper og hvem av dem som anbefales valgt. Foretaket skal gjennomføre en utvelgelses- og anbudsprosess etter nærmere regler. Revisjonsutvalget skal være ansvarlig for prosessen. De særskilte kravene til prosess gjelder ikke for mindre foretak av allmenn interesse. Nærmere bestemt foretak av allmenn interesse som ikke overstiger to av disse kriteriene: 250 ansatte, balansesum 43 millioner euro, årlig salgsinntekt 50 millioner euro, eller som har en børsverdi under 100 millioner

euro. Disse kravene henger sammen med bestemmelsene i forordningen artikkel 17 nr. 4 om revisjonsoppdragets varighet og plikt til å bytte revisjonsselskap etter ti år. Tilleggskravene gjelder også der et medlemsland i medhold av artikkel 17 nr. 4 (a) har åpnet for å forlenge revisjonsoppdraget ut over ti år etter gjennomføring av en anbudsrunde.

Forordningen artikkel 16 nr. 6 fastsetter at avtalevilkår i låneavtaler mv. om at foretaket bare kan velge visse revisjonsselskaper som sin revisor, er ugyldige. Bestemmelsen er særlig ment å ramme såkalte 'big-4 clauses'.»

Medlemslandene kan i henhold til revisjonsforordningen artikkel 16 nr. 7 sette krav om at foretak av allmenn interesse skal ha flere revisorer i visse tilfeller, og i tilfelle regulerer forholdet mellom de valgte revisorene.

Medlemslandene kan videre i henhold til revisjonsforordningen artikkel 16 nr. 8 tillate at valgkomiteen utfører oppgavene som etter artikkel 16 er lagt til revisjonsutvalget. Valgkomiteen må da være tillagt oppgaven å gi anbefalinger om valg av revisor og eierne må ha betydelig innflytelse i valgkomiteen.

#### 23.1.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at revisjonsforordningen ikke stiller krav om at det skal velges mer enn én revisor eller revisjonsselskap som foretakets revisor. Utvalget viser til at det heller ikke er noen tradisjon for dette i Norge, og det er heller ikke valgt en slik løsning i Sverige eller Danmark. Utvalget foreslår derfor ikke å benytte valgmuligheten i forordningen artikkel 16 nr. 7 til å kreve at foretak av allmenn interesse velger mer enn én revisor.

Utvalget viser videre til at etter revisjonsforordningen kan valgkomiteen tillates å utføre oppgavene som etter artikkel 16 er lagt til revisjonsutvalget. Valgkomiteen er ikke et lovfestet selskapsorgan etter norsk rett. Utvalget påpeker at etter NUES-anbefalingen bør børsnoterte foretak ha en valgkomité. Utvalget anser at revisjonsutvalget

bør ha de oppgavene som forordningen legger til revisjonsutvalget i forbindelse med valg av revisor. Utvalget foreslår derfor ikke å benytte valgmuligheten i forordningen artikkel 16 nr. 8 til å legge disse oppgavene til valgkomiteén.

#### 23.1.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader til dette punktet i høringen.

#### 23.1.5 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og ser ikke behov for å innføre krav om at det skal velges mer enn én revisor eller revisjonsselskap som foretakets revisor.

Departementet slutter seg videre til utvalgets vurdering og konklusjon når det gjelder spørsmålet å tillate at valgkomiteén utfører oppgavene som etter artikkel 16 er lagt til revisjonsutvalget. Departementet mener disse oppgavene bør legges til et lovfestet utvalg i selskapet, slik revisjonsutvalget er.

## 23.2 Revisjonsoppdragets varighet – firmarotasjon

### 23.2.1 Gjeldende rett

En revisor tjenestegjør inntil en annen er valgt, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 7-2.

### 23.2.2 EØS-rett

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 17 innebærer at et foretak av allmenn interesse kan beholde samme revisor eller revisjonsselskap i en sammenhengende periode på maksimalt ti år. Revisoren eller revisjonsselskapet kan ikke gjenvelges i en etterfølgende periode på fire år. Den kompetente myndigheten kan i særlige tilfeller tillate at foretaket beholder samme revisor eller revisjonsselskap i ytterligere to år. Videre må første oppnevningssperiode være på minst ett år, jf. revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 1.

Utvalget beskriver de nasjonale valgmulighetene etter revisjonsforordningen artikkel 17, slik:

«Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 2 (a) kreve at første oppnevningssperiode skal være lenger enn ett år.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 2 (b) fastsette en kortere maksimal periode

enn ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 4 (a) fastsette at perioden på maksimalt ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 20 år forutsatt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess etter reglene i artikkel 16. Bestemmelsen åpner for at det enkelte land kan tillate at maksimalperioden utvides med inntil ti år på denne måten.

Medlemslandene kan etter artikkel 17 nr. 4 (b) fastsette at perioden på maksimalt ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 24 år forutsatt at foretaket velger minst to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider en felles revisjonsberetning. Bestemmelsen åpner for at det enkelte land kan tillate at maksimalperioden utvides med inntil 14 år på denne måten.»

Utvalget har gitt en oversikt over hvordan EU-landene ved utgangen av 2016 har brukt de nasjonale valgmulighetene i utredningens punkt 23.2.3.

### 23.2.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at reglene om revisjonsoppdragets varighet skal bidra til økt revisjonskvalitet og en mer kritisk holdning blant revisorene. Dette skal igjen bidra til økt tillit til regnskapsinformasjonen fra foretak av allmenn interesse og at kapitalmarkedene fungerer på en ordnet måte.

Utvalget viser til at det samlet sett anser at ti år i mange tilfeller vil være passende varighet på et revisjonsoppdrag i foretak av allmenn interesse. Utvalget viser til at de anser at begrensningene i revisjonsforordningen på hvor lenge et foretak av allmenn interesse kan beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan bidra til økt tillit til at revisor ikke får et så nært forhold til det reviderte foretaket at uavhengigheten svekkes. De viser videre til at det ved bytte av revisor tar tid før revisor opparbeider seg en god forståelse av foretaket og virksomheten, og at det ved bytte av revisor dermed kan føre til mindre reell mulighet for å avdekke vesentlige feil. Utvalget påpeker også at et revisorbytte medfører ekstra ressursbruk i det reviderte foretaket knyttet til anskaffelsesprosessen og til å fremskaffe den informasjonen en ny revisor har behov for. Utvalget viser også til at bare fem av 28 medlemsland i EU har benyttet adgangen til å sette en kortere periode enn ti år. Etter utvalgets syn vil det derfor være uheldig å fastsette en kortere periode enn ti år.

Utvalget viser til at selv om ti år ofte er en passende periode, mener de at foretakene bør ha mulighet til å beholde samme revisor eller revisjonsselskap i en lengre periode i samsvar med de nasjonale valgmulighetene i forordningen. Utvalget legger vekt på at det ikke bør gripes for sterkt inn i det frie revisorvalget, og at det er foretakets organer som bør stå ansvarlig for valg av revisor og lengden på oppdraget. Utvalget viser også til at det kan være forhold som gjør at det er uheldig å skifte revisor på et gitt tidspunkt. Utvalget anser også at normalperioden etter forordningen, revisjonsutvalgets rolle og reaksjoner fra markedet, vil virke disiplinerende på foretakene.

Utvalget foreslår derfor å benytte adgangen etter forordningen til at perioden på ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 20 år forutsatt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess. Utvalget foreslår også å benytte adgangen til å fastsette at maksperioden på ti år kan utvides til 24 år forutsatt at foretaket velger minst to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider en felles revisjonsberetning.

Etter utvalgets syn kan den norske ordningen der revisor ikke velges for en bestemt periode, men sitter inntil ny revisor er valgt, beholdes innenfor forordningens system, jf. allmennaksjeloven § 7-2 første ledd. Utvalget viser til at revisjonsforordningens rammer for revisjonsoppdragets varighet, inkludert kravet om at første oppnevningssperiode må være på minst ett år, kan og vil gjelde for foretak av allmenn interesse selv om revisor ikke særskilt velges for en bestemt periode. Utvalget foreslår ikke endringer i de gjeldende reglene om tidsubestemt revisorvalg.

#### 23.2.4 Høringsinstansenes merknader

*EY og Revisorforeningen* støtter forslaget om å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å utvide perioden for revisjonsoppdragets varighet fra ti til 20 år, hvis det gjennomføres en anbudsprosess. De viser til at dette ivaretar på en balansert måte hensynet til foretakenes frie revisorvalg, og tilsvarende løsningen som er valgt i et flertall av landene i EU.

#### 23.2.5 Departementets vurdering

Reglene om revisjonsoppdragets varighet skal bidra til økt revisjonskvalitet og en mer kritisk holdning blant revisorene. Dette skal igjen bidra til økt tillit til regnskapsinformasjonen fra foretak

av allmenn interesse og at kapitalmarkedene fungerer på en ordnet måte.

Departementet mener som utvalget at det må foretas en samlet vurdering av om det er behov for å stille krav om kortere varighet på revisjonsoppdragene for foretak av allmenn interesse enn 10-årskravet som følger av revisjonsforordningen. Departementet viser her til at selv om hyppigere bytte av revisor kan gi mer uavhengige og kritiske revisorer, vil et slikt krav også medføre kostnader for det reviderte foretaket. Som utvalget påpeker kan et revisorbytte også føre til at den reelle muligheten for å avdekke feil i regnskapet blir lavere like etter et bytte, fordi ny revisor trenger tid til å opparbeide seg forståelse for virksomheten. Departementet foreslår derfor ikke å benytte seg av muligheten i revisjonsforordningen til å stille strengere krav enn forordningen til revisjonsoppdragets varighet.

Departementet mener videre at det heller ikke bør gripes for sterkt inn i det frie revisorvalget. Som nevnt, innebærer bytte av revisor ofte kostnader for det reviderte foretaket. Det kan også forekomme tilfeller hvor det vil være uheldig å bytte revisor på det aktuelle tidspunktet. Departementet mener derfor at det er forsvarlig og ønskelig å benytte adgangen i revisjonsforordningen til å utvide den maksimale lengden på revisjonsoppdragets varighet til 20 år, gitt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess.

Departementet foreslår derfor å benytte adgangen etter forordningen til at perioden på ti år for å beholde samme revisor eller revisjonsselskap, kan utvides til 20 år forutsatt at foretaket gjennomfører en anbudsprosess. Departementet foreslår også å benytte adgangen til å fastsette at maksimumsperioden på ti år kan utvides til 24 år forutsatt at foretaket velger minst to revisorer eller revisjonsselskaper som utarbeider en felles revisjonsberetning.

Departementet er videre enig med utvalget i at den norske løsningen med at revisor sitter inntil ny revisor er valgt, kan beholdes innenfor forordningens system. Revisjonsforordningens rammer for revisjonsoppdragets varighet, inkludert kravet om at første oppnevningssperiode må være på minst ett år, kan og vil gjelde for foretak av allmenn interesse selv om revisor ikke særskilt velges for en bestemt periode. Departementet foreslår derfor ikke endringer i aksjeloven og allmennaksjeloven på dette punktet.

Departementet er videre enig med utvalget i at det ikke er behov for å kreve at første oppnevningssperiode skal være lenger enn ett år, jf. revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 2 bokstav a.



Det vises til departementets forslag til allmennaksjeloven ny § 7-1a og endret § 7-2. Det vises videre til forslaget til finansforetaksloven ny § 8-17a og henvisningen i finansforetaksloven § 8-17 til allmennaksjeloven § 7-2.

## **23.3 Bytte av ansvarlig revisor – partnerrotasjon**

---

### **23.3.1 Gjeldende rett**

Det følger av revisorloven § 5a-4 at revisor ikke kan revidere årsregnskap for den samme revisjonspliktige i mer enn syv år sammenhengende. Revisor som omfattes av første punktum kan ikke på nytt påta seg revisjonsoppdrag for den samme revisjonspliktige før det har gått minst to år. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om rotasjon, se revisorforskriften § 5a-1.

### **23.3.2 EØS-rett**

Utvalget beskriver EØS-retten på dette punktet slik:

«Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 17 nr. 7 inneholder bestemmelser om bytte av ansvarlig revisor og medarbeidere på oppdraget (partnerrotasjon og medarbeiderrotasjon). Samme person kan være oppdragsansvarlig revisor i en sammenhengende periode på maksimalt syv år. Deretter kan vedkommende ikke delta på revisjonsoppdraget i minimum tre år. Revisoren eller revisjonsselskapet skal i tillegg etablere et system for gradvis utskifting av senior medarbeidere på oppdraget. I motsetning til plikten til firmarotasjon, som påligger foretakene av allmenn interesse, påligger pliktene til partner- og medarbeiderrotasjon revisoren eller revisjonsselskapet.

Bestemmelser om partnerrotasjon fantes tidligere i revisjonsdirektivet. Den maksimale perioden på syv år for å beholde samme oppdragsansvarlige revisor er ikke endret. Perioden en tidligere oppdragsansvarlig revisor er forhindret fra å delta på revisjonsoppdraget, er økt fra to til tre år. Kravet om et system for gradvis utskifting av senior medarbeidere, er nytt i forordningen.»

Det følger av revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 7 andre ledd at medlemslandene kan fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år.

### **23.3.3 Utvalgets vurderinger**

Utvalget foreslår å ikke benytte revisjonsforordningens valgmulighet til å fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år.

### **23.3.4 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

### **23.3.5 Departementets vurdering**

Departementet kan ikke se at det er behov for å endre på gjeldende rett på dette punktet. Departementet går derfor ikke inn for å benytte valgmuligheten til å fastsette en kortere periode for partnerrotasjon enn syv år.

## **23.4 Nye direktivregler om revisjonsutvalget**

---

### **23.4.1 Gjeldende rett**

I allmennaksjeselskaper med verdipapirer notert på et regulert marked skal det velges et revisjonsutvalg, jf. allmennaksjeloven § 6-41 første ledd første punktum. Revisjonsutvalget er ifølge andre punktum et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret. Allmennaksjeselskaper trenger likevel ikke å ha revisjonsutvalg om to av tre av de følgende kriterier er oppfylt:

- gjennomsnittlig antall ansatte på under 250
- balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret
- nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner

Kravet om å ha revisjonsutvalg gjelder heller ikke for heleid datterselskap, dersom det i morselskapet er etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.

Hvis selskapet ikke har revisjonsutvalg er det styret som skal utføre revisjonsutvalgets oppgaver, jf. allmennaksjeloven § 6-43 andre ledd.

Etter allmennaksjeloven § 6-42 velges revisjonsutvalgets medlemmer av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget skal samlet ha den kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksom-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

heten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon. Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller disse kravene.

Etter allmennaksjeloven § 6-43 skal revisjonsutvalget

- forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen
- overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring, samt selskapets internrevisjon dersom slik funksjon er etablert
- ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet
- vurdere og overvåke revisors uavhengighet, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot revisors uavhengighet

Banker og forsikringsselskaper er underlagt tilsvarende krav, se finansforetaksloven § 8-18 til § 8-20.

#### 23.4.2 EØS-rett

Direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) artikkel 39, innebærer ifølge utvalget følgende endringer i reglene om revisjonsutvalg:

- Flertallet av medlemmene av revisjonsutvalget skal være uavhengig av det reviderte foretaket. Tidligere var kravet at minst ett medlem skulle være uavhengig.
- Lederen for utvalget skal utpekes av medlemmene eller av det reviderte foretakets tilsynsorgan, og skal være uavhengig av det reviderte foretaket. Medlemslandene kan fastsette at lederen for revisjonsutvalget skal velges årlig av det reviderte foretakets generalforsamling.
- Medlemslandene kan gjøre unntak fra kravene til uavhengighet dersom alle medlemmene i revisjonsutvalget også er styremedlemmer. I Norge skal revisjonsutvalgets medlemmer være styremedlemmer, noe direktivet åpner for, jf. allmennaksjeloven § 6-42 først ledd.
- Revisjonsutvalgets medlemmer skal samlet ha relevant kompetanse for den bransjen som det reviderte foretaket opererer i.
- Adgangen til å fastsette at revisjonsutvalgets funksjoner kan utøves av hele styret i mindre foretak av allmenn interesse, er utvidet. Til nå har dette gjeldt for foretak som oppfyller minst to av følgende tre vilkår: Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret lavere enn 250, balan-

sesum som ikke overstiger 43 millioner euro og årlige driftsinntekter som ikke overstiger 50 millioner euro. Ved endringsdirektivet kan dette også gjøres gjeldende for noterte foretak med børsverdi under 100 millioner euro (gjennomsnittet av tre siste års noteringer ved utgangen av året).

- Revisjonsutvalget skal informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet, samt revisjonsutvalgets rolle i den prosessen.
- Revisjonsutvalget skal etter de gjeldende reglene forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen. Etter endringsdirektivet skal revisjonsutvalget også komme med anbefalinger eller forslag for å sikre regnskapsrapporteringsprosessens integritet.
- Det er presisert at revisjonsutvalgets oppgave med å overvåke systemene for internkontroll og risikostyring samt foretakets internrevisjon, gjelder foretakets regnskapsrapportering og at oppgaven skal ivaretas uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle.
- Det er presisert at revisjonsutvalget skal overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold tilsynsmyndigheten har påpekt i henhold til revisjonsforordningen (jf. forordningen artikkel 26 nr. 6).
- Det er vist til revisjonsutvalgets oppgaver med å vurdere og overvåke revisors vurdering av uavhengighet mv. ved aksept og videreføring av revisjonsoppdraget etter revisjonsforordningen artikkel 6, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med forordningen artikkel 5 om forbud mot levering av visse tjenester.
- Det presiseres at revisjonsutvalget skal ha ansvaret for å forberede foretakets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

#### 23.4.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at kravene til revisjonsutvalgets oppgaver etter EU/ EØS-reglene er utvidet. De påpeker videre at det også er gjort endringer i kravene til revisjonsutvalgets sammensetning i tillegg til at revisjonsutvalget er pålagt nye oppgaver i forbindelse med valg av revisor, kjøp av tjenester fra revisor og behandling av revisors tilleggsrapport til revisjonsutvalget.

Utvalget foreslår endringer i reglene om revisjonsutvalg for å gjennomføre endringene i revisjonsdirektivet. Utvalget viser til at man tidligere

har valgt en minimumsgjennomføring av disse reglene, uten særnorske krav. Utvalget går inn for det samme nå. Utvalget mener videre at det ikke er behov for å benytte adgangen til å unnta noterte foretak med børsverdi under 100 millioner euro i tillegg til det gjeldende unntaket for mindre foretak av allmenn interesse etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd.

#### 23.4.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

#### 23.4.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at endringer i EU/EØS-reglene innebærer at det må gjøres endringer i reglene om revisjonsutvalg. Departementet mener som utvalget at man fremdeles kan gjennomføre disse ved minimumsgjennomføring uten særnorske tillegg. Departementet kan heller ikke se at det er behov for å benytte adgangen til å unnta noterte foretak med børsverdi under 100 millioner euro i tillegg til det gjeldende unntaket for mindre foretak av allmenn interesse etter allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd.

Se departementets forslag til endringer i allmennaksjeloven § 6-41 og § 6-43 og i finansforetaksloven § 8-18 og § 8-19.

### 23.5 Andre foretak av allmenn interesse, herunder utenlandske

#### 23.5.1 Gjeldende rett

Gjeldende rett inneholder noe spredt regulering av utenlandske foretak av allmenn interesse. Disse vil ikke falle inn under virkeområdet til allmennaksjeloven eller finansforetaksloven. Etter verdipapirhandelforskriften § 12-1 andre ledd skal markedsoperatøren for et regulert marked stille vilkår overfor foretak ved opptak av finansielle instrumenter til handel på markedet. Utsteder skal ha revisjonsutvalg eller tilsvarende organ som nevnt i revisjonsdirektivet artikkel 41. Forskriften bestemmer videre at allmennaksjeloven § 6-41 annet ledd og tredje ledd samt § 6-42 tredje ledd, gjelder tilsvarende så langt bestemmelsene passer. Dette vil også gjelde for utenlandske foretak.

#### 23.5.2 EØS-rett

Foretak av allmenn interesse i et annet EØS-land vil være underlagt regler om revisjonsutvalg, valg

av revisor og oppdragslengde i henhold til bestemmelsene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Derimot vil naturligvis ikke foretak fra land utenfor EØS med verdipapirer tatt opp til handel på et regulert marked i Norge, være underlagt reglene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen. Departementet viser til definisjonen i av foretak av allmenn interesse i revisjonsdirektivet artikkel 13 nr. 2. Bokstav a gjelder bare foretak «governed by the law of a Member State», altså foretak underlagt nasjonale rettsregler. Begge alternativene i bokstav b og c viser til foretak som må ha konsesjon i henhold til direktiv 2013/36/EU og direktiv 91/674/EEC. I alternativ d vises det til foretak som det aktuelle landet selv har definert som foretak av allmenn interesse. Ingen av alternativene i definisjonen av «foretak av allmenn interesse» viser derfor til foretak i tredjeland.

Departementet har i Ot.prp. nr. 78 (2008–2009) under punkt 13.3.7.2 lagt til grunn at medlemslandene er forpliktet til å påse at direktivets bestemmelser om foretak av allmenn interesse også gjøres gjeldende for utenlandske foretak, inkludert foretak fra land utenfor EØS. Departementet begrunner dette standpunktet i unntaket fra kravet om revisjonsutvalg i revisjonsdirektivet artikkel 39 nr. 4, tidligere artikkel 41 nr. 5. Etter bestemmelsen kan et medlemsland gjøre unntak fra kravet om revisjonsutvalg for foretak som har et tilsvarende organ etter lovgivningen i et annet EØS-land. Bestemmelsen gjelder imidlertid et unntak knyttet fra en konkret plikt for foretak av allmenn interesse. Ved innføringen av revisjonsforordningen pålegges foretakene flere plikter, uten at det innføres tilsvarende unntaksmuligheter. Tolkningen av et unntak bør derfor ikke være avgjørende for anvendelsesområdet for bestemmelsene, det bør i stedet tolkes direkte ut fra ordlyden i definisjonen av foretak av allmenn interesse i revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13.

Departementet mener på denne bakgrunn at verken revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen stiller krav om at man pålegger foretak utenfor EØS å ha revisjonsutvalg mv. etter kravene i direktivet og forordningen.

#### 23.5.3 Utvalgets vurderinger

Utvalget har ikke foreslått endringer i reglene om foretak av allmenn interesse som ikke tilhører i Norge. De har heller ikke vurdert om revisjonsdirektivet eller revisjonsforordningen krever at man har regler i nasjonal rett om disse.

### 23.5.4 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet høringsmerknader som direkte gjelder dette spørsmålet til NOU 2017: 15. *Finanstilsynet* har i en høringsmerknad 27. april 2018 til NOU 2018: 1 påpekt at reglene om revisjonsutvalg til en viss grad er overlappende regulert i allmennaksjeloven § 6-41, finansforetaksloven § 8-18 og verdipapirforskriften § 12-1 annet ledd. De har vist til at denne dobbeltreguleringen kan skape uklarhet.

### 23.5.5 Departementets vurdering

Departementet viser til at det under punkt 20.6 er foreslått at tilsynet med foretak av allmenn interesse er tatt inn i verdipapirhandellden og samordnet med reglene for tilsyn av utstederforetaks finansielle rapportering. Disse vil etter lovforslaget også kunne ilegges overtredelsesgebyr ved overtredelse av regler om revisjonsutvalg og valg av revisor. Departementet mener dette er en hensiktsmessig løsning også for reglene om utenlandske foretaks plikt til å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet.

Departementet foreslår at det tas inn en hjemmel i verdipapirhandellden § 5-5 åttende ledd nytt annet punktum. Departementet tar sikte på å endre verdipapirforskriften slik at de utstederne fra land utenfor EØS som har Norge som er hjemstat blir pålagt å følge regler om revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet, som tilsvarende de norske reglene i allmennaksjeloven.

Departementet viser videre til at også aksjeselskap som utsteder obligasjoner notert på et regulert marked i EØS, er å anse som et foretak av allmenn interesse. Departementet tar også sikte på å foreslå forskriftsendringer til verdipapirhandelforskriften som gjelder krav til revisjonsutvalg for disse foretakene.

Departementet viser til lovforslag til ny verdipapirhandellden § 5-5 åttende ledd nytt annet punktum.

## 23.6 Ikrafttredelsen av revisjonsforordningen i Norge

### 23.6.1 EØS-rett

Etter forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) artikkel 44 (1) trer forordningen i kraft tjue dager etter publisering i Official Journal (17. juni 2014). Etter artikkel 44 (2) skal forord-

ningen anvendes fra 17. juni 2016. Etter artikkel 41 gjelder det visse overgangsregler om pliktig bytte av revisjonsselskap (firmarotasjon).

Revisjonsforordningen skal gjennomføres som den er. Det inkluderer bestemmelsene i forordningen om ikrafttredelse, tidspunktet for når bestemmelsene i forordningen skal anvendes fra og overgangsreglene. Samtidig vil ikke revisjonsforordningen gjelde for foretak av allmenn interesse i Norge og deres revisorer før den norske gjennomføringsloven trer i kraft.

### 23.6.2 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at foretak av allmenn interesse og deres revisorer bør få rimelig tid til å tilpasse seg de nye reglene etter at den norske gjennomføringsloven er vedtatt. Utvalget påpeker at det særlig er kravene om pliktig bytte av revisjonsselskap som kan gi utfordringer ved ikrafttredelsen. Etter forordningen skal foretak av allmenn interesse bytte revisjonsselskap etter høyst ti regnskapsår. Utvalget foreslår å bruke valgmuligheten om at perioden kan utvides med inntil ti år dersom revisjonsoppdraget har vært på anbud eller med 14 år dersom foretaket har minst to valgte revisorer. Utvalget viser til at perioden med samme revisjonsselskap før forordningen trådte i kraft, skal også telles med. Utvalget påpeker videre at etter forordningen må foretak av allmenn interesse som skal bytte revisjonsselskap, gjennomføre en anbudsprosess på revisjonsoppdraget. Etter utvalgets syn bør foretak av allmenn interesse som må bytte revisjonsselskap eller gjennomføre «anbudsforlengelse» i forbindelse med at forordningen settes i kraft i Norge, få en reell mulighet til å gjennomføre anbud og foreta valg av revisor på ordinær generalforsamling etter at gjennomføringsloven er vedtatt.

Etter utvalgets mening tilsier dette at den norske gjennomføringsloven settes i kraft en stund etter vedtakelsen. Tidspunktet for ikrafttredelse bør settes minst ett år etter at bestemmelsen om ikrafttredelsestidspunktet vedtas. Utvalget mener videre at av hensyn til de mange foretakene med regnskapsår som følger kalenderåret, bør ikke loven settes i kraft fra en dato i november eller desember. Utvalget går inn for at revisjonsforordningen bør settes i kraft i tråd med dette.

Utvalget antar at betydningen av dette for sentrale bestemmelser i forordningen, blir følgende:

- *Plikt til å bytte revisjonsselskap* vil tidligst gjelde for regnskapsår påbegynt etter at gjennomføringsloven trer i kraft. Hvis tidspunktet for ikrafttredelse settes til 1. juli 2019, vil plikt til å

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

bytte revisjonsselskap tidligst gjelde for regnskapsåret 1. august 2019–31. juli 2020.

- For de som har regnskapsår som følger kalenderåret, vil plikt til å bytte revisjonsselskap i tilfelle tidligst gjelde for regnskapsåret 2020. Det vil gjelde de som ved ikrafttreddelsen har hatt samme revisjonsselskap i mer enn ti regnskapsår og ikke har gjennomført anbud (2019 er det tiende regnskapsåret). Foretak av allmenn interesse som ikke omfattes av overgangsbestemmelsene i artikkel 41(1) og 41(2), kan benytte adgangen til å forlenge oppdraget med samme revisjonsselskap med inntil ti regnskapsår etter anbud, men ikke til mer enn tjue regnskapsår til sammen.
- Foretak av allmenn interesse som har hatt samme revisjonsselskap fra og med regnskapsåret 1994 eller tidligere, kan imidlertid etter overgangsregelen i forordningen artikkel 41(1) beholde revisjonsselskapet til og med regnskapsåret 2020. For foretak av allmenn interesse som har hatt samme revisjonsselskap fra og med et regnskapsår mellom 1995 og 2003, kan etter artikkel 41(2) beholde revisjonsselskapet til og med regnskapsåret 2023.
- Det er også viktig å forsøke å minimere kapasitetsproblemer i markedet knyttet til at mange foretak gjennomfører anbud på revisjonsoppdraget samtidig. Problemet kan begrenses ved å gjøre det så klart som mulig allerede nå at foretak av allmenn interesse som har gjennomført anbud på revisjonsoppdraget før ikrafttreddelsen av den norske gjennomføringsloven, kan beholde samme revisjonsselskap i en samlet periode på inntil tjue regnskapsår eller høyst ti regnskapsår etter anbudet.
- *Forbudene i forordningen mot å yte visse tjenester* må overholdes fra ikrafttreddelsen. Eventuelle pågående tjenesteytelser som omfattes av forbudene, må avvikles før ikrafttreddelsen.
- *Honorargrensen i forordningen* om at maksimalt 70 prosent av gjennomsnittlig revisjonshonorar de siste tre regnskapsår kan stamme fra andre tjenester enn revisjon, vil gjelde fra og med det fjerde regnskapsåret påbegynt etter ikrafttreddelsen. Tellingene starter det første regnskapsåret påbegynt etter ikrafttreddelsen (regnskapsåret 1. august 2019–31. juli 2020 i eksempelet ovenfor). Honorar fra andre tjenester enn revisjon betalt før det første regnskapsåret etter ikrafttreddelsen regnes ikke med.

Utvalget har her basert de aktuelle datoene på overlevering av deres utredning juni 2017.

### 23.6.3 Høringsinstansenes merknader

Det har ikke kommet merknader i høringen til dette punktet.

### 23.6.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg i hovedsak til utvalgets synspunkter, men mener det ikke er behov for å vente ett år fra lovens vedtakelse til den settes i kraft.

Revisjonsforordningen har egne overgangsbestemmelser om firmarotasjon i artikkel 41. I EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 artikkel 1 nr. 2 bokstav b er det fastsatt egne regler om anvendelsen av overgangsbestemmelsene i EØS, jf. også EØS-avtalen protokoll 1 nr. 11 om ikrafttreddelse av EU-regler som tas inn i EØS-avtalen. Departementet legger til grunn at overgangsbestemmelsene betyr følgende for første gangs anvendelse av bestemmelsene i revisjonsforordningen artikkel 17 om firmarotasjon i Norge:

- Bestemmelsene om firmarotasjon og pliktig anbud gjelder for regnskapsår påbegynt etter at revisjonsforordningen settes i kraft i Norge.
- Overgangsregelen i revisjonsforordningen artikkel 41 nr. 1 gjelder for foretak av allmenn interesse som har hatt samme valgte revisor i minst 20 påfølgende regnskapsår på det tidspunktet EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 trer i kraft. Disse foretakene må velge ny revisor senest for regnskapsår som starter seks år etter tidspunktet for ikrafttreddelse av EØS-komiteens beslutning.
- Overgangsregelen i revisjonsforordningen artikkel 41 nr. 2 gjelder for foretak av allmenn interesse som har hatt samme valgte revisor i minst 11 men færre enn 20 påfølgende regnskapsår på det tidspunktet EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 trer i kraft. Disse foretakene må velge ny revisor senest for regnskapsår som starter ni år etter tidspunktet for ikrafttreddelse av EØS-komiteens beslutning.
- Foretak av allmenn interesse som har hatt samme valgte revisor i færre enn 11 påfølgende regnskapsår på det tidspunktet EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 trer i kraft, må følge de alminnelige bestemmelsene om firmarotasjon i revisjonsforordningen artikkel 17 og de foreslåtte bestemmelsene om forlengelse av revisjonsoppdragets varighet etter anbud eller dersom foretaket har flere valgte revisorer (jf. revisjonsforordningen artikkel 41 nr. 3).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

EØS-komiteens beslutning trer i kraft etter at alle EØS-/EFTA-statene har løftet sine forbehold etter EØS-avtalen artikkel 103.

Departementet legger videre til grunn at foretak av allmenn interesse som har gjennomført tilbud på revisjonsoppdraget før revisjonsforordningen settes i kraft og ikke omfattes av overgangsbestemmelsene om firmarotasjon, kan beholde sin nåværende valgte revisor i inntil ti

regnskapsår etter tilbudet, men uansett ikke mer enn 20 regnskapsår til sammen. Dette gjelder selv om ikke alle kravene til gjennomføring av tilbudet i revisjonsforordningen er fulgt, f.eks. at beslutningen om å fortsette med samme revisor skal godkjennes av generalforsamlingen og involvering av revisjonsutvalget. Forutsetningen er at det er gjennomført en reell anbudsprosess med mulighet for deltakelse fra flere revisjonsselskaper.

## 24 EØS-komiteens beslutning med tilpasninger

### 24.1 Vurdering

---

Gjennomføring av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse av direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) i norsk rett vil kreve lovendring. Det er dermed nødvendig med Stortingets samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 i medhold av Grunnloven § 26 annet ledd.

EØS-komiteen vedtok 27. april 2018 (beslutning nr. 102/2018) å innlemme revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i EØS-avtalen, og Norge deltok i beslutningen med forbehold om Stortingets samtykke.

EØS-komiteebeslutningen om innlemmelse av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i EØS-avtalen, følger som trykt vedlegg til proposisjonen i uoffisiell norsk oversettelse. Tilsvarende gjelder uoffisielle norske oversettelser av rettsaktene som er omfattet av de samme EØS-komiteebeslutningene.

Det bes på denne bakgrunn om Stortingets samtykke til innlemmelse av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i EØS-avtalen i samsvar med vedlagte beslutning i EØS-komiteen.

### 24.2 Omtale av EØS-komiteens beslutninger

---

EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse av revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen i EØS-avtalen, inneholder en fortale og fem artikler med tekniske EØS-tilpasninger og sedvanlige bestemmelser om gyldigheten av den norske språkversjonen og ikrafttredelse av beslutningen.

I beslutningen tilpasses fristene i direktivet og forordningen, slik at direktivet og forordningens ikrafttredelse tilpasses ikrafttredelsen av EØS-komiteebeslutningen.

Det følger også av EØS-tilpasningene at EFTA-statene skal ha rett til å delta fullt ut i komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (CEAOB) på samme vilkår som for vedkommende myndigheter i EU-medlemsstatene, men skal ikke ha stemmerett. Medlemmer fra EFTA-statene skal ikke kunne velges til leder av CEAOB.

### 24.3 Konklusjon

---

Både revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen er EØS-relevante og Finansdepartementet anbefaler at Stortinget samtykker til godkjenning av innlemmelse av direktivet og forordningen med tilpassningstekst i EØS-avtalen.

## 25 Forslag om å avvikle varaordningen for styret i Folketrygdfondet

### 25.1 Innledning, bakgrunn og gjeldende rett

---

Folketrygdfondet ble opprettet som særlovsselskap 1. januar 2008 og har i oppgave å forvalte Statens pensjonsfond Norge (SPN) på vegne av Finansdepartementet. Forvaltningen skjer innenfor et mandat fastsatt av departementet. SPN hadde ved utgangen av 2018 en markedsverdi på nær 240 mrd. kroner.

Det følger av lov om Folketrygdfondet § 8 første og annet ledd blant annet at Folketrygdfondet skal ha et styre bestående av syv medlemmer, og at ved behandling av administrative saker suppleres styret med ytterligere ett styremedlem og én observatør som velges av og blant de ansatte. Departementet oppnevner også to varamedlemmer til styret.

Finansdepartementet foreslår en gradvis avvikling av varaordningen samtidig med at oppnevningsperiodene for de sittende varamedlemmene utløper. Forslaget er i tråd med forslag forelagt Folketrygdfondet i brev 3. oktober 2019. I sitt svarbrev 30. oktober 2019 uttrykte Folketrygdfondet at det anser den foreslåtte prosessen for avvikling som hensiktsmessig.

Departementet foreslår også at gjeldende ordning med at styret suppleres med ett styremedlem og én observatør som velges av og blant de ansatte ved behandlingen av administrative saker, erstattes med at styret suppleres med to styremedlemmer som velges av og blant de ansatte ved behandlingen av slike saker.

### 25.2 Om forslaget

---

Ordnings med to faste varamedlemmer til styret er langt på vei i tråd med varaordningen som gjelder for Norges Banks hovedstyre etter gjeldende sentralbanklov § 9 første ledd, hvor det er uttrykt at det skal oppnevnes minst to varamedlemmer. Med ny sentralbanklov, som trer i kraft 1. januar 2020, vil varaordningen avvikles for Norges Banks hovedstyre. Også en rekke private selskaper har

avviklet ordninger med vararepresentanter til styret.

En avvikling av varaordningen ble vurdert i forbindelse med at en i 2013 gikk fra personlige vararepresentanter i Folketrygdfondet til faste varamedlemmer, jf. Prop. 19 L (2012–2013) Endringer i lov om Folketrygdfondet (endringer i styreordningen) avsnitt 5.3, men departementet valgte da ikke å gå videre med forslaget. Konklusjonen er ikke begrunnet særskilt. Departementet har i en fornyet vurdering lagt vekt på ordningens praktiske betydning for styrets beslutningsdyktighet.

Departementet har med hjemmel i folketrygdfondloven § 4 fastsatt vedtekter for Folketrygdfondet. Det følger av vedtektene punkt 7 annet og tredje ledd at styret er beslutningsdyktig når minst fire er til stede, herunder lederen eller nestlederen. En beslutning av styret krever at flertallet av de styremedlemmer som deltar i behandlingen av en sak, har stemt for. Ved stemmelikhet avgjør lederens stemme, og dersom ikke lederen er til stede, nestlederens stemme.

Etter det departementet er kjent med har det ikke vært tilfeller siden gjeldende varaordning ble innført i 2013, hvor styret har hatt behov for inntreden av ett eller begge varamedlemmer for at styret har skullet være beslutningsdyktig. Departementet antar på denne bakgrunn at det er lite sannsynlig at en avvikling av varaordningen vil medføre at styret ikke vil være beslutningsdyktig.

Det er viktig at styret samlet sett har den kompetanse som må til for å løse forvaltningsoppdraget for Statens pensjonsfond Norge (SPN) på en god måte. I lys av at investeringene i SPN er spredt på de to aktivaklassene aksjer og obligasjoner både i Norge og Norden for øvrig (utenom Island), er det viktig at styret har bred erfaring og helhetlig kompetanse relatert til alle sider av Folketrygdfondets virksomhet, herunder samfunnsmessig forståelse.

Rammeverket for Folketrygdfondet medfører at det er stilt strenge krav til internkontroll, risikostyring og rapportering. Styret har som del av dette ansvar for å påse at det etableres betryg-



gende styringssystemer og kontrollrutiner. Kapitalforvaltning, herunder risikotaking, er en kompleks virksomhet som stiller store krav til spesialisert kompetanse. Folketrygdfondet må derfor ha et styre som har kompetanse til å ivareta disse oppgavene på en god måte.

Målet for Folketrygdfondets forvaltning av kapitalen i SPN er å skape høyest mulig avkastning over tid innenfor et akseptabelt nivå på risiko. Samtidig er Folketrygdfondet en langsiktig aktør i det norske og nordiske kapitalmarkedet, og det er derfor viktig at styret har bred kompetanse og forståelse for ansvarlig, langsiktig forvaltning.

På denne bakgrunn har departementet i arbeidet med styresammensetningen i Folketrygdfondet vektlagt et bredt sett med kompetansekrav. Kompetansekravene bør etter departementets vurdering opprettholdes. Varamedlemmene møter fast i møtene, jf. den uttrykte intensjonen i forarbeidene da en gikk fra en ordning med personlige varamedlemmer til faste varamedlemmer, og har anledning til å delta i styrets drøftelser på lik linje med de faste medlemmene. På denne bakgrunn har kompetansen varamedlemmene besitter, inngått i den samlede vurderingen ved sammensetningen av dagens styre.

Departementet foreslår derfor ikke en avvikling av ordningen fra en gitt dato, noe som i så fall kunne medført et behov for samtidig å oppnevne et nytt styre for å få dekket kravet til samlet kompetanse. Ved en avvikling av varaordningen samtidig med at gjeldende oppnevningstider for varamedlemmene utløper, vil departementet ved utløpet av de faste medlemmenes oppnevningstid kunne hensynta at det blir færre personer som sammen skal dekke kompetansekravene.

I sitt svarbrev 30. oktober 2019 foreslo Folketrygdfondet også enkelte andre endringer. Det følger av folketrygdfondloven § 8 annet ledd at ved behandling av administrative saker suppleres styret med ytterligere ett styremedlem og én observatør som velges av og blant de ansatte. Nærmere retningslinjer om valg, valgbarhet, stemmerett, funksjonstid mv. for ansatterepresentanter er fastsatt av administrerende direktør.

Folketrygdfondet foreslår i sitt høringssvar at ansatterepresentanten bør delta og ha stemmerett i samtlige styresaker, ikke kun de administrative. Etter Folketrygdfondets oppfatning er skillet mellom administrative og ikke-administrative saker kunstig, og styrets erfaring er at begrensningen til administrative saker sjelden er en aktuell pro-

blemstilling. Folketrygdfondet foreslo det samme i 2012, men departementet gikk imot forslaget, jf. Prop. 19 L (2012–2013) avsnitt 7.3. Departementet uttalte blant annet:

«For Folketrygdfondets del er det ingen direkte sammenheng mellom selskapets beslutninger om hvordan målsetningene for selskapet skal nås og spørsmålet om fortsatt drift. Styret i Folketrygdfondet tar beslutninger som gjelder gjennomføringen av den strategien og de rammer som Stortinget og departementet har fastsatt. Til forskjell fra hva som gjelder for hovedtyngden av selskaper som omfattes av aksjelovgivningen, er det derfor ikke samme behov for at de ansatte i Folketrygdfondet skal ha stemmerett i saker utover de administrative.»

I lovproposisjonen om ny sentralbanklov, Prop. 97 L (2018–2109) Lov om Norges Bank og pengevesenet mv. (sentralbankloven), gikk departementet heller ikke inn for en slik løsning for bankens ansatterepresentanter. Departementet viste da til begrunnelsen i forarbeidene til lov om Folketrygdfondet og uttalte at en ikke kunne se at saken stiller seg annerledes for hovedstyret i Norges Bank. Utover at Folketrygdfondet fremdeles ønsker en slik løsning, er det er ingen nye momenter i saken og departementet ser ikke grunn til at gjeldende ordning skal endres.

Videre foreslo Folketrygdfondet om ansatterepresentasjonen at en går fra ett styremedlem og én observatør til to styremedlemmer, som er minimumskravet for aksjeselskap/allmennaksjeselskap med flere enn 50 ansatte (allmennaksje-/aksjeloven § 6-4 annet ledd). Dagens bestemmelse tilsvarer ordningen for aksjeselskap/allmennaksjeselskap med 30–50 ansatte (allmennaksje-/aksjeloven § 6-4 annet ledd). Folketrygdfondet har for tiden 51 ansatte. Departementet viser til forslag til endret ordlyd i § 8 annet ledd hvor det fremgår at ved behandlingen av administrative saker suppleres styret med ytterligere to styremedlemmer som velges av og blant de ansatte.

Forslaget til avvikling av varaordningen for styret i Folketrygdfondet antas ikke å ha vesentlige økonomiske konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i § 8 i lov om Folketrygdfondet.

## 26 Økonomiske og administrative konsekvenser

### 26.1 Samlede konsekvenser

Etter departementets vurdering vil forslaget til ny revisorlov totalt sett ha begrensede økonomiske og administrative konsekvenser og ikke medføre vesentlig endret ressursbruk blant revisorene, næringsdrivende, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. Lovforslaget vil også kunne gi enkelte besparelser. Lovforslaget gjennomfører direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU (revisjonsdirektivet) som har begrenset nasjonalt handlingsrom. Konsekvensvurderingene her gjelder i hovedsak forslag som går lenger enn direktivets minimumskrav.

Forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) om særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, innfører en rekke nye krav som må forventes å medføre større konsekvenser i form av økte utgifter og annen ressursbruk for foretak av allmenn interesse, selskaper i samme konsern som slike foretak, revisorer som reviderer foretakene og offentlige myndigheter. Departementet legger her som utvalget til grunn at kostnadene kan reduseres betydelig ved å bruke de mulighetene revisjonsforordningen gir til å fastsette mer lempelige regler. Departementet fremmer slike forslag. Se nedenfor om dette. Revisjonsforordningen skal etter EØS-avtalen gjøres til en del av norsk rett som sådan, det vil si uten nasjonale tilpasninger.

Departementet har lagt stor vekt på nøyaktig gjennomføring av EØS-reglene og å begrense bruken av særnorske tillegg, slik også utvalget har gjort. Departementet mener at lovforslaget fører til økt harmonisering av EØS-landenes regler om revisjon og revisorer, og at dette kan føre til både økt tillit blant regnskapsbrukere i andre land og bedre flyt av kapital og revisjonstjenester over landegrensene.

Departementet viser for øvrig til at konsekvenser som har hatt betydning for departementets vurdering er vurdert i forbindelse med de enkelte kapitlene i lovproposisjonen. Nedenfor følger en oppsummerende vurdering av vesentlige konsekvenser som lovforslaget kan forventes å medføre.

Departementet viser videre til utvalgets vurdering av konsekvensene i utredningens kapittel 24. Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger på dette punktet.

### 26.2 Konsekvenser av de enkelte forslagene

#### 26.2.1 Utdanning

Forslaget om at det i fremtiden bør kreves en relevant mastergrad for å få godkjenning som revisor, innebærer at en bachelorgrad ikke lenger vil være tilstrekkelig for å bli godkjent revisor. Andelen med bachelorgrad som går inn i revisoryrket har i de senere år vært lav. I 2016 lå andelen blant den samlede rekrutteringen av nyutdannede til yrket med mastergrad på 90 prosent.

Departementet påpeker at lengre utdanning isolert sett vil gi økte kostnader for den enkelte i form av utgifter til utdanning, tidsbruk og vanligvis tap av arbeidsinntekt. Departementet mener likevel at et slikt krav er nødvendig for å sikre høy kvalitet på revisorene som får godkjenning.

Departementet mener som utvalget at en heving av utdanningskravet fra bachelor- til masternivå, vil ha begrenset betydning for det faktiske kostnadsnivået i bransjen og tilbudet av revisjonstjenester.

#### 26.2.2 Etterutdanning

Lovforslaget innebærer at etterutdanningskravet øker fra 105 timer til 120 timer for hver treårsperiode. Samtidig foreslås det mer fleksible krav til innholdet i etterutdanningen og hvordan den kan gjennomføres, som kan gi reduserte kostnader.

Utvalget har anslått at økningen i antall timer innebærer en kostnadsøkning basert på antall timer på 3000 kroner per revisor. En stor andel gjennomfører i dag likevel et større antall timer enn det gjeldende kravet på 105 timer, blant annet fordi det kreves internt i flere revisjonsselskaper.

Lovforslaget innebærer også at alle statsautoriserte revisorer må oppfylle etterutdannings-

kravet. Deponeringsordningen som er innført innebærer at de som ikke ønsker å kunne påta seg revisjonsoppdrag må frasi seg godkjenningen hvis de ikke tar etterutdanning og kan da heller ikke benytte revisortittelen. Dette i motsetning til i dag der alle med godkjenning har stått i Revisorregisteret og har kunnet benytte revisortittelen, men der etterutdanningskravet bare har vært gjeldende for de som har hatt rett til å påta seg revisjonsoppdrag eller utpekes som oppdragsansvarlig revisor. Det er ikke avgjørende om de faktisk har påtatt seg et slikt ansvar. I praksis vil derfor ikke endringene i etterutdanningskravene være av særlig betydning for andre enn de som ønsker å kunne benytte tittelen statsautorisert revisor, men uten en rett til å påta seg ansvar for oppdrag som er omfattet av revisorloven.

### 26.2.3 Intern organisering, kvalitetsstyring og risikostyring

Departementet foreslår bestemmelser til gjennomføring av krav til organisering av virksomheten, kvalitetsstyring og risikostyring i revisjonsdirektivet. Departementet foreslår også at Finanstilsynets risikostyringsforskrift skal gjelde for revisjonsforetak, noe som innebærer krav som går noe lengre enn revisjonsdirektivet. Det følger av risikostyringsforskriften at denne skal tilpasses arten, omfanget og kompleksiteten i virksomheten, noe som gjør at det vil være enkelt å etterleve denne for små revisjonsforetak. Departementet viser til at selv om lovkravene er mer detaljer enn det som følger av revisorloven § 5b-1 fordi flere av kravene i ISQC 1 er tatt inn i lovteksten vil de tilleggene som følger av at også risikostyringsforskriften gjøres gjeldende en sett begrenset økning i kostnadene for revisjonsforetakene.

### 26.2.4 Nye regler om revisors uavhengighet

Departementet viser som utvalget til at forslaget om å begrense kretsen av nærstående som alltid må overholde kravene til uavhengighet vil gi besparelser ved at det blir mindre ressurskrevende å administrere de systemene revisjonsforetakene må ha for å holde oversikt over finansielle forbindelser mv. som nærstående har med det reviderte foretaket. Forslaget vil også bidra til en viss bedring i tilgangen til revisjonstjenester.

Forslaget til nye lovregler om uavhengighet er bygget på en annen måte enn de gjeldende uavhengighetsreglene. Forslaget innebærer likevel bare mindre materielle endringer i disse. Tilpas-

ninger til de nye reglene må likevel forventes å medføre visse overgangskostnader.

### 26.2.5 Dokumentasjonskrav

Departementet foreslår nye regler om klientregister og overtredelsesregister som gjennomfører revisjonsdirektivets krav om dette. Dette vil medføre kostnader for revisjonsforetakene med å etablere og føre registrene. Samtidig reduseres den generelle oppbevaringstiden for revisordokumentasjon fra 10 til 5 år, noe som antagelig innebærer en viss reduksjon av kostnadene til oppbevaring.

### 26.2.6 Opphevelse av lovkrav om sikkerhetsstillelse

Opphevelse av lovkravet om sikkerhetsstillelse vil innebære reduserte kostnader til administrasjon av en lovpliktig ordning og til garantistillelser.

### 26.2.7 Revisjonsplikt

Forslaget innebærer at grensene for revisjonsplikt for små foretak for enkelte foretaksformer justeres i samsvar med grensene for små aksjeselskaper. Forslaget innebærer videre revisjonsplikt for enkeltpersonforetak under tilsyn av Finanstilsynet. Samlet sett innebærer dette at flere selskaper må ha revisor. Utvalget har vurdert de årlige kostnadene av dette til 13 millioner kroner.

### 26.2.8 Tilsyn og håndheving

Departementet viser videre til forslaget til nye administrative sanksjoner og andre forvaltningsrettslige reaksjoner. Disse forslagene gjennomfører nye regler i revisjonsdirektivet. Departementet legger til grunn at dette kan prioriteres innenfor eksisterende budsjettammer.

Departementet foreslår også bestemmelser om tilsyn med og administrative sanksjoner mot foretak av allmenn interesse og ledere i disse foretakene. Forslagene gjennomfører nye krav i revisjonsforordningen og revisjonsdirektivet. Etter departementets syn vil dette innebære noen flere oppgaver overfor disse foretakene. Departementet legger som utvalget til grunn at kostnadene relativt sett vil bli moderate for foretak av allmenn interesse.

Revisjonsforordningen setter krav til samarbeid mellom tilsynsmyndigheter. Finanstilsynet må prioritere ressurser til oppfølgingen av disse kravene.

### 26.2.9 Konsekvenser av revisjonsforordningen

Gjennomføring av revisjonsforordningen må forventes å medføre økte kostnader. Utvalget peker på at dette gjelder følgende bestemmelser, noe departementet slutter seg til:

- Det settes forbud mot å levere visse tjenester til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse og datterforetak som revideres av revisjonsforetak i samme nettverk.
- Det settes en grense på 70 prosent av revisjons-honoraret for adgangen til å levere andre tjenester enn revisjon til revisjonskunder som er foretak av allmenn interesse.
- Revisor skal utarbeide en detaljert årlig tilleggsrapport til revisjonsutvalget i foretak av allmenn interesse.
- Foretak av allmenn interesse får plikt til å bytte revisjonsforetak minst hvert tiende år (pliktig firmarotasjon).
- Det innføres krav om å gjennomføre en anbudsprosess på revisjonsoppdraget i foretak av allmenn interesse minst hvert tiende år.

- Revisjonsutvalgene får økte oppgaver i forbindelse med bytte av revisor, kjøp av tjenester fra revisor, dialog med revisor og oppfølging av revisjonen.

Departementet viser til at også reglene om forbud mot å yte verdsettings- og skatterådgivning til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse vil medføre kostnader. Dette gjelder særlig i en overgangsperiode, hvor noen foretak kan måtte bytte rådgiver ved ikrafttreddelsen av revisjonsforordningen. Det gjelder likevel også i dag strenge uavhengighetsregler, noe som begrenser adgangen i dag til å yte slike tjenester. Slik rådgivning det er her snakk om vil også effektivt kunne ytes av andre enn foretakets revisor. Videre vil fortsatt oppdragsansvarlig revisor bidra til kvaliteten i skatterapporteringen gjennom sine oppgaver ved revisjon av årsregnskapet. Departementet antar derfor at de nye reglene på dette området samlet sett vil medføre moderate økonomiske konsekvenser.

## 27 Merknader

### 27.1 Merknader til bestemmelsene i ny revisorlov

---

#### *Til § 1-1 Virkeområde*

Etter paragrafens *første ledd* gjelder revisorloven revisjonsplikt, godkjenning av revisorer og revisors oppgaver.

Etter andre ledd kan Kongen fastsette regler om lovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1 og 4.4.

#### *Til § 1-2 Definisjoner*

*Første ledd* inneholder en definisjon av hvem det siktes til der lovforslaget bruker begrepet «revisor» ved utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon. Bestemmelsen presiserer at hvor et revisjonsselskap er valgt revisor, siktes det både til revisjonsselskapet og den som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor. Der en statsautorisert revisor personlig er valgt revisor, siktes det til den statsautoriserte revisoren.

*Andre ledd* inneholder en definisjon av begrepet «revisjonsforetak». Etter forslaget vil et «revisjonsforetak» være et revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. Begrepet «revisjonsforetak» brukes som samlebegrep i alle de bestemmelsene som skal gjelde for foretak som driver revisjonsvirksomheten. Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.1.5 og utredningen punkt 8.1.4.

*Tredje ledd* inneholder en definisjon av begrepet «lovfestet revisjon». Bestemmelsen er i tråd med gjeldende revisorlov og gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 1.

I paragrafens *fjerde ledd* defineres begrepet «revisorbekreftelse». Etter definisjonen er det ikke avgjørende hva revisor har kalt det aktuelle dokumentet, men om det er en bekreftelse eller tilsvarende uttalelse avgitt av et revisjonsselskap i henhold til fjerde ledd bokstav a til d. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.2.5.

*Femte ledd* inneholder en definisjon av «revisors nettverk». Tilknytning mellom det reviderte foretaket og foretak i revisors nettverk har betydning i flere av bestemmelsene om revisors uavhengighet. Bestemmelsen gjennomfører definisjonen av «nettverk» i revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 7.

*Sjette ledd* inneholder en definisjon av foretak av allmenn interesse. Bestemmelsen er omtalt i punkt 22.1.5 og gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 13.

#### *Til § 2-1 Revisjonsplikt*

Ordlyden i *andre ledd bokstav f* er endret noe sammenlignet med utvalgets lovutkast. Bestemmelsen viser i forslaget ikke bare til «foretak», men generelt til «andre». Dette inkluderer også fysiske personer underlagt revisjonsplikt.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.5.

#### *Til § 2-2 Plikt til å legge til rette for revisjonen*

Etter paragrafen skal den reviderte gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser og gi de opplysninger revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag. I dette ligger det at det er opp til revisor å avgjøre hvilke opplysninger som er relevante for revisjonen og hvilke undersøkelser som må foretas. Den reviderte må bistå revisor ved å gi revisor de opplysningene revisor ber om. Den reviderte kan ikke instruere revisor om revisjonsutførelsen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.6.5.

#### *Til § 2-3 Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.3.5. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 37 nr. 3.

#### *Til § 2-4 Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenlutning og omorganisering*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.4.5.

### Til § 3-1 Godkjenning som revisor

Etter bestemmelsen er det Finanstilsynet som gir godkjenning som statsautorisert revisor til personer som oppfyller i kravene i § 3-2 til § 3-6.

Departementet legger til grunn at revisorloven kommer foran lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet (tjenesteloven). Dette innebærer blant annet et tjenestelovens saksbehandlingsfrister og virkninger av overskridelse av disse ikke gjelder for søknader om godkjenning etter revisorloven.

### Til § 3-2 Utdanning

Etter *første ledd* kreves det mastergrad i regnskap og revisjon en tilsvarende utenlandsk mastergrad for å få godkjenning som statsautorisert revisor.

*Andre ledd* gjennomfører kravene til utdanning som følger av revisjonsdirektivet artikkel 7 og 8, jf. artikkel 9. Bestemmelsen presiserer at emnene må sikre nødvendig teoretisk kompetanse som er relevant for lovfestet revisjon i Norge. I dette ligger det blant annet et krav om at mastergraden i regnskap og revisjon må gi revisor kompetanse i finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett.

Etter *tredje ledd* må søkeren ha 120 timer med nødvendig faglig innhold i henhold til lovforslaget § 5-1 hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret søkeren oppfylte kravet til utdanning i lovforslaget første ledd. Kravet er et vilkår for å oppnå godkjenning, og adgangen til dispensasjon ved foreldrepermisjon eller i særlige tilfeller etter lovforslaget § 5-1 sjuende ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.5.

### Til § 3-3 Praktisk opplæring

Bestemmelsen stiller krav om at revisor må ha tre års variert praktisk opplæring for å bli statsautorisert revisor. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 10.

Etter *første ledd* er både revisjon etter revisorloven, offentlig revisjon og skatterevisjon relevant praksis. Hele den praktiske opplæringen må bestå av variert og relevant praksis. Praksis fra rådgivning, utarbeidelse av årsoppgjør, internrevisjon og lignende er ikke relevant praksis.

En betydelig del av praksisen må omfatte revisjon av regnskaper utarbeidet etter kravene i regnskapsloven eller IFRS slik de gjelder i Norge i medhold av regnskapsloven eller forenklet IFRS

som angitt i regnskapsloven. Revisjon av regnskaper utarbeidet etter andre regnskapsregler, inkludert kommunale regnskapsprinsipper, kan også utgjøre en del av praksisen. Kravet til variert praktisk opplæring innebærer blant annet at den må omfatte revisjon av virksomhet innen ulike bransjer, slik det også er etter gjeldende rett.

Minst ett år av opplæringen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-2 første ledd er oppfylt. Man trenger dermed ikke oppfylle karakterkravet for å gjennomføre dette året av den praktiske opplæringen. Tidspunktet skal regnes fra det tidspunktet søkeren besto den siste kvalifiserende eksamen. Hvor vitnemålet eller karakterutskrift ikke angir dato for når eksamen ble bestått, vil den praktiske anvendelsen være at tidspunktet regnes fra 30. juni for eksamener i vårsemesteret og 31. desember for eksamener i høstsemesteret. Dersom praksistid før dette skal regnes med, må søkeren ha annen dokumentasjon som viser at siste eksamen ble bestått tidligere.

*Andre ledd* stiller krav om at minst to år av opplæringen skal gjennomføres i et revisjonsforetak som utfører lovfestet revisjon. Inntil ett av disse to årene kan i stedet bestå av praksis fra Riksrevisjonen, kommunal eller fylkeskommunal revisjon eller skatterevisjon. Finanstilsynet kan videre godkjenne et tilleggsår fra kommunal revisjon som relevant praksis i særlige tilfeller. Praksisen må uansett utføres under veiledning av en statsautorisert revisor.

*Tredje ledd* inneholder et krav om at den som skal godkjennes som statsautorisert revisor må ha bestått en praktisk eksamen. Eksamen kan avlegges først etter at hele utdanningen er fullført med oppnådd karakterkrav og minst to års relevant praksis er opparbeidet.

Etter *fjerde ledd* kan departementet i forskrift fastsette regler om eksamen etter tredje ledd og om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.2.5.

### Til § 3-4 Vilkår om å være skikket

Etter *første ledd bokstav a* kreves det at revisor er myndig for å få godkjenning som revisor.

Etter *første ledd bokstav b* må revisor være likvid for å få godkjenning som revisor.

*Første ledd bokstav c* tilsvarer vandelskravet etter gjeldende revisorlov.

Etter *første ledd bokstav d* kan det ikke gis godkjenning til en revisor som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

*Andre ledd* gir anvisning på noen momenter som er relevante i vurdering etter første ledd bokstav d.

Se kommentaren til § 3-1 når det gjelder forholdet til tjenesteloven.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 6.3.5.

#### *Til § 3-5 Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits*

Bestemmelsen gjelder godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.6.5.

#### *Til § 3-6 Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS*

Bestemmelsen gjelder godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.7.5.

#### *Til § 3-7 Revisortitler*

*Første ledd* angir at tittelen statsautorisert revisor bare kan benyttes av godkjente revisorer.

*Andre ledd* har til formål å forhindre utilbørlig bruk av tittelen «revisor» eller tilsvarende betegnelse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.4.5.

#### *Til § 3-8 Deponering*

Bestemmelsen er ny sammenlignet med gjeldende rett og innebærer at en revisor som frivillig har sagt fra seg godkjenningen kan få godkjenning igjen ved å oppfylle kravene til etterutdanning i lovforslaget § 5-1 og skikkethet i § 3-4.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.8.4.

#### *Til § 4-1 Godkjenning av revisjonsselskaper*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4.

*Første ledd bokstav a* stiller krav til hvilken selskapsform et revisjonsselskap kan ha.

Etter *første ledd bokstav b* må et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret i et revisjonsselskap være godkjente revisorer etter revisorloven, eller av myndighetene i et annet EØS-land eller av et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med.

Etter *første ledd bokstav c* må godkjente revisorer eller godkjente revisjonsselskap inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ.

I *første ledd bokstav d* stilles det krav om at selskapet må være likvid for å få godkjenning som revisjonsselskap.

*Andre ledd* stiller krav om at der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet i første ledd bokstav b også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte. Formålet er å sørge for at det også blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte er et flertall av godkjente revisorer.

Når det gjelder tjenester regulert av revisorloven kommer ikke lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet til anvendelse, noe som innebærer at tjenestelovens regler om frister ikke får anvendelse på søknader om godkjenning etter revisorloven.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.1 til 7.5.

#### *Til § 4-2 Adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive virksomhet i Norge*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 3a. Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.5.5.

#### *Til § 5-1 Krav til etterutdanning*

Bestemmelsen fastsetter krav til etterutdanning for revisorer med godkjenning som statsautorisert revisor. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 13.

Etter *første ledd* kreves det 120 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Det legges til grunn at etterutdanningen må holde et høyt faglig nivå for å være relevant. Første ledd er omformulert noe sammenlignet med utvalgets utkast, slik at det er tatt inn et nytt første punktum hvor det presiseres at etterutdanningen må være innenfor fagkretsen til en mastergrad i regnskap og revisjon.

En time må utgjøre minimum 45 minutter med aktivitet, noe som er i samsvar med praktiseringskravet i dag.

Etter *første ledd bokstav a* regnes strukturert etterutdanning, for eksempel kurs, innenfor fagkretsen for en mastergrad som i nevnt i lovforslaget § 3-2 første ledd som relevant etterutdanning.

Etter *første ledd bokstav b* regnes i tillegg undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdige aktiviteter innenfor den samme fagkretsen med inntil 30 timer, som relevant etterutdanning.

Etter bestemmelsens *andre ledd* må etterutdanningen omfatte tilstrekkelig opplæring innen-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

for finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Revisor må etter bestemmelsen ha strukturert opplæring innenfor hvert av alle de nevnte emnene. At etterutdanningen skal være *tilstrekkelig* innebærer at en stor del av de 90 timene med strukturert opplæring må være innenfor de nevnte fagområdene.

Etter *tredje ledd* skal kravene til etterutdanning være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at revisoren fikk godkjenning etter § 3-1.

*Fjerde til sjette ledd* gjelder dokumentasjon av etterutdanningstimen.

Etter bestemmelsens *siste ledd* utvides perioden etter første ledd med ett år ved foreldrepermisjon utover seks måneder. Finanstilsynet kan videre i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn det som er angitt i første ledd.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.5.

#### *Til § 6-1 Revisorregisteret*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 15, 18 og 19.

*Første ledd* angir at Finanstilsynet skal føre et register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.2.5 og 8.3.5.

#### *Til § 6-2 Opplysninger om statsautoriserte revisorer*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 16 og inneholder krav til hvilke opplysninger om statsautoriserte revisorer Revisorregisteret skal inneholde.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.3.5.

#### *Til § 6-3 Plikt til å registrere enkeltpersonforetak*

Bestemmelsen fastsetter en ny plikt til å registrere enkeltpersonforetak i Foretaksregisteret.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.1.5.

#### *Til § 6-4 Opplysninger om revisjonsforetak*

Bestemmelsen gjennomfører kravene til hvilke opplysninger som skal registreres i Revisorregisteret etter revisjonsdirektivet artikkel 17.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 8.3.5.

#### *Til § 7-1 Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 24a om intern organisering av

revisjonsforetak. Sammenlignet med utvalgets lovutkast er det gjort en liten endring i ordlyden i fjerde ledd for å gjøre bestemmelsen mer i tråd med artikkel 24a nr. 1 bokstav j.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.1.5.

#### *Til § 7-2 Klientregister*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 4 om å føre et klientregister.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.3.5.

#### *Til § 7-3 Registrering av overtredelser og skriftlige klager*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 3 om å registrere opplysninger om overtredelser av revisjonslovgivningen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 10.3.5.

#### *Til § 8-1 Overordnede krav til uavhengighet*

Bestemmelsen gjennomfører den nye bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt.

*Første ledd* stadfester den sentrale regelen om at revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.

*Andre ledd* presiserer at revisor ikke skal utføre lovfestet revisjon det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Etter andre ledd andre punktum skal revisor heller ikke utføre lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen har en slik tilknytning til den reviderte.

Etter *tredje ledd* kan ikke revisor utføre lovfestet revisjon for foretaket dersom revisor har ivare tatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 11.2.5.

#### *Til § 8-2 Finansielle forbindelser til den reviderte*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 2 og 4.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 11.2.5.



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

#### *Til § 8-3 Gaver*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 5.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 11.2.5.

#### *Til § 8-4 Deltakelse i beslutningstaking. Interessekonflikter*

*Første ledd* gjennomfører forbudet i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 første avsnitt mot å delta i den revidertes beslutningstaking.

*Annet ledd* gjennomfører bestemmelsen i revisjonsdirektivet artikkel 22 nr. 1 tredje avsnitt om interessekonflikter og den delen av artikkel 22 nr. 1 fjerde avsnitt som gjelder ansettelse, forretningsforbindelser, personlige forbindelser eller andre forbindelser som kan svakke tilliten til revisors uavhengighet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 11.2.5.

#### *Til § 8-5 Vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 22b første avsnitt, første og annet strekpunkt og artikkel 22 nr. 3.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 11.2.5 og 17.1.5.

#### *Til § 8-6 Forbud mot påvirkning*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 24.

#### *Til § 8-7 Honorar*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 25.

#### *Til § 8-8 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 22a.

Når det gjelder uttrykket «ledende stilling» har EY i høringen kommentert at dette uttrykket kan skape usikkerhet. Departementet viser til at begrepet må tolkes i samsvar med revisjonsdirektivets ordlyd. Bestemmelsen kan videre tolkes i lys av uttrykket «ledende ansatte» i aksjelovgivningen, jf. Prop. 117 L (2009–2010) s. 106. Det vil si at det omfatter mer enn bare de formelle lederstillingene i selskapet som nevnt i selskapslov-

givningen, for eksempel ledere som tar sentrale operative beslutninger for den aktuelle virksomheten.

#### *Til § 9-1 Formålet med lovfestet revisjon*

Etter *første ledd* er formålet med lovfestet revisjon å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Første ledd er omtalt i punkt 13.1.5.

Etter *andre ledd* er revisor allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 21 nr. 1.

Andre ledd er omtalt i punkt 11.1.5.

#### *Til § 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget*

Etter *første ledd* skal påtroppende revisor be om en uttalelse fra forrige revisor om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Dette er en del av revisors vurdering om revisor skal akseptere oppdraget.

Etter *andre ledd* må revisjonsforetaket vurdere om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Det må foretas en konkret vurdering før revisor påtar seg eller fortsetter oppdraget.

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 22b og er nærmere omtalt i punkt 17.1.5.

#### *Til § 9-3 Oppdragsansvarlig revisor*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 24b nr. 1 og nr. 2. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 13.4.5.

#### *Til § 9-4 Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon*

*Første ledd* gjelder de forholdene revisor skal vurdere ved årsregnskapet og konsernregnskapet.

*Andre ledd* gjelder de forholdene revisor skal vurdere ved årsberetningen og konsernberetningen.

*Tredje ledd* stiller en rekke nærmere krav til utførelsen av revisjonen. Tredje ledd stadfester

også det sentrale kravet om at revisor må utføre revisjonen i henhold til god revisjonsskikk.

*Fjerde ledd* er en presisering av det generelle kravet om at revisor ikke uten videre kan legge ledelsens skjønn til grunn som revisjonsbevis. Revisor har en selvstendig plikt til å etterprøve og stille spørsmål ved det grunnlaget og de metodene ledelsen har anvendt i utøvelsen av sitt skjønn og dette gjelder særlig ved transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

*Femte ledd* presiserer den generelle regelen om at utkontraktering av oppgaver ikke påvirker ansvar og plikter.

Etter *sjette ledd* kan departementet i forskrift fastsette krav til utførelsen av lovfestet revisjon hvis det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 13.2.5 og 13.3.5.

#### *Til § 9-5 Kommunikasjon med styret*

Etter *første ledd* skal revisor kommunisere skriftlig til styret eller annet relevant ledelsesorgan i foretaket om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver. I forslaget har departementet valgt å bygge på et overordnet krav til hvilke forhold revisor plikter å kommunisere, siden en detaljert oppregning neppe vil kunne fange opp alle sentrale forhold. For å oppnå formålet med bestemmelsen, er det helt sentralt at revisor legger opp til en lav terskel for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret i samsvarende med bestemmelsen.

Etter *andre ledd* skal revisor nummerere sin skriftlige dokumentasjon som er avgitt etter paragrafen her. Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende rett.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.2.5.

#### *Til § 9-6 Rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag*

*Første ledd første punktum* gjelder revisors plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag.

*Første ledd andre punktum* gjelder revisors rett til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag. I tråd med revisjonsdirektivet artikkel 38 nr. 1 og hva som følger av gjeldende rett kan dette bare skje hvor revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller det foreligger andre særlige grunner. Slike særlige forhold kan for eksempel være tillitsbrudd i forholdet mellom revisor og den reviderte, jf. lovforslaget § 2-2. Det kan også være særlige forhold på revisors egen hånd som gir rett til å fratse oppdraget når forutsetningene for å fortsette oppdraget ikke lenger er til stede.

Etter *første ledd tredje punktum* skal revisor varsle den reviderte i rimelig tid før revisor trekker seg. Det stilles ikke krav om at varselet må gjøres skriftlig i loven, men hensynet til god orden og bevis for at varselet er sendt tilsier at muntlig varsel bekreftes skriftlig.

Etter *første ledd fjerde punktum* skal revisor uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret. Bestemmelsen viderefører gjeldende revisorlov § 7-1 fjerde ledd første punktum.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.2.5.

#### *Til § 9-7 Revisjonsberetning*

*Første ledd* inneholder overordnede krav til revisjonsberetningen.

*Annet ledd* presiserer nærmere noen sentrale innholds krav til revisjonsberetningen.

*Tredje ledd* gjelder informasjon som er publisert i henhold til regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring og § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar.

*Fjerde ledd* gjelder situasjonen hvor revisjonen er utført av mer enn én revisor.

*Femte ledd* inneholder regler om revisjonsberetningen til konsernregnskap og morforetak.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 28.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 15.1.5.

#### *Til § 9-8 Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper mv.*

Bestemmelsen gjelder krav til revisor ved revisjon av konsernregnskaper.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 27 nr. 1 og nr. 2 og er nærmere omtalt i punkt 13.5.5.

#### *Til § 9-9 Oppdragsdokumentasjon*

Etter *første ledd første punktum* skal oppdragsdokumentasjonen kunne identifiseres og skilles ut for hvert enkelt oppdrag om lovfestet revisjon. Dette er nødvendig ut av hensyn til muligheten for etterkontroll.

Etter *første ledd andre punktum* skal forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Dokumentasjonsplikten påhviler «revisor». Dette innebærer at både revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren er ansvarlige for at det utarbeides og oppbevares nødvendig oppdragsdokumentasjon for hvert enkelt oppdrag om lovfestet revisjon, jf. lovforslaget § 1-2 første ledd.

Etter *andre ledd* skal revisor dokumentere vurderingen og tiltak for å sikre uavhengighet som nevnt i § 8-5.

Etter *tredje ledd* skal et revisjonsforetak dokumentere begrunnelsen hvis foretaket påtar seg en lovfestet revisjon i strid med den forrige revisorens råd.

Etter *fjerde ledd* skal oppdragsdokumentasjonen ved revisjon av foretak av allmenn interesse inkludere de forhold som skal dokumenteres etter revisjonsforordningen artikkel 6 om forberedelse av revisjonsoppdraget og vurdering av trusler mot uavhengigheten, artikkel 7 om uregelmessigheter knyttet til regnskapene og artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsoppdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen.

*Femte ledd* gjelder dokumentasjon av rådgivningsoppdrag eller andre tjenester.

*Sjette ledd* gjelder krav til sammenstilling og stenging av oppdragsdokumentasjon.

Etter *syvende ledd* skal oppdragsdokumentasjon oppbevares i fem år etter at revisjonsberetningen er avgitt.

Det følger av *åttende ledd* at departementet kan fastsette regler om oppbevaring av dokumentasjon i forskrift.

#### *Til § 9-10 Revisors plikter ved revisorbekreftelser*

Bestemmelsen gjelder revisors plikter ved revisorbekreftelser.

Etter *første ledd* skal oppdrag om revisorbekreftelser utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. I første ledd fjerde punktum presiseres det at god revisjonsskikk innebærer at blant annet revisor skal kommunisere med styret i samsvar med lovforslaget § 9-5. Dokumentasjonsplikten gjelder både revisors vurderinger og konklusjoner. Det følger videre av første ledd femte punktum at når grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift, skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget. Dette innebærer at revisor i tråd med sin kunnskap om bekreftelsen må rette opp eventuelle uklarheter i avtaleforholdet. Bestemmelsen

er dermed en tydeliggjøring av revisors plikter etter alminnelig avtalerett.

Etter *andre ledd* gjelder kravene til uavhengighet i § 8-1 tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser. Ved at det i tillegg er henvist til første ledd, første og andre punktum i § 8-5 om revisors vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet, skal bestemmelsen sikre at det foretas en like grundig vurdering av uavhengigheten som ved utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 18.1.5, 18.2.5 og 18.3.5.

#### *Til § 10-1 Revisors taushetsplikt*

*Første ledd* gjelder revisjonsforetakets taushetsplikt. Formålet er å sikre at taushetsplikten også ivaretas av foretaket som helhet, og ikke bare av enkeltpersoner. Også foretak vil dermed kunne ilegges reaksjoner som følge av brudd på bestemmelsene om taushetsplikt.

Taushetsplikten etter bestemmelsen er vid og gjelder alle opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet.

Begrepet revisor er definert i lovforslaget § 1-2 første ledd.

Lovteksten er endret noe slik at bestemmelsen viser til unntak fra taushetsplikten som følger av lov eller i medhold av lov, og ikke bare «gjeldende lovkrav» slik som i utvalgets utkast. Departementet mener at endringen gjør det enda klarere at unntak også kan følge av forskrift gitt i medhold av lov.

*Andre ledd* gjelder unntak fra taushetsplikten.

Etter *andre ledd bokstav a* kan den som opplysningene gjelder samtykke til at revisor eller revisjonsforetaket gir opplysninger til andre.

Regelen i *andre ledd bokstav b* innebærer at innebærer at revisor uten hinder av taushetsplikt kan gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en annen revisor som foretar kontroll av revisors oppdrag, jf. lovforslaget § 13-1. Også den revisoren som foretar kontrollen har taushetsplikt etter første ledd.

*Andre ledd bokstav c* inneholder et unntak fra taushetsplikten i første ledd hvor revisor har mistanke om at det foreligger et straffbart forhold. Revisor kan i så fall uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forholdet. Terskelen for mistanke skal være lav.

Etter *andre ledd bokstav d* er taushetsplikten ikke til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Etter *tredje ledd* gjelder unntakene i andre ledd bokstav a og d også for tillitsvalgte, partnere og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsoppdrag.

Etter *fjerde ledd* kan ikke revisor eller revisjonsforetaket utnytte taushetsbelagte opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 23.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.1.5 og 12.2.5.

#### *Til § 10-2 Revisors opplysningsplikt*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 23.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.5.

#### *Til § 11-1 Erstatningsansvar*

Første ledd er en videreføring av gjeldende rett.

Andre ledd inneholder en presisering av at man i vurderingen av om erstatningsansvaret skal lempes kan legge vekt på «ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer». Dette viser til den ansvarsfordelingen for regnskapsrapporteringen som selskapsretten og regnskapsloven legger opp til. Tilsvarende som med den alminnelige lempingsregelen i skadeserstatningsloven § 5-2, skal bestemmelsen ikke være kurant å påberope seg. Det er en høy terskel for at lemping skal være aktuelt.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 19.1.5.

#### *Til § 12-1 Gjennomføring av revisjonsforordningen*

Bestemmelsen gjennomfører EØS-reglene som svarer til forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.5.

#### *Til § 12-2 Nasjonal tilsynsmyndighet*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.1.5. Med nasjonal tilsynsmyndighet menes «vedkommende myndighet» (eng. *competent authority*).

#### *Til § 12-3 Revisjonshonorar*

Bestemmelsen gjennomfører det nasjonale valget som revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 åpner for.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 22.2.5.

#### *Til § 12-4 Adgang til å yte visse tjenester*

Bestemmelsen gjennomfører det nasjonale valget som revisjonsforordningen artikkel 5 nr. 3 åpner for. Bestemmelsen innebærer at det er åpnet for de skattetjenestene som er angitt i forordningen artikkel 5 nr. 1 annet ledd, bokstav a) nummer i), iv) – vi), men ikke for skatterådgivning som nevnt i vii). Det er heller ikke åpnet for vurderingsytelser som nevnt i artikkel 5 nr. 1 annet ledd, bokstav f). For de ytelsene det er åpnet for gjelder de særlige forutsetningene som er nevnt i artikkel 5 nr. 3 bokstav a)–b).

Bestemmelsen er omtalt i punkt 22.4.5.

#### *Til § 12-5 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte*

Bestemmelsen fastsetter at karensperioden etter § 8-8 skal være to år ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 22a nr. 1.

#### *Til § 12-6 Revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.5.5.

#### *Til § 13-1 Kvalitetskontroll*

Bestemmelsen gjennomfører nye krav i revisjonsdirektivet artikkel 29 nr. 1 bokstav h, k og artikkel 29 nr. 2.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 20.2.5.

#### *Til § 13-2 Tilsyn med standardsetting*

Bestemmelsen gjennomfører artikkel 32 nr. 4 bokstav b.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 20.1.5.

#### *Til § 14-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 3 som krever at medlemslandene skal fastsette at godkjenningen skal kunne trekkes tilbake.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.1.5.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

*Til § 14-2 Tilbakekall av godkjenningen til et revisjons-selskap*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30 nr. 3 som krever at medlemslandene skal fastsette at godkjenningen skal kunne trekkes tilbake.

I *andre ledd* er Finanstilsynets hjemmel til å suspendere godkjenningen av et revisjonsselskap videreført. Departementet legger til grunn at denne kun kan brukes i særlige tilfeller. Dette kan for eksempel være hvor sentrale personer i selskaps ledelse har vært delaktige i de forhold foretaket er siktet for.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.1.5.

*Til § 14-3 Ledelseskantene*

Etter *første ledd* kan Finanstilsynet ilegge ledelseskantene hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav. Det avgjørende etter bestemmelsen er dermed om revisor må anses uskikket til å inneha en lederstilling. En slik kantene er derfor ingen straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon og dermed heller ikke en forvaltningsrettslig sanksjon, jf. forvaltningsloven § 43 andre ledd.

Ordlyden i første ledd er noe justert sammenlignet med utvalgets utkast. Etter departementets syn gir endringen en enklere lovtekst.

Etter *andre ledd* innebærer et vedtak om ledelseskantene at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap.

Etter *tredje ledd* kan kantenen ilegges for en periode på tre år. Dette følger av revisjonsdirektivet 30a nr. 1 bokstav e.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav e.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.2.5.

*Til § 14-4 Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger*

Bestemmelsen er utformet på samme måte som bestemmelsen om ledelseskantene. Et slikt forbud er derfor ingen straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon og dermed heller ikke en forvaltningsrettslig sanksjon, jf. forvaltningsloven § 43 andre ledd.

Ordlyden i første ledd er noe justert sammenlignet med utvalgets utkast. Etter departementets syn gir endringen en enklere lovtekst.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav c.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.2.5.

*Til § 14-5 Overtredelsesgebyr*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav f.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.2.5.

*Til § 14-6 Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30b.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.2.5.

*Til § 14-7 Foreldelse*

Bestemmelsen er omtalt nærmere i punkt 21.2.5.

*Til § 14-8 Straff*

Etter *første ledd* straffes den som uten å være statsautorisert revisor, forsettlig eller uaktsomt gir inntrykk av selv å ha bekreftet et regnskap eller annen informasjon etter reglene i denne revisorloven, med bøter eller fengsel inntil ett år. Bestemmelsen har til formål å ramme de tilfellene hvor en person misbruker tittelen statsautorisert revisor ved å gi inntrykk av at et regnskap eller annen finansiell informasjon er bekreftet etter reglene i revisorloven. Dette vil dermed ramme personer som gir seg ut for å ha en slik godkjenning og som lager bekræftelser som er ment å være i samsvar med loven.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.5.5.

*Til § 15-1 Klagenemnd*

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.4.5.

*Til § 16-1 Overgangsregler*

Bestemmelsen innebærer at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

#### *Til § 16-2 Overgangsregler*

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 6.5.4 og 9.2.5. Departementet kan i henholdt til bestemmelsen gi ytterligere overgangsregler.

#### *Til § 16-3 Endringer i andre lover*

Det følger av bestemmelsen at det gjøres endringer i andre lover samtidig med vedtakelsen av hovedlovforslaget.

## **27.2 Merknader til bestemmelser i andre lover**

### **27.2.1 Til endringene i finanstilsynsloven**

#### *Til finanstilsynsloven § 3 a nytt tredje ledd*

Nytt *tredje ledd* viderefører gjeldende revisorlov § 7-1 fjerde ledd annet og tredje punktum om å sende begrunnelse til Finanstilsynet hvis et revisjonsoppdrag for et foretak av allmenn interesse avsluttes før utløpet av tjenestetiden.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 17.2.5

#### *Til finanstilsynsloven § 4 b tredje ledd*

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 3 første ledd bokstav b jf. nr. andre ledd bokstav b, d og e.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 20.1.5.

#### *Til finanstilsynsloven § 7 annet ledd*

Endringen gjelder oppretting av en inkurie. Ved vedtakelsen av lov 21. juni 2019 nr. 52 om endringer i andre lover som følge av lov 1. juni 2018 nr. 24 om nasjonal sikkerhet (sikkerhetsloven) oppstod det en inkurie i lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finanstilsynsloven) § 7 annet ledd. Inkurien oppstod som følge av et rettbrev 7. mars 2019, som hadde til hensikt å oppdatere lovhenviisninger i henhold til da nylig vedtatte endringer i den aktuelle bestemmelsen. Ved utformingen av rettbrevet falt deler av lovhenviisningene ut. Departementet foreslår å rette opp inkurien, jf. forslaget til endring i finanstilsynsloven. Endringen er av ren teknisk karakter og har ikke vært på høring.

### **27.2.2 Til endringene i foretaksregisterloven**

#### *Til foretaksregisterloven § 3-1 første ledd nr. 8*

I bestemmelsen foretas en lovteknisk endring i tråd med endring av bestemmelsen om revisjonsplikt i forslaget § 2-1.

### **27.2.3 Til endringene i selskapsloven**

#### *Til selskapsloven § 2-13 sjette ledd*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

### **27.2.4 Til endringene i statsforetaksloven**

#### *Til statsforetaksloven § 43 annet ledd*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

### **27.2.5 Til endringene i aksjeloven**

#### *Til aksjeloven § 5-26 tredje ledd annet punktum*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.5.

#### *Til aksjeloven § 5-27 første ledd første punktum*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.5

#### *Til aksjeloven ny § 7-5 a*

Departementet foreslår å flytte bestemmelsen om krav om årlig møte mellom revisor og styret uten at noen i den daglige ledelsen er til stede fra revisorloven til selskapslovgivningen.

*Andre ledd* fastslår at formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Kravet om årlig møte mellom revisor og styret skal etter forslaget også fremgå av allmennaksjeloven ny § 7-5 a, lov om statsforetak § 43, stiftelsesloven § 63 a, samvirke-lova § 101 a og finansforetaksloven § 5-4, § 8-6 og § 8-17.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 15.3.5.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

#### *Til aksjeloven § 7-6*

Det foreslås lovtekniske tilpasninger til forslaget til revisorloven § 2-1.

*Syvende ledd* presiserer at plikte til å sende melding påhviler selskapet, noe som er i samsvar med gjeldende rett og er en presisering som ble påpekt av Brønnøysundregistrene i deres hørings-svar.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i 5.5

#### **27.2.6 Til endringene i allmennaksjeloven**

##### *Til allmennaksjeloven § 5-26 tredje ledd annet punktum*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.5.

##### *Til allmennaksjeloven § 5-27 første ledd første punktum*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 12.3.5.

##### *Til allmennaksjeloven § 6-41*

*Første ledd* endres slik at det henvises til definisjonen av foretak av allmenn interesse i forslaget til ny revisorlov § 1-2 sjette ledd.

Endringen i *andre ledd* er en teknisk tilpasning til at revisjonsutvalgets oppgaver nå fremgår både av allmennaksjeloven og forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen).

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 23.4.5.

##### *Til allmennaksjeloven § 6-43*

Endringene i *første ledd* gjennomfører nye krav til revisjonsutvalgets oppgaver i revisjonsdirektivet artikkel 39.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 23.4.5.

##### *Til allmennaksjeloven ny § 7-1a*

Bestemmelsen presiserer at EØS-reglene som svarer til revisjonsforordningen gjelder for allmennaksjeselskaper som er foretak av allmenn interesse. Det gjelder for allmennaksjeselskaper som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land, jf. definisjonen i revisorloven § 1-2 sjette ledd.

##### *Til allmennaksjeloven § 7-2*

Endringen i *første ledd* benytter adgangen i revisjonsforordningen til å utvide revisjonsoppdragets varighet, betegnet som firmarotasjon.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 23.2.5.

#### *Til allmennaksjeloven § 7-5 a*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

#### **27.2.7 Til endringene i regnskapsloven**

##### *Til regnskapsloven § 3-3a nytt trettende ledd*

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 19.3.6.

#### **27.2.8 Til endringene i stiftelsesloven**

##### *Til stiftelsesloven § 44 a*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

#### **27.2.9 Til endringene i bokføringsloven**

##### *Til bokføringsloven § 13 første ledd*

Bestemmelsen er en teknisk tilpasning til lovfor-slaget § 9-5 om kommunikasjon med styret.

#### **27.2.10 Til endringene i lov om Folketrygdfondet**

##### *Til endringene i § 8*

Avviklingen av varaordningen for styret medfører at nåværende første ledd tredje punktum oppheves. Alle henvisninger til varaordningen i § 8 tas ut. Det vedrører § 8 første ledd nåværende fjerde punktum, som samtidig blir tredje punktum, § 8 tredje ledd, fjerde ledd samt sjette ledd. Av § 8 annet ledd fremgår det at gjeldende ordning med at styret suppleres med ett styremedlem og én observatør som velges av og blant de ansatte ved behandlingen av administrative saker, erstattes med at styret suppleres med to styremedlemmer som velges av og blant de ansatte ved behandlingen av slike saker.

#### **27.2.11 Til endringene i verdipapirhandel-loven**

##### *Til endringen av verdipapirhandel-loven § 3-5 første ledd:*

Det foreslås at inkorperasjonsbestemmelsen for shortsalgforordningen utvides for å informere om at shortsalgforordningen endres ved verdipapir-sentralforordningen artikkel 72 som gjennomført i verdipapirsentralloven § 1-1 jf. Prop. 7 L (2018–2019).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

*Til endringen av verdipapirhandelloven § 5-5 åttende ledd annet punktum:*

Det foreslås at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om revisjon, valg av revisor og krav til revisjonsutvalg. Hensikten med hjemmelen er å gi departementet hjemmel til å fastsette forskrift som pålegger utstederforetak fra utenfor EØS å følge lignende regler om valg revisor og revisjonsutvalg som følger av allmennaksjeloven § 6-41 følgende og finansforetaksloven § 8-17 følgende. Dette gjelder også regler om revisorrotasjon. Det følger videre av endringene i verdipapirhandelloven § 19-1 annet ledd, § 19-7 syvende ledd og § 21-3 tredje ledd at Finanstilsynet gis hjemmel til å føre tilsyn, pålegge retting og gi overtredelsesgebyr i relasjon til reglene om valg av revisor og revisjonsutvalg for utstederforetak utenfor EØS.

I tillegg kan departementet i henhold til hjemmelen gi forskrift med regler om valg revisor og revisjonsutvalg for aksjeselskap som har obligasjoner notert på et regulert marked.

*Til verdipapirhandelloven § 19-1*

Bestemmelsen i *annet ledd* gjør endringer i det forslaget som er fremsatt i Prop. 96 LS (2018–2019) ved at det tas inn at Finanstilsynet også fører kontroll med om foretaket overholder regler om revisjonsutvalg og valg av revisor. Dette innebærer at tilsynet skal føre kontroll med om utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes tatt opp til handel på regulert marked i EØS, følger regler om plikt til å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Dette kan for eksempel være reglene i forslaget til allmennaksjelov § 6-41 og § 6-43, finansforetakslov § 8-18 og § 8-19, og i tillegg revisjonsforordningen artikkel 16 og 17. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 20.6.5.2.

Endringen i forskriftshjemmelen i *femte ledd* presiserer at departementet også kan fastsette forskrifter om kontroll med foretakenes overholdelse av regler om revisjonsutvalg og valg av revisor.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 20.6.5.2.

*Til verdipapirhandelloven § 19-7 syvende ledd*

Endringen presiserer at Finanstilsynet har hjemmel til å gi pålegg om retting ved overtredelse av reglene som foretaket er underlagt

kontroll med etter § 19-1 annet ledd. Dette gjelder blant annet regler om plikt til å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Bestemmelsen gjennomfører revisjonsforordningen artikkel 23 nr. 2, jf. revisjonsdirektivet artikkel 30a nr. 1 bokstav a.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 20.6.5.2.

*Til verdipapirhandelloven nytt § 21-3 tredje ledd*

Bestemmelsen innebærer at Finanstilsynet får adgang til å ilegge overtredelsesgebyr ved brudd på bestemmelsene om plikt til å ha revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet som følger av allmennaksjeloven § 6-41, § 6-43 og § 7-2 og revisjonsforordningen artikkel 16 og 17.

Ileggelse av overtredelsesgebyr etter bestemmelsen vil være en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43 andre ledd. Dette innebærer at reglene i forvaltningsloven kapittel IX kommer til anvendelse på et vedtak om overtredelsesgebyr.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.3.5.1.

**27.2.12 Til endringene i samvirkelova**

*Til samvirkelova § 101 a*

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

**27.2.13 Til endringene i finansforetaksloven**

*Til finansforetaksloven § 5-4 første ledd annet punktum*

Endringen har sammenheng med endringen i regelen om møte med revisor, se punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

*Til finansforetaksloven § 8-6 tredje led*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.3.5 og særmerknaden til aksjeloven § 7-5 a.

*Til finansforetaksloven § 8-17*

Etter første ledd gjelder allmennaksjeloven §§ 7-2 til 7-5a tilsvarende for finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Endringen i allmennaksjeloven § 7-2 inne-



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

bærer at de nye bestemmelsene der om revisjonsoppdragets varighet også gjelder foretak av allmenn interesse som er finansforetak.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.2.5.

#### *Til finansforetaksloven § 8-17a*

Bestemmelsen presiserer at EØS-reglene som svarer til forordning (EU) nr. 537/2014 (revisjonsforordningen) gjelder for finansforetak som er foretak av allmenn interesse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.2.5.

#### *Til finansforetaksloven § 8-18*

Endringen i *første ledd* er en teknisk tilpasning til definisjonen av foretak av allmenn interesse i revisorloven § 1-2 sjette ledd.

Endringen i *andre ledd* gjennomfører et nytt vilkår i revisjonsdirektivet for at utstedere av obligasjoner med fortrinnsrett kan unntas fra plikten til å ha revisjonsutvalg.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.4.5.

#### *Til finansforetaksloven § 8-19*

Endringene i *andre ledd* gjennomfører nye krav til revisjonsutvalgets oppgaver i revisjonsdirektivet artikkel 39.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 23.4.5.

#### *Til finansforetaksloven § 18-1 fjerde og femte ledd*

Bestemmelsen er omtalt i punkt 15.1.5.4.

#### *Til finansforetaksloven ny § 22-4*

Bestemmelsen gir Finanstilsynet hjemmel til å ilegge gebyr ved overtredelse av nærmere angitte plikter om revisjonsutvalg, revisjonsutvalgets oppgaver, valg av revisor og revisjonsoppdragets varighet. Bestemmelsen er en kan-bestemmelse, noe som innebærer at det er opp til Finanstilsynets skjønn å avgjøre om overtredelsen er av en slik karakter et gebyr skal ilegges. Størrelsen på gebyret er tilsvarende som ved overtredelse av revisjonslovgivningen, jf. forslaget til gebyrbestemmelsen i revisorloven § 14-5.

Ileggelse av overtredelsesgebyr etter bestemmelsen vil være en administrativ sanksjon etter forvaltningsloven § 43 andre ledd. Dette innebærer at reglene i forvaltningsloven kapittel IX kommer til anvendelse på et vedtak om overtredelsesgebyr.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.3.5.2.

#### *Til finansforetaksloven ny § 22-5*

Bestemmelsen angir momenter Finanstilsynet kan legge vekt på ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og størrelsen på gebyret. Listen er ikke uttømmende og suppleres av forvaltningsloven § 46 andre ledd.

Bestemmelsen gjennomfører revisjonsdirektivet artikkel 30b.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.3.5.

#### *Til finansforetaksloven ny § 22-6*

Bestemmelsen gjelder foreldelse av adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr etter forslaget til § 22-4.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 21.3.5.

### **27.2.14 Til endringene i sentralbankloven**

#### *Til sentralbankloven § 1-11*

Stortinget vedtok ny sentralbanklov 17. juni 2019 på bakgrunn av forslag i Prop. 97 L (2018–2019) *Lov om Norges Bank og pengevesenet mv. (sentralbankloven)*. Ny sentralbanklov er besluttet satt i kraft fra 1. januar 2020. Departementet foreslår her retting av feil i lovteksten.

Paragraf 1-11 synliggjør Norges Banks oppgave med å forvalte Statens pensjonsfond utland jf. henvisningen til de kompetansegrunnlag som følger av lov om Statens pensjonsfond §§ 2 annet ledd og 7. Ved en renummerering av enkelte av paragrafene i loven som trådte i kraft 1. juni 2019 er § 7 blitt flyttet til § 10. Når ny sentralbanklov trer i kraft gjøres det samtidig endringer som innebærer at kompetansegrunnlaget som i dag fremgår av lov om Statens pensjonsfond § 2 annet ledd vil fremgå av § 3 annet ledd. Det foreslås på denne bakgrunn at henvisningen rettes til «§§ 3 annet ledd og 10».

#### *Til sentralbankloven § 4-1 tredje ledd annet punktum*

Det vises til første avsnitt i merknaden til endringen i sentralbankloven § 1-11 ovenfor.

Sentralbankloven § 4-1 tredje ledd annet punktum gjelder representantskapets adgang til å kreve opplysninger som ledd i tilsynet med selskap som Norges Bank helt eller delvis eier. Krav om opplysninger kan blant annet rettes mot *styret* i slike selskaper. Ved en inkurie står det «hovedstyret» i stedet for «styret». Dette foreslås rettet.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014.

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og vedtak om samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014 i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## A

## Forslag

## til lov om revisjon og revisorer (revisorloven)

**Kapittel 1 Virkeområde og definisjoner**§ 1-1 *Virkeområde*

Loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer og revisors oppgaver.

Kongen fastsetter regler om lovens anvendelse for Norges økonomiske sone og for Svalbard, Jan Mayen og bilandene.

§ 1-2 *Definisjoner*

Med revisor menes det revisjonsselskapet som er valgt revisor og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor ved oppdrag om lovfestet revisjon. Hvis oppdraget ikke utføres av et revisjonsselskap, menes den statsautoriserte revisoren som er valgt revisor.

Med revisjonsforetak menes revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn.

Med lovfestet revisjon menes:

- a) revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og konsernregnskap
- b) revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig, hvis et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

Med revisorbekreftelse menes bekreftelse eller tilsvarende uttalelse avgitt av et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i henhold til

- a) lov eller forskrift
- b) krav fra offentlig myndighet
- c) avtale når uttalelsen er ment til bruk overfor andre enn oppdragsgiveren
- d) avtale når uttalelsen kun er ment til bruk for oppdragsgiveren og det ikke fremkommer av uttalelsen at revisorloven ikke gjelder for oppdraget.

Med revisors nettverk menes foretak som har avtale med revisor om bruk av likelydende navn, overskudds- eller kostnadsdeling, felles eierskap, kontroll eller ledelse, eller deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser, og nettverket fremstår som et fellesskap.

Med foretak av allmenn interesse menes:

- a) foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land
- b) banker
- c) kredittforetak
- d) forsikringsforetak.

**Kapittel 2 Revisjonsplikt mv.**§ 2-1 *Revisjonsplikt*

Revisjonspliktige skal påse at årsregnskapet og konsernregnskapet blir revidert av ett eller flere revisjonsforetak.

Følgende foretak er revisjonspliktige:

- a) aksjeselskaper, bortsett fra aksjeselskaper som i samsvar med aksjeloven § 7-6 ikke har revisjon av årsregnskapet
- b) allmennaksjeselskaper
- c) stiftelser
- d) foretak mv. som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven § 1
- e) øvrige regnskapspliktige hvis driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum er lik eller over terskelverdiene fastsatt i medhold av aksjeloven § 7-6, eller gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer
- f) andre som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift.

Terskelverdiene i annet ledd bokstav e skal baseres på årsregnskapet for siste regnskapsår. Viser et årsregnskap driftsinntekter, balansesum eller årsverk som er lik eller over terskelverdiene, skal årsregnskapet for påfølgende regnskapsår revideres. For morforetak gjelder terskelverdiene for konsernet sett som en enhet.

§ 2-2 *Plikt til å legge til rette for revisjonen*

Den reviderte skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser og gi de opplysninger revisor finner nødvendige for utførelsen av sitt oppdrag.

§ 2-3 *Forbud mot begrensninger i det frie revisorvalget*

En revisjonspliktig kan ikke ved avtale eller vedtekt pålegges å velge et bestemt revisjons-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

foretak eller et revisjonsforetak fra en liste eller lignende.

#### § 2-4 *Overføring av revisjonsoppdrag ved sammenslutning og omorganisering*

Ved sammenslutning av revisjonsselskaper fortsetter det sammensluttede revisjonsselskapet de revisjonsoppdrag som selskapene hadde før sammenslutningen. Det samme gjelder ved selskapsrettslige omorganiseringer av et revisjonsselskap uten reelle endringer i eierforholdet og når et enkeltpersonforetak som nevnt i § 6-3 opp- tas i et revisjonsselskap.

Overføring av revisjonsoppdrag etter første ledd medfører ingen innskrenkninger i den revi- dertes adgang til å bytte revisor.

Revisjonsforetak som gjennomfører endring som nevnt i første ledd, skal uten ugrunnet opp- hold gi skriftlig melding om endringen til de revide- rerte og Finanstilsynet.

### Kapittel 3 Godkjenning som revisor

#### § 3-1 *Godkjenning som revisor*

Finanstilsynet gir godkjenning som statsauto- risert revisor til personer som oppfyller kravene i §§ 3-2 til 3-6.

#### § 3-2 *Utdanning*

Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mas- tergrad i regnskap og revisjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad.

Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge.

Hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første ledd ble oppfylt, må søkeren oppfylle kravene i § 5-1 første og annet ledd. Dokumentasjonskravet i § 5-1 fjerde til sjette ledd gjelder.

Departementet kan i forskrift fastsette nær- mere regler om utdanningskrav for godkjenning som statsautorisert revisor, herunder krav til karakterer og dokumentasjon.

#### § 3-3 *Praktisk opplæring*

Statsautorisert revisor skal ha minst tre års variert praktisk opplæring i revisjon av årsregn- skap, konsernregnskap eller tilsvarende finansiell rapportering. Minst ett år av opplæringen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-2 første til tredje ledd er oppfylt.

Minst to år av opplæringen skal gjennomføres i et revisjonsforetak. Inntil ett av disse årene kan i stedet bestå av praksis fra Riksrevisjonen, kom- munal- eller fylkeskommunal revisjon eller skatte-

revisjon under veiledning av en statsautorisert revisor. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller god- kjenne at begge årene består av praksis fra kom- munal- eller fylkeskommunal revisjon under vei- ledning av en statsautorisert revisor.

Statsautorisert revisor skal ha bestått en eksa- men som prøver revisors evne til å anvende teore- tisk kunnskap i praksis og dokumenterer at ved- kommende er egnet til å ha ansvar for oppdrag om lovfestet revisjon. For å ta eksamen må utdanning etter § 3-2 og minst to år av den praktiske opplæ- ringen være gjennomført.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om praktisk opplæring for godkjenning som statsautorisert revisor, herunder regler om eksa- men etter tredje ledd og om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

#### § 3-4 *Vilkår om å være skikket*

Godkjenning som statsautorisert revisor skal ikke gis til personer som

- a) ikke er myndig
- b) ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller
- c) er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte
- d) har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en for- svarlig måte.

Ved vurderingen etter første ledd bokstav d skal det særlig tas hensyn til om atferden har medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige reaksjoner, bestått i regel- brudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse eller gitt grunnlag for at ved- kommende er ilagt konkursskarantene eller annet virksomhetsforbud.

Søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

#### § 3-5 *Godkjenning av revisorer fra andre EØS-land og Sveits*

Godkjenning som statsautorisert revisor gis til person med revisorgodkjenning fra et EØS-land eller Sveits i samsvar med direktiv 2006/43/EF som endret ved direktiv 2014/56/EU, yrkeskvalifika- sjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven.

#### § 3-6 *Godkjenning av revisorer fra land utenfor EØS*

Finanstilsynet gir godkjenning som statsauto- risert revisor til revisorer med revisorgodkjenning fra andre land enn et EØS-land eller Sveits dersom

- a) vedkommende består en egnethetsprøve som angitt i § 3-5,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- b) kravene til utdanning og praksis som vedkommende måtte oppfylle for å bli godkjent som revisor i hjemlandet, bestått egnethetsprøve og den yrkeserfaring vedkommende kan dokumentere, samlet sett innebærer kvalifikasjoner på minst samme nivå som etter § 3-2 og § 3-3, og
- c) vedkommende oppfylder vilkårene i § 3-4.
- Godkjenning etter første ledd kan bare gis hvis statsautoriserte revisorer har tilsvarende adgang til godkjenning i det aktuelle landet.

#### § 3-7 Revisortitler

Tittelen statsautorisert revisor kan bare benyttes av godkjente revisorer.

Betegnelsen revisor eller tilsvarende utenlandske betegnelser kan ikke benyttes av andre enn godkjente revisorer på en måte som utilbørlig gir inntrykk av at et regnskap eller annen informasjon er bekreftet i henhold til reglene i denne loven.

#### § 3-8 Deponering

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert revisor tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfylder kravene til etterutdanning i § 5-1 første og annet ledd og krav til skikkethet i § 3-4. Dokumentasjonskravet i § 5-1 fjerde til sjette ledd gjelder.

### Kapittel 4 Godkjenning av revisjonsselskaper. Adgang for utenlandske revisjonsselskaper til å drive virksomhet i Norge

#### § 4-1 Godkjenning av revisjonsselskaper

Finanstilsynet gir godkjenning som revisjonsselskap til foretak

- som er organisert som ansvarlig selskap, kommandittselskap, aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller samvirkeforetak,
- som har et styre hvor et flertall av både medlemmene og varamedlemmene i styret er revisorer som er godkjent etter denne lov, av myndighetene i et annet EØS-land eller av et land Norge har inngått avtale om gjensidig godkjenning av revisorer med,
- hvor godkjente revisorer eller godkjente revisjonsselskap innehar mer enn halvparten av stemmene i selskapets øverste organ,
- som er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

I et revisjonsselskap der de ansatte har rett til å velge styremedlemmer, skal flertallskravet i første ledd bokstav b også oppfylles blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte.

#### § 4-2 Adgang for revisjonsselskaper fra andre EØS-land til å drive virksomhet i Norge

Et revisjonsselskap som er godkjent i et annet EØS-land, kan utføre lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser hvis revisjonsselskapet utpeker statsautoriserte revisorer som oppdragsansvarlig revisor for oppdrag om lovfestet revisjon og er registrert i Revisorregisteret.

Finanstilsynet skal registrere revisjonsselskapet i Revisorregisteret når det er godtgjort at revisjonsselskapet er godkjent i hjemlandet. Bekreftelse fra ansvarlig myndighet i hjemlandet skal ikke være eldre enn tre måneder. Finanstilsynet skal underrette ansvarlig myndighet i hjemlandet om registreringen.

Dokumentasjon som gjelder reviderte som er hjemmehørende i Norge skal oppbevares i samsvarende med § 9-9 sjuende ledd.

### Kapittel 5 Etterutdanning

#### § 5-1 Krav til etterutdanning

En statsautorisert revisor skal ha gjennomført minst 120 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Etterutdanningen skal være innenfor fagkretsen for en mastergrad i regnskap og revisjon, jf. § 3-2 første ledd.

Som relevant etterutdanning regnes

- strukturert opplæring
- undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet med inntil 30 timer.

Etterutdanningen etter bokstav a) skal være tilstrekkelig og må minst dekke fagområdene finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett.

Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at revisoren fikk godkjenning etter § 3-1.

Etterutdanningen skal dokumenteres. Dokumentasjon for strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

Revisoren skal kunne fremvise en samlet kronologisk oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode med opplysning om antall timer og fordeling på fagemner som angitt i andre ledd. For strukturert opplæring skal

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

oversikten angi arrangør, tittelen på opplæringen og dato for gjennomføring.

Dokumentasjon etter fjerde ledd og oversikt som nevnt i femte ledd skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

Ved avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder utvides perioden i første ledd med ett år. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn angitt i første ledd.

## Kapittel 6 Revisorregister mv.

### § 6-1 *Revisorregisteret*

Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper.

Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper skal uten ugrunnet opphold gi melding til Finanstilsynet om endringer i registrerte opplysninger.

Departementet kan gi forskrift til utfylling av bestemmelsene i dette kapitlet.

### § 6-2 *Opplysninger om statsautoriserte revisorer*

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte revisorer:

- navn, adresse og revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- navn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer på revisjonsforetak som revisoren er tilknyttet som partner, ansatt eller på annen måte
- om revisoren er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndigheten og revisorregisternummer tildelt i landet.

### § 6-3 *Plikt til å registrere enkeltpersonforetak*

En statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn, skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret.

### § 6-4 *Opplysninger om revisjonsforetak*

Revisorregisteret skal inneholde følgende opplysninger om revisjonsforetak:

- navn, kontoradresse, postadresse og organisasjonsnummer
- revisorregisternummer tildelt av Finanstilsynet
- navn og revisorregisternummer på statsautoriserte revisorer som er tilknyttet revisjonsforetaket som innehaver, partner, ansatt eller på annen måte
- navn på kontaktperson og revisjonsforetakets nettstedadresse

- navn og adresse til hvert avdelingskontor i Norge
- navn og adresse på de andre foretakene i revisors nettverk eller opplysning om hvor slik informasjon er allment tilgjengelig
- om revisjonsforetaket er registrert i et annet land, navn på tilsynsmyndighet, revisorregisternummer og organisasjonsnummer i landet
- navn og adresse på medlemmer og varamedlemmer i styret og på daglig leder
- navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskap.

## Kapittel 7 Organisasjon og kvalitetsstyring

### § 7-1 *Organisering av virksomheten og kvalitetsstyring*

Revisjonsforetak skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt i hele organisasjonen.

Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser. Systemet skal minst omfatte retningslinjer og rutiner for utførelsen av lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser, veiledning, kontroll og gjennomgang av arbeidet til medarbeiderne på slike oppdrag og oppdragsdokumentasjon. I et revisjonsselskap skal en statsautorisert revisor ha ansvar for systemet for kvalitetsstyring. Systemet skal evalueres årlig. Funn fra evalueringen og forslag om endringer i systemet skal dokumenteres.

Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at

- aksjeeierne eller deltakerne i et revisjonsselskap, samt medlemmer av styret i selskapet eller i et selskap som er knyttet til revisjonsselskapet gjennom felles eierskap, kontroll eller ledelse, ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan skape tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren
- medarbeidere og andre som deltar i lovfestet revisjon eller oppdrag om revisorbekreftelser har nødvendig kunnskap og erfaring til å utføre sine oppgaver
- utkontraktering av funksjoner ikke svekker kvalitetsstyringen eller muligheten til å føre tilsyn med virksomheten
- forhold som kan true revisors uavhengighet håndteres forsvarlig
- bruk av systemer og rutiner samt tilgang på ressurser gir kontinuerlig og rettidig utførelse av oppdrag om lovfestet revisjon

- f) hendelser som har eller kan få alvorlige konsekvenser for lovfestet revisjon håndteres og dokumenteres.

Revisjonsselskap skal ha retningslinjer for fastsettelse av lønn, annen godtgjørelse og overskuddsdeling som er tilstrekkelige til å sikre kvalitet ved utførelsen av lovfestet revisjon. Honorar fra det reviderte foretaket for andre tjenester enn revisjon skal ikke gi grunnlag for fastsettelse av vederlaget til noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Revisjonsforetak skal se til at de systemer, rutiner og retningslinjer som er etablert etter paragrafen her og revisjonsforordningen virker etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Revisjonsforetaket skal dokumentere systemene, rutinene og retningslinjene og informere medarbeiderne om dem.

Oppfyllelsen av kravene i dette kapittelet skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Revisjonsforetaket skal kunne vise at de retningslinjene, rutinene og systemene som er etablert, er egnet til å oppfylle kravene.

#### § 7-2 Klientregister

Revisjonsforetak skal registrere følgende opplysninger om de reviderte:

- a) navn
- b) adresse
- c) oppdragsansvarlig revisor
- d) honorar for lovfestet revisjon for hvert regnskapsår
- e) honorar for andre tjenester for hvert regnskapsår.

Ved konsernrevisjon skal revisjonsforetaket som er konsernrevisor, også registrere opplysninger om oppdragsansvarlige revisorer for vesentlige datterforetak hvor det samme revisjonsforetaket er valgt revisor.

#### § 7-3 Registrering av overtredelser og skriftlige klager

Revisjonsforetak skal registrere overtredelser av bestemmelser i denne loven eller revisjonsforordningen som gjelder oppdrag om lovfestet revisjon, samt tiltak som er gjennomført i den forbindelse. Det er ikke nødvendig å registrere mindre overtredelser. Revisjonsforetaket skal utarbeide en årlig rapport som gir en oversikt over tiltak som nevnt og gjøre den kjent internt.

Revisjonsforetak skal registrere skriftlige klager på utførelsen av oppdrag om lovfestet revisjon.

Bestemmelsene i paragrafen her gjelder ikke ved revisjon av små foretak som nevnt i regnskapsloven § 1-6.

Registrerte opplysninger skal oppbevares i fem år.

## Kapittel 8 Uavhengighet og objektivitet

### § 8-1 Overordnede krav til uavhengighet

Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden.

Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisor skal heller ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte.

Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret.

### § 8-2 Finansielle forbindelser til den reviderte

Revisor kan ikke ha en vesentlig og direkte eier- eller avkastningsinteresse i finansielle instrumenter utstedt eller garantert av den reviderte eller aktivt handle med slike instrumenter, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. Det samme gjelder for

- a) foretak i revisors nettverk
- b) oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap
- c) noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen.

Første ledd gjelder også for revisors nærstående eller nærstående av de som er nevnt i første ledd bokstav a til c. Med nærstående menes

- a) ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
- b) mindreårige barn til vedkommende selv og til person som nevnt i bokstav a, som vedkommende bor sammen med
- c) slektninger som vedkommende bor sammen med og har bodd sammen med i minst ett år
- d) foretak som vedkommende selv eller noen som er nevnt i bokstav a til c har bestemmende innflytelse over eller sammenfallende økonomiske interesser med.

Revisor kan ikke eie finansielle instrumenter utstedt av et foretak i samme konsern som den reviderte eller et foretak med lignende tilknytning, hvis eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt, unntatt finansielle instrumenter eiet gjennom diversifiserte ordninger for kollektive investeringer. Det samme gjelder for de som er nevnt i første ledd bokstav a og c.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

### § 8-3 Gaver

Personer eller foretak som nevnt i § 8-2 skal ikke motta gaver eller andre fordeler fra den reviderte som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Det samme gjelder for gaver eller andre fordeler fra foretak i samme konsern som den reviderte og foretak med lignende tilknytning.

### § 8-4 Deltakelse i beslutningstaking. Interessekonflikter

Revisor eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, skal ikke delta i den revidertes beslutningstaking.

Revisor, et foretak i revisors nettverk, eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, kan ikke ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til den reviderte som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

### § 8-5 Vurdering av uavhengighet og tiltak for å sikre uavhengighet

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, skal revisor vurdere sin uavhengighet. Fornyet vurdering skal gjøres når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det. Hvis det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet, skal revisor iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten.

Vurdering etter første ledd skal også gjøres hvis den reviderte blir overtatt av, slår seg sammen med eller overtar et annet foretak. Levering av andre tjenester enn revisjon skal vurderes særskilt. Revisor skal snarest mulig og senest innen tre måneder etter sammenslåingen avvikle forhold i strid med bestemmelsene i dette kapitlet.

### § 8-6 Forbud mot påvirkning

Revisjonsforetak skal sikre at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket eller i et revisjonsforetak i revisors nettverk ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til den oppdragsansvarlige revisoren.

### § 8-7 Honorar

Revisor kan ikke avtale betinget honorar. Honoraret kan heller ikke være helt eller delvis bestemt eller påvirket av levering av andre tjenester enn revisjon.

### § 8-8 Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte

Personer som har vært oppdragsansvarlig eller valgt revisor for den reviderte, kan ikke tiltre en ledende stilling hos den reviderte i en periode på ett år etter at vedkommende avsluttet sitt oppdrag. Ved konsernrevisjon gjelder dette også for personer som har vært oppdragsansvarlig revisor i vesentlige datterselskaper hvor det samme revisjonsselskapet er revisor.

Andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon, kan ikke ta en stilling som nevnt i første ledd hos den reviderte i en periode på minst ett år etter at vedkommende var direkte involvert i oppdraget.

## Kapittel 9 Revisors plikter ved lovfestet revisjon og revisorbekreftelser

### § 9-1 Formålet med lovfestet revisjon

Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og akt-somhet.

### § 9-2 Forberedelse og fortsettelse av revisjonsoppdraget

Før et revisjonsforetak påtar seg et oppdrag om lovfestet revisjon skal revisjonsforetaket be den revidertes forrige revisor opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Den forrige revisoren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt og opplyse om begrunnelsen for sin fratreden. Opplysningene skal gis skriftlig hvis revisjonsforetaket ber om det.

Før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter en lovfestet revisjon av et foretak som ikke er et lite foretak etter regnskapsloven § 1-6, skal det vurderes om revisjonsforetaket har nødvendig tilgang på kompetente personer, tid og ressurser til å utføre revisjonen og om den oppdragsansvarlige revisoren har nødvendig godkjenning. Ved lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse skal revisor i tillegg vurdere de forholdene som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 6.

### § 9-3 Oppdragsansvarlig revisor

Et revisjonsselskap skal utpeke én statsautorisert revisor som oppdragsansvarlig revisor for



hvert oppdrag om lovfestet revisjon. Sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene for utpekingen. Revisjonsselskapet skal sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, herunder kompetanse om gjeldende lovkrav for virksomheten.

Oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. Dette gjelder også en statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn.

#### § 9-4 *Revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon*

Revisor skal vurdere om årsregnskapet og konsernregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav.

Revisor skal vurdere om årsberetningen omfatter de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet, og om revisor, basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen. Det samme gjelder for konsernberetningen.

Revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Dette innebærer blant annet at revisor skal

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten
- vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav
- identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav
- utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen.

Revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater knyttet til virkelige verdier, ned-

skrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

Utkontraktering av oppgaver er uten betydning for revisors ansvar og plikter.

Departementet kan i forskrift fastsette krav til utførelsen av lovfestet revisjon hvis det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

#### § 9-5 *Kommunikasjon med styret*

Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter paragrafen her. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan.

Revisor skal nummerere sin skriftlige dokumentasjon som er avgitt etter paragrafen her.

#### § 9-6 *Rett og plikt til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag*

Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene. Revisor har ellers bare rett til å trekke seg fra oppdraget hvis revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter den loven eller det foreligger andre særlige grunner. Revisor skal varsle den reviderte i rimelig tid før revisor trekker seg. En revisor som har trukket seg, skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret.

#### § 9-7 *Revisjonsberetning*

Revisor skal avgi en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. Revisjonsberetningen skal være skriftlig, datert, signert av oppdragsansvarlig revisor og angi hvor revisor er etablert. Revisjonsberetningen skal være på norsk eller samme språk som den revidertes årsregnskap. Revisjonsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold etter at årsregnskapet er utarbeidet.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

I revisjonsberetningen skal revisor

- a) navngi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert, og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
- b) gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet, der det minst skal opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt
- c) uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettvisende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg
- d) ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
- e) opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med, herunder om det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder
- f) uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav
- g) basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- h) uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift.

Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar og eventuelt § 3-3 d om rapportering om betalinger til myndigheter m.v.

Der revisjonen er utført av mer enn én revisor, skal revisorene bli enige om resultatet av revisjonen og avgi en felles revisjonsberetning. Hvis revisorene ikke blir enige, skal revisorene uttale seg om årsregnskapet i hvert sitt avsnitt i revisjonsberetningen og angi årsaken til uenigheten.

Denne paragrafen gjelder på samme måte for revisjonsberetningen til konsernregnskapet. Ved

uttalelsene etter annet ledd bokstav f og g skal revisor vurdere konsernberetningen og om den er konsistent med konsernregnskapet.

#### § 9-8 Særlige krav ved revisjon av konsernregnskaper mv.

Konsernrevisor har ansvaret for revisjonsberetningen til konsernregnskapet.

Konsernrevisor skal gjennomgå og vurdere revisjon utført av andre revisorer som er nødvendig for konsernrevisjonen. For å kunne bygge på revisjon utført av andre revisorer, må konsernrevisor om nødvendig innhente samtykke til overføring av relevant oppdragsdokumentasjon. Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer, eller konsernrevisors vurdering er at det ikke kan bygges på den utførte revisjonen, skal konsernrevisor sørge for ytterligere revisjonshandlinger.

Hvis konsernrevisor ikke får gjennomgått og vurdert revisjon utført av andre revisorer i samsvar med annet ledd, skal konsernrevisor underrette Finanstilsynet.

Hvis et datterforetak revideres av en revisor eller et revisjonsselskap fra et land utenfor EØS som ikke har gjensidig samarbeidsavtale om tilsyn, skal konsernrevisor oppbevare kopi av oppdragsdokumentasjonen til datterforetakets revisor som er relevant for konsernrevisjonen. Oppbevaringsplikten gjelder ikke hvis betryggende tilgang til dokumentasjonen er sikret ved avtale med datterforetakets revisor eller på annet vis.

Konsernrevisor skal på forespørsel fremlegge oppdragsdokumentasjon som nevnt i annet ledd for Finanstilsynet. Det samme gjelder oppdragsdokumentasjon som nevnt i fjerde ledd, med mindre konsernrevisor kan vise til forhold utenfor konsernrevisors kontroll som gjorde at dokumentasjonen ikke kunne fremlegges.

Hvis en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak, ber om det, plikter revisor i datterforetak å gi relevante opplysninger.

En revisor som reviderer årsregnskap for et datterforetak, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet, kan uten hinder av taushetsplikt gi relevante opplysninger og utlevere relevant dokumentasjon til en revisor som reviderer konsernregnskap eller årsregnskap for et morforetak eller et foretak med investeringer i tilknyttet foretak eller felleskontrollert virksomhet. Dette gjelder også der et slikt foretak er hjemmehørende i et annet land, forutsatt at opplysninger og dokumentasjon overføres i samsvar med reglene i personopplysningsloven kapittel V. Revi-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

soren som mottar opplysningene, har taushetsplikt etter § 10-1 første og annet ledd.

#### § 9-9 *Oppdragsdokumentasjon*

Revisor skal dokumentere hvert oppdrag om lovfestet revisjon på en måte som er tilstrekkelig til å underbygge revisjonsberetningen og at revisjonen er utført i samsvar med §§ 9-2 til 9-8. Forhold som tilsier at det kan foreligge misligheter og feil, skal dokumenteres særskilt med angivelse av hva revisor har foretatt seg i den anledning.

Revisor skal dokumentere vurderingene og tiltak for å sikre uavhengighet som nevnt i § 8-5.

Hvis et revisjonsforetak påtar seg en lovfestet revisjon i strid med den forrige revisorens råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres.

Ved revisjon av foretak av allmenn interesse skal oppdragsdokumentasjonen omfatte de forhold som skal dokumenteres etter revisjonsforordningen artikkel 6 til 8.

Ved utføring av rådgivning eller andre tjenester for den reviderte skal revisor dokumentere oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger.

Oppdragsdokumentasjonen skal sammenstilles og stenges for endring senest 60 dager etter at revisjonsberetningen er avgitt.

Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år etter at revisjonsberetningen er avgitt.

Departementet kan i forskrift fastsette krav til oppbevaringen av dokumentasjon.

#### § 9-10 *Revisors plikter ved revisorbekreftelser*

Oppdrag om revisorbekreftelser skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Oppdraget skal utføres med profesjonell skepsis. Oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt. Kravet om god revisjonsskikk innebærer blant annet at revisor skal kommunisere med styret i samsvar med § 9-5 første ledd. Når grunnlaget for bekreftelsen ikke er lov eller forskrift skal revisor sørge for en klar forståelse av oppdraget.

Kravene til uavhengighet i § 8-1 og § 8-5 første ledd, første og annet punktum gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser.

### **Kapittel 10 Taushetsplikt og opplysningsplikt**

#### § 10-1 *Revisors taushetsplikt*

Et revisjonsforetak plikter å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets

virksomhet, med mindre revisor i eller i medhold av lov er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.

Revisor kan uten hinder av taushetsplikt

- gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter samtykke fra den som opplysningene gjelder
- gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en annen revisor som foretar kontroll av revisors oppdrag
- underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling
- avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Taushetsplikten etter første ledd og unntakene i annet ledd bokstav a og d gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, partnere og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen eller kontroll av revisjonsforetakets oppdrag.

Taushetsbelagte opplysninger kan ikke utnyttes i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Pliktene etter denne paragrafen gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser om unntak fra revisors taushetsplikt overfor tilsynsmyndigheter i andre land.

#### § 10-2 *Revisors opplysningsplikt*

Hvis en aksjeeier på generalforsamling, en deltaker i selskapsmøte, en møtende med stemmerett i organet som velger revisor, et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller daglig leder krever det, skal den oppdragsansvarlige revisoren gi opplysninger om forhold vedrørende den reviderte som revisor har fått kjennskap til i forbindelse med revisjonen. Plikten til å gi opplysninger gjelder ikke hvis det vil være til uforholdsmessig skade for den reviderte. Hvis et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret anmoder revisor utenfor møte om å gi informasjon, kan revisor kreve å gi svar i møte i vedkommende organ.

Etter at et revisjonsforetak er valgt som revisor, skal forrige revisor gi ny revisor opplysninger og dokumentasjon om sitt revisjonsoppdrag når ny revisor ber om det og dette kan ha betydning for den fremtidige revisjonen.

Hvis den reviderte ikke oppfyller en plikt til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av slike dokumenter som revisor har i sin besittelse.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

## Kapittel 11 Erstatningsansvar

### § 11-1 *Erstatningsansvar*

En oppdragsansvarlig revisor plikter å erstatte skade som denne forsettlig eller uaktsomt har voldt under utførelsen av sitt oppdrag. Et revisjonsselskap er solidarisk ansvarlig med en oppdragsansvarlig revisor som har utført oppdraget på dets vegne.

Erstatningsansvar etter første ledd kan lempes når retten under hensyn til skadens størrelse, den ansvarliges økonomiske bæreevne, foreliggende forsikringer og forsikringsmuligheter, skyldforhold, ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer og forholdene ellers finner at ansvaret virker urimelig tyngende for den ansvarlige. Det samme gjelder når det i særlige tilfeller er rimelig at den skadelidte helt eller delvis bærer skaden.

## Kapittel 12 Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse

### § 12-1 *Gjennomføring av revisjonsforordningen*

EØS-avtalen vedlegg XXII (forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse og opphevelse av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF, med tilpassinger til EØS-avtalen) (revisjonsforordningen) gjelder som lov med de endringer og tillegg som følger av protokoll 1 til avtalen og avtalen for øvrig.

Når det i loven her vises til revisjonsforordningen, menes forordningen slik den til enhver tid er gjennomført og endret etter første eller tredje ledd.

Departementet kan fastsette utfyllende forskrifter til bestemmelsen her og i forskrift gjøre endringer i, herunder fastsette unntak fra, bestemmelsene gjennomført i første ledd til gjennomføring av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

### § 12-2 *Nasjonal tilsynsmyndighet*

Finanstilsynet er nasjonal tilsynsmyndighet etter revisjonsforordningen artikkel 20.

### § 12-3 *Revisjonshonorar*

Finanstilsynet kan ved enkeltvedtak unnta et revisjonsforetak fra kravet i revisjonsforordningen artikkel 4 nr. 2 om honorar fra andre tjenester enn revisjon i inntil to år hvis særlige grunner foreligger.

### § 12-4 *Adgang til å yte visse tjenester*

En statsautorisert revisor eller et revisjonsselskap kan uten hinder av revisjonsforordningen

artikkel 5 nr. 1 annet ledd utføre skattetjenester nevnt i artikkel 5 nr. 1 annet ledd bokstav a punkt i og punkt iv til vi, på de vilkår som er fastsatt i artikkel 5 nr. 3.

### § 12-5 *Karensperiode for adgang til å tiltre ledende stilling hos den reviderte*

Ved revisjon av foretak av allmenn interesse er perioden etter § 8-8 første ledd to år.

### § 12-6 *Revisjonsforetak fra land utenfor EØS som reviderer foretak notert på regulert marked i Norge*

Revisjonsforetak hjemmehørende i et land utenfor EØS som reviderer årsregnskapet eller konsernregnskapet til et foretak som er etablert utenfor EØS og som har utstedt omsettelige verdipapirer som er tatt opp til handel på et regulert marked i Norge, skal være registrert i Finanstilsynets register. Registreringsplikten gjelder ikke hvis den reviderte utelukkende har utstedt gjeldsinstrumenter og disse instrumentene har en pålydende verdi per enhet på utstedelsesdagen på minst 100 000 euro eller tilsvarende pengeverdi i annen valuta.

Finanstilsynet skal registrere revisjonsforetak som nevnt i første ledd etter bestemmelser i forskrift fastsatt av departementet. Registreringen er ikke en godkjenning som statsautorisert revisor etter § 3-1 eller revisjonsselskap etter § 4-1.

Finanstilsynet skal avregistrere revisjonsforetaket hvis vilkårene for registrering ikke lenger er oppfylt.

Departementet kan i forskrift pålegge meldingsplikt og fastsette krav til melding for revisjonsforetak som er hjemmehørende i et land utenfor EØS og som reviderer foretak på regulert marked i Norge, og som ikke er registreringspliktige. Revisjonsberetning avgitt av et revisjonsforetak som har registreringsplikt etter denne bestemmelsen, har ingen rettsvirkning hvis revisjonsforetaket ikke er registrert i Finanstilsynets register.

Registrerte revisjonsforetak er underlagt kvalitetskontroll etter § 13-1. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette hvis det i løpet av de siste tre årene har vært utført kvalitetskontroll av revisjonsforetaket i et annet EØS-land eller i et tredjeland med likeverdig kvalitetskontroll.

Bestemmelsene om reaksjoner og sanksjoner i §§ 14-3 til 14-8 gjelder for revisjonsforetaket og den oppdragsansvarlige revisoren.

Departementet kan fastsette forskrift om registrering og tilsyn med registrerte revisjonsforetak.

## Kapittel 13 Kvalitetskontroll mv.

### § 13-1 Kvalitetskontroll

Statsautoriserte revisorer og revisjonsselskaper er underlagt kvalitetskontroll av Finanstilsynet eller den tilsynet utpeker. Kvalitetskontroll foretas på grunnlag av en risikovurdering. Kvalitetskontroll av revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer som utfører lovfestet revisjon, foretas minst hvert sjette år.

Kvalitetskontrollen skal omfatte en vurdering av uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorarer og revisjonsutførelse. For revisjonsselskaper skal kvalitetskontrollen dessuten omfatte en vurdering av selskapets kvalitetsstyring. Resultatene av kvalitetskontrollen skal beskrives i en skriftlig rapport.

Merknader etter kvalitetskontrollen skal følges opp uten ugrunnet opphold.

Kvalitetskontrollen skal ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i revisjonsforetakets virksomhet.

Kontrollører skal ha den utdanning og erfaring som er nødvendig for å kunne utføre en kvalitetskontroll. En kontrollør kan ikke i løpet av de tre siste årene før en kontroll ha vært tilknyttet den kontrollerte som tillitsvalgt, partner, ansatt eller på annen måte. Finanstilsynet skal offentliggjøre en årlig rapport om resultatene fra kvalitetskontrollen.

Finanstilsynet godkjenner opplegget for kvalitetskontroll som utføres av andre enn tilsynet, og tilsynet kan gi instruksjer om gjennomføringen av kontrollene.

### § 13-2 Tilsyn med standardsetting

Finanstilsynet har overordnet ansvar for tilsyn med fastsetting av standarder om revisjon, kvalitetsstyring og yrkesetikk.

## Kapittel 14 Administrative tiltak, overtredelsesgebyr og straff

### § 14-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til en statsautorisert revisor

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert revisor må anses uskikket fordi vedkommende

- har overtrådt revisors plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, eller
- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 3-4.

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert revisor er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

### § 14-2 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen til et revisjonsselskap

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis et revisjonsselskap

- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 4-1 eller
- må anses uskikket fordi revisjonsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis et revisjonsselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

### § 14-3 Forbud mot å ha ledelsesfunksjon

Dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av loven her, og overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å ha ledelsesfunksjon i et revisjonsselskap eller foretak av allmenn interesse, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan ha slik ledelsesfunksjon.

Et vedtak etter første ledd innebærer at personen ikke kan være medlem av styret eller daglig leder i et foretak av allmenn interesse eller i et revisjonsselskap.

Et vedtak etter første ledd kan gis for et tidsrom av inntil tre år.

Departementet kan fastsette utfyllende forskrifter til bestemmelsen her.

### § 14-4 Forbud mot å undertegne revisjonsberetninger

Dersom en statsautorisert revisor har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av loven her, og overtredelsen medfører at vedkommende må anses uskikket til å undertegne revisjonsberetning, kan Finanstilsynet fatte vedtak om at vedkommende ikke kan gjøre dette.

Et vedtak etter første ledd kan gis for et tidsrom av inntil tre år.

Departementet kan fastsette utfyllende forskrifter til bestemmelsen her.

### § 14-5 Overtredelsesgebyr

Finanstilsynet kan ilegge overtredelsesgebyr ved overtredelse av

- § 7-1
- §§ 8-1 til 8-7
- §§ 9-2 til 9-10
- §§ 8-8 eller 12-5
- revisjonsforordningen artikkel 4, jf. § 12-3, om revisjonshonorar

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- f) artikkel 5, jf. § 12-4, om forbud mot å levere visse tjenester
- g) artikkel 8 om gjennomgang av revisjonsopdraget av en revisor som ikke har deltatt i revisjonen
- h) vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.  
Fysiske personer kan ilegges overtredelsesgebyr bare for forsettlig eller uaktsomme overtredelser. Foretak kan ilegges overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i første ledd.

For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap.

For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner.

Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om kvalifisert skyldkrav for å ilegge overtredelsesgebyr.

#### § 14-6 *Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr*

Ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved utmåling av overtredelsesgebyr kan det blant annet tas hensyn til

- a) overtredelsens grovhet og varighet
- b) overtrederens grad av skyld
- c) overtrederens økonomiske evne
- d) hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- e) tap påført tredjeperson som følge av overtredelsen
- f) i hvilken grad overtrederer har samarbeidet med Finanstilsynet
- g) tidligere overtredelser.

#### § 14-7 *Foreldelse mv.*

Adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Fristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

Departementet kan fastsette forskrifter om renter ved forsinket betaling av overtredelsesgebyr og nærmere bestemmelser om foreldelse.

#### § 14-8 *Straff*

Den som uten å være statsautorisert revisor, forsettlig eller uaktsomt gir inntrykk av selv å ha

bekreftet et regnskap eller annen informasjon etter reglene i denne loven, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer §§ 8-1 til 8-7, § 8-8 eller § 12-5, § 9-4 første, annet, fjerde eller femte ledd, § 9-10 eller § 10-2, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år. Det samme gjelder den som handler i strid med vedtak fattet med hjemmel i § 14-3 eller § 14-4.

Grove eller gjentatte brudd på god revisjons-skikk, jf. § 9-4 tredje ledd, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

### **Kapittel 15 Klagenemnd**

#### § 15-1 *Klagenemnd*

Departementet kan i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak truffet av Finanstilsynet etter denne loven.

Forvaltningsloven gjelder for klagenemndens virksomhet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om frister, innholdet av klage, tilsvarende og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet.

Klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse.

Det kan kreves gebyr for behandling av klage som angitt i første ledd. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om når gebyr skal kreves, om gebyrenes størrelse og om innkrevningen.

### **Kapittel 16 Ikrafttredelses- og overgangsregler. Endringer i andre lover**

#### § 16-1 *Ikrafttredelse*

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte bestemmelser kan settes i kraft til ulik tid.

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer oppheves fra den tiden loven trer i kraft.

#### § 16-2 *Overgangsregler*

En person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent som registrert revisor, jf. lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer kapittel 3, er fra dette tidspunktet statsautorisert revisor.

En person som ved lovens ikrafttredelse er godkjent revisor men ikke ansvarlig revisor, jf. lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer § 3-7, må oppfylle kravene til etterutdanning i § 5-1 fra og med det tredje årsskiftet etter lovens ikrafttredelse. Vedkommende kan bare utpekes som oppdragsansvarlig revisor eller påta seg oppdrag om

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

lovfestet revisjon eller revisorbekreftelser hvis kravene i § 5-1 første og annet ledd er oppfylt, og vedkommende har dokumentert dette overfor Finanstilsynet etter reglene i § 5-1 fjerde og femte ledd. Personer som ikke har dokumentert fullført etterutdanning etter fristen i denne paragrafen er ikke godkjent som statsautorisert revisor etter fristens utløp. Disse kan søke om godkjenning i henhold til reglene i § 3-8.

Departementet kan gi overgangsregler.

### § 16-3 *Endringer i andre lover*

Følgende endringer gjøres i andre lover:

1. I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. gjøres følgende endringer:

#### § 3 a tredje ledd skal lyde:

*Revisor som nevnt i første ledd og revisor i noterte foretak som trekker seg i henhold til revisorloven § 9-6, skal sende begrunnelse for sin fratreden til Finanstilsynet. Revisor skal videre rapportere til Finanstilsynet hvis foretaket velger ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller revisjonsoppdraget på annen måte utløper før utløpet av tjenestetiden.*

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

#### § 4 b nytt tredje ledd skal lyde:

*Finanstilsynet kan pålegge foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, samt personer og foretak som utfører oppgaver for et revisjonsforetak i forbindelse med revisjon av slike foretak å gi de opplysninger om den lovfestede revisjonen som tilsynet krever og som er nødvendige for å føre tilsyn med revisjonsforetaket. Hvis opplysningsplikten som er pålagt foretaket ikke oppfylles, kan opplysningsplikten pålegges de enkelte tillitsvalgte, ansatte og andre som utfører oppdrag for foretaket. Foretaket skal i slike tilfeller som hovedregel varsles.*

#### § 7 annet ledd skal lyde:

Taushetsplikten etter første ledd og forvaltningslovens bestemmelser gjelder ikke overfor Norges Bank, andre EØS-staters sentralbanker eller tilsynsmyndigheter som fører tilsyn som nevnt i § 1, herunder Den europeiske sentralbank, Den europeiske banktilsynsmyndighet, Den europeiske tilsynsmyndighet for forsikring og tjenestepensjoner, Den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndighet, Det europeiske råd for systemrisiko og EFTAs overvåkingsorgan. Taushetsplikten gjelder heller ikke overfor Nasjonal sikkerhetsmyndighet ved deling av informasjon som er

nødvendig for at sikkerhetsmyndigheten skal kunne utføre lovbestemte oppgaver. Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at Finanstilsynet gir opplysninger til regulert marked med tillatelse etter *verdipapirhandelloven*, *verdipapirsentral med tillatelse etter verdipapirsentralloven* eller sentral motpart med tillatelse etter verdipapirhandelloven, om forhold som er nødvendige for utførelsen av disse foretakenes lovbestemte oppgaver.

2. I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak skal § 3-1 første ledd nr. 8 første punktum lyde:

Hvorvidt selskapet er unntatt revisjonsplikt etter aksjeloven § 7-6 og eventuelle andre opplysninger som skal registreres i eller i medhold av aksjeloven § 7-6.

3. I lov 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper skal § 2-13 nytt sjette ledd lyde:

*(6) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5 a gjelder tilsvarende.*

4. I lov 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak skal § 43 nytt annet ledd lyde:

*Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5 a gjelder tilsvarende.*

5. I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper gjøres følgende endringer:

#### § 5-26 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Det som er bestemt om revisor i revisorloven § 8-1 til § 8-7 og § 10-1 første og tredje til femte ledd, samt annet ledd bokstav a, c og d, gjelder tilsvarende for granskere.

#### § 5-27 første ledd første punktum skal lyde:

Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle autoriserte regnskapsførere etter regnskapsførerloven skal på forespørsel og uten hinder av taushetsplikt gi granskeren alle opplysninger de er kjent med, som kan være av betydning for de temaene som granskes.

I kapittel 7 romertall I skal ny § 7-5 a lyde:

#### § 7-5 a *Møte mellom styret og revisor*

(1) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Dersom et flertall av styrets

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

medlemmer også inngår i selskapets daglige ledelse skal likevel hele styret delta i møtet, med unntak av daglig leder.

(2) Formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

(3) Kravet etter første ledd gjelder ikke for:

1. selskaper som er omfattet av regnskapsloven § 1-6,
2. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet dersom morselskapet er omfattet av kravet i første ledd,
3. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet, dersom morselskapet uten å være omfattet av kravet i første ledd likevel avholder et slikt møte med revisor som nevnt der.

(4) Møtet skal gjennomføres som et fysisk eller elektronisk møte. Revisor deltar i møtet på samme måte som styremedlemmene. Dersom møtet avholdes som et fysisk møte, kan revisor delta elektronisk om dette godkjennes av styremedlemmene.

§ 7-6 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*Beslutning om å unnlate revisjon kan ikke treffes hvis selskapet er revisjonspliktig etter annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.*

§ 7-6 sjette og sjuende ledd skal lyde:

(6) Selskapet skal straks gi melding til Foretaksregisteret dersom generalforsamlingen har truffet beslutning som nevnt i første ledd. *Beslutning* som nevnt i første ledd får ikke virkning før den er registrert til Foretaksregisteret.

(7) Dersom vilkårene for fritak fra *revisjon* ikke lenger er til stede, skal *selskapet* straks gi melding til Foretaksregisteret. Styret skal straks sørge for å innkalle generalforsamlingen og foreslå valg av revisor. Det samme gjelder dersom generalforsamlingen har stilt krav om revisjon etter fjerde ledd.

6. I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 5-26 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Det som er bestemt om revisor i revisorloven § 8-1 til § 8-7 og § 10-1 første og tredje til femte ledd, samt andre ledd bokstav a, c og d, gjelder tilsvarende for granskere.

§ 5-27 første ledd første punktum skal lyde:

Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle autoriserte regnskapsførere etter regnskapsførerloven skal på forespørsel og uten hinder av taushetsplikt gi granskeren alle opplysninger de er kjent med, som kan være av betydning for de temaene som granskes.

§ 6-41 skal lyde:

§ 6-41 *Revisjonsutvalg*

(1) I selskaper som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

(2) Første ledd gjelder ikke selskaper som siste regnskapsår oppfylte minst to av følgende tre kriterier:

1. gjennomsnittlig antall ansatte på under 250,
2. balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret,
3. nettoomsætning på mindre enn 350 millioner kroner.

I selskaper som er unntatt fra kravet om revisjonsutvalg etter første punktum, skal styret utføre de oppgavene som er lagt til revisjonsutvalget. Når styret utfører slike oppgaver, kan styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke delta i møtet.

(3) Første ledd gjelder ikke for heleid datterselskap dersom det i morselskapet er etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.

§ 6-43 skal lyde:

§ 6-43 *Revisjonsutvalgets oppgaver*

Revisjonsutvalget skal:

- A. informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,
- B. forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
- C. for så vidt gjelder selskapets regnskapsrapportering, overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle,
- D. ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6, jf. revisorloven § 12-1,



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- E. vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 8 og artikkel 6 i revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med forordningen artikkel 5,
- F. ha ansvaret for å forberede selskapets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16, jf. revisorloven § 12-1.

I kapittel 7 romertall I skal ny § 7-1 a lyde:  
§ 7-1 a *Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse – revisjonsforordningen*

For selskaper som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, gjelder reglene i revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1.

§ 7-2 skal lyde:

§ 7-2 *Opphør av revisors oppdrag*

(1) Revisor tjenestegjør inntil en annen revisor er valgt. *Selskaper som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, kan etter revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 1 annet avsnitt velge et bestemt revisjonsselskap for en sammenhengende oppdragsperiode på høyst ti år. Oppdragsperioden kan utvides til høyst:*

a) 20 år på de vilkår om gjennomføring av en anbudsprosess som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 4 bokstav a, jf. revisorloven § 12-1.

b) 24 år på de vilkår om valg av flere revisorer som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 17 nr. 4 bokstav b, jf. revisorloven § 12-1.

(2) Selskapet kan ikke avsette revisor før utløpet av tjenestetiden uten saklig grunn. Uenighet vedrørende regnskapsmessig behandling eller revisjonshandlinger anses ikke som saklig grunn for avsettelse.

(3) Opphører revisors oppdrag før utløpet av tjenestetiden, skal styret uten opphold sørge for valg av ny revisor. Det samme gjelder dersom revisor ikke lenger fyller vilkårene for å kunne velges til revisor i selskapet.

(4) Selskapet skal uten ugrunnet opphold gi melding til Foretaksregisteret om at revisors oppdrag er avsluttet. Hvis foretaket valgte ny revisor på ekstraordinær generalforsamling eller oppdraget på annen måte opphørte før utløpet av tjenestetiden, skal selskaper som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, sende begrunnelse for dette til Finanstilsynet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om at melding om begrunnelse for avslutning av

revisjonsoppdrag etter andre punktum også skal gjelde andre revisjonspliktige allmennaksjeselskaper.

I kapittel 7 romertall I skal ny § 7-5 a lyde:

§ 7-5 a *Møte mellom styret og revisor*

(1) Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Dersom et flertall av styrets medlemmer også inngår i selskapets daglige ledelse, skal likevel hele styret delta i møtet, med unntak av daglig leder.

(2) Formålet med møtet skal være at styret og revisor drøfter sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, herunder regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

(3) Kravet etter første ledd gjelder ikke for:

1. selskaper som er omfattet av regnskapsloven § 1-6,
2. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet dersom morselskapet er omfattet av kravet i første ledd,
3. datterselskaper som har samme revisor som morselskapet, dersom morselskapet uten å være omfattet av kravet i første ledd likevel avholder et slikt møte med revisor som nevnt der.

(4) Møtet skal gjennomføres som et fysisk eller elektronisk møte. Revisor deltar i møtet på samme måte som styremedlemmene. Dersom møtet avholdes som et fysisk møte, kan revisor delta elektronisk om dette godkjennes av styremedlemmene.

7. I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. skal § 3-3 a trettende ledd lyde:

*Det skal gis opplysninger om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner og i tilfelle om forsikringsdekningen.*

Nåværende trettende og fjortende ledd blir fjortende og femtende ledd.

8. I lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser skal ny § 44 a i kapittel 5 lyde:

§ 44 a *Møte med revisor*

*Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5 a gjelder tilsvarende.*

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

9. I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring skal § 13 første ledd nr. 4 lyde:

4. *revisors skriftlige kommunikasjon med styret etter revisorloven § 9-5,*

10. I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel gjøres følgende endringer:

§ 3-5 første ledd skal lyde:

(1) EØS-avtalen vedlegg IX forordning (EU) nr. 236/2012 (om shortsalg og visse sider ved kredittapsbytteavtaler (shortsalgforordningen)), som endret ved forordning (EU) nr. 909/2014, gjelder som lov med de tilpasninger som følger av vedlegg IX, protokoll 1 til avtalen og avtalen for øvrig.

§ 5-5 åttende ledd nytt annet punktum skal lyde:  
*Departementet kan også fastsette forskrift om krav til revisjon, valg av revisor og revisjonsutvalg.*

§ 19-1 annet ledd skal lyde:

(2) Finanstilsynet fører kontroll med at årsregnskap, årsberetning, halvårsregnskap og annen finansiell rapportering, samt *revisjonsutvalg, valg av revisor og rapportering om betalinger til myndigheter, fra utstedere av omsettelige verdipapirer som er eller søkes tatt opp til handel på regulert marked i EØS og som har Norge som hjemstat, er i samsvar med lov eller forskrifter.*

§ 19-1 femte ledd annet punktum skal lyde:  
Departementet kan herunder fastsette forskrifter om kontroll og tiltak som nevnt i annet ledd *blant annet* for å sikre at det blir gitt korrekt informasjon i tilfeller der den finansielle rapporteringen og rapporteringen om betalinger til myndigheter etter annet ledd, ikke er i samsvar med lov eller forskrifter.

§ 19-7 syvende ledd skal lyde:

(7) Finanstilsynet kan pålegge foretak som nevnt i § 19-1 annet ledd å innhente den dokumentasjonen som Finanstilsynet krever til gjennomføring av kontroll etter § 19-1 annet ledd. *Første ledd gjelder tilsvarende dersom Finanstilsynet har grunn til å anta at noen handler i strid med lov eller forskrifter som er underlagt kontroll etter § 19-1 annet ledd.*

Overskriften til § 21-3 skal lyde:

*Overtredelse av reglene om flagging og periodisk rapportering mv.*

§ 21-3 tredje ledd skal lyde:

(3) *Annet ledd gjelder tilsvarende dersom foretaket overtrer allmennaksjeloven § 6-41, § 6-43 og § 7-2, revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1, artikkel 16 og 17, eller tilsvarende regler som foretaket plikter å følge i medhold av verdipapirhandelloven eller forskrift fastsatt i medhold av denne.*

Nåværende tredje til sjette ledd blir fjerde til syvende ledd.

11. I lov 29. juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak skal ny § 101 a i kapittel 7 lyde:

§ 101 a *Møte med revisor*

Styret skal hvert år ha et møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede. Aksjeloven § 7-5 a gjelder tilsvarende.

12. I lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern gjøres følgende endringer:

§ 5-4 første ledd annet punktum skal lyde:  
*Allmennaksjeloven § 7-5 a første og annet ledd gjelder tilsvarende for møter mellom daglig leder av filialen og revisor.*

§ 8-6 tredje ledd skal lyde:

(3) Styret skal holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling og plikter, og påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret skal minst én gang hvert kvartal ha møte med revisor uten at daglig leder eller andre fra den daglige ledelsen er til stede, med mindre annet fastsettes i instruks for styret. *Allmennaksjeloven § 7-5 a annet og tredje ledd gjelder tilsvarende.*

§ 8-17 første ledd skal lyde:

(1) Et finansforetak er *revisjonspliktig etter revisorloven*. Generalforsamlingen velger én eller flere revisorer og godkjenner deres *godtgjørelse*. *Allmennaksjeloven §§ 7-2 til 7-5 a* gjelder tilsvarende for finansforetak som ikke er organisert som aksjeselskap eller allmennaksjeselskap. Finanstilsynet trer i tingrettens sted ved utøvelse av myndighet etter allmennaksjeloven § 7-3 og aksjeloven § 7-3.

Ny § 8-17 a skal lyde:

§ 8-17 a *Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse – revisjonsforordningen*

For finansforetak som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, gjelder reglene i forordning (EU) nr. 537/2014 om særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse som gjennomført ved revisorloven § 12-1 første ledd (revisjonsforordningen).

§ 8-18 skal lyde:

§ 8-18 *Plikt til å ha revisjonsutvalg*

(1) *Finansforetak som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd, skal ha et revisjonsutvalg. Det samme gjelder holdingforetak i konsern hvor slike finansforetak inngår.*

(2) Med mindre Finanstilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for:

- a) finansforetak som er heleid datterforetak i finanskonsern hvor morselskapet har revisjonsutvalg,
- b) kredittforetak som utsteder obligasjoner med fortrinnsrett, *forutsatt at foretaket offentlig begrunner at det verken bør ha et revisjonsutvalg eller at styret bør fungere som revisjonsutvalg,*
- c) finansieringsforetak som ikke har utstedt aksjer eller egenkapitalbevis notert på regulert marked, ikke har utestående obligasjoner eller sertifikater med samlet pålydende på 100 millioner euro eller mer, og ikke har offentliggjort prospekt.

(3) Finanstilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra finansforetaks plikt til å ha revisjonsutvalg og kan gi utfyllende regler om revisjonsutvalgets sammensetning og oppgaver.

§ 8-19 skal lyde:

§ 8-19 *Revisjonsutvalgets oppgaver*

(1) Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende utvalg for styret.

(2) Revisjonsutvalget skal:

- a) *informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i den prosessen,*
- b) *forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,*
- c) *for så vidt gjelder foretakets regnskapsrapportering, overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og foretakets internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle,*

d) *ha løpende kontakt med foretakets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6, jf. revisorloven § 12-1,*

e) *vurdere og overvåke revisors uavhengighet etter revisorloven kapittel 8 og revisjonsforordningen artikkel 6, herunder særlig at andre tjenester enn revisjon er levert i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 5, jf. revisorloven § 12-1,*

f) *ha ansvaret for å forberede foretakets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16, jf. revisorloven § 12-1.*

§ 18-1 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) Styret i morselskapet skal sørge for at det avgis en felles revisjonsberetning for morselskapet og finanskonsernet. *Reglene i § 8-17 gjelder tilsvarende for morselskapet.*

(5) Bestemmelsene om revisjonsutvalg i §§ 8-18 til 8-20 gjelder tilsvarende for holdingforetak med konsesjon til å drive virksomhet som morselskap i finanskonsern som omfatter finansforetak som er foretak av allmenn interesse etter revisorloven § 1-2 sjette ledd.

Nye §§ 22-4 til 22-6 skal lyde:

§ 22-4 *Overtredelsesgebyr ved overtredelse av regler om revisjonsutvalg og valg av revisor*

(1) Finanstilsynet kan ilegge et finansforetak overtredelsesgebyr ved brudd på følgende bestemmelser:

- a) §§ 8-18 og 8-19 og bestemmelsene i revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1, om revisjonsutvalgets oppgaver
- b) revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1, artikkel 16 om valg av revisor
- c) revisjonsforordningen, jf. revisorloven § 12-1, artikkel 17 om revisjonsoppdragets varighet.

(2) Det kan fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap.

(3) Departementet kan fastsette utfyllende forskrift til bestemmelsen her.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

§ 22-5 *Momenter ved vedtak om overtredelsesgebyr*

Ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved utmåling av overtredelsesgebyr kan det blant annet tas hensyn til

- a) overtredelsens grovhet og varighet
- b) overtrederens finansielle styrke, særlig samlet omsetning eller årsinntekt og eiendeler
- c) hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- d) tap påført tredjemann som følge av overtredelsen
- e) i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- f) tidligere overtredelser.

§ 22-6 *Foreldelse mv.*

(1) Adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt.

Fristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

(2) Departementet kan fastsette forskrifter om renter ved forsinket betaling av overtredelsesgebyr og nærmere bestemmelser om foreldelse.

13. I lov 21. juni 2019 nr. 31 om Norges Bank og pengevesenet mv. gjøres følgende endringer:

§ 1-11 første ledd skal lyde:

Norges Bank forvalter Statens pensjonsfond utland, jf. lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond §§ 3 *annet ledd* og 10.

§ 4-1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

Representantskapet har rett til å kreve de opplysningene fra selskapets daglige leder, *styret* og den valgte revisor som er nødvendige for tilsynet.

**B****Forslag****til lov om endringer i lov om Folketrygdfondet  
(avvikling av varaordningen mv.)****I**

I lov 29. juni 2007 nr. 44 om lov om Folketrygdfondet gjøres følgende endringer:

§ 8 første ledd tredje punktum oppheves.

§ 8 første ledd nåværende fjerde punktum blir tredje punktum og skal lyde:  
Gjenoppnevning av *medlemmer kan* skje for en samlet periode på tolv år.

§ 8 annet ledd skal lyde:

Ved behandling av administrative saker suppleres styret med ytterligere *to styremedlemmer* som velges av og blant de ansatte.

§ 8 tredje og fjerde ledd skal lyde:

*Styremedlemmer kan* tre tilbake før tjenestetiden er ute med rimelig forhåndsvarsel til departementet.

Dersom *styremedlemmer fratrer* eller dør i løpet av den tid de er oppnevnt for, skal nytt *medlem oppnevnes* for den gjenstående tid.

§ 8 sjette ledd skal lyde:

*Styremedlemmer skal* ha godtgjøring som fastsettes av departementet.

**II**

Endringene i lov om Folketrygdfondet trer i kraft 1. juli 2020.

Oppnevninger av varamedlemmer som er foretatt før loven har trådt i kraft, løper ut oppnevningsperiodene. Departementet kan fastsette nærmere overgangsbestemmelser.

---

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

## C

### Forslag

# **til vedtak om samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014**

## I

Stortinget samtykker til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014.

---

**Vedlegg 1**

## **Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap**

EUROPAPARLAMENTET OG RÅDET FOR DEN EUROPEISKE UNION HAR

under henvisning til traktaten om Den europeiske unions virkemåte, særlig artikkel 50,  
under henvisning til forslag fra Europakommisjonen,

etter oversending av utkast til regelverksakt til de nasjonale parlamentene,

under henvisning til uttalelse fra Den europeiske økonomiske og sosiale komité<sup>1</sup>,

etter den ordinære regelverksprosedyren<sup>2</sup> og ut fra følgende betraktninger:

1) Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF<sup>3</sup> fastsetter vilkårene for godkjenning og registrering av personer som foretar lovfestet revisjon, reglene for uavhengighet, objektivitet og yrkesetikk som gjelder for disse personene, samt rammen for offentlig tilsyn med dem. Det er imidlertid nødvendig ytterligere å harmonisere disse reglene på unionsplan for å gjøre kravene som gjelder for disse personene, mer gjennomsiktlige og forutsigbare, og for å øke deres uavhengighet og objektivitet når de utfører sine oppgaver. Det er også viktig å øke minstenivået for tilnærming mellom revisjonsstandardene som danner grunnlaget for lovfestet revisjon. For å bedre investorvernet er det dessuten viktig å styrke offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper ved å øke uavhengigheten til Unionens tilsynsmyndigheter og gi dem tilstrekkelig myndighet, herunder granskingsmyndighet og myndighet til å ilegge sanksjoner, med sikte på å oppdage, forebygge og hindre brudd på gjeldende

regler i forbindelse med revisorer og revisjonsselskapers yting av revisjonstjenester.

2) Ettersom foretak av allmenn interesse har stor betydning for offentligheten på grunn av virksomhetens omfang og kompleksitet eller på grunn av virksomhetens art, må deres reviderte finansregnskaps troverdighet bedres. Derfor er de særlige bestemmelsene om lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse som er fastsatt i direktiv 2006/43/EF, blitt videreutviklet i europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014<sup>4</sup>. Bestemmelsene om lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse som er fastsatt i dette direktiv, bør få anvendelse på revisorer og revisjonsselskaper bare i den utstrekning de foretar lovfestet revisjon av slike foretak.

3) I henhold til traktaten om Den europeiske unions virkemåte (TEUV) utgjør det indre marked et område uten indre grenser, der fritt varebytte og fri bevegelse for tjenester samt etableringsadgang er sikret. Det er nødvendig å sette revisorer og revisjonsselskaper i stand til utvikle sin virksomhet innenfor Unionen ved å gjøre det mulig for dem å yte slike tjenester i en annen medlemsstat enn den der de er godkjent. Dersom revisorer og revisjonsselskaper gis mulighet til å utføre lovfestet revisjon under sin hjemstats yrkestittel i en vertstat, imøtekommes særlig behovene hos grupper av foretak som på grunn av de økende handelsstrømmene som følger av det indre marked, utarbeider finansregnskap i flere medlemsstater og er pliktige til å få dem revidert i henhold til unionsretten. Fjerning av hindringer for utviklingen av lovfestede revisjonstjenester mellom medlemsstatene vil

<sup>1</sup> EUT C 191 av 29.6.2012, s. 61.

<sup>2</sup> Europaparlamentets holdning av 3. april 2014 (ennå ikke offentliggjort i EUT) og rådsbeslutning av 14. april 2014.

<sup>3</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF av 17. mai 2006 om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, om endring av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om oppheving av rådsdirektiv 84/253/EØF (EUT L 157 av 9.6.2006, s. 87).

<sup>4</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse (EUT L 158 av 27.5.2014, s. 77).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

bidra til integrering av unionsmarkedet for revisjonstjenester.

- 4) Lovfestet revisjon krever tilstrekkelig kunnskap på områder som selskapsrett, skatterett og sosialrett, som kan variere fra én medlemsstat til en annen. For å sikre kvaliteten på lovfestede revisjonstjenester som ytes på en medlemsstats territorium, bør det være mulig for medlemsstaten å innføre et utjevningstiltak dersom en revisor som er godkjent i en annen medlemsstat, også ønsker å bli godkjent på den medlemsstatens territorium for å opprette en fast virksomhet der. Et slikt tiltak bør ta hensyn til den aktuelle revisorens yrkeserfaring. Det bør verken føre til en uforholdsmessig stor byrde for revisoren eller hindre eller gjøre det vanskeligere eller mindre attraktivt å yte lovfestede revisjonstjenester i den medlemsstaten som pålegger utjevningstiltaket. Medlemsstatene bør kunne godkjenne revisorer som søker om tillatelse, på grunnlag av enten en egnethetsprøve eller en prøveperiode som definert i europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF<sup>5</sup>. Ved utløpet av prøveperioden bør revisoren kunne integreres i yrket i vertsstaten etter en vurdering som viser at vedkommende har tilegnet seg yrkeserfaring der.
- 5) Hovedansvaret for å gi finansiell informasjon bør ligge hos de reviderte foretakenes ledelse, men revisorer og revisjonsselskaper spiller en rolle ved aktivt å sette spørsmålstegn ved ledelsens opplysninger fra brukerens synspunkt. For å forbedre revisjonskvaliteten er det derfor viktig å øke den profesjonelle skepsisen som revisorer og revisjonsselskaper viser overfor det foretaket som revideres. Revisorer og revisjonsselskaper bør være oppmerksom på muligheten for alvorlig feilinformasjon som følge av misligheter eller feil, uavhengig av revisorens tidligere erfaring med ærlighet og integritet fra det reviderte foretakets ledelses side.
- 6) Det er særlig relevant å styrke uavhengighet som et viktig element ved utførelsen av lovfestet revisjon. For å øke revisorer og revisjonsselskapers uavhengighet av det reviderte foretaket når de foretar lovfestet revisjon, bør en revisor eller et revisjonsselskap og enhver fysisk person som direkte eller indirekte kan påvirke resultatet av den lovfestede revisjonen,

være uavhengig av foretaket som revideres, og ikke være involvert i det reviderte foretakets beslutningstaking. For å opprettholde denne uavhengigheten er det også viktig at det føres registre over alle trusler mot deres uavhengighet og over de forholdsreglene som anvendes for å redusere disse truslene. Dersom truslene mot deres uavhengighet er for store selv etter at de har tatt forholdsregler for å redusere dem, bør de trekke seg eller avstå fra revisjonsoppdraget.

- 7) Revisorer og revisjonsselskaper bør være uavhengige når de foretar lovfestet revisjon av de aktuelle foretakene, og interessekonflikter bør unngås. For å fastslå revisorenes og revisjonsselskapers uavhengighet må det tas hensyn til begrepet om et «nettverk» som revisorene og revisjonsselskapene arbeider innenfor. Uavhengighetskravet bør minst være oppfylt i den perioden som omfattes av revisjonsberetningen, herunder både den perioden som regnskapet som skal revideres, dekker, og perioden da den lovfestede revisjonen foretas.
- 8) Revisorer, revisjonsselskaper og deres ansatte bør særlig avstå fra å foreta lovfestet revisjon av et foretak dersom de har en forretningsinteresse eller en økonomisk interesse i foretaket, og avstå fra handel med finansielle instrumenter som er utstedt, garantert eller på annen måte støttet av et foretak som revideres, bortsett fra eierandeler i diversifiserte kollektive investeringsordninger. Revisoren eller revisjonsselskapet bør avstå fra å delta i den interne beslutningsprosessen i det reviderte foretaket. Revisorer, revisjonsselskaper og deres ansatte som er direkte involvert i den lovfestede revisjonen, bør ikke kunne påta seg oppgaver i det reviderte foretakets ledelse eller styre før det har gått et passende tidsrom siden revisjonsoppdraget ble avsluttet.
- 9) Det er viktig at revisorer og revisjonsselskaper respekterer sine klienters rett til privatliv og vern av personopplysninger. De bør derfor være bundet av strenge regler for fortrolighet og taushetsplikt, noe som imidlertid ikke bør hindre korrekt håndheving av dette direktiv og av forordning (EU) nr. 537/2014 eller samarbeid med konsernrevisoren under utførelsen av revisjonen av konsernregnskap når morforetaket er i en tredjestat, forutsatt at bestemmelsene i europaparlaments- og rådsdirektiv 95/46/EF<sup>6</sup> overholdes. Disse reglene bør imidlertid ikke gi en revisor eller et revisjonsselskap mulighet til å samarbeide med myndigheter i tredjestater utenfor samarbeids-

<sup>5</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF av 7. september 2005 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (EUT L 255 av 30.9.2005, s. 22).



kanalene fastsatt i kapittel XI i direktiv 2006/43/EF. Disse fortrolighetsreglene bør også gjelde for revisorer og revisjonsselskaper som ikke lenger er involvert i et bestemt revisjonsoppdrag.

- 10) En hensiktsmessig intern organisering av revisorer og revisjonsselskaper bør bidra til å hindre eventuelle trusler mot deres uavhengighet. Eierne eller aksjeeiere samt ledelsen i et revisjonsselskap bør derfor ikke gripe inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som truer uavhengigheten og objektiviteten til revisoren som foretar den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet. Dessuten bør revisorer og revisjonsselskaper innføre passende interne strategier og framgangsmåter i sine organisasjoner for ansatte eller andre personer som deltar i lovfestet revisjon, for å sikre at de oppfyller sine lovfestede forpliktelser. Målet med disse strategiene og framgangsmåtene bør særlig være å forebygge og håndtere eventuelle trusler mot revisorenes uavhengighet og sikre den lovfestede revisjonens kvalitet, integritet og grundighet. Strategiene og framgangsmåtene skal stå i forhold til omfanget av og kompleksiteten i revisorens eller revisjonsselskapets virksomhet.
- 11) Den lovfestede revisjonen resulterer i en erklæring om at regnskapene gir et pålitelig bilde av de reviderte foretakene i samsvar med det relevante regelverket for finansiell rapportering. Interessentene kan imidlertid være uvitende om en revisjons begrensninger når det gjelder for eksempel vesentlighetsprinsippene, stikkprøveteknikker, revisorens rolle når det gjelder å avsløre misligheter, samt ledelsens ansvar, noe som kan føre til at forventninger ikke innfris. For å redusere avstanden mellom forventninger og virkelighet er det viktig å tydeliggjøre omfanget av den lovfestede revisjonen.
- 12) Det er viktig å sikre at lovfestet revisjon i Unionen holder høy kvalitet. All lovfestet revisjon bør derfor foretas på grunnlag av internasjonale revisjonsstandarder vedtatt av Kommisjonen. Ettersom internasjonale revisjonsstandarder er utformet slik at de kan benyttes for foretak av alle størrelser og typer og i alle jurisdiksjoner, bør vedkommende myndigheter i medlemsstatene ta hensyn til omfanget av og

kompleksiteten i små foretaks virksomhet når de vurderer virkeområdet for internasjonale revisjonsstandarder. Bestemmelser eller tiltak vedtatt av en medlemsstat i denne sammenhengen bør ikke føre til at revisorer og revisjonsselskaper ikke kan foreta lovfestet revisjon i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder. Medlemsstatene bør kunne pålegge ytterligere nasjonale revisjonshandlinger eller -krav bare dersom disse følger av bestemte nasjonale krav i lov eller forskrift knyttet til omfanget av den lovfestede revisjonen av årsregnskap eller konsernregnskap, i tilfeller der disse kravene ikke er oppfylt av de vedtatte internasjonale revisjonsstandardene, eller dersom de øker årsregnskapenes og konsernregnskapenes troverdighet og kvalitet. Kommisjonen bør fortsette å delta i overvåkingen av innholdet av internasjonale revisjonsstandarder og i prosedyren for vedtakelse av dem, som ivaretas av International Federation of Accountants (IFAC).

- 13) For konsernregnskap er det viktig at det finnes en klar definisjon av ansvarsforholdet mellom revisorer som reviderer forskjellige deler av det berørte konsernet. For dette formålet bør konsernrevisoren ha fullt ansvar for revisjonsberetningen.
- 14) For å øke troverdigheten og gjennomsiktigheten i de kvalitetskontrollene som utføres i Unionen, bør medlemsstatenes systemer for kvalitetskontroll være underlagt de vedkommende myndighetene som er utpekt av medlemsstatene for å sikre offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper. Kvalitetskontrollene er utformet for å hindre eller håndtere potensielle mangler ved utførelsen av lovfestet revisjon. For å sikre at kvalitetskontrollene er tilstrekkelig omfattende, bør vedkommende myndigheter, når de utfører slike kontroller, ta hensyn til omfanget av og kompleksiteten i revisorer og revisjonsselskapers virksomhet.
- 15) For å forbedre overholdelsen av kravene i dette direktiv og i forordning (EU) nr. 537/2014, og på bakgrunn av kommisjonsmeldingen av 8. desember 2010 med tittelen «Reinforcing sanctioning regimes in the financial services sector», bør vedkommende myndigheter gis videre fullmakter til å vedta tilsynstiltak samt utvidet sanksjonsmyndighet. Det bør fastsettes en mulighet for å ilegge revisorer, revisjonsselskaper og foretak av allmenn interesse administrative økonomiske sanksjoner når det er fastslått at reglene er overtrådt.

<sup>6</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 95/46/EF av 24. oktober 1995 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger (EFT L 281 av 23.11.1995, s. 31).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

Vedkommende myndigheter bør sikre gjennomsiktighet når det gjelder sanksjoner og tiltak som de anvender. Vedtakelsen og offentliggjøringen av sanksjoner bør være forenlig med de grunnleggende rettighetene som er fastsatt i Den europeiske unions pakt om grunnleggende rettigheter, særlig retten til respekt for privatliv og familieliv, retten til vern av personopplysninger og retten til effektiv klageadgang og rettferdig rettergang.

- 16) Vedkommende myndigheter bør kunne ilegge administrative økonomiske sanksjoner som har en reelt avskrekkende virkning, for eksempel et beløp på opptil én million euro eller mer for fysiske personer, og inntil en viss prosentandel av samlet omsetning i foregående regnskapsår for juridiske personer eller andre enheter. Dette målet nås bedre ved å fastsette den økonomiske sanksjonen i forhold til den finansielle stillingen til personen som har begått overtredelsen. Uten at det berører muligheten til å trekke tilbake godkjenningen av revisoren eller revisjonsselskapet, bør andre typer sanksjoner med en passende avskrekkende virkning tas i betraktning. I alle tilfeller bør medlemsstatene anvende de samme kriteriene når de fastsetter hvilken sanksjon som skal ilegges.
- 17) Varslere kan gjøre vedkommende myndigheter oppmerksom på nye opplysninger som kan være til nytte i arbeidet med å avdekke og ilegge sanksjoner for uregelmessigheter, herunder misligheter. Frykt for gjengjeldelse eller mangel på oppmuntring kan imidlertid hindre varslerne i å si ifra. Medlemsstatene bør derfor sikre at det finnes egnede ordninger som oppmuntrer varslere til å varsle dem om mulige overtredelser av dette direktiv eller av forordning (EU) nr. 537/2014, og å beskytte dem mot gjengjeldelse. Medlemsstatene bør også kunne innføre incentiver for varslere, men varslerne bør bare kunne nyte godt av slike incentiver dersom de har nye opplysninger som de ikke allerede er rettslig forpliktet til å melde, og dersom disse opplysningene resulterer i en sanksjon for overtredelse av dette direktiv eller av forordning (EU) nr. 537/2014. Medlemsstatene bør imidlertid også sikre at varslingsordninger de gjennomfører, omfatter ordninger som gir anklagede personer forsvarlig vern, særlig med hensyn til retten til vern av personopplysninger, og framgangsmåter for å sikre deres rett til forsvar og til å bli hørt før det treffes en beslutning, samt retten til effektiv klageadgang for en domstol i forbindelse med en slik beslutning. De ordningene som innføres, bør også gi varslerne egnert vern, ikke bare med hensyn til retten til vern av personopplysninger, men også ved å sikre at de ikke utsettes for unødig gjengjeldelse.
- 18) Offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper omfatter godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper, vedtakelse av standarder for yrkesetikk og intern kvalitetsstyring av revisjonsselskaper, etterutdanning samt systemer for kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjoner for revisorer og revisjonsselskaper. For å gjøre tilsynet med revisorer mer gjennomiktig og øke ansvarligheten bør hver medlemsstat utpeke én myndighet med ansvar for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper. En grunnleggende forutsetning for at det offentlige tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper skal kunne utføres med integritet og fungere på en effektiv og ordnet måte, er at disse offentlige tilsynsmyndighetene er uavhengige av revisoryrket. De offentlige tilsynsmyndighetene bør derfor ledes av ikke-praktiserende personer, og medlemsstatene bør opprette uavhengige og gjennomsiktede prosedyrer for utvelging av slike ikke-praktiserende personer.
- 19) Medlemsstatene bør kunne innføre unntak fra kravene til revisjonstjenester når de ytes til samvirkeforetak og sparebanker.
- 20) Medlemsstatene bør kunne delegere eller gi vedkommende myndigheter mulighet til å delegere sine oppgaver til andre myndigheter eller organer som er godkjent eller utpekt i henhold til lov. En slik delegering bør være underlagt flere vilkår, og den berørte vedkommende myndigheten bør ha det overordnede ansvaret for tilsynet.
- 21) Offentlige tilsynsmyndigheter bør gis tilstrekkelig myndighet til å utføre sine oppgaver på en effektiv måte. I tillegg bør de gis tilstrekkelige menneskelige og økonomiske ressurser til å utføre sine oppgaver.
- 22) For at tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper som driver grensekryssende virksomhet eller utgjør en del av et nettverk, skal fungere tilfredsstillende, må medlemsstatenes offentlige tilsynsmyndigheter utveksle opplysninger. For å sikre fortløpig behandling av opplysninger som kan bli utvekslet på denne måten, bør medlemsstatene innføre taushetsplikt ikke bare for de ansatte hos de offentlige tilsynsmyndighetene, men også for alle personer som de offentlige tilsynsmyndighetene kan ha delegert oppgaver til.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- 23) Dersom det er gyldig grunn til å handle, bør aksjeeierne, de andre organene i de reviderte enhetene dersom de er definert i nasjonal rett, eller vedkommende myndigheter med ansvar for tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper, eller, når det er fastsatt i nasjonal rett, vedkommende myndigheter med ansvar for tilsyn med foretak av allmenn interesse, ha myndighet til å innlede rettergang ved en nasjonal domstol for å få revisoren avsatt.
- 24) Revisjonsutvalg eller organer som ivaretar en tilsvarende funksjon i det reviderte foretaket av allmenn interesse, spiller en avgjørende rolle ved å bidra til lovfestet revisjon av høy kvalitet. Det er særlig viktig å styrke revisjonsutvalgets uavhengighet og tekniske kompetanse ved å kreve at flertallet av dens medlemmer er uavhengige, og at minst ett av dens medlemmer har kompetanse innenfor revisjon og/eller regnskap. I kommisjonsrekommendasjonen av 15. februar 2005 om rollen til styremedlemmer uten ledelsesansvar og medlemmer av tilsynsorganer i børsnoterte selskaper og om styrets eller tilsynsorganets komiteer innenfor styret eller tilsynsorganet<sup>7</sup> fastsettes det hvordan revisjonsutvalg bør nedsettes og fungere. I betraktning av styrenes størrelse i selskaper med lav markedsverdi og i små og mellomstore foretak av allmenn interesse er det hensiktsmessig å fastsette at funksjonene som er tillagt revisjonsutvalget for slike foretak eller et organ som utfører tilsvarende funksjoner i foretaket som revideres, kan utføres av administrasjons- eller tilsynsorganet som helhet. Foretak av allmenn interesse som er innretninger for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS) eller alternative investeringsfond bør også unntas fra kravet om å ha et revisjonsutvalg. Dette unntaket tar hensyn til at det ikke alltid er hensiktsmessig å benytte et revisjonsutvalg når en innretning for kollektiv investering bare har til oppgave å samle eiendeler. UCITS-er og alternative investeringsfond samt deres forvaltningsselskaper opererer innenfor et strengt definert regelverk og er underlagt bestemte styringsmekanismer, for eksempel kontroll utført av deres depositar.
- 25) «Small Business Act», som ble vedtatt ved kommisjonsmelding av 25. juni 2008 med tittelen «Think Small First – a Small Business Act» for Europe» og endret ved kommisjonsmelding av 23. februar 2011 med tittelen «Review
- of the «Small Business Act» for Europe», anerkjenner den sentrale rollen små og mellomstore bedrifter spiller i Unionens økonomi, og tar sikte på å forbedre den generelle tilnærmingen til entreprenørskap og forankre «tenk smått først»-prinsippet i politikktutforming. Europa 2020-strategien, som ble vedtatt i mars 2010, krever også en forbedring av forretningsklimaet, særlig for små og mellomstore bedrifter, blant annet ved å redusere transaksjonskostnadene ved å drive forretningsvirksomhet i Unionen. I henhold til artikkel 34 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU<sup>8</sup> kreves det ikke at små foretaks regnskaper skal revideres.
- 26) For å bevare de berørte partenes rettigheter når vedkommende myndigheter i medlemsstatene samarbeider med vedkommende myndigheter i tredjestater om utveksling av revisjonsdokumenter eller andre dokumenter som er relevante for å vurdere revisjonens kvalitet, bør medlemsstatene sikre at arbeidsavtalene som deres vedkommende myndigheter inngår, og som ligger til grunn for utvekslingen av slike dokumenter, inneholder tilstrekkelige garantier for vern av de reviderte foretakenes forretningshemmeligheter og forretningsinteresser, herunder industriell eiendomsrett og immaterialrettigheter. Medlemsstatene bør sikre at disse avtalene er i samsvar med og forenlige med bestemmelsene i direktiv 95/46/EF.
- 27) Terskelen på 50 000 euro i artikkel 45 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF ble tilpasset artikkel 3 nr. 2 bokstav c) og d) i europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71/EF<sup>9</sup>. Tersklene fastsatt i direktiv 2003/71/EF er hevet til 100 000 euro ved artikkel 1 nr. 3 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2010/73/EU<sup>10</sup>. Det bør derfor

<sup>8</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182 av 29.6.2013, s. 19).

<sup>9</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71/EF av 4. november 2003 om det prospekt som skal offentliggjøres når verdipapirer legges ut til offentlig tegning eller opptas til notering, og om endring av direktiv 2001/34/EF (EUT L 345 av 31.12.2003, s. 64).

<sup>10</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2010/73/EU av 24. november 2010 om endring av direktiv 2003/71/EF om det prospekt som skal offentliggjøres når verdipapirer legges ut til offentlig tegning eller opptas til notering, og om endring av direktiv 2004/109/EF om harmonisering av innsynskrav med hensyn til opplysninger om utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked (TEU L 327 av 11.12.2010, s. 1).

<sup>7</sup> EUT L 52 av 25.2.2005, s. 51.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- foretas tilsvarende justeringer av terskelen fastsatt i artikkel 45 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF.
- 28) For at den nye rettslige rammen fastsatt i TEUV skal få full virkning, er det nødvendig å tilpasse den gjennomføringsmyndigheten som er fastsatt i henhold til artikkel 202 i traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap, og erstatte den med egnede bestemmelser i samsvar med artikkel 290 og 291 i TEUV.
- 29) Tilpasning av Kommisjonens prosedyrer for vedtakelse av delegerte rettsakter og gjennomføringsrettsakter til TEUV, og særlig til traktatens artikkel 290 og 291, bør foretas i hvert enkelt tilfelle. For å ta hensyn til utviklingen innenfor revisjon og revisoryrket og for å lette tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper bør myndigheten til å vedta rettsakter i samsvar med artikkel 290 i TEUV delegeres til Kommisjonen. På området for tilsyn med revisorer er det nødvendig å anvende delegerte rettsakter for å utvikle framgangsmåter for samarbeid mellom vedkommende myndigheter i medlemsstatene og tilsvarende myndigheter i tredjestater. Det er særlig viktig at Kommisjonen holder hensiktsmessige samråd under sitt forberedende arbeid, herunder på ekspertnivå. Kommisjonen bør ved forberedelse og utarbeiding av delegerte rettsakter sikre at relevante dokumenter oversendes Europaparlamentet og Rådet samtidig, til rett tid og på egnet måte.
- 30) For å sikre ensartede vilkår for gjennomføringen av erklæringer om likeverdighet for tredjestaters tilsynsordninger eller tredjestaters vedkommende myndigheters tilstrekkelighet, i den grad de gjelder enkelte tredjestater eller enkelte vedkommende myndigheter i tredjestater, bør Kommisjonen gis gjennomføringsmyndighet. Denne myndigheten bør utøves i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 182/2011<sup>11</sup>.
- 31) Ettersom målet for dette direktiv, som er å styrke investorenes tillit til at de regnskapene som foretak offentliggjør, er pålitelige og riktige, ved ytterligere å øke kvaliteten på den lovfestede revisjonen som foretas innenfor Unionen, ikke kan nås i tilstrekkelig grad av medlemsstatene og derfor på grunn av tiltakets omfang og virkninger bedre kan nås på unionsplan, kan Unionen treffe tiltak i samsvar med

<sup>11</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 182/2011 av 16. februar 2011 om fastsettelse av allmenne regler og prinsipper for medlemsstatenes kontroll med Kommisjonens utøvelse av sin gjennomføringsmyndighet (EUT L 55 av 28.2.2011, s. 13).

- nærhetsprinsippet som fastsatt i artikkel 5 i traktaten om Den europeiske union. I samsvar med forholdsmessighetsprinsippet fastsatt i nevnte artikkel går dette direktiv ikke lenger enn det som er nødvendig for å nå dette målet.
- 32) Direktiv 2006/43/EF bør derfor endres.
- 33) EUs datatilsyn er blitt rådspurt i samsvar med artikkel 28 nr. 2 i europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 45/2001<sup>12</sup> og avga uttalelse 23. april 2012<sup>13</sup>.
- 34) I samsvar med den felles politiske erklæringen fra medlemsstatene og Kommisjonen av 28. september 2011 om forklarende dokumenter<sup>14</sup> har medlemsstatene forpliktet seg til at underretningen om innarbeidingstiltakene i berettigede tilfeller skal følges av ett eller flere dokumenter som forklarer sammenhengen mellom et direktivs bestanddeler og de tilsvarende delene av de nasjonale innarbeidingsdokumentene. Med hensyn til dette direktiv anser regelgiveren at oversendingen av slike dokumenter er berettiget.

#### VEDTATT DETTE DIREKTIV:

##### Artikkel 1

I direktiv 2006/43/EF gjøres følgende endringer:

1. I artikkel 1 tilføyes følgende ledd:
 

«Artikkel 29 i dette direktiv får ikke anvendelse på lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for foretak av allmenn interesse med mindre annet er angitt i europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014<sup>15</sup>».
2. I artikkel 2 gjøres følgende endringer:
  - a) Nr. 1 skal lyde:
 

«1. «lovfestet revisjon» revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i den grad dette

    - a) kreves i henhold til unionsretten,
    - b) kreves i henhold til nasjonal rett når det gjelder små foretak,
    - c) utføres frivillig på anmodning fra små foretak og oppfyller nasjonale

<sup>12</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 45/2001 av 18. desember 2000 om personvern i forbindelse med behandling av personopplysninger i Fellesskapets institusjoner og organer og om fri utveksling av slike opplysninger (EFT L 8 av 12.1.2001, s. 1).

<sup>13</sup> EUT C 336 av 6.11.2012, s. 4.

<sup>14</sup> EUT C 369 av 17.12.2011, s. 14.

<sup>15</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse (EUT L 158 av 27.5.2014, s. 77).

- lovfestede krav som tilsvarende kravene til revisjon i henhold til bokstav b), når nasjonal lovgivning definerer slik revisjon som lovfestet revisjon,».
- b) Nr. 4 skal lyde:
- «4. «tredjestsrevisjonsselskap» et foretak, uansett juridisk form, som foretar revisjon av årsregnskapene eller konsernregnskapene til et selskap som er registrert i en tredjestat, med unntak av foretak som er registrert som revisjonsselskap i en medlemsstat som følge av godkjenning i samsvar med artikkel 3,».
- c) Nr. 5 skal lyde:
- «5. «tredjestsrevisor» en fysisk person som foretar revisjon av årsregnskapene eller konsernregnskapene til et selskap som er registrert i en tredjestat, med unntak av personer som er registrert som revisor i en medlemsstat som følge av godkjenning i samsvar med artikkel 3 og artikkel 44,».
- d) Nr. 10 skal lyde:
- «10. «vedkommende myndigheter» de myndighetene som er utpekt i henhold til lovgivningen og har til oppgave å utarbeide regler for og/eller føre tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper eller for bestemte aspekter ved deres virksomhet; henvisningen til «vedkommende myndighet» i en bestemt artikkel innebærer en henvisning til den myndigheten som har ansvaret for funksjonene omhandlet i nevnte artikkel,».
- e) Nr. 11 oppheves.
- f) Nr. 13 skal lyde:
- «13. «foretak av allmenn interesse»
- a) foretak som er underlagt en medlemsstats lovgivning og hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til notering på et regulert marked i en medlemsstat i henhold til artikkel 4 nr. 1 punkt 14 i direktiv 2004/39/EF,
- b) kredittinstitusjoner som definert i artikkel 3 nr. 1 punkt 1 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/36/EU<sup>16</sup>, med unntak av dem som er nevnt i artikkel 2 i nevnte direktiv,
- c) forsikringsforetak i henhold til artikkel 2 nr. 1 i direktiv 91/674/EØF eller
- d) foretak utpekt av medlemsstatene som foretak av allmenn interesse, for eksempel foretak som er av betydelig allmenn interesse ut fra virksomhetens art, størrelse eller antall ansatte».
- g) Nr. 15 skal lyde:
- «15. «ikke-praktiserende» en fysisk person som under sin deltaking i ledelsen av systemet for offentlig tilsyn og i minst tre år umiddelbart før slik deltaking, ikke har foretatt lovfestet revisjon, ikke har innehatt stemmeretter i et revisjonsselskap, ikke har vært medlem av et revisjonsselskaps administrasjons-, ledelses- eller tilsynsorgan og ikke har vært ansatt av eller på annen måte knyttet til et revisjonsselskap,».
- h) Nye nr. 17–20 skal lyde:
- «17. «mellomstore foretak» foretak nevnt i artikkel 1 nr. 1 og artikkel 3 nr. 3 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU<sup>17</sup>,
18. «små foretak» foretak nevnt i artikkel 1 nr. 1 og artikkel 3 nr. 2 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU,
19. «hjemstat» en medlemsstat der en revisor eller et revisjonsselskap er godkjent i samsvar med artikkel 3 nr. 1,
20. «vertsstat» en medlemsstat der en revisor som er godkjent i sin hjemstat, søker om også å bli godkjent i samsvar med artikkel 14, eller en medlemsstat der et revisjonsselskap som er godkjent i sin hjemstat, søker om å bli registrert eller er registrert i samsvar med artikkel 3a.
3. I artikkel 3 gjøres følgende endringer:
- a) I nr. 2 gjøres følgende endringer:
- i) Første ledd skal lyde:
- «Hver medlemsstat skal utpeke den vedkommende myndigheten som skal ha ansvar for å godkjenne revisorer og revisjonsselskaper.»
- ii) Annet ledd oppheves.
- b) I nr. 4 skal bokstav b) i første ledd lyde:

<sup>16</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/36/EU av 26. juni 2013 om adgang til å utøve virksomhet som kredittinstitusjon og om tilsyn med kredittinstitusjoner og verdipapirforetak, om endring av direktiv 2002/87/EF og om oppheving av direktiv 2006/48/EF og 2006/49/EF (EUT L 176 av 27.6.2013, s. 338).

<sup>17</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182 av 29.6.2013, s. 19).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- «b) et flertall av stemmerettene i et foretak skal innehas av revisjonsselskaper som er godkjent i en medlemsstat, eller av fysiske personer som minst oppfyller vilkårene fastsatt i artikkel 4 og artikkel 6–12. Medlemsstatene kan bestemme at slike fysiske personer også må være godkjent i en annen medlemsstat. For lovfestet revisjon av samvirkeforetak, sparebanker og lignende foretak som omhandlet i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF eller et datterforetak eller en juridisk etterfølger av et samvirkeforetak, en sparebank eller et lignende foretak som omhandlet i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF kan medlemsstatene fastsette andre særlige bestemmelser om stemmeretter.»
4. Ny artikkel skal lyde:  
*«Artikkel 3a*  
**Anerkjennelse av revisjonsselskaper**
1. Som unntak fra artikkel 3 nr. 1 skal et revisjonsselskap som er godkjent i en medlemsstat, ha rett til å foreta lovfestet revisjon i en annen medlemsstat, forutsatt at den ansvarlige revisjonspartneren som foretar den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet, oppfyller kravene i artikkel 3 nr. 4 bokstav a) i vertsstaten.
  2. Et revisjonsselskap som ønsker å foreta lovfestet revisjon i en annen medlemsstat enn hjemstaten, skal registrere seg hos vedkommende myndighet i vertsstaten i samsvar med artikkel 15 og 17.
  3. Vedkommende myndighet i vertsstaten skal registrere revisjonsselskapet dersom den er sikker på at revisjonsselskapet er registrert hos vedkommende myndighet i hjemstaten. Dersom vertsstaten ønsker å basere seg på et sertifikat som bekrefter at revisjonsselskapet er registrert i hjemstaten, kan vedkommende myndighet i vertsstaten kreve at sertifikatet utstedt av vedkommende myndighet i hjemstaten ikke skal være mer enn tre måneder gammelt. Vedkommende myndighet i vertsstaten skal underrette vedkommende myndighet i hjemstaten om at revisjonsselskapet er registrert.»
5. I artikkel 5 skal nr. 3 lyde:  
 «3. Dersom en revisors eller et revisjonsselskaps godkjenning av en eller annen grunn trekkes tilbake, skal vedkommende myndighet i hjemstaten der godkjenningen trekkes tilbake, gi underretning om dette og årsakene til tilbaketrekingen til berørte vedkommende myndigheter i vertsstatene der revisoren eller revisjonsselskapet også er registrert i samsvar med artikkel 3a, artikkel 16 nr. 1 bokstav c) og artikkel 17 nr. 1 bokstav i).»
6. I artikkel 6 skal nytt ledd lyde:  
 «Vedkommende myndigheter omhandlet i artikkel 32 skal samarbeide for å oppnå en tilnærming mellom kravene fastsatt i denne artikkel. Når vedkommende myndigheter deltar i et slikt samarbeid, skal de ta hensyn til utviklingen innenfor revisjon og revisoryrket, og særlig den tilnærmingen som allerede er oppnådd innenfor yrket. De skal samarbeide med komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies – CEAOB) og de vedkommende myndighetene som er omhandlet i artikkel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014, i den grad tilnærmingen gjelder lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse.»
7. I artikkel 8 gjøres følgende endringer:  
 a) I nr. 1 skal bokstav i) lyde:  
 «i) internasjonale revisjonsstandarder som omhandlet i artikkel 26,».
- b) Nr. 3 oppheves.
8. I artikkel 10 skal nr. 1 fortsatt lyde:  
 «1. For å sikre evnen til å anvende teoretisk kunnskap i praksis, noe som prøves ved eksamen, skal det gjennomføres en praktisk opplæring av minst tre års varighet som blant annet omfatter revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller lignende regnskap. Minst to tredeler av slik praktisk opplæring skal fullføres hos en revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon og er godkjent i en medlemsstat.»
9. Artikkel 13 skal fortsatt lyde:  
*«Artikkel 13*  
**Etterutdanning**  
 Medlemsstatene skal sikre at det kreves at revisorer deltar i relevante programmer for etterutdanning for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier, og at manglende overholdelse av kravet om etterutdanning gir opphav til hensiktsmessige sanksjoner som omhandlet i artikkel 30.»
10. Artikkel 14 skal lyde:  
*«Artikkel 14*  
**Godkjenning av revisorer fra andre medlemsstater**
1. Vedkommende myndigheter skal fastsette framgangsmåter for godkjenning av reviso-

rer som er godkjent i andre medlemsstater. Disse framgangsmåtene skal ikke gå lenger enn kravet om å fullføre en prøveperiode som definert i artikkel 3 nr. 1 bokstav g) i europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF<sup>18</sup>, eller bestå en egnethetsprøve som definert i bokstav h) i nevnte bestemmelse.

2. Vertsstaten skal beslutte om søkeren som ønsker å bli godkjent, skal gjennomgå en prøveperiode som definert i artikkel 3 nr. 1 bokstav g) i direktiv 2005/36/EF, eller en egnethetsprøve som definert i bokstav h) i nevnte bestemmelse.

Prøveperioden skal ikke overstige tre år, og søkeren skal være gjenstand for en vurdering.

Egnethetsprøvingen skal foregå på et av de språkene som er tillatt i henhold til gjeldende språkregler i den berørte vertsstaten. Den skal bare omfatte revisorens kunnskap om den aktuelle vertsstatens lover og forskrifter i den grad kunnskapen er relevant for lovfestet revisjon.

3. Vedkommende myndigheter skal samarbeide innenfor rammen av CEAOB for å oppnå tilnærming mellom kravene til prøveperioden og egnethetsprøven. De skal gjøre kravene mer gjennomsiktlige og forutsigbare. De skal samarbeide med CEAOB og vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014 i den grad tilnærmingen gjelder lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse.»

11. I artikkel 15 skal nr. 1 lyde:

«1. Hver medlemsstat skal sikre at revisorer og revisjonsselskaper oppføres i et offentlig register i samsvar med artikkel 16 og 17. I unntakstilfeller kan medlemsstatene frafalle kravene i denne artikkel og artikkel 16 med hensyn til offentliggjøring bare i den grad det er nødvendig for å redusere en overhengende og vesentlig trussel mot en persons sikkerhet.»

12. I artikkel 17 nr. 1 skal ny bokstav lyde:

«j) om relevant, om revisjonsselskapet er registrert i henhold til artikkel 3a nr. 3.»

13. I artikkel 21 gjøres følgende endringer:

- a) Overskriften skal lyde:

**«Yrkesetiske regler og profesjonell skepsis».**

- b) Nr. 2 skal lyde:

«2. Medlemsstatene skal sikre at revisoren eller revisjonsselskapet ved utførelse av lovfestet revisjon utviser profesjonell skepsis under hele revisjonen og er oppmerksom på muligheten for alvorlig feilinformasjon som følge av faktiske forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter, herunder misligheter eller feil, uavhengig av revisorens eller revisjonsselskapets tidligere erfaring med ærlighet og integritet hos det reviderte foretakets ledelse og hos personer med ledelsesfunksjoner.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal særlig utvise profesjonell skepsis når de gjennomgår ledelsens beregning av virkelige verdier, verdifall på eiendeler, avsetninger og framtidige kontantstrømmer som er relevante for foretakets evne til fortsatt drift.

I denne artikkel menes med «profesjonell skepsis» en grunnleggende innstilling som innebærer å stille kritiske spørsmål, være oppmerksom på forhold som kan tyde på feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og vurdere revisjonsbevis på en kritisk måte.»

14. I artikkel 22 gjøres følgende endringer:

- a) Nr. 1 skal lyde:

«1. Medlemsstatene skal sikre at en revisor eller et revisjonsselskap som utfører lovfestet revisjon, og enhver fysisk person som direkte eller indirekte kan påvirke resultatet av den lovfestede revisjonen, er uavhengig av foretaket som revideres, og ikke er involvert i det reviderte foretakets beslutningstaking.

Det skal minst kreves uavhengighet i den perioden som regnskapet som skal revideres, dekker, så vel som i den perioden da den lovfestede revisjonen utføres.

Medlemsstatene skal sikre at en revisor eller et revisjonsselskap treffer alle rimelige tiltak for å sikre at deres uavhengighet ved utførelse av revisjon ikke påvirkes av eksisterende eller mulige interessekonflikter eller forretningsforbindelser eller andre direkte eller indirekte forhold som berører revisoren eller revisjonsselskapet som utfører den lovfestede revisjonen, og eventuelt deres nettverk, ledere, revisorer, ansatte eller andre fysiske personer

<sup>18</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF av 7. september 2005 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (EUT L 255 av 30.9.2005, s. 22).

hvis tjenester stilles til rådighet for eller kontrolleres av revisoren eller revisjonsselskapet, eller enhver person som er direkte eller indirekte knyttet til revisoren eller revisjonsselskapet gjennom kontroll.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal ikke foreta lovfestet revisjon dersom det er noen som helst fare for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som følge av økonomiske, personlige, forretningsmessige eller ansettelsesmessige eller andre forhold mellom

- revisoren, revisjonsselskapet eller nettverket og enhver fysisk person som kan påvirke utfallet av den lovfestede revisjonen, og
- foretaket som revideres, som kan få en objektiv, fornuftig og informert tredjemann, idet det tas hensyn til de forholdsreglene som anvendes, til å konkludere med at revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet er i fare.»

b) Nr. 2 skal lyde:

«2. Medlemsstatene skal sikre at revisoren, revisjonsselskapet, deres ansvarlige revisjonspartnere samt ansatte og andre fysiske personer hvis tjenester stilles til rådighet for eller kontrolleres av revisoren eller revisjonsselskapet, og som er direkte involvert i revisjonsvirksomheten, samt personer med nær forbindelse til disse som definert i artikkel 1 nr. 2 i kommisjonsdirektiv 2004/72/EF<sup>19</sup>, ikke innehar eller har en vesentlig og direkte økonomisk interesse i eller deltar i noen form for transaksjon med et finansielt instrument som er utstedt, garantert eller på annen måte støttet av et revidert foretak innenfor rammen av deres lovfestede revisjonsvirksomhet, med unntak av interesser som innehas indirekte gjennom diversifiserte kollektive investeringsordninger, herunder forvaltede midler som pensjonsfond og livsforsikring».

<sup>19</sup> Kommisjonsdirektiv 2004/72/EF av 29. april 2004 om gjennomføring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/6/EF med hensyn til gjeldende markedspraksis, definisjonen av innsideinformasjon i forbindelse med råvarederivater, utarbeiding av lister over personer som har tilgang til innsideinformasjon, melding av transaksjoner foretatt av personer med overordnet ansvar samt melding av mistenkelige transaksjoner (EUT L 162 av 30.4.2004, s. 70).

c) Nr. 4 skal lyde:

«4. Medlemsstatene skal sikre at personer eller foretak omhandlet i nr. 2 ikke deltar i eller på annen måte påvirker resultatet av lovfestet revisjon av et bestemt revidert foretak, dersom de

- a) eier finansielle instrumenter i det reviderte foretaket, med unntak av interesser som eies indirekte gjennom diversifiserte kollektive investeringsordninger,
- b) eier finansielle instrumenter i foretak som er tilknyttet et revidert foretak, dersom eierskapet kan medføre eller generelt oppfattes som en årsak til interessekonflikter, med unntak av interesser som eies indirekte gjennom diversifiserte kollektive investeringsordninger,
- c) har vært ansatt i eller har hatt en forretningsmessig eller annen type forbindelse til det reviderte foretaket som kan medføre eller generelt oppfattes som en årsak til interessekonflikter.»

d) Følgende ledd tilføyes:

«5. De personene eller foretakene som er nevnt i nr. 2, skal ikke anmode om eller ta imot pengegaver eller andre gaver eller fordeler fra det reviderte foretaket eller noe foretak tilknyttet et revidert foretak, med mindre en objektiv, fornuftig og informert tredjemann anser verdien som ubetydelig eller uvesentlig.

6. Dersom et revidert foretak i perioden som regnskapet dekker, overtas av, fusjonerer med eller overtar et annet foretak, skal revisoren eller revisjonsselskapet identifisere og vurdere alle nåværende eller nyere interesser eller forretningsforbindelser, herunder eventuelle andre tjenester enn revisjon som ytes til dette foretaket, som, idet det tas hensyn til de forholdsreglene som anvendes, kan sette i fare revisorens uavhengighet og evne til å fortsette den lovfestede revisjonen etter datoen da fusjonen eller overtakelsen trer i kraft.

Så snart som mulig, og under alle omstendigheter innen tre måneder, skal revisoren eller revisjonsselskapet treffe alle tiltak som er nødvendige for å avslutte eventuelle aktuelle interesser eller forhold som kan sette deres uavhengighet i fare, og, om mulig, vedta forholdsregler for å minimere eventuelle trusler mot deres uavhengighet som er resultat av tidligere og aktuelle interesser og forhold.»



15. Ny artikkel skal lyde:

«Artikkel 22a

**Reviderte foretaks ansettelse av tidligere revisorer eller av revisorer eller revisjonsselskapers ansatte**

1. Medlemsstatene skal sikre at revisoren eller den ansvarlige revisjonspartneren som foretar lovfestet revisjon på vegne av et revisjonsselskap, ikke før utløpet av en periode på minst ett år, eller dersom det gjelder lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, en periode på minst to år etter å ha fratrudd som revisor eller ansvarlig revisjonspartner i forbindelse med revisjonsoppdraget

- a) påtar seg en ledende stilling i foretaket som revideres,
- b) eventuelt blir medlem av revisjonsutvalget i foretaket som revideres, eller dersom et slikt revisjonsutvalg ikke finnes, det organet som utfører tilsvarende funksjoner som et revisjonsutvalg,
- c) blir medlem av administrasjonsorganet uten ledelsesansvar eller medlem av tilsynsorganet i det reviderte foretaket.

2. Medlemsstatene skal sikre at ansatte og andre partnere enn de ansvarlige revisjonspartnerne hos en revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon, samt enhver annen fysisk person hvis tjenester stilles til rådighet for eller kontrolleres av revisoren eller revisjonsselskapet, ikke, når disse ansatte, partnerne eller andre fysiske personene er personlig godkjent som revisorer, påtar seg noen av oppgavene nevnt i nr. 1 bokstav a), b) og c) før minst ett år etter at vedkommende var direkte involvert i det lovfestede revisjonsoppdraget.»

16. Ny artikkel skal lyde:

«Artikkel 22b

**Forberedelse til lovfestet revisjon og vurdering av trusler mot uavhengigheten**

Medlemsstatene skal sikre at en revisor eller et revisjonsfirma, før de aksepterer eller fortsetter med et oppdrag som gjelder lovfestet revisjon, vurderer og dokumenterer følgende:

- om de oppfyller kravene i artikkel 22 i dette direktiv,
- om det foreligger trusler mot revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet og mot de forholdsreglene som anvendes for å redusere disse truslene,

- om revisoren eller revisjonsselskapet har kompetente ansatte samt den tiden og de ressursene som kreves for å utføre den lovfestede revisjonen på en hensiktsmessig måte,
- når det gjelder et revisjonsselskap, om den ansvarlige revisjonspartneren er godkjent som revisor i medlemsstaten som krever lovfestet revisjon.

Medlemsstatene kan fastsette forenklede krav til revisjon som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b) og c).»

17. I artikkel 23 gjøres følgende endringer:

a) Nr. 2 skal lyde:

«2. Regler for fortrolighet og taushetsplikt i forbindelse med revisorer og revisjonsselskaper skal ikke være til hinder for håndhevingen av bestemmelsene i dette direktiv eller i forordning (EU) nr. 537/2014.»

b) Nr. 3 skal lyde:

«3. Dersom en revisor eller et revisjonsselskap erstattes med en annen revisor eller et annet revisjonsselskap, skal førstnevnte revisor eller revisjonsselskap gi den nye revisoren eller det nye revisjonsselskapet tilgang til alle relevante opplysninger om foretaket som revideres, og om den seneste revisjonen av dette foretaket.»

c) Nytt nummer skal lyde:

«5. Dersom en revisor eller et revisjonsselskap foretar lovfestet revisjon av et foretak som er del av et konsern hvis morforetak ligger i en tredjestat, skal reglene for fortrolighet og taushetsplikt nevnt i nr. 1 i denne artikkel ikke være til hinder for at revisoren eller revisjonsselskapet oversender relevant dokumentasjon om det utførte revisjonsarbeidet til konsernrevisoren i en tredjestat dersom slik dokumentasjon er nødvendig for å foreta revisjon av morforetakets konsernregnskap.

En revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av et foretak som har utstedt verdipapirer i en tredjestat, eller som utgjør en del av et konsern som utarbeider lovfestet konsernregnskap i en tredjestat, kan bare overføre revisjonsdokumenter eller andre dokumenter knyttet til revisjonen av foretaket som revisoren eller revisjonsselskapet innehar, til vedkommende myndigheter i de berørte

tredjestatene på vilkårene fastsatt i artikkel 47.

Overføringen av informasjon til konsernrevisoren i en tredjestat skal skje i samsvar med kapittel IV i direktiv 95/46/EF og gjeldende nasjonale regler for vern av personopplysninger.»

18. Ny artikkel skal lyde:

«*Artikkel 24a*

**Intern organisering av revisorer og revisjonsselskaper**

1. Medlemsstatene skal sikre at en revisor eller et revisjonsselskap oppfyller følgende organisatoriske krav:

a) Et revisjonsselskap skal fastsette hensiktsmessige retningslinjer og rutiner for å sikre at eierne eller aksjeeierne samt medlemmene av foretakets eller et tilknyttet foretaks administrasjons-, ledelses- og tilsynsorganer ikke griper inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som truer uavhengigheten og objektiviteten til revisoren som foretar den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet.

b) En revisor eller et revisjonsselskap skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon og regnskap, interne ordninger for kvalitetsstyring, effektive rutiner for risikovurdering og effektive kontroll- og sikkerhetsordninger for databehandlingssystemer.

Disse interne ordningene for kvalitetsstyring skal være utformet for å sikre at beslutninger og rutiner følges på alle nivåer i revisjonsselskapet eller i revisorens arbeidsstruktur.

c) En revisor eller et revisjonsselskap skal fastsette hensiktsmessige retningslinjer og rutiner for å sikre at deres ansatte og andre fysiske personer hvis tjenester stilles til rådighet for revisoren eller revisjonsselskapet, eller er underlagt deres kontroll, og som er direkte involvert i den lovfestede revisjonen, har den kunnskapen og erfaringen som kreves for oppgavene.

d) En revisor eller et revisjonsselskap skal fastsette hensiktsmessige retningslinjer og rutiner for å sikre at viktige revisjonsfunksjoner ikke utkontrakteres på en slik måte at det reduserer kvaliteten på revisorens eller revisjonsselskapets interne kvalitetsstyring og vedkommende myndigheters evne til å føre til-

syn med at revisoren eller revisjonsselskapet oppfyller sine forpliktelser i henhold til dette direktiv og, der det er relevant, forordning (EU) nr. 537/2014.

e) En revisor eller et revisjonsselskap skal opprette hensiktsmessige og effektive organisatoriske og administrative ordninger for å hindre, identifisere, fjerne eller håndtere samt opplyse om eventuelle trusler mot deres uavhengighet som nevnt i artikkel 22, 22a og 22b.

f) En revisor eller et revisjonsselskap skal fastsette hensiktsmessige retningslinjer og rutiner for å foreta lovfestet revisjon, veilede, føre tilsyn med og vurdere ansattes arbeid og strukturere oppdragsdokumentasjonen nevnt i artikkel 24b nr. 5.

g) En revisor eller et revisjonsselskap skal opprette et internt system for kvalitetsstyring for å sikre kvaliteten på den lovfestede revisjonen.

Systemet for kvalitetsstyring skal minst omfatte retningslinjene og rutinene nevnt i bokstav f). Når det gjelder revisjonsselskaper, skal en person som er kvalifisert som revisor, ha ansvaret for det interne systemet for kvalitetsstyring.

h) En revisor eller et revisjonsselskap skal bruke hensiktsmessige systemer, ressurser og rutiner for å sikre kontinuerlig og rettidig utførelse av den lovfestede revisjonen.

i) En revisor eller et revisjonsselskap skal også utarbeide hensiktsmessige og effektive organisatoriske og administrative ordninger for håndtering og registrering av hendelser som har, eller kan få, alvorlige konsekvenser for deres lovfestede revisjons integritet.

j) En revisor eller et revisjonsselskap skal ha innført egnede retningslinjer for godtgjøring, herunder overskuddsdeling, med tilstrekkelige resultat incentiver til å sikre revisjonskvaliteten. Særlig skal den inntekten som revisoren eller revisjonsselskapet får fra yting av andre tjenester enn revisjon til det reviderte foretaket, ikke være en del av resultatvurderingen og godtgjøringen av personer som er involvert i eller kan påvirke utførelsen av revisjonen.

k) En revisor eller et revisjonsselskap skal overvåke og vurdere om deres

systemer, interne ordninger for kvalitetsstyring og andre ordninger innført i samsvar med dette direktiv og eventuelt forordning (EU) nr. 537/2014, er tilstrekkelige og effektive, og treffe hensiktsmessige tiltak for å rette opp eventuelle svakheter. En revisor eller et revisjonsselskap skal særlig foreta en årlig vurdering av det interne systemet for kvalitetsstyring omhandlet i bokstav g). De skal registrere resultatene av disse vurderingene samt eventuelle foreslåtte tiltak for å endre det interne systemet for kvalitetsstyring.

Strategiene og framgangsmåtene nevnt i første ledd skal dokumenteres og meddeles revisorens eller revisjonsselskapets ansatte.

Medlemsstatene kan fastsette forenklede krav til revisjon som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b) og c).

En eventuell utkontraktering av revisjonsfunksjoner som nevnt i bokstav d) i dette nummer skal ikke påvirke revisorens eller revisjonsselskapets ansvar overfor foretaket som revideres.

2. Revisoren eller revisjonsselskapet skal ta hensyn til sin egen virksomhets omfang og kompleksitet i forbindelse med oppfyllelsen av kravene fastsatt i nr. 1 i denne artikkel.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal kunne dokumentere overfor vedkommende myndighet at de strategiene og framgangsmåtene som er utformet for å oppfylle kravene, står i et rimelig forhold til omfanget av og kompleksiteten i revisorens eller revisjonsselskapets virksomhet.»

19. Ny artikkel skal lyde:

«*Artikkel 24b*

#### **Organisering av arbeidet**

1. Medlemsstatene skal sikre at revisjonsselskaper som skal foreta lovfestet revisjon, utpeker minst én ansvarlig revisjonspartner. Revisjonsselskapet skal gi den eller de ansvarlige revisjonspartnerne tilstrekkelige ressurser samt personale som har den kompetansen og de ferdighetene som er nødvendige for at de skal kunne utføre sine oppgaver på en hensiktsmessig måte.

Å sikre revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse er de viktigste kriteriene når revisjonsselskapet velger den eller de ansvarlige revisjonspartnerne.

Den eller de ansvarlige revisjonspartnerne skal delta aktivt i den lovfestede revisjonen.

2. Når den lovfestede revisjonen utføres, skal revisoren avsette tilstrekkelig tid til oppdraget og beregne tilstrekkelige ressurser til å kunne utføre sine oppgaver på en hensiktsmessig måte.
3. Medlemsstatene skal sikre at revisoren eller revisjonsselskapet dokumenterer alle overtredelser av bestemmelsene i dette direktiv og eventuelt i forordning (EU) nr. 537/2014. Medlemsstatene kan frita revisorer og revisjonsselskaper for denne forpliktelsen ved mindre overtredelser. Revisorer og revisjonsselskaper skal også føre registre over eventuelle følger av overtredelser, herunder tiltak som er truffet for å håndtere slike overtredelser og for å endre det interne systemet for kvalitetsstyring. De skal utarbeide en årlig rapport med en oversikt over de tiltakene som er truffet, og skal videreformidle rapporten internt.

Dersom en revisor eller et revisjonsselskap ber eksterne sakkyndige om råd, skal de dokumentere anmodningen og de mottatte rådene.

4. En revisor eller et revisjonsselskap skal føre et klientregister. Et slikt register skal inneholde følgende opplysninger om hver klient:
  - a) navn, adresse og forretningssted,
  - b) dersom det er et revisjonsselskap, den eller de ansvarlige revisorenes navn,
  - c) honorarene for lovfestet revisjon og honorarer for andre tjenester enn revisjon i regnskapsåret.
5. En revisor eller et revisjonsselskap skal opprette oppdragsdokumentasjon for hver lovfestet revisjon.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal minst dokumentere de opplysningene som er registrert i henhold til artikkel 22b nr. 1 i dette direktiv, og eventuelt i artikkel 6–8 i forordning (EU) nr. 537/2014.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal bevare alle andre opplysninger og dokumenter som er viktige for å støtte opp under rapporten nevnt i artikkel 28 i dette direktiv, og eventuelt i artikkel 10 og 11 i forordning (EU) nr. 537/2014, samt for å overvåke overholdelsen av dette direktiv og andre gjeldende rettslige krav.

Oppdragsdokumentasjonen skal lukkes for endring senest 60 dager etter datoen for undertegning av revisjonsberetningen nevnt i artikkel 28 i dette direktiv og, der

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

det er relevant, i artikkel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014.

6. Revisoren eller revisjonsselskapet skal registrere alle skriftlige klager på resultatet av den lovfestede revisjonen som er utført.
  7. Medlemsstatene kan fastsette forenklete krav når det gjelder nr. 3 og 6 for revisjon som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b) og c).»
20. Ny artikkel skal lyde:

«*Artikkel 25a*

#### **Den lovfestede revisjonens omfang**

Med forbehold for rapporteringskravene nevnt i artikkel 28 i dette direktiv og, der det er relevant, i artikkel 10 og 11 i forordning (EU) nr. 537/2014, skal den lovfestede revisjonen ikke omfatte sikkerhet for det reviderte foretakets framtidige lønnsomhet eller for hvor effektiv eller formålstjenlig ledelses- eller administrasjonsorganets drift av foretakets virksomhet har vært.»

21. Artikkel 26 skal lyde:

«*Artikkel 26*

#### **Revisjonsstandarder**

1. Medlemsstatene skal kreve at revisorer og revisjonsselskaper foretar lovfestet revisjon i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder vedtatt av Kommisjonen etter framgangsmåten i nr. 3.

Medlemsstatene kan anvende nasjonale revisjonsstandarder, -prosedyrer og -krav så lenge Kommisjonen ikke har vedtatt en internasjonal revisjonsstandard som dekker samme emne.

2. Ved anvendelse av nr. 1 menes med «internasjonale revisjonsstandarder» International Standards on Auditing (ISAs), International Standard on Quality Control (ISQC 1) og andre tilhørende standarder utstedt av International Federation of Accountants (IFAC) gjennom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), i den grad de er relevante for lovfestet revisjon.
3. Kommisjonen skal gis myndighet til å vedta, gjennom delegerte rettsakter i samsvar med artikkel 48a, de internasjonale revisjonsstandardene nevnt i nr. 1 med hensyn til revisjonspraksis, uavhengighet og intern kvalitetsstyring av revisorer og revisjonsselskaper med henblikk på at disse standardene skal anvendes i Unionen.

Kommisjonen kan vedta internasjonale revisjonsstandarder bare dersom de

- a) er utarbeidet på egnet måte, under offentlig tilsyn og med tilstrekkelig

gjennomsiktighet samt at de er generelt akseptert internasjonalt,

- b) bidrar til å gi årsregnskapene eller konsernregnskapene en høy grad av troverdighet og kvalitet i samsvar med prinsippene i artikkel 4 nr. 3 i direktiv 2013/34/EF,
  - c) bidrar til Unionens felles beste, og
  - d) ikke innebærer endring eller utfylling av noen av kravene i dette direktiv, bortsett fra kravene i kapittel IV og artikkel 27 og 28.
4. Uten hensyn til nr. 1 annet ledd kan medlemsstatene bare fastsette ytterligere revisjonsprosedyrer eller -krav som Kommisjonen har vedtatt,
- a) dersom disse revisjonsprosedyrene eller -kravene er nødvendige for å gi nasjonale rettslige krav som gjelder omfanget av lovfestet revisjon, eller
  - b) i den utstrekning det er nødvendig for å øke regnskapenes troverdighet og kvalitet.

Medlemsstatene skal meddele Kommisjonen revisjonsprosedyrene og -kravene minst tre måneder før de trer i kraft, eller, ved krav som allerede finnes på tidspunktet for vedtakelse av en internasjonal revisjonsstandard, senest innen tre måneder etter at den relevante internasjonale revisjonsstandard er vedtatt.

5. Når en medlemsstat krever lovfestet revisjon av små foretak, kan den fastsette at anvendelsen av revisjonsstandardene nevnt i nr. 1 skal stå i forhold til omfanget av og kompleksiteten i slike foretaks virksomhet. Medlemsstatene kan treffe tiltak for å sikre en forholdsmessig anvendelse av revisjonsstandardene på lovfestet revisjon av små foretak.»

22. Artikkel 27 skal lyde:

«*Artikkel 27*

#### **Lovfestet revisjon av konsernregnskap**

1. Medlemsstatene skal ved lovfestet revisjon av et konserns konsernregnskap sikre følgende:
  - a) Når det gjelder konsernregnskapet, har konsernrevisoren fullt ansvar for revisjonsberetningen nevnt i artikkel 28 i dette direktiv og, der det er relevant, i artikkel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014, og eventuelt for tilleggsrapporten til revisjonsutvalget i henhold til artikkel 11 i nevnte forordning.
  - b) Konsernrevisoren vurderer det revisjonsarbeidet som er utført av tredje-

statsrevisorer, revisorer som foretar lovfestet revisjon, tredjestatsrevisjonsselskaper eller revisjonsselskaper med sikte på konsernrevisjonen, og dokumenterer typen av, tidspunktene for og omfanget av arbeidet utført av disse revisorene, herunder eventuelt konsernrevisorens gjennomgang av relevante deler av disse revisorenes revisjonsdokumenter.

- c) Konsernrevisoren gjennomgår det revisjonsarbeidet som er utført av tredjestatsrevisorer, revisorer som foretar lovfestet revisjon, tredjestatsrevisjonsselskaper eller revisjonsselskaper med sikte på konsernrevisjonen, og dokumenterer dette.

Dokumentasjonen som konsernrevisoren beholder, skal være slik at den berørte vedkommende myndigheten på tilstrekkelig måte kan gjennomgå konsernrevisorens arbeid.

Med hensyn til første ledd bokstav c) i dette nummer skal konsernrevisoren be om samtykke fra berørte tredjestatsrevisorer, revisorer som foretar lovfestet revisjon, tredjestatsrevisjonsselskaper eller revisjonsselskaper til å overføre relevant dokumentasjon under utførelsen av revisjonen av konsernregnskaper, slik at konsernrevisoren kan støtte seg på det arbeidet som disse har gjennomført.

2. Dersom konsernrevisoren ikke kan oppfylle kravet i nr. 1 første ledd bokstav c), kan vedkommende treffe hensiktsmessige tiltak og underrette den berørte vedkommende myndigheten.

Slike tiltak skal, avhengig av hva som passer, omfatte ytterligere revisjonsarbeid hos det berørte datterforetaket, enten direkte eller ved utkontraktering.

3. Dersom konsernrevisoren er gjenstand for kvalitetskontroll eller en undersøkelse som gjelder den lovfestede revisjonen av et konserns konsernregnskap, skal konsernrevisoren på anmodning stille til rådighet for vedkommende myndighet den relevante dokumentasjonen som vedkommende har bevart om det revisjonsarbeidet som er utført av de respektive tredjestatsrevisorene, revisorene som foretar lovfestet revisjon, tredjestatsrevisjonsselskapene eller revisjonsselskapene i forbindelse med konsernrevisjonen, herunder eventuelle revisjonsdokumenter som er relevante for konsernrevisjonen.

Vedkommende myndighet kan i henhold til artikkel 36 anmode berørte vedkommende myndigheter om tilleggsdokumentasjon om revisjonsarbeidet som er utført av alle revisorer eller revisjonsselskaper i forbindelse med konsernrevisjonen.

Dersom et morforetak eller et datterforetak i et konsern revideres av revisorer eller revisjonsselskaper fra en tredjestat, kan vedkommende myndighet anmode om tilleggsdokumentasjon om revisjonsarbeidet som er utført av tredjestatsrevisorer eller tredjestatsrevisjonsselskaper fra berørte vedkommende myndigheter i disse tredjestatene, i henhold til arbeidsavtalene nevnt i artikkel 47.

Som unntak fra tredje ledd skal konsernrevisoren, når et morforetak eller et datterforetak i et konsern revideres av revisorer eller revisjonsselskaper fra en tredjestat som ikke har noen arbeidsavtale som nevnt i artikkel 47, på anmodning også være ansvarlig for å sikre at tilleggsdokumentasjon om revisjonsarbeidet som er utført av slike tredjestatsrevisorer eller tredjestatsrevisjonsselskaper oversendes, herunder arbeidsdokumenter som er relevante for konsernrevisjonen. For å sikre slik oversending skal konsernrevisoren beholde et eksemplar av dokumentasjonen, eller alternativt inngå avtale med tredjestatsrevisorer eller tredjestatsrevisjonsselskaper om at disse skal gis ubegrenset tilgang til dokumentasjonen på anmodning, eller treffe andre hensiktsmessige tiltak. Dersom revisjonsdokumentene av juridiske eller andre årsaker ikke kan sendes fra en tredjestat til konsernrevisoren, skal den dokumentasjonen som konsernrevisoren beholder, omfatte bevis på at vedkommende har fulgt relevante framgangsmåter for å få tilgang til revisjonsdokumentasjonen, og, dersom andre hindringer enn juridiske hindringer følger av en tredjestats lovgivning, bevis som dokumenterer slike hindringer.»

23. Artikkel 28 skal lyde:

«Artikkel 28

#### **Revisjonsberetning**

1. Revisoren eller revisjonsselskapet skal framlegge resultatene av den lovfestede revisjonen i en revisjonsberetning. Beretningen skal utarbeides i samsvar med kravene i revisjonsstandarder som Unionen eller den berørte medlemsstaten har vedtatt, og som er omhandlet i artikkel 26.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

2. Revisjonsberetningen skal være skriftlig og inneholde
    - a) navnet på foretaket hvis årsregnskap eller konsernregnskap omfattes av den lovfestede revisjonen, angivelse av hvilket årsregnskap eller konsernregnskap det dreier seg om, datoen samt hvilken periode som dekkes, og angivelse av hvilket regelverk for finansiell rapportering som er anvendt,
    - b) en beskrivelse av omfanget av den lovfestede revisjonen som minst skal opplyse om hvilke revisjonsstandarder som er anvendt ved den lovfestede revisjonen,
    - c) en konklusjon, som skal være enten uten forbehold, med forbehold eller negativ, og som skal gi klart uttrykk for om årsregnskapet etter revisors eller revisjonsselskapets mening
      - i) gir et pålitelig bilde i samsvar med det relevante regelverket for finansiell rapportering som er benyttet, og
      - ii) oppfyller lovfestede krav.

Dersom revisoren eller revisjonsselskapet ikke har grunnlag for å konkludere, skal revisjonsberetningen inneholde opplysning om at revisor ikke kan uttale seg,
    - d) en henvisning til eventuelle andre forhold som revisorene eller revisjonsselskapene særlig har påpekt uten å ta forbehold i revisors konklusjon,
    - e) en konklusjon og en erklæring, som begge skal baseres på det arbeidet som er utført under revisjonen, som omhandlet i artikkel 34 nr. 1 i direktiv 2013/34/EU,
    - f) en uttalelse om alle vesentlige usikkerhetsfaktorer som gjelder hendelser eller forhold som kan føre til betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift,
    - g) opplysninger om revisorenes eller revisjonsselskapenes etableringssted.

Medlemsstatene kan fastsette tilleggskrav til revisjonsberetningens innhold.
  3. Når den lovfestede revisjonen er utført av flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap, skal revisorene eller revisjonsselskapene bli enige om resultatene av den lovfestede revisjonen og framlegge en felles revisjonsberetning og konklusjon. Dersom de er uenige, skal hver revisor eller hvert revisjonsselskap framlegge sin konklusjon i et separat avsnitt i revisjonsberetningen og opplyse om grunnen til uenigheten.
  4. Revisjonsberetningen skal være underskrevet og datert av revisoren. Dersom et revisjonsselskap foretar lovfestet revisjon, skal revisjonsberetningen minst være undertegnet av den eller de revisorene som foretar lovfestet revisjon på vegne av revisjonsselskapet. Dersom flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap har vært involvert samtidig, skal revisjonsberetningen underskrives av alle revisorene eller minst av de revisorene som foretar den lovfestede revisjonen på vegne av hvert revisjonsselskap. I unntakstilfeller kan medlemsstatene bestemme at det ikke er nødvendig å offentliggjøre denne eller disse underskriften(e) dersom slik offentliggjøring kan innebære en overhengende og betydelig trussel mot en persons sikkerhet.
 

Under alle omstendigheter skal navnet eller navnene på personene som er involvert, være kjent for berørte vedkommende myndigheter.
  5. Revisorens eller revisjonsselskapets revisjonsberetning om konsernregnskapet skal oppfylle kravene fastsatt i nr. 1-4. Ved rapportering om samsvaret mellom revisjonsberetningen og finansregnskapet som kreves i nr. 2 bokstav e), skal revisoren eller revisjonsselskapet ta i betraktning konsernregnskapet og den konsoliderte årsberetningen. Dersom morforetakets årsregnskap er knyttet til konsernregnskapet, kan revisorens eller revisjonsselskapets revisjonsberetninger som kreves i denne artikkel, kombineres.»
24. I artikkel 29 gjøres følgende endringer:
- a) I nr. 1 gjøres følgende endringer:
    - i) Bokstav a) skal lyde:
 

«a) systemet for kvalitetskontroll skal organiseres på en slik måte at det er uavhengig av de revisorene og revisjonsselskapene som undersøkes, og er omfattet av offentlig tilsyn,».
    - ii) Bokstav h) skal lyde:
 

«h) kvalitetskontroller skal utføres på grunnlag av en risikoanalyse og, for revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon som definert i artikkel 2 nr. 1 bokstav a), minst hvert sjetten år,».
    - iii) Ny bokstav skal lyde:
 

«k) kvalitetskontroller skal være hensiktsmessige og stå i forhold til omfanget av og kompleksiteten i den virksomheten som drives av

revisoren eller revisjonsselskapet som undersøkes.»

b) Nr. 2 skal lyde:

«2. Ved anvendelsen av nr. 1 bokstav e) skal valget av kontrollører minst oppfylle følgende kriterier:

- a) Kontrollørene skal ha tilstrekkelig faglig opplæring og relevant erfaring innen lovfestet revisjon og finansiell rapportering, kombinert med konkret opplæring innen kvalitetskontroll.
- b) En person som har vært partner til, ansatt hos eller på annen måte knyttet til revisoren eller revisjonsselskapet, skal ikke kunne utføre kvalitetskontroll av en revisor eller et revisjonsselskap før det har gått minst tre år etter at dette forholdet opphørte.
- c) Kontrollørene skal erklære at det ikke er noen interessekonflikter mellom dem og revisoren og revisjonsselskapet som skal undersøkes.»

c) Nytt nummer skal lyde:

«3. Ved anvendelsen av nr. 1 bokstav k) skal medlemsstatene kreve at vedkommende myndigheter ved utførelsen av kvalitetskontroller av lovfestet revisjon av årsregnskap eller konsernregnskap i små og mellomstore bedrifter tar hensyn til at revisjonsstandardene vedtatt i samsvar med artikkel 26 skal anvendes på en måte som står i forhold til omfanget av og kompleksiteten i det reviderte foretakets virksomhet.»

25. Kapittel VII skal lyde:

«KAPITTEL VII

## UNDERSØKELSER OG SANKSJONER

### Artikkel 30

#### Systemer for undersøkelser og sanksjoner

1. Medlemsstatene skal sikre at det finnes effektive systemer for undersøkelser og sanksjoner for å oppdage, korrigere og forebygge utilstrekkelig utførelse av lovfestet revisjon.
2. Med forbehold for medlemsstatenes ordninger for erstatningsansvar skal medlemsstatene sørge for effektive, forholdsmessige og avskrekkende sanksjoner overfor revisorer og revisjonsselskaper dersom lovfestet revisjon ikke utføres i samsvar med bestemmelsene vedtatt ved gjennomføringen av dette direktiv og, dersom det er relevant, av forordning (EU) nr. 537/2014.

Medlemsstatene kan beslutte ikke å fastsette regler for administrative sanksjoner for overtredelser som allerede er omfattet av nasjonal strafferett. I så fall skal de underrette Kommisjonen om de relevante strafferettsbestemmelsene.

3. Medlemsstatene skal sørge for at de tiltakene som treffes og sanksjonene som ilegges revisorer og revisjonsselskaper, blir offentliggjort på egnet måte. Sanksjonene skal omfatte muligheten til å tilbakekalle godkjenningen. Medlemsstatene kan beslutte at offentliggjøringen ikke skal omfatte personopplysninger i henhold til artikkel 2 bokstav a) i direktiv 95/46/EF.
4. Medlemsstatene skal innen 17. juni 2016 underrette Kommisjonen om bestemmelsene nevnt i nr. 2. De skal straks underrette Kommisjonen om eventuelle senere endringer av dem.

### Artikkel 30a

#### Sanksjonsmyndighet

1. Medlemsstatene skal fastsette at vedkommende myndigheter gis myndighet til å treffe og/eller ilegge minst følgende administrative tiltak og sanksjoner for overtredelse av bestemmelsene i dette direktiv og, dersom det er relevant, i forordning (EU) nr. 537/2014:
  - a) et pålegg der det kreves at den fysiske eller juridiske personen som er ansvarlig for overtredelsen, avslutter atferden og avstår fra å gjenta slik atferd,
  - b) en offentlig erklæring som angir navnet på den personen som er ansvarlig for overtredelsen, og typen overtredelse, og som offentliggjøres på vedkommende myndigheters nettsted,
  - c) et midlertidig forbud i høyst tre år mot at revisoren, revisjonsselskapet eller den ansvarlige revisjonspartneren foretar lovfestet revisjon og/eller underskriver revisjonsberetninger,
  - d) en erklæring om at revisjonsberetningen ikke oppfyller kravene i artikkel 28 i dette direktiv eller, dersom det er relevant, i artikkel 10 i forordning (EU) nr. 537/2014,
  - e) et midlertidig forbud i høyst tre år mot at et medlem av et revisjonsselskap eller av administrasjons- eller tilsynsorganet i et foretak av allmenn interesse utøver funksjoner i revisjonsselskaper eller i foretak av allmenn interesse,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- f) ilegging av administrative økonomiske sanksjoner overfor fysiske og juridiske personer.
2. Medlemsstatene skal sikre at vedkommende myndigheter kan utøve sin sanksjonsmyndighet i samsvar med dette direktiv og nasjonal lovgivning på en av følgende måter:
  - a) direkte,
  - b) i samarbeid med andre myndigheter,
  - c) etter søknad til vedkommende rettsmyndigheter.
3. Medlemsstatene kan gi vedkommende myndigheter annen sanksjonsmyndighet i tillegg til den som er nevnt i nr. 1.
4. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene gi de myndighetene som fører tilsyn med foretak av allmenn interesse, når de ikke er utpekt som vedkommende myndighet i henhold til artikkel 20 nr. 2 i forordning (EU) nr. 537/2014, myndighet til å ilegge sanksjoner for overtredelser av rapporteringspliktene fastsatt i nevnte forordning.

#### Artikkel 30b

##### Effektiv anvendelse av sanksjoner

Når medlemsstatene fastsetter regler i henhold til artikkel 30, skal de kreve at vedkommende myndigheter ved valget av arten og omfanget av administrative sanksjoner og tiltak skal ta hensyn til alle relevante omstendigheter, herunder eventuelt

- a) overtredelsens grovhet og varighet,
- b) graden av ansvar hos personen som er ansvarlig for overtredelsen,
- c) den finansielle styrken til personen som er ansvarlig for overtredelsen, slik den framgår for eksempel av det ansvarlige foretakets samlede omsetning eller av den ansvarlige fysiske personens årsinntekt,
- d) beløp for oppnådd fortjeneste eller unngått tap for den ansvarlige personen, når det er mulig å fastsette disse beløpene,
- e) den ansvarlige personens vilje til å samarbeide med vedkommende myndighet,
- f) tidligere overtredelser begått av den ansvarlige fysiske eller juridiske personen.

Vedkommende myndigheter kan ta hensyn til andre faktorer dersom de er fastsatt i nasjonal rett.

#### Artikkel 30c

##### Offentliggjøring av sanksjoner og tiltak

1. Vedkommende myndigheter skal på sitt offisielle nettsted offentliggjøre minst alle

administrative sanksjoner som de ilegger for overtredelse av bestemmelsene i dette direktiv eller i forordning (EU) nr. 537/2014, når sanksjonene ikke er gjenstand for en klage, eller når klagemuligheten er uttømt, så snart det er praktisk mulig og umiddelbart etter at den personen som er ilagt sanksjonen, er informert om beslutningen, herunder opplysninger om overtredelsens type og art og identiteten til den fysiske eller juridiske personen som er ilagt sanksjonen.

Dersom medlemsstatene tillater offentliggjøring av sanksjoner som kan påklages, skal vedkommende myndigheter, så snart det er praktisk mulig, også offentliggjøre opplysninger om status for og resultatet av klagen.

2. Vedkommende myndigheter skal offentliggjøre sanksjonene i anonymisert form og på en måte som er i samsvar med nasjonal rett, i følgende tilfeller:
  - a) når sanksjonene ilegges en fysisk person og en offentliggjøring av personopplysninger viser seg å være urimelig etter en obligatorisk forhåndsvurdering av rimeligheten ved en slik offentliggjøring,
  - b) dersom offentliggjøringen ville skade finansmarkedenes stabilitet eller en pågående etterforskning,
  - c) dersom offentliggjøringen ville medføre uforholdsmessig stor skade for de berørte institusjonene eller personene.
3. Vedkommende myndigheter skal sikre at enhver offentliggjøring i samsvar med nr. 1 er av en rimelig varighet og blir liggende på deres nettsted i minst fem år etter at alle klagemuligheter er uttømt eller utløpt.
 

Offentliggjøringen av sanksjoner og tiltak og av offentlige erklæringer skal være forenlig med de grunnleggende rettighetene som er fastsatt i Den europeiske unions pakt om grunnleggende rettigheter, særlig retten til respekt for privatliv og familieliv og retten til vern av personopplysninger. Medlemsstatene kan beslutte at offentliggjøringen ikke skal omfatte personopplysninger i henhold til artikkel 2 bokstav a) i direktiv 95/46/EF.

#### Artikkel 30d

##### Klageadgang

Medlemsstatene skal sikre at beslutninger som treffes av vedkommende myndighet i sam-



svar med dette direktiv eller forordning (EU) nr. 537/2014, kan påklages.

#### Artikkel 30e

##### Rapportering av overtredelser

1. Medlemsstatene skal sikre at det innføres effektive ordninger for å oppmuntre til rapportering av overtredelser av dette direktiv eller av forordning (EU) nr. 537/2014 til vedkommende myndigheter.
2. Ordningene nevnt i nr. 1 skal minst omfatte
  - a) særlige framgangsmåter for mottaking av rapporter om overtredelser og oppfølging av dem,
  - b) vern av personopplysninger både om den personen som rapporterer om den antatte eller faktiske overtredelsen, og om den personen som er mistenkt for å ha begått overtredelsen, eller angivelig har begått den, i samsvar med prinsippene fastsatt i direktiv 95/46/EF,
  - c) egnede framgangsmåter for å sikre den anklagede personens rett til forsvar og til å bli hørt før det treffes en beslutning om vedkommende, samt retten til effektiv klageadgang for en domstol i forbindelse med en slik beslutning.
3. Medlemsstatene skal sikre at revisjonsselskaper fastsetter hensiktsmessige framgangsmåter for sine ansatte slik at de kan rapportere mulige eller faktiske overtredelser av dette direktiv eller av forordning (EU) nr. 537/2014 internt via en særlig kanal.

#### Artikkel 30f

##### Utveksling av opplysninger

1. Vedkommende myndigheter skal årlig framlegge for CEAOB sammenfattede opplysninger om alle administrative tiltak og alle sanksjoner som de har ilagt i samsvar med dette kapittel. CEAOB skal offentliggjøre disse opplysningene i en årlig rapport.
  2. Vedkommende myndigheter skal omgående underrette CEAOB om alle midlertidige forbud nevnt i artikkel 30a nr. 1 bokstav c) og e).»
26. I artikkel 32 gjøres følgende endringer:
- a) Nr. 1 skal lyde:
    - «1. Medlemsstatene skal organisere et effektivt system for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper ut ifra prinsippene i nr. 2–7 og utpeke en vedkommende myndighet som skal ha ansvar for dette tilsynet.»

b) Nr. 3 skal lyde:

«3. Vedkommende myndighet skal ledes av ikke-praktiserende personer som har kunnskap på områder som er relevante for lovfestet revisjon. De skal velges etter en uavhengig og åpen framgangsmåte.

Vedkommende myndighet kan bruke praktiserende personer til å utføre spesifikke oppgaver og kan også bistås av sakkyndige når det er nødvendig for korrekt utførelse av myndighetens oppgaver. I slike tilfeller skal verken de ikke-praktiserende personene eller de sakkyndige delta i vedkommende myndighets beslutningstaking.»

c) Nr. 4 skal lyde:

«4. Vedkommende myndighet skal ha det endelige ansvaret for tilsyn med

- a) godkjenning og registrering av revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon,
- b) vedtakelse av standarder for yrkesetiske regler, intern kvalitetsstyring av revisjonsselskaper og revisjon, unntatt når disse standardene vedtas eller godkjennes av andre myndigheter i medlemsstatene,
- c) etterutdanning,
- d) systemer for kvalitetskontroll,
- e) undersøkelsessystemer og administrative sanksjonssystemer.»

d) Nye numre skal lyde:

«4a. Medlemsstatene skal utpeke en eller flere vedkommende myndigheter som skal utføre de oppgavene som er fastsatt i dette direktiv. Medlemsstatene skal utpeke bare én vedkommende myndighet som skal ha det endelige ansvaret for oppgavene nevnt i denne artikkel, unntatt med henblikk på lovfestet revisjon av samvirkeforetak, sparebanker eller lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF eller et datterforetak eller en juridisk etterfølger av et samvirkeforetak, en sparebank eller et lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF.

Medlemsstatene skal underrette Kommisjonen om hvilke myndigheter som er utpekt.

Vedkommende myndigheter skal organiseres slik at interessekonflikter unngås.

4b. Medlemsstatene kan delegere eller gi vedkommende myndighet tillatelse til å

delegere sine oppgaver til andre myndigheter eller organer som er utpekt eller på annen måte godkjent til å utføre slike oppgaver.

Ved delegering skal det angis hvilke oppgaver som delegeres og på hvilke vilkår de skal utføres. Vedkommende myndigheter eller organer skal organiseres slik at interessekonflikter unngås.

Når vedkommende myndighet delegerer oppgaver til andre myndigheter eller organer, skal den kunne ta tilbake den delegerte myndigheten fra sak til sak.»

e) Nr. 5–7 skal lyde:

«5. Vedkommende myndighet skal om nødvendig ha rett til å innlede og gjennomføre undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper og til å treffe nødvendige tiltak.

Dersom vedkommende myndighet bruker sakkyndige til å utføre spesifikke oppgaver, skal den sikre at det ikke er interessekonflikter mellom de sakkyndige og den berørte revisoren eller det berørte revisjonsselskapet. Slike sakkyndige skal oppfylle samme krav som dem som er fastsatt i artikkel 29 nr. 2 bokstav a).

Vedkommende myndighet skal gis den myndigheten som er nødvendig for at den skal kunne ivareta sine oppgaver og forpliktelser i henhold til dette direktiv.

6. Vedkommende myndigheter skal sikre gjennomsiktighet. Dette skal omfatte offentliggjøring av årlige arbeidsprogrammer og aktivitetsrapporter.

7. Systemet for offentlig tilsyn skal være tilstrekkelig godt finansiert og ha tilstrekkelige ressurser til å innlede og gjennomføre undersøkelsene nevnt i nr. 5. Finansieringen av systemet for offentlig tilsyn skal være sikker og fri for enhver urimelig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.»

27. I artikkel 34 gjøres følgende endringer:

a) I nr. 1 skal nytt ledd lyde:

«Med forbehold for første ledd skal revisjonsselskaper som er godkjent i én medlemsstat, og som utfører revisjonstjenester i en annen medlemsstat i henhold til artikkel 3a, omfattes av kvalitetskontroll i hjemstaten og tilsyn i vertsstaten med hensyn til all revisjon utført der.»

b) Nr. 2 og 3 skal lyde:

«2. Ved lovfestet revisjon av konsernregnskap kan medlemsstaten som krever slik revisjon, ikke pålegge ytterligere krav i forbindelse med revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder, yrkesetiske regler og uavhengighet overfor en revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av et datterforetak som er etablert i en annen medlemsstat.

3. For et selskap hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til notering på et regulert marked i en annen medlemsstat enn staten der selskapet har sitt forretningskontor, kan medlemsstaten der verdipapirene omsettes, ikke pålegge ytterligere krav i forbindelse med den lovfestede revisjonen når det gjelder registrering, kvalitetskontroll, revisjonsstandarder, yrkesetiske regler og uavhengighet overfor en revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av selskapets årsregnskap eller konsernregnskap.»

c) Nytt nummer skal lyde:

«4. Dersom en revisor eller et revisjonsselskap er registrert i en medlemsstat som følge av godkjenning i samsvar med artikkel 3 eller artikkel 44, og revisoren eller revisjonsselskapet avgir revisjonsberetninger om årsregnskap eller konsernregnskap som nevnt i artikkel 45 nr. 1, skal medlemsstaten der revisoren eller revisjonsselskapet er registrert, la revisoren eller revisjonsselskapet omfattes av deres tilsynssystemer, systemer for kvalitetskontroll og systemer for undersøkelser og sanksjoner.»

28. Artikkel 35 oppheves.

29. I artikkel 36 gjøres følgende endringer:

a) Nr. 1 skal lyde:

«1. Medlemsstatenes vedkommende myndigheter som har ansvar for godkjenning, registrering, kvalitetskontroll, tilsyn og disiplin, de vedkommende myndighetene utpekt i samsvar med artikkel 20 i forordning (EU) nr. 537/2014 og de relevante europeiske tilsynsmyndighetene skal om nødvendig samarbeide for å ivareta sine forpliktelser og oppgaver i henhold til dette direktiv og forordning (EU) nr. 537/2014. Vedkommende myndigheter i en medlemsstat skal yte bistand til vedkommende myndigheter i andre medlemsstater og

til de relevante europeiske tilsynsmyndighetene. Vedkommende myndigheter skal særlig utveksle opplysninger og samarbeide ved undersøkelser knyttet til utførelsen av lovfestet revisjon.»

b) Nr. 3 skal lyde:

«3. Nr. 2 skal ikke være til hinder for at vedkommende myndigheter utveksler fortløpende opplysninger. Opplysninger utvekslet på denne måten omfattes av den taushetsplikten som gjelder for personer som arbeider eller har arbeidet for vedkommende myndigheter. Taushetsplikt skal også gjelde for alle andre personer som vedkommende myndigheter har delegert oppgaver til i forbindelse med målene fastsatt i dette direktiv.»

c) I nr. 4 gjøres følgende endringer:

i) I tredje ledd skal bokstav b) lyde:

«b) når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er innledet rettergang for de samme forholdene og mot de samme personene, eller».

ii) I tredje ledd skal bokstav c) lyde:

«c) når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er avsagt endelig dom for de samme forholdene og mot de samme personene.»

iii) Fjerde ledd skal lyde:

«Uten at det berører deres forpliktelser i forbindelse med rettergang kan de vedkommende myndigheter eller de europeiske tilsynsmyndighetene som mottar opplysninger i henhold til nr. 1, bruke dem bare i sammenheng med at de utfører oppgaver som omfattes av virkeområdet for dette direktiv eller for forordning (EU) nr. 537/2014, og i forbindelse med forvaltningssaker eller rettergang i tilknytning til disse oppgavene.»

d) Nytt nummer skal lyde:

«4a. Medlemsstatene kan tillate vedkommende myndigheter å overføre til vedkommende myndigheter med ansvar for tilsyn med foretak av allmenn interesse, sentralbanker, Det europeiske system av sentralbanker og Den europeiske sentralbank, i deres egenkap av monetære myndigheter, og til Det europeiske råd for systemrisiko, fortløpende opplysninger som disse tren-

ger for å kunne utføre sine oppgaver. Det er ikke noe til hinder for at slike myndigheter eller organer gir videre til vedkommende myndigheter de opplysningene disse måtte trenge for å utføre sine oppgaver i henhold til forordning (EU) nr. 537/2014.»

e) I nr. 6 fjerde ledd skal bokstav a) lyde:

«a) dersom en slik undersøkelse kan skade den anmodede medlemsstatens suverenitet, sikkerhet eller offentlige orden eller krenke nasjonale sikkerhetsregler, eller».

f) Nr. 7 oppheves.

30. I artikkel 37 skal nytt nummer lyde:

«3. Alle kontraktvilkår som begrenser valgmuligheten for det reviderte foretakets generalforsamling i henhold til nr. 1 til visse kategorier av eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper når det gjelder valget av en bestemt revisor eller et bestemt revisjonsselskap til å foreta lovfestet revisjon av dette foretaket, skal være forbudt. Eventuelle eksisterende vilkår skal være ugyldige.»

31. I artikkel 38 skal nytt nummer lyde:

«3. Ved en lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse skal medlemsstatene sikre at det er mulig for

a) aksjeeiere som innehar 5 % eller mer av stemmerettene eller aksjekapitalen,

b) andre organer i de reviderte foretakene når det er fastsatt i nasjonal lovgivning, eller

c) vedkommende myndigheter omhandlet i artikkel 32 i dette direktiv eller utpekt i samsvar med artikkel 20 nr. 1 i forordning (EU) nr. 537/2014, eller, når det er fastsatt i nasjonal lovgivning, med artikkel 20 nr. 2 i nevnte forordning,

å innlede rettergang ved en nasjonal domstol for å få revisorene eller revisjonsselskapene avsatt dersom det er en gyldig grunn til dette.»

32. Kapittel X skal lyde:

«KAPITTEL X

## REVISJONSUTVALG

### Artikkel 39

#### Revisjonsutvalg

1. Medlemsstatene skal sikre at alle foretak av allmenn interesse har et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget skal være enten et frittstående utvalg eller et utvalg av det reviderte foretakets administrasjons- eller til-

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

synsorgan. Det skal bestå av medlemmer av det reviderte foretakets administrasjonsorgan og/eller tilsynsorgan som ikke er medlemmer av ledelsen, og/eller av medlemmer utnevnt av det reviderte foretakets generalforsamling, eller, for foretak som ikke har aksjeeiere, av et tilsvarende organ.

Minst ett av medlemmene av revisjonsutvalget skal ha kompetanse innenfor regnskap og/eller revisjon.

Utvalgsmedlemmene skal samlet ha kompetanse som er relevant for sektoren der det reviderte foretaket driver sin virksomhet.

Et flertall av medlemmene av revisjonsutvalget skal være uavhengige av det reviderte foretaket. Revisjonsutvalgets leder skal utnevnes av dets medlemmer eller av det reviderte foretakets tilsynsorgan, og skal være uavhengig av det reviderte foretaket. Medlemsstatene kan kreve at revisjonsutvalgets leder skal velges hvert år av det reviderte foretakets generalforsamling.

2. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene beslutte at de oppgavene som tildeles revisjonsutvalget i et foretak av allmenn interesse som oppfyller kriteriene fastsatt i artikkel 2 nr. 1 bokstav f) og t) i europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71/EF<sup>20</sup>, kan utføres av administrasjons- eller tilsynsorganet som helhet, forutsatt at lederen for dette organet, dersom vedkommende er medlem av foretaksledelsen, ikke fungerer som leder når et slikt organ utøver revisjonsutvalgets funksjoner.

Dersom et revisjonsutvalg utgjør en del av det reviderte foretakets administrasjonsorgan eller tilsynsorgan i samsvar med nr. 1, kan medlemsstatene tillate eller kreve at administrasjonsorganet eller tilsynsorganet etter behov utøver revisjonsutvalgets funksjoner med henblikk på de forpliktelsene som er fastsatt i dette direktiv og i forordning (EU) nr. 537/2014.

3. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene beslutte at følgende foretak av allmenn interesse ikke er pliktige til å ha et revisjonsutvalg:
  - a) et foretak av allmenn interesse som i henhold til artikkel 2 nr. 10 i direktiv

2013/34/EU er et datterforetak, dersom foretaket oppfyller kravene i nr. 1, 2 og 5 i denne artikkel, artikkel 11 nr. 1 og 2 og artikkel 16 nr. 5 i forordning (EU) nr. 537/2014 på konsernnivå,

- b) et foretak av allmenn interesse som er en innretning for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS) som definert i artikkel 1 nr. 2 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/65/EF<sup>21</sup> eller et alternativt investeringsfond (AIF) som definert i artikkel 4 nr. 1 bokstav a) i europaparlaments- og rådsdirektiv 2011/61/EU<sup>22</sup>,
- c) et foretak av allmenn interesse hvis eneste formål er å utstede verdipapirer med sikkerhet i eiendeler som definert i artikkel 2 nr. 5 i kommisjonsforordning (EF) nr. 809/2004<sup>23</sup>,
- d) en kredittinstitusjon i henhold til artikkel 3 nr. 1 punkt 1 i direktiv 2013/36/EU hvis aksjer ikke er opptatt til notering på et regulert marked i noen medlemsstat i henhold til artikkel 4 nr. 1 punkt 14 i direktiv 2004/39/EF, og som løpende eller gjentatte ganger bare har utstedt gjeldsinstrumenter som er opptatt til notering på et regulert marked, forutsatt at det samlede nominelle beløpet for alle slike gjeldsinstrumenter er under 100 000 000 euro, og at det ikke har offentliggjort et prospekt i henhold til direktiv 2003/71/EF.

De foretakene av allmenn interesse som er nevnt i bokstav c), skal offentliggjøre årsakene til at de ikke anser det som hensiktsmessig å gi enten et revisjonsutvalg eller et administrasjons- eller tilsynsorgan i oppgave å utøve et revisjonsutvalgs funksjoner.

4. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene kreve eller tillate at et foretak av allmenn interesse ikke har et revisjonsutvalg, forut-

<sup>20</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71/EF av 4. november 2003 om det prospekt som skal offentliggjøres når verdipapirer legges ut til offentlig tegning eller opptas til notering, og om endring av direktiv 2001/34/EF (EUT L 345 av 31.12.2003, s. 64).

<sup>21</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/65/EF av 13. juli 2009 om samordning av lover og forskrifter om innretninger for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS) (EUT L 302 av 17.11.2009, s. 32).

<sup>22</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2011/61/EU av 8. juni 2011 om forvaltere av alternative investeringsfond og om endring av direktiv 2003/41/EF og 2009/65/EF og forordning (EF) nr. 1060/2009 og (EU) nr. 1095/2010 (EUT L 174 av 1.7.2011, s. 1).

<sup>23</sup> Kommisjonsforordning (EF) nr. 809/2004 av 29. april 2004 om gjennomføring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2003/71/EF med hensyn til opplysninger i prospekter og deres format, innlemming av opplysninger ved henvisning og offentliggjøring av slike prospekter samt annonsering (EUT L 149 av 30.4.2004, s. 1).

satt at det har ett eller flere organer med tilsvarende funksjoner som et revisjonsutvalg, som er nedsatt og fungerer i samsvar med gjeldende bestemmelser i den medlemsstaten der foretaket som skal revideres, er registrert. I et slikt tilfelle skal foretaket opplyse om hvilket organ som utøver disse funksjonene, og hvordan det er sammensatt.

5. Dersom alle medlemmene av revisjonsutvalget er medlemmer av det reviderte foretakets administrasjons- eller tilsynsorgan, kan medlemsstaten fastsette at revisjonsutvalget skal fritas for uavhengighetskravene fastsatt i nr. 1 fjerde ledd.
6. Uten at det berører det ansvaret som påhviler medlemmene av administrasjons-, ledelses- eller tilsynsorganene eller andre medlemmer som er utnevnt av det reviderte foretakets generalforsamling, skal revisjonsutvalget blant annet
  - a) informere det reviderte foretakets administrasjons- eller tilsynsorgan om resultatet av revisjonen og forklare hvordan den lovfestede revisjonen bidro til den finansielle rapporteringens integritet og hvilken rolle revisjonsutvalget spilte i den prosessen,
  - b) overvåke den finansielle rapporteringen og framlegge anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet,
  - c) overvåke effektiviteten i foretakets interne kvalitets- og risikostyrings-systemer og eventuelt dets internrevisjon når det gjelder det reviderte foretakets finansielle rapportering, uten å krenke dets uavhengighet,
  - d) overvåke den lovfestede revisjonen av årsregnskapet og konsernregnskapet, særlig utførelsen av revisjonen, idet det tas hensyn til vedkommende myndighets resultater og konklusjoner i henhold til artikkel 26 nr. 6 i forordning (EU) nr. 537/2014,
  - e) undersøke og overvåke revisorenes og revisjonsselskapenes uavhengighet i samsvar med artikkel 22, 22a, 22b, 24a og 24b i dette direktiv og artikkel 6 i forordning (EU) nr. 537/2014, og særlig om det er hensiktsmessig å yte andre tjenester enn revisjon til det reviderte foretaket i henhold til artikkel 5 i nevnte forordning,
  - f) ha ansvar for prosedyren for utvelging av revisorer eller revisjonsselskaper og

anbefale hvilke revisorer eller revisjonsselskaper som skal utpekes i samsvar med artikkel 16 i forordning (EU) nr. 537/2014, unntatt når artikkel 16 nr. 8 i forordning (EU) nr. 537/2014 anvendes.»

33. I artikkel 45 gjøres følgende endringer:

a) Nr. 1 skal lyde:

«1. Vedkommende myndigheter i en medlemsstat skal, i samsvar med artikkel 15–17, registrere alle tredjestatsrevisorer og tredjestatsrevisjonsselskaper, dersom nevnte tredjestatsrevisorer eller tredjestatsrevisjonsselskaper framlegger en revisjonsberetning som gjelder årsregnskap eller konsernregnskap for et foretak som er registrert utenfor Unionen, og hvis omsettelige verdipapirer er opptatt til notering på et regulert marked i medlemsstaten i henhold til artikkel 4 nr. 1 punkt 14 i direktiv 2004/39/EF, med mindre foretaket bare utsteder utestående gjeldsinstrumenter som ett av følgende gjelder for:

a) De er blitt opptatt til notering på et regulert marked i en medlemsstat i henhold til artikkel 2 nr. 1 bokstav c) i europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/109/EF<sup>24</sup> før 31. desember 2010, og deres pålydende verdi per enhet er minst 50 000 euro på utstedelsesdagen eller, for gjeldsinstrumenter i en annen valuta, tilsvarende minst 50 000 euro på utstedelsesdagen.

b) De opptas til notering på et regulert marked i en medlemsstat i henhold til artikkel 2 nr. 1 bokstav c) i direktiv 2004/109/EF fra 31. desember 2010, og deres pålydende verdi per enhet er minst 100 000 euro på utstedelsesdagen eller, for gjeldsinstrumenter i en annen valuta, tilsvarende minst 100 000 euro på utstedelsesdagen.»

b) I nr. 5 gjøres følgende endringer:

i) Bokstav a) oppheves.

ii) Bokstav d) skal lyde:

«d) den revisjonen av årsregnskap eller konsernregnskap som det vises til i nr. 1, utføres i samsvar med interna-

<sup>24</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/109/EF av 15. desember 2004 om harmonisering av innsynskrav med hensyn til opplysninger om utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked, og om endring av direktiv 2001/34/EF (EUT L 390 av 31.12.2004, s. 38).

sjonale revisjonsstandarder som omhandlet i artikkel 26 og kravene fastsatt i artikkel 22, 22b og 25, eller med likeverdige standarder og krav.»

iii) Bokstav e) skal lyde:

«e) vedkommende på sitt nettsted offentliggjør en årlig rapport om gjennomsiktighet som omfatter opplysningene nevnt i artikkel 13 i forordning (EU) nr. 537/2014, eller som oppfyller tilsvarende offentliggjøringskrav.»

c) Nytt nummer skal lyde:

«5a. En medlemsstat kan registrere en tredjestatsrevisor bare dersom vedkommende oppfyller kravene fastsatt i nr. 5 bokstav c)–e) i denne artikkel.»

d) Nr. 6 skal lyde:

«6. For å sikre ensartede vilkår for anvendelsen av nr. 5 bokstav d) i denne artikkel skal Kommisjonen gis myndighet til å treffe beslutning om likeverdigheten omhandlet i nevnte bokstav gjennom gjennomføringsrettsakter. Disse gjennomføringsrettsaktene skal vedtas i samsvar med undersøkelsesprosedyren nevnt i artikkel 48 nr. 2. Inntil Kommisjonen har truffet sin beslutning, kan medlemsstatene vurdere likeverdigheten nevnt i nr. 5 bokstav d) i denne artikkel.

Kommisjonen skal gis myndighet til å vedta delegerte rettsakter i samsvar med artikkel 48a for å fastsette de allmenne likeverdighetskriteriene som skal anvendes for å vurdere om revisjonen av regnskapene omhandlet i nr. 1 i denne artikkel utføres i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene nevnt i artikkel 26 og kravene fastsatt i artikkel 22, 24 og 25. Når medlemsstatene vurderer likeverdighet på nasjonalt plan, skal de bruke disse kriteriene, som får anvendelse på alle tredjestater.»

34. I artikkel 46 skal nr. 2 lyde:

«2. For å sikre ensartede vilkår for anvendelsen av nr. 1 i denne artikkel skal Kommisjonen gis myndighet til å treffe beslutning om likeverdigheten omhandlet i nevnte nummer gjennom gjennomføringsrettsakter. Disse gjennomføringsrettsaktene skal vedtas i samsvar med undersøkelsesprosedyren nevnt i artikkel 48 nr. 2. Når Kommisjonen har anerkjent likeverdigheten omhand-

let i nr. 1 i denne artikkel, kan medlemsstatene beslutte helt eller delvis å velge å basere seg på denne likeverdigheten og dermed helt eller delvis unnlate å anvende, eller eventuelt endre, kravene i artikkel 45 nr. 1 og 3. Inntil Kommisjonen har truffet sin beslutning, kan medlemsstatene vurdere likeverdigheten nevnt i nr. 1 i denne artikkel eller bygge på vurderinger foretatt av andre medlemsstater. Dersom Kommisjonen beslutter at likeverdighetskravet nevnt i nr. 1 i denne artikkel ikke er oppfylt, kan den tillate at de berørte tredjestatsrevisorene eller tredjestatsrevisjonsselskapene fortsetter sin revisjonsvirksomhet i samsvar med den relevante medlemsstatens krav i en overgangsperiode.

Kommisjonen skal gis myndighet til å vedta delegerte rettsakter i samsvar med artikkel 48a for med utgangspunkt i kravene fastsatt i artikkel 29, 30 og 32 å fastsette de allmenne likeverdighetskriteriene som skal anvendes for å vurdere om en tredjestats systemer for offentlig tilsyn, kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjoner er likeverdige med Unionens. Disse allmenne kriteriene skal anvendes av medlemsstatene ved vurdering av likeverdighet på nasjonalt plan dersom Kommisjonen ikke har truffet noen beslutning om den berørte tredjestaten.»

35. I artikkel 47 gjøres følgende endringer:

a) I nr. 1 gjøres følgende endringer:

i) Innledende tekst skal lyde:

«1. Medlemsstatene kan tillate at revisjonsdokumenter eller andre dokumenter hos revisorer eller revisjonsselskaper som de har godkjent, samt tilsyns- eller undersøkelsesrapporter, overføres til vedkommende myndigheter i en tredjestat, forutsatt at».

ii) Bokstav a) skal lyde:

«a) disse revisjonsdokumentene eller andre dokumentene gjelder revisjon av selskaper som har utstedt verdipapirer i tredjestaten, eller som utgjør en del av et konsern som utarbeider lovfestet konsernregnskap i tredjestaten.»

b) I nr. 2 skal ny bokstav lyde:

«ba) vernet av det reviderte foretakets forretningsinteresser, herunder industriell eiendomsrett og immaterialrettigheter, ikke skades.»

c) I nr. 2 skal bokstav d) annet strekpunkt lyde:

- «– når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er innledet rettergang for de samme forholdene og mot de samme personene, eller
- når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er avsagt endelig dom for de samme forholdene og mot de samme revisorene eller revisjonsselskapene.»

d) Nr. 3 skal lyde:

«3. For å lette samarbeidet skal Kommisjonen gis myndighet til å treffe beslutning om tilstrekkeligheten omhandlet i nr. 1 bokstav c) i denne artikkel gjennom gjennomføringsrettsakter. Disse gjennomføringsrettsaktene skal vedtas i samsvar med undersøkelsesprosedyren nevnt i artikkel 48 nr. 2. Medlemsstatene skal treffe nødvendige tiltak for å etterkomme Kommisjonens beslutning.

Kommisjonen skal gis myndighet til å vedta delegerte rettsakter i samsvar med artikkel 48a for å fastsette de generelle kriteriene for vurdering av tilstrekkelighet som Kommisjonen skal anvende for å vurdere om vedkommende myndigheter i tredjestater kan anerkjennes som tilstrekkelige til å samarbeide med vedkommende myndigheter i medlemsstatene om utveksling av revisjonsdokumenter eller andre dokumenter som revisorer eller revisjonsselskaper innehar. De generelle kriteriene for vurdering av tilstrekkelighet skal bygge på kravene i artikkel 36 eller reelt tilsvarende resultater av en direkte utveksling av revisjonsdokumenter eller andre dokumenter som innehas av revisorer eller revisjonsselskaper.»

e) Nr. 5 oppheves.

36. I artikkel 48 skal nr. 1 og 2 lyde:

- «1. Kommisjonen skal bistås av en komité (heretter kalt «komiteen»). Nevnte komité skal være en komité i henhold til europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 182/2011<sup>25</sup>.
- 2. Når det vises til dette nummer, får artikkel 5 i forordning (EU) nr. 182/2011 anvendelse.»

37. Ny artikkel skal lyde:

«Artikkel 48a

#### Utøvelse av delegert myndighet

1. Myndigheten til å vedta delegerte rettsakter gis Kommisjonen med forbehold for vilkårene fastsatt i denne artikkel.
2. Myndigheten til å vedta de delegerte rettsaktene nevnt i artikkel 26 nr. 3, artikkel 45 nr. 6, artikkel 46 nr. 2 og artikkel 47 nr. 3 skal gis Kommisjonen for en periode på fem år fra 16. juni 2014. Kommisjonen skal utarbeide en rapport om den delegerte myndigheten senest ni måneder før utgangen av femårsperioden. Den delegerte myndigheten skal stilltiende forlenges med perioder av samme varighet, med mindre Europaparlamentet eller Rådet har motsatt seg slik forlengelse senest tre måneder før utgangen av hver periode.
3. Den delegerte myndigheten nevnt i artikkel 26 nr. 3, artikkel 45 nr. 6, artikkel 46 nr. 2 og artikkel 47 nr. 3 kan når som helst tilbakekalles av Europaparlamentet eller Rådet. En beslutning om tilbakekalling innebærer at den delegerte myndigheten som angis i beslutningen, opphører å gjelde. Den får anvendelse dagen etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*, eller på et senere tidspunkt angitt i beslutningen. Den berører ikke gyldigheten av delegerte rettsakter som allerede er trådt i kraft.
4. Så snart Kommisjonen vedtar en delegert rettsakt, skal den underrette Europaparlamentet og Rådet samtidig om dette.
5. En delegert rettsakt vedtatt i henhold til artikkel 26 nr. 3, artikkel 45 nr. 6, artikkel 46 nr. 2 og artikkel 47 nr. 3 trer i kraft bare dersom verken Europaparlamentet eller Rådet har gjort innsigelse innen en frist på fire måneder etter at rettsakten ble meddelt Europaparlamentet eller Rådet, eller dersom både Europaparlamentet og Rådet før utløpet av nevnte frist har underrettet Kommisjonen om at de ikke har til hensikt å gjøre innsigelse. På Europaparlamentets eller Rådets initiativ forlenges denne fristen med to måneder.»

38. Artikkel 49 oppheves.

<sup>25</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 182/2011 av 16. februar 2011 om fastsettelse av allmenne regler og prinsipper for medlemsstatenes kontroll med Kommisjonens utøvelse av sin gjennomføringsmyndighet (EUT L 55 av 28.2.2011, s. 13).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

#### Artikkel 2

##### **Innarbeiding i nasjonal rett**

1. Medlemsstatene skal innen 17. juni 2016 vedta og kunngjøre de lovene og forskriftene som er nødvendige for å etterkomme dette direktiv. De skal umiddelbart underrette Kommisjonen om dette. Medlemsstatene skal anvende disse bestemmelsene fra 17. juni 2016.
2. Når disse bestemmelsene vedtas av medlemsstatene, skal de inneholde en henvisning til dette direktiv, eller det skal vises til direktivet når de kunngjøres. Nærmere regler for henvisningen fastsettes av medlemsstatene.
3. Medlemsstatene skal oversende Kommisjonen teksten til de viktigste internrettslige bestemmelsene som de vedtar på det området dette direktiv omhandler.

#### Artikkel 3

##### **Ikrafttredelse**

Dette direktiv trer i kraft den 20. dagen etter at det er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

#### Artikkel 4

##### **Adressater**

Dette direktiv er rettet til medlemsstatene.

Utferdiget i Strasbourg 16. april 2014.

*For Europaparlamentet*

M. SCHULZ

*President*

*For Rådet*

D. KOURKOULAS

*Formann*



**Vedlegg 2**

## **Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF**

EUROPAPARLAMENTET OG RÅDET FOR DEN EUROPEISKE UNION HAR

under henvisning til traktaten om Den europeiske unions virkemåte, særlig artikkel 114,

under henvisning til forslag fra Europakommisjonen,

etter oversending av utkast til regelverksakt til de nasjonale parlamentene,

under henvisning til uttalelse fra Den europeiske økonomiske og sosiale komité<sup>1</sup>,

etter den ordinære regelverksprosedyren<sup>2</sup> og ut fra følgende betraktninger:

- 1) Revisorer og revisjonsselskaper har ved lov fått i oppdrag å foreta lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse med sikte på å øke offentlighetens tillit til slike foretaks årsregnskap og konsernregnskap. At revisjon er en funksjon av allmenn interesse, innebærer at en stor gruppe mennesker og institusjoner har tillit til kvaliteten på en revisors eller et revisjonsselskaps arbeid. God revisjonskvalitet bidrar til at markedene fungerer på en ordnet måte, ved at regnskapenes integritet og effektivitet forbedres. Revisorer har derfor en særlig viktig rolle i samfunnet.
- 2) Unionens regelverk krever at finansregnskapet, som består av årsregnskap eller konsernregnskap, for kredittinstitusjoner, forsikringsforetak, utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked, betalingsinstitusjoner, innretninger for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS), foretak for elektroniske penger og alternative investeringsfond skal revideres av en eller flere personer som er godkjent til å foreta slik revisjon i samsvar med unions-

retten, nærmere bestemt artikkel 1 nr. 1 i rådsdirektiv 86/635/EØF<sup>3</sup>, artikkel 1 nr. 1 i rådsdirektiv 91/674/EØF<sup>4</sup>, artikkel 4 nr. 4 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/109/EF<sup>5</sup>, artikkel 15 nr. 2 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2007/64/EF<sup>6</sup>, artikkel 73 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/65/EF<sup>7</sup>, artikkel 3 nr. 1 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/110/EF<sup>8</sup> og artikkel 22 nr. 3 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2011/61/EU<sup>9</sup>. I henhold til artikkel 4 nr. 1 punkt 1 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/39/EF<sup>10</sup> skal også verdipapirforetaks årsregnskap

<sup>3</sup> Rådsdirektiv 86/635/EØF av 8. desember 1986 om bankers og andre finansinstitusjoners årsregnskaper og konsoliderte regnskaper (EFT L 372 av 31.12.1986, s. 1).

<sup>4</sup> Rådsdirektiv 91/674/EØF av 19. desember 1991 om forsikringsforetaks årsregnskaper og konsoliderte regnskaper (EFT L 374 av 31.12.1991, s. 7).

<sup>5</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/109/EF av 15. desember 2004 om harmonisering av innsynskrav med hensyn til opplysninger om utstedere av verdipapirer som er opptatt til notering på et regulert marked, og om endring av direktiv 2001/34/EF (EUT L 390 av 31.12.2004, s. 38).

<sup>6</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2007/64/EF av 13. november 2007 om betalingstjenester i det indre marked og om endring av direktiv 97/7/EF, 2002/65/EF, 2005/60/EF og 2006/48/EF samt oppheving av direktiv 97/5/EF (EUT L 319 av 5.12.2007, s. 1).

<sup>7</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/65/EF av 13. juli 2009 om samordning av lover og forskrifter om innretninger for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer (UCITS) (EUT L 302 av 17.11.2009, s. 32).

<sup>8</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/110/EU av 16. september 2009 om adgang til å starte og utøve virksomhet som e-pengeforetak og om tilsyn med slik virksomhet, om endring av direktiv 2005/60/EF og 2006/48/EF og om oppheving av direktiv 2000/46/EF (EUT L 267 av 10.10.2009, s. 7).

<sup>9</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2011/61/EU av 8. juni 2011 om forvaltere av alternative investeringsfond og om endring av direktiv 2003/41/EF og 2009/65/EF og forordning (EF) nr. 1060/2009 og (EU) nr. 1095/2010 (EUT L 174 av 1.7.2011, s. 1).

<sup>1</sup> EUT C 191 av 29.6.2012, s. 61.

<sup>2</sup> Europaparlamentets holdning av 3. april 2014 (ennå ikke offentliggjort i EUT) og rådsbeslutning av 14. april 2014.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

revideres når europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU<sup>11</sup> ikke får anvendelse.

- 3) Vilkårene for godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon og minstekravene for å utføre lovfestet revisjon er fastsatt i europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF<sup>12</sup>.
- 4) Kommisjonen offentliggjorde 13. oktober 2010 en grønnbok med tittelen «Audit Policy: Lessons from the Crisis», som førte til en bred offentlig høring innenfor rammen av reformen av regelverket for finansmarkedet, om revisjonens rolle og omfang og hvordan revisjonsfunksjonen kan styrkes for å bidra til økt finansiell stabilitet. Den offentlige høringen viste at reglene i direktiv 2006/43/EF med hensyn til utførelse av lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for foretak av allmenn interesse kan forbedres. Europaparlamentet utstedte 13. september 2011 på eget initiativ en rapport om grønnboken. I tillegg vedtok Den europeiske økonomiske og sosiale komité 16. juni 2011 en rapport om grønnboken.
- 5) Det er viktig å fastsette nærmere regler for å sikre at lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse har en tilstrekkelig høy kvalitet og utføres av revisorer og revisjonsselskaper som er underlagt strenge krav. En felles reguleringsmetode bør fremme integriteten, uavhengigheten, objektiviteten, ansvaret, åpenheten og påliteligheten når det gjelder revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, noe som vil bidra til å øke kvaliteten på lovfestet revisjon i Unionen og dermed til et velfungerende indre marked, samtidig som det oppnås et høyt nivå for forbruker- og investorvern. Utarbeidningen av en egen rettsakt for foretak av allmenn interesse bør også sikre ensartet harmonisering og anvendelse av reglene og dermed bidra til at det indre marked fungerer mer effektivt. Disse strenge kravene bør gjelde for

revisorer og revisjonsselskaper bare i den utstrekning de foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse.

- 6) Lovfestet revisjon av samvirkeforetak og sparebanker kjennetegnes i noen medlemsstater av et system som ikke gir dem mulighet til fritt å velge revisor eller revisjonsselskap som skal foreta den lovfestede revisjonen. Den revisjonsforeningen som samvirkeforetaket eller sparebanken tilhører, har lovfestet plikt til å foreta den lovfestede revisjonen. Slike revisjonsforeninger opptrer på ideelt grunnlag og ikke ut ifra kommersielle interesser, noe som følger av deres rettslige status. Disse foreningenes organisatoriske enheter er heller ikke knyttet til en felles økonomisk interesse som kan sette deres uavhengighet i fare. Medlemsstatene bør derfor ha mulighet til å frita samvirkeforetak i henhold til artikkel 2 nr. 14 i direktiv 2006/43/EF, sparebanker eller lignende foretak som omhandlet i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF eller deres datterforetak eller juridiske etterfølgere fra bestemmelsene i denne forordning, forutsatt at prinsippene om uavhengighet fastsatt i direktiv 2006/43/EF er overholdt.
- 7) Størrelsen på honorarer som mottas fra et foretak som revideres, og honorarenes struktur, kan true uavhengigheten til en revisor eller et revisjonsselskap. Det er derfor viktig å sikre at revisjonshonorarer ikke knyttes til noen form for betingelser, og at det, når revisjonshonorarene fra én enkelt kunde, herunder dens datterforetak, er betydelige, blir innført en særlig framgangsmåte som revisjonsutvalget deltar i, for å sikre revisjonens kvalitet. Dersom revisoren eller revisjonsselskapet blir for avhengig av én enkelt kunde, bør revisjonsutvalget på et behørig grunnlag avgjøre om revisoren eller revisjonsselskapet kan fortsette å foreta den lovfestede revisjonen. Når revisjonsutvalget tar en slik beslutning, bør det ta hensyn til blant annet trusselen mot uavhengigheten og følgene av en slik beslutning.
- 8) Dersom revisorer, revisjonsselskaper eller medlemmer i deres nettverk yter visse andre tjenester enn lovfestet revisjon (heretter kalt «andre tjenester enn revisjon») til reviderte foretak, kan dette sette deres uavhengighet i fare. Det er derfor hensiktsmessig å forby yting av visse andre tjenester enn revisjon, for eksempel særlige skatte-, konsulent- eller rådgivningstjenester, til det reviderte foretaket, til dets morforetak og til dets kontrollerte foretak

<sup>10</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2004/39/EF av 21. april 2004 om markeder for finansielle instrumenter, om endring av rådsdirektiv 85/611/EØF og 93/6/EØF og europaparlaments- og rådsdirektiv 2000/12/EF og om oppheving av rådsdirektiv 93/22/EØF (EUT L 145 av 30.4.2004, s. 1).

<sup>11</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF (EUT L 182 av 29.6.2013, s. 19).

<sup>12</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF av 17. mai 2006 om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap, om endring av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om oppheving av rådsdirektiv 84/253/EØF (EUT L 157 av 9.6.2006, s. 87).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

i Unionen. Tjenester som innebærer deltakelse i det reviderte foretakets ledelse eller beslutningstaking, kan omfatte forvaltning av arbeidskapital, framlegging av finansiell informasjon, optimering av forretningsprosesser, likviditetsstyring, fastsettelse av interne overføringspriser, effektivisering av forsyningskjeden og lignende. Tjenester knyttet til det reviderte foretakets finansiering, kapitalstruktur og -fordeling samt investeringsstrategi bør forbyes, bortsett fra yting av tjenester som for eksempel selskapsgjennomgåelse (due diligence), utstedelse av støttebrev (comfort letters) i forbindelse med prospekter som utstedes av det reviderte foretaket, og andre attestasjonstjenester.

- 9) Det bør være mulig for medlemsstatene å velge å tillate at revisorer og revisjonsselskaper yter visse skatte- og verdsettingstjenester når disse tjenestene er uvesentlige eller ikke har noen direkte virkning, hver for seg eller samlet, på det reviderte finansregnskapet. Dersom slike tjenester omfatter aggressiv skatteplanlegging, bør de ikke anses som uvesentlige. En revisor eller et revisjonsselskap bør derfor ikke yte slike tjenester til det reviderte foretaket. En revisor eller et revisjonsselskap bør kunne yte andre tjenester enn revisjon som ikke er forbudt i henhold til denne forordning, dersom ytingen av disse tjenestene er godkjent på forhånd av revisjonsutvalget, og dersom revisoren eller revisjonsselskapet har forvissnet seg om at ytingen av slike tjenester ikke utgjør en trussel mot revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet som ikke kan reduseres til et akseptabelt nivå ved hjelp av forholdsregler.
- 10) For å unngå interessekonflikter er det viktig at revisoren eller revisjonsselskapet, før de aksepterer eller fortsetter med et oppdrag som gjelder lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, vurderer om kravene til uavhengighet er oppfylt, og særlig om uavhengigheten kan settes i fare som følge av forholdet til dette foretaket. Revisoren eller revisjonsselskapet bør hvert år bekrefte sin uavhengighet overfor det reviderte foretakets revisjonsutvalg, og bør drøfte enhver trussel mot uavhengigheten samt de forholdsreglene som anvendes for å redusere disse truslene, med dette utvalget.
- 11) Europaparlaments- og rådsdirektiv 95/46/EF<sup>13</sup> bør få anvendelse på behandling av personopplysninger som foretas i medlemsstatene innenfor rammen av denne forordning, og

slik behandling av personopplysninger bør foretas under tilsyn av medlemsstatenes vedkommende myndigheter, særlig de uavhengige offentlige myndighetene som er utpekt av medlemsstatene. Enhver utveksling eller overføring av opplysninger mellom vedkommende myndigheter bør skje i samsvar med reglene for overføring av personopplysninger som fastsatt i direktiv 95/46/EF.

- 12) En god oppdragskontroll av arbeidet som er utført i forbindelse med hvert enkelt lovfestet revisjonsoppdrag, bør bidra til å sikre revisjon av høy kvalitet. Revisoren eller revisjonsselskapet bør derfor ikke avgi sin revisjonsberetning før en slik oppdragskontroll er fullført.
- 13) Resultatene av lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse bør framlegges for berørte parter i revisjonsberetningen. For å øke berørte parters tillit til det reviderte foretakets finansregnskap er det særlig viktig at revisjonsberetningen er velbegrunnet og godt dokumentert. I tillegg til opplysningene som kreves i henhold til artikkel 28 i direktiv 2006/43/EF, bør revisjonsberetningen særlig omfatte tilstrekkelig informasjon om revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet, og om den lovfestede revisjonen ble ansett å kunne påvise uregelmessigheter, herunder misligheter.
- 14) Den lovfestede revisjonens verdi for det reviderte foretaket ville bli mye større dersom kommunikasjonen ble bedre mellom revisoren eller revisjonsselskapet på den ene side og revisjonsutvalget på den annen. I tillegg til den regelmessige dialogen i forbindelse med utførelse av lovfestet revisjon er det viktig at revisoren eller revisjonsselskapet framlegger for revisjonsutvalget en mer detaljert tilleggsrapport om resultatene av den lovfestede revisjonen. Denne tilleggsrapporten bør framlegges for revisjonsutvalget senest ved framleggingen av revisjonsberetningen. På anmodning bør revisoren eller revisjonsselskapet drøfte viktige spørsmål som er nevnt i tilleggsrapporten, med revisjonsutvalget. Dessuten bør det være mulig å gjøre en slik detaljert tilleggsrapport tilgjengelig for vedkommende myndigheter med ansvar for tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper på deres anmodning, og for tredje parter dersom nasjonal lovgivning krever det.

<sup>13</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 95/46/EF av 24. oktober 1995 om beskyttelse av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger (EFT L 281 av 23.11.1995, s. 31).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- 15) Revisorer eller revisjonsselskaper gir allerede vedkommende myndigheter som fører tilsyn med foretak av allmenn interesse, opplysninger om forhold eller beslutninger som kan utgjøre et brudd på reglene for det reviderte foretakets virksomhet eller en hindring for det reviderte foretakets fortsatte drift. Tilsynsoppgavene vil imidlertid bli lettere dersom tilsynsmyndighetene for kredittinstitusjoner og forsikringsforetak og deres revisorer og revisjonsselskaper blir pålagt å opprette en effektiv dialog seg imellom.
- 16) Ved europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1092/2010<sup>14</sup> ble Det europeiske råd for systemrisiko (ESRB) opprettet. ESRBs rolle er å overvåke økningen av systemrisiko i Unionen. På grunn av de opplysningene som systemviktige finansinstitusjoners revisorer og revisjonsselskaper har tilgang til, vil deres erfaringer kunne bidra til ESRBs arbeid. Denne forordning bør derfor legge til rette for at det opprettes et årlig forum for dialog på et sektorvist og anonymisert grunnlag mellom revisorer og revisjonsselskaper på den ene side og ESRB på den annen.
- 17) For å øke tilliten til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, og gjøre dem mer ansvarlige, er det viktig at revisorer og revisjonsselskaper øker sin åpenhetsrapportering. Det bør derfor kreves at revisorer og revisjonsselskaper offentliggjør finansiell informasjon, særlig om samlet omsetning fordelt på revisjonshonorarer betalt av foretak av allmenn interesse, revisjonshonorarer betalt av andre foretak og honorarer for andre tjenester. De bør også gi finansiell informasjon om det nettverket de tilhører. Revisorer og revisjonsselskaper bør gi vedkommende myndigheter ytterligere tilleggsopplysninger om revisjonshonorarer for å lette deres tilsynsoppgaver.
- 18) Det er viktig at revisjonsutvalgets rolle ved valget av ny revisor eller nytt revisjonsselskap styrkes, slik at det reviderte foretakets generalforsamling kan ta en mer velbegrunnet beslutning. Når administrasjons- eller kontrollorganet framlegger et forslag for generalforsamlingen, bør det derfor angi om det følger revisjonsutvalgets foretrukne alternativ og, dersom dette ikke er tilfelle, forklare hvorfor. Revisjonsutvalgets anbefaling bør omfatte minst to mulige alternativer for revisjonsoppdraget og en behørig begrunnelse for at utvalget foretrekker ett av dem, slik at valgmuligheten er reell. I anbefalingen bør revisjonsutvalget bygge sin begrunnelse på resultatet av en obligatorisk utvelgingsprosedyre som organiseres av det reviderte foretaket, under revisjonsutvalgets ansvar. I slike utvelgingsprosedyrer bør det reviderte foretaket ikke begrense muligheten for at revisorer eller revisjonsselskaper med lav markedsandel kan levere anbud på revisjonsoppdraget. Anbudsgrunnlaget bør inneholde åpne og ikke-diskriminerende utvelgingskriterier som skal brukes ved vurderingen av forslagene. Denne utvelgingsprosedyren vil imidlertid kunne medføre uforholdsmessig store kostnader for foretak med lav markedsverdi eller for små og mellomstore foretak av allmenn interesse med tanke på deres størrelse, og slike foretak og enheter bør derfor fritas fra plikten til å organisere en prosedyre for utvelging av en ny revisor eller et nytt revisjonsselskap som skal foreta lovfestet revisjon.
- 19) Den retten som det reviderte foretakets generalforsamling har til å velge revisor eller revisjonsselskap, ville ikke ha noen verdi dersom det reviderte foretaket inngikk en avtale med en tredjepart som begrenset denne valgmuligheten. Alle vilkår i en avtale inngått mellom det reviderte foretaket og en tredjepart som gjelder valg av revisor eller begrenser valget til visse revisorer og revisjonsselskaper, bør anses som ugyldige.
- 20) Dersom foretak av allmenn interesse velger flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap som skal foreta lovfestet revisjon, vil det styrke den profesjonelle skepsisen og bidra til høyere revisjonskvalitet. Dette tiltaket, kombinert med mindre revisjonsselskapers tilstedeværelse i revisjonsmarkedet, vil også gjøre det lettere for slike foretak å utvikle sin kapasitet, og dermed bidra til å øke utvalget av revisorer og revisjonsselskaper for foretak av allmenn interesse. De sistnevnte bør derfor oppmuntres og stimuleres til å velge flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap til å foreta lovfestet revisjon.
- 21) For å håndtere trusselen knyttet til fortrolighet og dermed styrke revisorer og revisjonsselskapers uavhengighet er det viktig å fastsette en tidsbegrensning for en revisors eller et revisjonsselskaps revisjonsoppdrag for et

<sup>14</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1092/2010 av 24. november 2010 om makrotilsyn med finanssystemet i Den europeiske union og om opprettelse av et europeisk råd for systemrisiko (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 1).

bestemt revidert foretak. Som et middel til å styrke revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighet, styrke profesjonell skepsis og øke revisjonskvaliteten fastsetter denne forordning dessuten følgende alternativer for å forlenge den tidsbegrensede perioden: at foretak av allmenn interesse gjennomfører regelmessige, åpne og obligatoriske nye anbudskonkurranser, eller velger flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon. Deltakelse fra mindre revisjonsselskaper i disse tiltakene vil også gjøre det lettere for slike foretak å utvikle sin kapasitet, og dermed bidra til å øke utvalget av revisorer og revisjonsselskaper for foretak av allmenn interesse. En passende ordning for gradvis rotasjon bør også opprettes med hensyn til de ansvarlige revisjonspartnerne som foretar den lovfestede revisjonen på vegne av revisjonsselskapet. Det er også viktig å fastsette en egnet periode der en slik revisor eller et slikt revisjonsselskap ikke kan foreta lovfestet revisjon av det samme foretaket. For å sikre en smidig overgang bør den tidligere revisoren gi den nye revisoren en saksmappe med relevante opplysninger.

- 22) For å sikre et høyt nivå for investorenes og forbrukernes tillit til det indre marked ved å unngå interessekonflikter bør revisorer og revisjonsselskaper være underlagt hensiktsmessig tilsyn av vedkommende myndigheter som er uavhengige av revisoryrket og har tilstrekkelig kapasitet og sakkunnskap samt tilstrekkelige ressurser. Medlemsstatene bør kunne delegere eller gi vedkommende myndigheter mulighet til å delegere enhver av disse vedkommende myndighetenes oppgaver til andre myndigheter eller organer, unntatt oppgaver knyttet til systemet for kvalitetskontroll, undersøkelser og sanksjonssystemer. Medlemsstatene bør imidlertid kunne velge å delegere oppgaver knyttet til sanksjonssystemer til andre myndigheter og organer, forutsatt at flertallet av personene som deltar i ledelsen av den berørte myndigheten eller det berørte organet, er uavhengige av revisoryrket. Nasjonale vedkommende myndigheter bør ha den nødvendige myndighet til å utføre sine tilsynsoppgaver, herunder retten til å få tilgang til data, innhente opplysninger og gjennomføre inspeksjoner. De bør spesialisere seg på tilsyn med finansmarkeder, oppfyllelse av forpliktelser til finansiell rapportering eller tilsyn med lovfestet revisjon. Det bør imidlertid være mulig at tilsynet med oppfyllelsen av for-

pliktelser som pålegges foretak av allmenn interesse, utføres av vedkommende myndigheter med ansvar for tilsynet med disse foretakene. Vedkommende myndigheters finansiering bør være fri for enhver urimelig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.

- 23) Et effektivt samarbeid mellom myndigheter med ansvar for ulike oppgaver på nasjonalt plan bør gjøre det mulig å forbedre tilsynets kvalitet. Vedkommende myndigheter som fører tilsyn med oppfyllelsen av forpliktelsene knyttet til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, bør derfor samarbeide med de myndighetene som har ansvar for oppgavene fastsatt i direktiv 2006/43/EF, med myndighetene som fører tilsyn med foretak av allmenn interesse, og med de finansielle etterretningsenhetene nevnt i europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/60/EF<sup>15</sup>.
- 24) Ekstern kvalitetskontroll av lovfestet revisjon er avgjørende for å sikre revisjon av høy kvalitet. Ekstern kvalitetskontroll gjør offentliggjort finansiell informasjon troverdig og styrker vernet for aksjeeiere, investorer, kreditorer og andre berørte parter. Revisorer og revisjonsselskaper bør derfor omfattes av et system for kvalitetskontroll under vedkommende myndigheters ansvar, og dermed sikre objektivitet og uavhengighet av revisoryrket. Kvalitetskontrollene bør være organisert på en slik måte at hver revisor eller hvert revisjonsselskap som foretar revisjon av foretak av allmenn interesse, blir gjenstand for kvalitetskontroll på grunnlag av en risikoanalyse. For revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av andre foretak av allmenn interesse enn dem som er definert i artikkel 2 nr. 17 og 18 i direktiv 2006/43/EF, skal kontrollen foretas minst hvert tredje år, og i andre tilfeller minst hvert sjette år. Kommisjonens rekommandasjon av 6. mai 2008 om ekstern kvalitetskontroll for revisorer og revisjonsselskaper som reviderer foretak av allmenn interesse<sup>16</sup> inneholder opplysninger om hvordan inspeksjonene skal foretas. Kvalitetskontroller bør være hensiktsmessige og stå i forhold til omfanget av og kompleksiteten i den virksomheten som drives av revisoren eller revisjonsselskapet som undersøkes.

<sup>15</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/60/EF av 26. oktober 2005 om tiltak for å hindre at det finansielle system brukes til hvitvasking av penger og finansiering av terrorisme (EUT L 309 av 25.11.2005, s. 15).

<sup>16</sup> EUT L 120 av 7.5.2008, s. 20.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- 25) Markedet for yting av lovfestede revisjonstjenester til foretak av allmenn interesse utvikler seg over tid. Det er derfor nødvendig at vedkommende myndigheter overvåker utviklingen på markedet, særlig når det gjelder risikoene som oppstår på grunn av høy markedskonsentrasjon, herunder innenfor bestemte sektorer, og revisjonsutvalgets arbeid.
- 26) Åpenhet om vedkommende myndigheters virksomhet bør bidra til å øke investorenes og forbrukernes tillit til det indre marked. Det bør derfor kreves at vedkommende myndigheter regelmessig rapporterer om sin virksomhet og offentliggjør opplysninger i sammenfattet form om resultater fra og konklusjoner om inspeksjoner, eller i separat form dersom medlemsstatene fastsetter det.
- 27) Samarbeid mellom medlemsstatenes vedkommende myndigheter kan bidra betydelig til å sikre en konsekvent høy kvalitet på lovfestet revisjon i Unionen. Medlemsstatenes vedkommende myndigheter bør derfor ved behov samarbeide med hverandre for å utføre tilsynsoppgavene knyttet til lovfestet revisjon. De bør følge prinsippet om hjemstatskontroll og om at tilsyn skal føres av den medlemsstat der revisoren eller revisjonsselskapet er godkjent og der det reviderte foretaket har sitt forretningskontor. Samarbeidet mellom vedkommende myndigheter bør organiseres innenfor rammen av en komité for europeiske tilsynsorganer for revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies – CEAOB), som skal bestå av representanter på høyt nivå fra vedkommende myndigheter. For å styrke en ensartet anvendelse av denne forordning bør CEAOB kunne vedta ikke-bindende retningslinjer eller uttalelser. I tillegg bør CEAOB lette utvekslingen av opplysninger, gi Kommisjonen råd og bidra til tekniske vurderinger og tekniske undersøkelser.
- Med sikte på å foreta den tekniske vurderingen av tredjestaters systemer for offentlig tilsyn, og når det gjelder det internasjonale samarbeidet mellom medlemsstatene og tredjestater på dette området, bør CEAOB opprette en undergruppe som ledes av et medlem utnevnt av Den europeiske tilsynsmyndighet (Den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndighet – ESMA)<sup>17</sup>, og be om bistand fra ESMA, Den europeiske tilsynsmyndighet (Den europeiske banktilsynsmyndighet – EBA)<sup>18</sup> eller Den europeiske tilsynsmyndighet (Den europeiske tilsynsmyndighet for forsikring og tjenestepensjoner – EIOPA)<sup>19</sup> i den utstrekning anmodningen er knyttet til det internasjonale samarbeidet mellom medlemsstater og tredjestater om lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse som disse europeiske tilsynsmyndighetene fører tilsyn med. Kommisjonen skal ivareta CEAOBs sekretariatsoppgaver og bør, på grunnlag av arbeidsprogrammet som CEAOB har godkjent, ta med de tilknyttede utgiftene i sine beregninger for det følgende året.
- 28) Samarbeidet mellom medlemsstatenes vedkommende myndigheter bør omfatte samarbeid om kvalitetskontroller og bistand med undersøkelser knyttet til utførelsen av lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, herunder i tilfeller der atferden som undersøkes, ikke utgjør en overtredelse av gjeldende lover eller forskrifter i de berørte medlemsstatene. Nærmere bestemmelser om samarbeid mellom medlemsstatenes vedkommende myndigheter bør omfatte muligheten til å opprette kollegier av vedkommende myndigheter og til å delegere oppgaver mellom myndighetene. Innenfor et slikt samarbeid bør det tas hensyn til de nettverkene som revisorer og revisjonsselskaper arbeider innenfor. Vedkommende myndigheter bør overholde gjeldende regler for fortrolighet og taushetsplikt.
- 29) De innbyrdes forbindelsene mellom kapitalmarkedene skaper et behov for at vedkommende myndigheter kan samarbeide med tredjestaters tilsynsmyndigheter og -organer om utveksling av opplysninger eller om kvalitetskontroller. Dersom samarbeidet med tredjestaters myndigheter er knyttet til revisjonsdokumenter eller andre dokumenter som

<sup>17</sup> Europeisk tilsynsmyndighet opprettet ved europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1095/2010 av 24. november 2010 om opprettelse av en europeisk tilsynsmyndighet (Den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndighet), om endring av beslutning nr. 716/2009/EF og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2009/77/EF (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 84).

<sup>18</sup> Europeisk tilsynsmyndighet opprettet ved europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1093/2010 av 24. november 2010 om opprettelse av en europeisk tilsynsmyndighet (Den europeiske banktilsynsmyndighet), om endring av beslutning nr. 716/2009/EF og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2009/78/EF (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 12).

<sup>19</sup> Europeisk tilsynsmyndighet opprettet ved europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1094/2010 av 24. november 2010 om opprettelse av en europeisk tilsynsmyndighet (Den europeiske tilsynsmyndighet for forsikring og tjenestepensjoner), om endring av beslutning nr. 716/2009/EF og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2009/79/EF (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 48).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

innehas av revisorer eller revisjonsselskaper, får framgangsmåtene fastsatt i direktiv 2006/43/EF anvendelse.

- 30) For at kapitalmarkedene skal virke på en tilfredsstillende måte, kreves en bærekraftig revisjonskapasitet og et konkurransedyktig marked for yting av revisjonstjenester med et tilstrekkelig utvalg av revisorer og revisjonsselskaper som er i stand til å utføre lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse. Vedkommende myndigheter og Det europeiske konkurransenetverket (ECN) bør avlegge rapport om de endringene i revisjonsmarkedets struktur som innføres ved denne forordning.
- 31) Tilpasning av Kommisjonens prosedyrer for vedtakelse av delegerede rettsakter til traktaten om Den europeiske unions virkemåte, og særlig til traktatens artikkel 290 og 291, bør foretas i hvert enkelt tilfelle. For å ta hensyn til utviklingen innenfor revisjon og revisoryrket bør myndigheten til å vedta rettsakter i samsvar med artikkel 290 i traktaten om Den europeiske unions virkemåte delegeres til Kommisjonen. Særlig er delegerede rettsakter nødvendige med sikte på å vedta internasjonale revisjonsstandarder for revisjonspraksis, uavhengighet hos og internkontroll av revisorer og revisjonsselskaper. De internasjonale revisjonsstandardene som vedtas, bør ikke endre eller utfylle noen av kravene i denne forordning, med mindre noe annet er uttrykkelig fastsatt. Det er særlig viktig at Kommisjonen holder hensiktsmessige samråd under sitt forberedende arbeid, herunder samråd på ekspertnivå.

Ved forberedelse og utarbeiding av delegerede rettsakter bør Kommisjonen sikre at relevante dokumenter oversendes Europaparlamentet og Rådet samtidig, til rett tid og på egnet måte.

- 32) For å sikre rettssikkerhet og en smidig overgang til ordningen som innføres ved denne forordning, er det viktig å innføre en overgangsperiode for ikrafttredelse av forpliktelsen til å skifte ut revisorer og revisjonsselskaper, og av forpliktelsen til å organisere en prosedyre for utvelgelse av revisorer og revisjonsselskaper.
- 33) Henvisninger til bestemmelser i direktiv 2006/43/EF skal forstås som henvisninger til de nasjonale bestemmelsene som innarbeider disse bestemmelsene i direktiv 2006/43/EF. Den nye europeiske revisjonsrammen som fastsettes ved denne forordning og ved euro-

parlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU<sup>20</sup>, erstatter de eksisterende kravene fastsatt i direktiv 2006/43/EF og bør tolkes uten henvisning til tidligere instrumenter, for eksempel Kommisjonens anbefalinger som ble vedtatt i henhold til den tidligere rammen.

- 34) Ettersom målene for denne forordning, som er å klarlegge og forbedre definisjonen av den lovfestede revisjonens rolle i forbindelse med foretak av allmenn interesse, å forbedre de opplysningene som revisoren eller revisjonsselskapet gir det reviderte foretaket, investorer og andre berørte parter, å forbedre kommunikasjonskanalene mellom revisorer og tilsynsmyndigheter for foretak av allmenn interesse, å hindre at interessekonflikter oppstår som følge av at andre tjenester enn revisjon ytes til foretak av allmenn interesse, å redusere risikoen for mulige interessekonflikter som følge av det eksisterende systemet der den reviderte parten velger ut og betaler revisoren eller for trusselen knyttet til fortrolighet, å lette utskifting og valg av revisor eller revisjonsselskap for foretak av allmenn interesse, og å øke utvalget av revisorer og revisjonsselskaper for foretak av allmenn interesse og gi økt effektivitet, uavhengighet og konsekvens i reguleringen av og tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, herunder med hensyn til samarbeid på unionsplan, ikke kan nås i tilstrekkelig grad av medlemsstatene og derfor på grunn av tiltakenes omfang og virkninger bedre kan nås på unionsplan, kan Unionen treffe tiltak i samsvar med nærhetsprinsippet som fastsatt i artikkel 5 i traktaten om Den europeiske union. I samsvar med forholdsmessighetsprinsippet fastsatt i nevnte artikkel går denne forordning ikke lenger enn det som er nødvendig for å nå disse målene.
- 35) Denne forordning er forenlig med de grunnleggende rettigheter og de prinsipper som er anerkjent særlig i Den europeiske unions pakt om grunnleggende rettigheter, især retten til respekt for privatliv og familieliv, retten til vern av personopplysninger og friheten til å drive næringsvirksomhet, og skal anvendes i samsvar med disse rettighetene og prinsippene.

<sup>20</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap (EUT L 158 av 27.5.2014, s. 196).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- 36) EUs datatilsyn er blitt rådspurt i samsvar med artikkel 28 nr. 2 i europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 45/2001 og har avgitt uttalelse 23. april 2012<sup>21</sup>.
- 37) En ny rettslig ramme for lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap bør fastsettes ved denne forordning og ved direktiv 2014/56/EU, og kommisjonsbeslutning 2005/909/EF<sup>22</sup> bør derfor oppheves.

## VEDTATT DENNE FORORDNING:

### *Avdeling I*

#### **Formål, virkeområde og definisjoner**

##### *Artikkel 1*

#### **Formål**

I denne forordning fastsettes krav til utførelse av lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap i foretak av allmenn interesse, regler for organisering og utvelgning av revisorer og revisjonsselskaper som gjøres av foretak av allmenn interesse for å fremme deres uavhengighet og unngå interessekonflikter, og regler for tilsyn med revisorer og revisjonsselskapers oppfyllelse av disse kravene.

##### *Artikkel 2*

#### **Virkeområde**

- Denne forordning får anvendelse på
  - revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse,
  - foretak av allmenn interesse.
- Denne forordning får anvendelse uten at det berører direktiv 2006/43/EF.
- Dersom det i henhold til nasjonale bestemmelser kreves eller tillates at et samvirkeforetak i henhold til artikkel 2 nr. 14 i direktiv 2006/43/EF, en sparebank eller et lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF, eller et datterforetak eller en juridisk etterfølger av et samvirkeforetak, en sparebank eller et lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF, er medlem av et ideelt revisjonsselskap, kan medlemsstaten beslutte at denne forordning eller visse bestemmelser i den ikke

skal få anvendelse på lovfestet revisjon av et slikt foretak, forutsatt at prinsippene om uavhengighet fastsatt i direktiv 2006/43/EF overholdes av revisoren når denne utfører lovfestet revisjon av et av sine medlemmer, og av personer som har mulighet til å utøve innflytelse på den lovfestede revisjonen.

- Dersom det i henhold til nasjonale bestemmelser kreves eller tillates at et samvirkeforetak i henhold til artikkel 2 nr. 14 i direktiv 2006/43/EF, en sparebank eller et lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF, eller et datterforetak eller en juridisk etterfølger av et samvirkeforetak, en sparebank eller et lignende foretak som nevnt i artikkel 45 i direktiv 86/635/EØF, er medlem av et ideelt revisjonsselskap, vil en objektiv, fornuftig og informert part ikke slutte at det medlemskapsbaserte forholdet setter revisorens uavhengighet i fare, forutsatt at revisjonsselskapet ved utførelsen av lovfestet revisjon av et av sine medlemmer anvender uavhengighetsprinsippene for de revisorer som utfører revisjonen, og de personer som kan utøve innflytelse på den lovfestede revisjonen.
- Medlemsstaten skal underrette Kommisjonen og komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (heretter kalt CEAOB), som er omhandlet i artikkel 30, om unntakstilfeller der denne forordning eller visse bestemmelser i den ikke får anvendelse. Medlemsstaten skal oversende en liste til Kommisjonen og CEAOB over de bestemmelsene i denne forordning som ikke får anvendelse på lovfestet revisjon av foretakene nevnt i nr. 3 i denne artikkel, og angi grunnene til at de ikke får anvendelse.

##### *Artikkel 3*

#### **Definisjoner**

I denne forordning får definisjonene fastsatt i artikkel 2 i direktiv 2006/43/EF anvendelse, unntatt når det gjelder begrepet «vedkommende myndighet», som er fastsatt i artikkel 20 i denne forordning.

### *Avdeling II*

#### **Vilkår for å foreta lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse**

##### *Artikkel 4*

#### **Revisjonshonorarer**

- Honorarer for lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse skal ikke være betingede honorarer.

<sup>21</sup> EUT C 336 av 6.11.2012, s. 4.

<sup>22</sup> Kommisjonsbeslutning 2005/909/EF av 14. desember 2005 om opprettelse av en ekspertgruppe som skal gi Kommisjonen råd og fremme samarbeid mellom systemer for offentlig tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper (EUT L 329 av 16.12.2005, s. 38).



Uten at det berører artikkel 25 i direktiv 2006/43/EF, menes med «betingede honorarer» ved anvendelsen av første ledd honorarer for revisjonsoppdrag som beregnes på et på forhånd fastsatt grunnlag knyttet til utfallet eller resultatet av en transaksjon eller resultatet av det utførte arbeidet. Honorarer skal ikke anses som betingede dersom de er fastsatt av en vedkommende myndighet.

2. Dersom revisoren eller revisjonsselskapet i et tidsrom på minst tre sammenhengende regnskapsår yter andre tjenester enn revisjon som ikke er nevnt i artikkel 5 nr. 1 i denne forordning, til det reviderte foretaket, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak, skal de samlede honorarene for slike tjenester begrenses til høyst 70 % av gjennomsnittet av de honorarene som er betalt i løpet av de siste tre sammenhengende regnskapsårene for lovfestet revisjon av det reviderte foretaket, og eventuelt av dets morforetak, av dets kontrollerte foretak og av dette konsernets konsernregnskap.

Ved anvendelse av begrensningene angitt i første ledd skal andre tjenester enn revisjon som kreves i henhold til Unionens regelverk eller nasjonal lovgivning, utelukkes, unntatt tjenester som er nevnt i artikkel 5 nr. 1.

Medlemsstatene kan fastsette at en vedkommende myndighet, på anmodning fra en revisor eller et revisjonsselskap, unntaksvis kan tillate at denne revisoren eller dette revisjonsselskapet i en periode på høyst to regnskapsår unntas fra kravene i første ledd med hensyn til et revidert foretak.

3. Når de samlede honorarene som mottas fra et foretak av allmenn interesse, i hvert av de tre siste sammenhengende regnskapsårene utgjør mer enn 15 % av de samlede honorarene som er mottatt av revisoren eller revisjonsselskapet, eller eventuelt av konsernrevisoren som foretar lovfestet revisjon, i hvert av disse regnskapsårene, skal denne revisoren eller dette revisjonsselskapet, eller eventuelt konsernrevisoren, opplyse revisjonsutvalget om dette og drøfte eventuelle trusler mot deres uavhengighet og de forholdsreglene som anvendes for å redusere disse truslene, med revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget skal vurdere om oppdragskontroll foretatt av en annen revisor eller et annet revisjonsselskap før revisjonsberetningen avgis.

Dersom honorarene som mottas fra et slikt foretak av allmenn interesse, fortsatt oversti-

ger 15 % av de samlede honorarene som mottas av revisoren eller revisjonsselskapet, eller eventuelt en konsernrevisor som foretar den lovfestede revisjonen, skal revisjonsutvalget på grunnlag av objektive kriterier avgjøre om revisoren eller revisjonsselskapet eller konsernrevisoren for et slikt foretak eller konsern kan fortsette å foreta lovfestet revisjon i en ytterligere periode, som ikke under noen omstendigheter skal overstige to år.

4. Medlemsstatene kan anvende strengere krav enn dem som er fastsatt i denne artikkel.

#### Artikkel 5

#### Forbud mot å yte andre tjenester enn revisjon

1. En revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, eller et medlem av nettverket som revisoren eller revisjonsselskapet tilhører, skal verken direkte eller indirekte yte forbudte andre tjenester enn revisjon til det reviderte foretaket, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak i Unionen
  - a) i perioden mellom starten på den reviderte perioden og avgivelsen av revisjonsberetningen, og
  - b) i regnskapsåret umiddelbart før perioden nevnt i bokstav a) i forbindelse med tjenestene oppført i annet ledd bokstav e).  
I denne artikkel menes med «forbudte andre tjenester enn revisjon»
    - a) skattetjenester knyttet til
      - i) utfylling av skatteskjemaer,
      - ii) lønnsbeskatning,
      - iii) toll,
      - iv) identifisering av offentlige tilskudd og skatteinsentiver, med mindre bistand fra revisoren eller revisjonsselskapet i forbindelse med slike tjenester kreves i henhold til lovgivningen,
      - v) bistand i forbindelse med skattemyndighetenes skatteinspeksjoner, med mindre bistand fra revisoren eller revisjonsselskapet i forbindelse med slike inspeksjoner kreves i henhold til lovgivningen,
      - vi) beregning av direkte og indirekte skatt samt utsatt skatt,
      - vii) yting av skatterådgivning,
    - b) tjenester som innebærer deltakelse i det reviderte foretakets ledelse eller beslutningstaking,
    - c) bokføring og utarbeiding av regnskapsmessige spesifikasjoner og regnskaper,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- d) lønnstjenester,
  - e) utforming og gjennomføring av prosedyrer for internkontroll eller risikostyring knyttet til utarbeiding og/eller kontroll av finansiell informasjon eller utforming og innføring av teknologisystemer for finansiell informasjon,
  - f) verdsettingstjenester, herunder verdsetting i forbindelse med aktuar-tjenester og bistand ved tvisteløsning,
  - g) juridiske tjenester i forbindelse med
    - i) generell rådgivning,
    - ii) forhandling på vegne av det reviderte foretaket, og
    - iii) en forsvarerrolle i forbindelse med tvisteløsning,
  - h) tjenester knyttet til det reviderte foretakets internrevisjonsfunksjon,
  - i) tjenester knyttet til det reviderte foretakets finansiering, kapitalstruktur og -plassering samt investeringsstrategi, unntatt yting av attestasjonstjenester i forbindelse med finansregnskapet, for eksempel avgivelse av støttebrev (comfort letters) i forbindelse med prospekter som utstedes av det reviderte foretaket,
  - j) markedsføring av, handel med eller tegningsgaranti for aksjer i det reviderte foretaket,
  - k) tjenester knyttet til menneskelige ressurser, med hensyn til
    - i) medlemmer av ledelsen som i kraft av sin stilling kan øve betydelig innflytelse på regnskapsføring og utarbeiding av regnskaper som er gjenstand for lovfestet revisjon, dersom disse tjenestene omfatter
      - søking etter eller utvelging av kandidater til slike stillinger, eller
      - kontroll av referanser for kandidater til slike stillinger,
    - ii) utforming av organisasjonsstrukturen, og
    - iii) kostnadskontroll.
2. Medlemsstatene kan forby andre tjenester enn dem som er oppført i nr. 1, dersom de anser at disse tjenestene utgjør en trussel mot uavhengigheten. Medlemsstatene skal underrette Kommisjonen om eventuelle tillegg til listen i nr. 1.
3. Som unntak fra nr. 1 annet ledd kan medlemsstatene tillate yting av tjenestene nevnt i bokstav a) i), bokstav a) iv)–vii) og bokstav f), forutsatt at følgende krav er oppfylt:
- a) De har ingen direkte virkning eller har uvesentlig virkning, hver for seg eller samlet, på det reviderte finansregnskapet.
  - b) Beregningen av virkningen på det reviderte finansregnskapet er dokumentert og forklart på en dekkende måte i tilleggsrapporten til revisjonsutvalget i henhold til artikkel 11.
  - c) Prinsippene om uavhengighet fastsatt i direktiv 2006/43/EF overholdes av revisoren eller revisjonsselskapet.
4. En revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, og ethvert medlem av nettverket dersom revisoren eller revisjonsselskapet tilhører et slikt nettverk, kan yte andre revisjonstjenester enn forbudte andre revisjonstjenester nevnt i nr. 1 og 2, til det reviderte foretaket, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak, forutsatt at revisjonsutvalget har godkjent dette etter at den har foretatt en behørig vurdering av trusler mot uavhengigheten og forholdsreglene som anvendes i samsvar med artikkel 22b i direktiv 2006/43/EF. Når det er relevant, skal revisjonsutvalget utstede retningslinjer med hensyn til tjenestene nevnt i nr. 3.
- Medlemsstatene kan innføre strengere regler som fastsetter på hvilke vilkår en revisor, et revisjonsselskap eller et medlem av et nettverk som revisoren eller revisjonsselskapet som foretar lovfestet revisjon, tilhører, kan yte andre revisjonstjenester enn forbudte andre revisjonstjenester nevnt i nr. 1, til det reviderte foretaket, dets morforetak eller dets kontrollerte foretak.
5. Når andre tjenester enn revisjon, som nevnt i nr. 1 og 2 i denne artikkel, ytes av et medlem av et nettverk som revisoren eller revisjonsselskapet som foretar lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, tilhører, til et foretak som er registrert i en tredjestat og kontrolleres av det reviderte foretaket av allmenn interesse, skal revisoren eller revisjonsselskapet vurdere om deres uavhengighet settes i fare som følge av at nettverksmedlemmet yter slike tjenester.
- Dersom vedkommendes uavhengighet påvirkes, skal revisoren eller revisjonsselskapet ved behov anvende forholdsregler for å redusere truslene som skyldes slik tjenesteyting i en tredjestat. Revisoren eller revisjonsselskapet kan fortsette å foreta lovfestet revisjon av foretaket av allmenn interesse bare dersom de i samsvar med artikkel 6 i denne forordning og artikkel 22b i direktiv 2006/43/EF kan underbygge at slik tjenesteyting ikke påvirker deres profesjonelle skjønn og revisjonsberetningen.

Ved anvendelse av dette nummer gjelder følgende:

- a) Deltakelse i det reviderte foretakets beslutningstaking og yting av tjenestene som er nevnt i nr. 1 annet ledd bokstav b), c) og e), skal i alle tilfeller anses for å påvirke slik uavhengighet og for ikke å kunne reduseres gjennom noen forholdsregler.
- b) Yting av tjenestene nevnt i nr. 1 annet ledd, unntatt bokstav b), c) og e), skal anses for å påvirke slik uavhengighet og derfor kreve forholdsregler for å redusere truslene som følger av slik tjenesteyting.

#### Artikkel 6

##### Forberedelse til lovfestet revisjon og vurdering av trusler mot uavhengigheten

1. Før en revisor eller et revisjonsselskap aksepterer eller fortsetter med et oppdrag som gjelder lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, skal de, i tillegg til bestemmelsene i artikkel 22b i direktiv 2006/43/EF, vurdere og dokumentere
  - a) om de oppfyller kravene i artikkel 4 og 5 i denne forordning,
  - b) om vilkårene i artikkel 17 i denne forordning er oppfylt,
  - c) uten at det berører direktiv 2005/60/EF, integriteten til medlemmene av kontroll-, administrasjons- og ledelsesorganene i foretaket av allmenn interesse.
2. En revisor eller et revisjonsselskap skal
  - a) årlig bekrefte skriftlig overfor revisjonsutvalget at revisoren, revisjonsselskapet og de partnere og ledende medarbeidere som foretar den lovfestede revisjonen, er uavhengige av det reviderte foretaket,
  - b) drøfte med revisjonsutvalget eventuelle trusler mot deres uavhengighet og de forholdsregler de anvender for å redusere disse truslene, slik de har dokumentert i henhold til nr. 1.

#### Artikkel 7

##### Uregelmessigheter

Uten at det berører artikkel 12 i denne forordning og direktiv 2005/60/EF, skal en revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, dersom de mistenker eller har rimelig grunn til å mistenke at uregelmessigheter, herunder misligheter med hensyn til det reviderte foretakets finansregnskap, kan forekomme eller har funnet sted, underrette

det reviderte foretaket og oppfordre det til å undersøke saken og treffe egnede tiltak for å håndtere slike uregelmessigheter og hindre at de oppstår igjen.

Dersom det reviderte foretaket ikke undersøker saken, skal revisoren eller revisjonsselskapet underrette de myndighetene som medlemsstatene har utpekt til å undersøke slike uregelmessigheter.

Dersom revisoren eller revisjonsselskapet i god tro formidler opplysninger om eventuelle uregelmessigheter nevnt i første ledd til disse myndighetene, skal dette ikke anses som et brudd på taushetsplikten i henhold til kontrakt eller i henhold til lov eller forskrift.

#### Artikkel 8

##### Oppdragskontroll

1. Før revisjonsberetningen og rapporten omhandlet i henholdsvis artikkel 10 og 11 avgis, skal det foretas en oppdragskontroll for å vurdere om revisoren eller den ansvarlige revisjonspartneren på en rimelig måte har kommet fram til de konklusjonene som gis i utkastet til disse rapportene.
2. Oppdragskontrollen skal utføres av en oppdragskontrollør (i denne artikkel heretter kalt «kontrolløren»). Kontrolløren skal være en revisor som ikke deltar i den lovfestede revisjonen som kontrollen gjelder.
3. Som unntak fra nr. 2 skal en revisor eller et revisjonsselskap, i tilfeller der den lovfestede revisjonen utføres av et revisjonsselskap og alle revisorer har deltatt i den lovfestede revisjonen, eller i tilfeller der den lovfestede revisjonen utføres av en revisor og denne revisoren ikke er en partner eller ansatt i et revisjonsselskap, sørge for at en annen revisor foretar oppdragskontrollen. Formidling av dokumenter eller opplysninger til den uavhengige kontrolløren i henhold til denne artikkel skal ikke anses som et brudd på taushetsplikten. Dokumenter eller opplysninger som gis til kontrolløren i henhold til denne artikkel, skal være omfattet av taushetsplikt.
4. Når oppdragskontrollen gjennomføres, skal kontrolløren registrere minst følgende:
  - a) De muntlige og skriftlige opplysningene som revisoren eller den ansvarlige revisjonspartneren har framlagt for å underbygge de vesentlige vurderingene samt de viktigste funnene fra utførte revisjonshandlinger, og konklusjonene som er trukket på grunnlag av disse funnene, uansett om kontrolløren anmoder om det eller ikke.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- b) Revisorens eller den ansvarlige revisjonspartnerens konklusjoner i utkastet til revisjonsberetningen og rapporten omhandlet i henholdsvis artikkel 10 og 11.
5. Oppdragskontrollen skal minst omfatte følgende:
- En vurdering av om revisoren eller revisjonsselskapet er uavhengig av det reviderte foretaket.
  - Vesentlige risikoer som er relevante for den lovfestede revisjonen, og som revisoren eller den ansvarlige revisjonspartneren har påvist under den lovfestede revisjonen, og de tiltakene de har truffet for å styre disse risikoene på en tilfredsstillende måte.
  - Revisorens eller den ansvarlige revisjonspartnerens begrunnelse, særlig med hensyn til vesentlighetsnivået og de vesentlige risikoene nevnt i bokstav b).
  - Enhver anmodning om råd som framlegges for eksterne sakkyndige, og anvendelsen av slike råd.
  - Arten og omfanget av korrigerert og ukorrigerert feilinformasjon i finansregnskapet som ble påvist under revisjonen.
  - Spørsmålene som er drøftet med revisjonsutvalget og det reviderte foretakets ledelses- og/eller kontrollorganer.
  - Spørsmålene som er drøftet med vedkommende myndigheter og eventuelt med andre tredjemenn.
  - Hvorvidt de dokumentene og opplysningene som kontrolløren har valgt ut fra oppdragsdokumentasjonen, støtter revisorens eller den ansvarlige revisjonspartnerens konklusjoner i utkastet til revisjonsberetningen og rapporten omhandlet i henholdsvis artikkel 10 og 11.
6. Kontrolløren skal drøfte resultatene av oppdragskontrollen med revisoren eller den ansvarlige revisjonspartneren. Revisjonsselskapet skal fastsette framgangsmåter for å avgjøre hvordan eventuell uenighet mellom den ansvarlige revisjonspartneren og kontrolløren skal løses.
7. Revisoren eller revisjonsselskapet og kontrolløren skal føre en oversikt over resultatene av oppdragskontrollen, sammen med betraktningene som ligger til grunn for disse resultatene.

#### Artikkel 9

##### Internasjonale revisjonsstandarder

Kommisjonen skal gis myndighet til å vedta, gjennom delegerte rettsakter i samsvar med

artikkel 39, de internasjonale revisjonsstandardene omhandlet i artikkel 26 i direktiv 2006/43/EF på området revisjonsutøvelse, uavhengighet og intern kvalitetsstyring av revisorer og revisjonsselskaper med henblikk på å anvende disse standardene i Unionen, forutsatt at de oppfyller kravene i artikkel 26 nr. 3 bokstav a), b) og c) i direktiv 2006/43/EF og ikke endrer eller utfyller andre krav i denne forordning enn dem som er fastsatt i artikkel 7, 8 og 18 i denne forordning.

#### Artikkel 10

##### Revisjonsberetning

- Revisoren eller revisjonsselskapet skal framlegge resultatene av den lovfestede revisjonen av foretaket av allmenn interesse i en revisjonsberetning.
- Revisjonsberetningen skal utarbeides i samsvar med bestemmelsene i artikkel 28 i direktiv 2006/43/EF, og skal i tillegg minst
  - angi hvem eller hvilket organ som har valgt revisoren eller revisjonsselskapet,
  - angi datoen da revisoren eller revisjonsselskapet ble valgt og oppdragets sammenhengende varighet, herunder tidligere forlengelser og gjenoppnevninger,
  - gi følgende opplysninger for å underbygge revisors konklusjon:
    - en beskrivelse av de mest betydningsfulle anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon, herunder anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon som følge av misligheter,
    - et sammendrag av revisors håndtering av disse risikoene, og
    - dersom det er relevant, de viktigste observasjonene som er gjort i forbindelse med disse risikoene.

Der det er relevant for ovennevnte opplysninger i revisjonsberetningen om hver av de mest betydningsfulle anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon, skal revisjonsberetningen inneholde en tydelig henvisning til de relevante opplysningene i finansregnskapet.
- forklare i hvilken utstrekning den lovfestede revisjonen ble ansett å være i stand til å avdekke uregelmessigheter, herunder misligheter,
- bekreftede at revisors konklusjon er i samsvar med tilleggsrapporten til revisjonsutvalget nevnt i artikkel 11,
- erklære at det ikke er ytt forbudte andre tjenester enn revisjon, som omhandlet i artikkel

kel 5 nr. 1, og at revisoren eller revisjonsselskapet har vært uavhengig av det reviderte foretaket under hele revisjonen,

- g) angi eventuelle tjenester, i tillegg til lovfestet revisjon, som ble ytt av revisoren eller revisjonsselskapet til det reviderte foretaket og dets kontrollerte foretak, og som det ikke er opplyst om i årsberetningen eller i finansregnskapet.

Medlemsstatene kan fastsette tilleggskrav til revisjonsberetningens innhold.

3. Med unntak for kravene i nr. 2 bokstav e) skal revisjonsberetningen ikke inneholde krysshenvisninger til tilleggsrapporten som skal framlegges for revisjonsutvalget i samsvar med artikkel 11. Revisjonsberetningen skal være klart og entydig formulert.
4. Revisoren eller revisjonsselskapet skal ikke benytte navnet på en vedkommende myndighet på en slik måte at det indikerer eller antyder at denne myndigheten støtter eller har godkjent revisjonsberetningen.

#### Artikkel 11

##### Tilleggsrapport til revisjonsutvalget

1. Revisorer eller revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, skal framlegge en tilleggsrapport for det reviderte foretakets revisjonsutvalg senest på datoen for avgivelse av revisjonsberetningen omhandlet i artikkel 10. Medlemsstatene kan dessuten kreve at denne tilleggsrapporten skal framlegges for det reviderte foretakets administrasjons- eller kontrollorgan.

Dersom det reviderte foretaket ikke har et revisjonsutvalg, skal tilleggsrapporten framlegges for det organet som utøver tilsvarende funksjoner i det reviderte foretaket. Medlemsstatene kan tillate at revisjonsutvalget framlegger denne tilleggsrapporten for slike tredjeparter som er angitt i nasjonal lovgivning.

2. Tilleggsrapporten til revisjonsutvalget skal være skriftlig. Rapporten skal forklare resultatene av den lovfestede revisjonen, og skal minst
- a) inneholde erklæringen om uavhengighet nevnt i artikkel 6 nr. 2 bokstav a),
- b) dersom den lovfestede revisjonen ble foretatt av et revisjonsselskap, skal rapporten identifisere alle ansvarlige revisjonspartnere som deltok i revisjonen,
- c) dersom revisoren eller revisjonsselskapet har truffet tiltak for at deres virksomhet

skal utføres av en annen revisor eller et annet revisjonsselskap som ikke er medlem av det samme nettverket, eller har benyttet eksterne sakkyndige, opplyse om dette og bekrefte at revisoren eller revisjonsselskapet har mottatt en bekreftelse fra den andre revisoren eller det andre revisjonsselskapet og/eller den eksterne sakkyndige om deres uavhengighet,

- d) beskrive arten, hyppigheten og omfanget av kommunikasjon med revisjonsutvalget eller med det organet som utøver tilsvarende funksjoner i det reviderte foretaket, ledelsesorganet og administrasjons- eller kontrollorganet i det reviderte foretaket, herunder datoene for møter med disse organene,
- e) inneholde en beskrivelse av revisjonens art og omfang,
- f) dersom flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap er valgt, beskrive fordelingen av oppgaver mellom revisorene og/eller revisjonsselskapene,
- g) beskrive revisjonsmetoden som er anvendt, herunder hvilke poster i balansen som er kontrollert direkte, og hvilke poster som er kontrollert på grunnlag av systemkontroll og kontroll med overholdelsen av rutiner, herunder en forklaring på eventuelle vesentlige forskjeller i omfanget av slike kontroller sammenlignet med foregående år, selv om det foregående årets lovfestede revisjon ble foretatt av en annen revisor eller et annet revisjonsselskap,
- h) angi det kvantitative vesentlighetsnivået som anvendes for å foreta lovfestet revisjon av finansregnskapet som helhet, og ved behov vesentlighetsnivået eller -nivåene for bestemte klasser av transaksjoner, kontosaldoer eller noteopplysninger samt angi de kvalitative faktorene som ble tatt i betraktning ved fastsettelse av vesentlighetsnivået,
- i) rapportere og forklare vurderinger av hendelser eller forhold som er påvist i løpet av revisjonen, og som kan føre til betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift, og hvorvidt de utgjør en vesentlig usikkerhet, og legge fram et sammendrag av alle garantier, støttebrev (comfort letters), tilsagn om at myndighetene vil gripe inn og andre støtteiltak som det er tatt hensyn til ved vurdering av evnen til fortsatt drift,
- j) rapportere om eventuelle vesentlige mangler i det reviderte foretakets eller, når det

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- gjelder konsernregnskapet, morforetakets interne finansielle kontrollsystemer og/eller i regnskapssystemet. For hver slik vesentlig mangel skal det i tilleggsrapporten angis om ledelsen har rettet den opp,
- k) rapportere om eventuelle viktige forhold som gjelder faktisk eller mistenkt manglende overholdelse av lover og forskrifter eller vedtekter, som ble påvist under revisjonen, i den utstrekning de anses å være relevante for at revisjonsutvalget kan utføre sine oppgaver,
  - l) rapportere og vurdere verdsettelsesmetodene som er anvendt på de forskjellige postene i årsregnskapet eller konsernregnskapet, herunder eventuelle virkninger av endringer av disse metodene,
  - m) ved lovfestet revisjon av konsernregnskap, forklare konsolideringens omfang og de utelukkingskriteriene som det reviderte foretaket har anvendt på foretak som eventuelt ikke er konsoliderte inn, og hvorvidt disse anvendte kriteriene er i samsvar med regelverket for finansiell rapportering,
  - n) dersom det er relevant, angi eventuelt revisjonsarbeid som i forbindelse med lovfestet revisjon av konsernregnskap er utført av tredjestatsrevisorer, revisorer, tredjestatsrevisjonsselskaper eller revisjonsselskaper som ikke er medlemmer av det samme nettverket som revisoren for konsernregnskapet tilhører,
  - o) opplyse om det reviderte foretaket har framlagt alle forklaringer og dokumenter som det har blitt bedt om,
  - p) rapportere om
    - i) eventuelle betydelige vanskeligheter som har oppstått i forbindelse med den lovfestede revisjonen,
    - ii) eventuelle vesentlige spørsmål som har oppstått i forbindelse med den lovfestede revisjonen, og som er drøftet med eller har vært gjenstand for korrespondanse med ledelsen, og
    - iii) eventuelle andre spørsmål som har oppstått i forbindelse med den lovfestede revisjonen, og som etter revisors profesjonelle skjønn har vesentlig betydning for tilsynet med den finansielle rapporteringen.

Medlemsstatene kan fastsette tilleggskrav til innholdet i tilleggsrapporten til revisjonsutvalget.

På anmodning fra en revisor, et revisjonsselskap eller revisjonsutvalget skal revisoren

eller revisjonsselskapet drøfte viktige spørsmål som har oppstått i forbindelse med den lovfestede revisjonen og omhandles i tilleggsrapporten til revisjonsutvalget, og særlig i første ledd bokstav j), med det reviderte foretakets revisjonsutvalg, administrasjonsorgan eller, dersom det er relevant, kontrollorgan.

3. Dersom det er valgt flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap samtidig, og det har oppstått uenighet mellom dem om revisjonsprosedyrer, regnskapsregler eller andre spørsmål som gjelder utførelse av den lovfestede revisjonen, skal årsakene til uenigheten forklares i tilleggsrapporten til revisjonsutvalget.
4. Tilleggsrapporten til revisjonsutvalget skal undertegnes og dateres. Dersom et revisjonsselskap foretar den lovfestede revisjonen, skal tilleggsrapporten til revisjonsutvalget minst undertegnes av de revisorene som foretar lovfestet revisjon på vegne av revisjonsselskapet.
5. Revisorene eller revisjonsselskapene skal på anmodning, og i samsvar med nasjonal lovgivning, straks gjøre tilleggsrapporten tilgjengelig for vedkommende myndigheter som er omhandlet i artikkel 20 nr. 1.

#### Artikkel 12

#### Rapportering til tilsynsmyndighetene for foretak av allmenn interesse

1. Uten at det berører artikkel 55 i direktiv 2004/39/EF, artikkel 63 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/36/EU<sup>23</sup>, artikkel 15 nr. 4 i direktiv 2007/64/EF, artikkel 106 i direktiv 2009/65/EF, artikkel 3 nr. 1 i direktiv 2009/110/EF og artikkel 72 i europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF<sup>24</sup> skal revisoren eller revisjonsselskapet som foretar lovfestet revisjon av et foretak av allmenn interesse, ha plikt til umiddelbart å oversende til vedkommende myndigheter som fører tilsyn med det berørte foretaket av allmenn interesse, eller, dersom det er fastsatt av den berørte medlemsstat, til vedkommende myndighet som har ansvar for tilsynet med revisoren eller revisjonsselskapet, alle opplysninger om det

<sup>23</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/36/EU av 26. juni 2013 om adgang til å utøve virksomhet som kredittinstitusjon og om tilsyn med kredittinstitusjoner og verdipapirforetak, om endring av direktiv 2002/87/EF og om oppheving av direktiv 2006/48/EF og 2006/49/EF (EUT L 176 av 27.6.2013, s. 338).

<sup>24</sup> Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF av 25. november 2009 om adgang til å starte og utøve virksomhet innen forsikring og gjenforsikring (Solvens II) (EUT L 335 av 17.12.2009, s. 1).

berørte foretaket av allmenn interesse som de har fått kjennskap til under den lovfestede revisjonen, og som kan føre til følgende:

- a) En vesentlig overtredelse av lover og forskrifter som fastsetter vilkårene for godkjenning, eller som særskilt omhandler utøvelsen av virksomhet i slike foretak av allmenn interesse.
- b) En vesentlig trussel mot eller tvil om det berørte foretakets fortsatte drift.
- c) En konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om finansregnskapet, en negativ konklusjon eller en konklusjon med forbehold.

Revisorer eller revisjonsselskaper skal også ha plikt til å rapportere all informasjon nevnt i første ledd bokstav a), b) eller c) som de får kjennskap til i forbindelse med lovfestet revisjon av et foretak som har nære forbindelser med et foretak av allmenn interesse som de også utfører lovfestet revisjon av. I denne artikkel menes med «nære forbindelser» det samme som i artikkel 4 nr. 1 punkt 38 i europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 575/2013<sup>25</sup>.

Medlemsstatene kan kreve ytterligere opplysninger fra revisoren eller revisjonsselskapet, forutsatt at det er nødvendig for et effektivt tilsyn med finansmarkedet i samsvar med nasjonal lovgivning.

2. Det skal opprettes en effektiv dialog mellom vedkommende myndigheter som fører tilsyn med kredittinstitusjoner og forsikringsforetak på den ene side, og revisorene og revisjonsselskapene som foretar lovfestet revisjon av disse institusjonene og foretakene på den annen. Begge parter i dialogen skal ha ansvar for at dette kravet overholdes.

Det europeiske råd for systemrisiko (ESRB) og CEAOB skal minst en gang i året organisere et møte med de revisorene og revisjonsselskapene eller nettverkene som foretar lovfestet revisjon av alle globalt systemviktige finansinstitusjoner som er godkjent i Unionen og er identifisert internasjonalt, med sikte på å underrette ESRB om eventuelle sektorspesifikke eller vesentlige endringer i disse systemviktige finansinstitusjonene.

For å gjøre det lettere å utføre oppgavene nevnt i første ledd, skal Den europeiske tilsynsmyndighet (Den europeiske banktilsynsmyndighet – EBA) og Den europeiske tilsynsmyndighet (Den europeiske tilsynsmyndighet for forsikring og tjenestepensjoner – EIOPA) i samsvar med henholdsvis artikkel 16 i europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1093/2010<sup>26</sup> og artikkel 16 i europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1094/2010<sup>27</sup>, idet de tar hensyn til gjeldende tilsynspraksis, utstede retningslinjer til vedkommende myndigheter som fører tilsyn med kredittinstitusjoner og forsikringsforetak.

3. Dersom revisoren eller revisjonsselskapet eller eventuelt nettverket i god tro formidler, til vedkommende myndigheter eller til ESRB og CEAOB, opplysninger nevnt i nr. 1 eller opplysninger som har framkommet under dialogen omhandlet i nr. 2, skal dette ikke anses som et brudd på taushetsplikten i henhold til kontrakt eller i henhold til lov eller forskrift.

#### Artikkel 13

#### Åpenhetsrapport

1. En revisor eller et revisjonsselskap som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, skal offentliggjøre en årlig åpenhetsrapport senest innen fire måneder etter utgangen av hvert regnskapsår. Åpenhetsrapporten skal offentliggjøres på revisorens eller revisjonsselskapets nettsted og være tilgjengelig på nettstedet i minst fem år fra den dag den offentliggjøres på nettstedet. Dersom revisoren er ansatt i et revisjonsselskap, skal de forpliktelsene som følger av denne artikkel, påhvile revisjonsselskapet.

Det skal være tillatt for en revisor eller et revisjonsselskap å ajourføre sine årlige åpenhetsrapporter. I slike tilfeller skal revisoren eller revisjonsselskapet opplyse om at rapporten er en ajourført versjon, og den opprinnelige versjonen av rapporten skal fortsatt være tilgjengelig på nettstedet.

Revisorer og revisjonsselskaper skal underrette vedkommende myndigheter om at åpenhetsrapporten er offentliggjort på revisorens

<sup>25</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 575/2013 av 26. juni 2013 om tilsynskrav for kredittinstitusjoner og verdipapirforetak og om endring av forordning (EU) nr. 648/2012 (EUT L 176 av 27.6.2013, s. 1).

<sup>26</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1093/2010 av 24. november 2010 om opprettelse av en europeisk tilsynsmyndighet (Den europeiske banktilsynsmyndighet), om endring av beslutning nr. 716/2009/EF og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2009/78/EF (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 12).

<sup>27</sup> Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 1094/2010 av 24. november 2010 om opprettelse av en europeisk tilsynsmyndighet (Den europeiske tilsynsmyndighet for forsikring og tjenestepensjoner), om endring av beslutning nr. 716/2009/EF og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2009/79/EF (EUT L 331 av 15.12.2010, s. 48).

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

eller revisjonsselskapets nettsted, eller at den er ajourført.

2. Den årlige åpenhetsrapporten skal inneholde minst følgende opplysninger:
  - a) En beskrivelse av revisjonsselskapets juridiske struktur og eierskap.
  - b) Dersom revisoren eller revisjonsselskapet er medlem av et nettverk:
    - i) en beskrivelse av nettverket og de juridiske og strukturelle ordningene i nettverket,
    - ii) navnet på hver alenepraktiserende revisor eller hvert revisjonsselskap som er medlem av nettverket,
    - iii) de landene der hver alenepraktiserende revisor eller hvert revisjonsselskap som er medlem av nettverket, er kvalifisert som revisor eller har sitt forretningskontor, sin hovedadministrasjon eller sitt primære forretningssted,
    - iv) den samlede omsetningen fra den lovfestede revisjonen av årsregnskap og konsernregnskap for de alenepraktiserende revisorene og for revisjonsselskapene som er medlemmer av nettverket.
  - c) En beskrivelse av revisjonsselskapets styringsstruktur.
  - d) En beskrivelse av revisorens eller revisjonsselskapets system for intern kvalitetsstyring og en erklæring fra administrasjons- eller ledelsesorganet om systemets effektivitet.
  - e) En angivelse av når siste kvalitetskontroll som omhandlet i artikkel 26 ble foretatt.
  - f) En liste over foretak av allmenn interesse som revisoren eller revisjonsselskapet har foretatt lovfestet revisjon for i løpet av det foregående regnskapsåret.
  - g) En erklæring om revisorens eller revisjonsselskapets uavhengighetstiltak som også bekrefter at det er utført en intern gjennomgåelse av at uavhengighetskravene er oppfylt.
  - h) En erklæring om de retningslinjene revisoren eller revisjonsselskapet følger med hensyn til etterutdanning av revisorene nevnt i artikkel 13 i direktiv 2006/43/EF.
  - i) Opplysninger om grunnlaget for partnernes vederlag i revisjonsselskaper.
  - j) En beskrivelse av revisorens eller revisjonsselskapets retningslinjer for rotasjon av ansvarlige revisjonspartnere og medarbeidere i samsvar med artikkel 17 nr. 7.
  - k) Dersom dette ikke er gitt i finansregnskapet i henhold til artikkel 4 nr. 2 i direktiv

2013/34/EU, opplysninger om revisorens eller revisjonsselskapets samlede omsetning, inndelt i følgende kategorier:

- i) inntekter fra lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for foretak av allmenn interesse og for foretak som tilhører et konsern hvis morforetak er et foretak av allmenn interesse,
- ii) inntekter fra lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap for andre foretak,
- iii) inntekter fra tillatte andre tjenester enn revisjon som ytes til foretak som revideres av revisoren eller revisjonsselskapet, og
- iv) inntekter fra andre tjenester enn revisjon som ytes til andre foretak.

Revisoren eller revisjonsselskapet kan i unntakstilfeller beslutte ikke å gi de opplysningene som kreves i første ledd bokstav f), i den grad det er nødvendig for å redusere en overhengende og betydelig trussel mot en persons sikkerhet. Revisoren eller revisjonsselskapet skal kunne dokumentere overfor vedkommende myndighet at en slik trussel foreligger.

3. Åpenhetsrapporten skal undertegnes av revisoren eller revisjonsselskapet.

#### Artikkel 14

##### Opplysninger til vedkommende myndigheter

Revisorer og revisjonsselskaper skal hvert år gi vedkommende myndighet en liste over de reviderte foretakene av allmenn interesse etter inntektene de genererer, med følgende videre inndeling av disse inntektene:

- a) inntekter fra lovfestet revisjon,
- b) inntekter fra andre tjenester enn revisjon, unntatt dem som er nevnt i artikkel 5 nr. 1, som kreves i henhold til Unionens regelverk eller nasjonal lovgivning, og
- c) inntekter fra andre tjenester enn revisjon, unntatt dem som er nevnt i artikkel 5 nr. 1, som ikke kreves i henhold til Unionens regelverk eller nasjonal lovgivning.

#### Artikkel 15

##### Dokumentasjon

Revisorer og revisjonsselskaper skal oppbevare dokumentene og opplysningene som er nevnt i artikkel 4 nr. 3, artikkel 6, artikkel 7, artikkel 8 nr. 4–7, artikkel 10 og 11, artikkel 12 nr. 1 og 2, artikkel 14, artikkel 16 nr. 2, 3 og 5 i denne forordning og i artikkel 22b, 24a, 24b, 27 og 28 i direktiv



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

2006/43/EF, i en periode på minst fem år etter at disse dokumentene eller opplysningene er utarbeidet.

Medlemsstatene kan kreve at revisorer og revisjonsselskaper oppbevarer dokumentene og opplysningene nevnt i første ledd i et lengre tidsrom i samsvar med nasjonale regler for vern av personopplysninger og for forvaltningssaker og rettergang.

### *Avdeling III*

## **Valg av revisorer eller revisjonsselskaper i foretak av allmenn interesse**

### *Artikkel 16*

## **Valg av revisorer eller revisjonsselskaper**

1. Ved anvendelse av artikkel 37 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF får vilkårene fastsatt i nr. 2–5 i denne artikkel anvendelse når foretak av allmenn interesse velger revisorer eller revisjonsselskaper, men de kan være omfattet av nr. 7.

Dersom artikkel 37 nr. 2 i direktiv 2006/43/EF får anvendelse, skal foretaket av allmenn interesse underrette vedkommende myndighet om bruk av de alternative systemene eller framgangsmåtene nevnt i den artikkelen. I så fall får nr. 2–5 i denne artikkel ikke anvendelse.

2. Revisjonsutvalget skal sende en anbefaling til det reviderte foretakets administrasjons- eller kontrollorgan om valget av revisor eller revisjonsselskap.

Med mindre det gjelder fornyelse av et revisjonsoppdrag i samsvar med artikkel 17 nr. 1 og artikkel 17 nr. 2, skal anbefalingen begrunnes og inneholde minst to alternativer til revisjonsoppdraget, og revisjonsutvalget skal med en behørig begrunnelse angi hvilket det foretrekker.

I sin anbefaling skal revisjonsutvalget erklære at dens anbefaling ikke er påvirket av en tredjepart, og at den ikke er blitt underlagt noen klausul av den typen som er nevnt i nr. 6.

3. Med mindre det gjelder fornyelse av et revisjonsoppdrag i samsvar med artikkel 17 nr. 1 og artikkel 17 nr. 2, skal revisjonsutvalgets anbefaling nevnt i nr. 2 i denne artikkel utarbeides etter en utvelgingsprosedyre som organiseres av det reviderte foretaket, idet det tas hensyn til følgende kriterier:

a) Det reviderte foretaket skal stå fritt til å invitere enhver revisor eller ethvert revisjonsselskap til å inngi anbud på lovfestede revisjonstjenester, forutsatt at vilkåret i

artikkel 17 nr. 3 er oppfylt og at anbudskonkurransen ikke er organisert på en måte som utelukker deltakelse i utvelgingsprosedyren fra foretak som i foregående kalenderår mottok mindre enn 15 % av de samlede revisjonshonorarene fra foretak av allmenn interesse i den berørte medlemsstaten.

b) Det reviderte foretaket skal utarbeide anbudsgrunnlaget for de revisorene eller revisjonsselskapene som er invitert til å inngi anbud. Anbudsgrunnlaget skal gi en tydelig beskrivelse av det reviderte foretakets virksomhet og av hvilken type lovfestet revisjon som skal foretas. Anbudsgrunnlaget skal inneholde åpne og ikke-diskriminerende utvelgingskriterier som det reviderte foretaket skal bruke for å vurdere anbudene fra revisorer eller revisjonsselskaper.

c) Det reviderte foretaket kan selv velge utvelgingsprosedyre, og det kan føre direkte forhandlinger med berørte anbydere i forbindelse med denne prosedyren.

d) Dersom vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 20 i samsvar med unionsretten eller nasjonal lovgivning krever at revisorer og revisjonsselskaper skal oppfylle visse kvalitetsstandarder, skal disse standardene inngå i anbudsgrunnlaget.

e) Det reviderte foretaket skal vurdere anbudene fra revisorene eller revisjonsselskapene i samsvar med utvelgingskriteriene som er fastsatt i anbudsgrunnlaget. Det reviderte foretaket skal utarbeide en rapport om konklusjonene av utvelgingsprosedyren, og rapporten skal godkjennes av revisjonsutvalget. Det reviderte foretaket og revisjonsutvalget skal ta hensyn til alle resultater eller konklusjoner i eventuelle inspeksjonsrapporter om revisorer eller revisjonsselskaper som inngir anbud, som nevnt i artikkel 26 nr. 8, og som vedkommende myndighet har offentliggjort i henhold til artikkel 28 bokstav d).

f) Det reviderte foretaket skal på anmodning kunne dokumentere overfor vedkommende myndighet nevnt i artikkel 20 at utvelgingsprosedyren er gjennomført på en rettfærdig måte.

Revisjonsutvalget skal ha ansvar for utvelgingsprosedyren nevnt i første ledd.

Ved anvendelse av første ledd bokstav a) skal vedkommende myndighet nevnt i artikkel 20 nr. 1 offentliggjøre en liste over de berørte revisorene og revisjonsselskapene, og listen skal

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

ajourføres årlig. Vedkommende myndighet skal anvende de opplysningene som revisorer og revisjonsselskaper framlegger i henhold til artikkel 14, for å foreta relevante beregninger.

4. Foretak av allmenn interesse som oppfyller kriteriene fastsatt i artikkel 2 nr. 1 bokstav f) og t) i direktiv 2003/71/EF, er ikke forpliktet til å anvende utvelgingsprosedyren omhandlet i nr. 3.
5. Forslaget til det reviderte foretakets generalforsamling om valg av revisorer eller revisjonsselskaper skal omfatte den anbefalingen og det foretrukne alternativet nevnt i nr. 2 som er framlagt av revisjonsutvalget eller av det organet som utfører tilsvarende funksjoner.

Dersom forslaget avviker fra revisjonsutvalgets foretrukne alternativ, skal forslaget inneholde en begrunnelse for at revisjonsutvalgets anbefaling ikke er fulgt. Revisoren eller revisjonsselskapet som anbefales av administrasjons- eller kontrollorganet, må imidlertid ha deltatt i utvelgingsprosedyren som beskrives i nr. 3. Dette ledd får ikke anvendelse dersom revisjonsutvalgets funksjoner ivaretas av administrasjons- eller kontrollorganet.

6. Alle vilkår i en avtale inngått mellom et foretak av allmenn interesse og en tredjepart som begrenser valgmuligheten for dette foretakets generalforsamling, som nevnt i artikkel 37 i direktiv 2006/43/EF, til visse kategorier eller lister over revisorer eller revisjonsselskaper når det gjelder valget av en bestemt revisor eller et bestemt revisjonsselskap til å foreta lovfestet revisjon av dette foretaket, skal anses som ugyldige.

Foretaket av allmenn interesse skal direkte og umiddelbart underrette vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 20 dersom en tredjepart prøver å pålegge et slikt avtalemvilkår eller på annen måte utilbørlig prøver å påvirke den beslutningen som generalforsamlingen tar om valget av revisor eller revisjonsselskap.

7. Medlemsstatene kan beslutte at et minste antall revisorer eller revisjonsselskaper under visse omstendigheter skal velges av foretak av allmenn interesse, og fastsette vilkårene for forbindelsene mellom de valgte revisorene eller revisjonsselskapene.

Dersom en medlemsstat fastsetter slike krav, skal den underrette Kommisjonen og den berørte europeiske tilsynsmyndigheten om dette.

8. Dersom det reviderte foretaket har en valgkomité som aksjeeiere eller deltakere utøver betydelig innflytelse på, og som har i oppgave

å gi anbefalinger om valget av revisorer, kan medlemsstatene tillate at denne valgkomiteen ivaretar de av revisjonsutvalgets funksjoner som er fastsatt i denne artikkel, og kreve at utvalget framlegger anbefalingen nevnt i nr. 2 for generalforsamlingen.

#### Artikkel 17

#### Revisjonsoppdragets varighet

1. Et foretak av allmenn interesse skal velge en revisor eller et revisjonsselskap for en første oppdragsperiode på minst ett år. Oppdraget kan forlenges.

Verken den første oppdragsperioden til en bestemt revisor eller et bestemt revisjonsselskap, eller denne sammen med forlengelser av oppdraget, skal vare lenger enn ti år.

2. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene
  - a) kreve at den første oppdragsperioden nevnt i nr. 1 har en varighet på mer enn ett år,
  - b) fastsette en lengste tillatte varighet på mindre enn ti år for oppdragene nevnt i nr. 1 annet ledd.
3. Etter utløpet av lengste tillatte varighet for oppdrag nevnt i nr. 1 annet ledd eller i nr. 2 bokstav b), eller etter utløpet av varigheten for oppdrag som er forlenget i samsvar med nr. 4 eller 6, skal verken revisoren eller revisjonsselskapet eller eventuelt medlemmer av deres nettverk i Unionen foreta lovfestet revisjon av det samme foretaket av allmenn interesse i den etterfølgende fireårsperioden.
4. Som unntak fra nr. 1 og nr. 2 bokstav b) kan medlemsstatene fastsette at lengste tillatte varighet som nevnt i nr. 1 annet ledd og i nr. 2 bokstav b) kan forlenges til en varighet på høyst
  - a) 20 år dersom en offentlig anbudsprosedyre for lovfestet revisjon gjennomføres i samsvar med artikkel 16 nr. 2–5, med virkning fra utløpet av de lengste varighetene nevnt i nr. 1 annet ledd og i nr. 2 bokstav b), eller
  - b) 24 år dersom flere enn én revisor eller ett revisjonsselskap samtidig utfører oppdraget etter utløpet av de lengste tillatte varighetene nevnt i nr. 1 annet ledd og i nr. 2 bokstav b), forutsatt at den lovfestede revisjonen resulterer i avgivelse av den felles revisjonsberetningen som nevnt i artikkel 28 i direktiv 2006/43/EF.
5. De lengste tillatte varighetene nevnt i nr. 1 annet ledd og i nr. 2 bokstav b) skal forlenges bare dersom administrasjons- eller kontrollorganet, på grunnlag av en anbefaling fra revisjonsutvalget, i samsvar med nasjonal lovgiv-

ning foreslår for generalforsamlingen at oppdraget fornyes, og at dette forslaget blir godkjent.

6. Etter utløpet av de lengste tillatte varighetene nevnt i nr. 1 annet ledd, i nr. 2 bokstav b) eller i nr. 4, alt etter hva som er relevant, kan foretaket av allmenn interesse unntaksvis søke vedkommende myndighet nevnt i artikkel 20 nr. 1 om en ytterligere forlengelse av oppdraget, såfremt vilkårene i nr. 4 bokstav a) eller b) er oppfylt. En slik ytterligere oppdragsperiode skal ikke overstige to år.
7. De ansvarlige revisjonspartnerne som har ansvar for å foreta lovfestet revisjon, skal avslutte sin deltakelse i den lovfestede revisjonen av det reviderte foretaket senest sju år fra den dato de ble utpekt. De skal ikke delta i lovfestet revisjon av det reviderte foretaket igjen før tre år etter at de avsluttet sin deltakelse.

Som et unntak kan medlemsstatene kreve at ansvarlige revisjonspartnerne som har ansvar for å foreta lovfestet revisjon, avslutter sin deltakelse i den lovfestede revisjonen av det reviderte foretaket før det har gått sju år fra den dato de ble utpekt.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal innføre en hensiktsmessig ordning for gradvis rotasjon av de ledende medarbeiderne som deltar i den lovfestede revisjonen, herunder minst de medarbeiderne som er registrert som revisorer. Ordningen for gradvis rotasjon skal gjennomføres slik at medarbeiderne på oppdraget skiftes ut enkeltvis, og ikke samtidig. Den skal stå i forhold til omfanget av og kompleksiteten i revisorens eller revisjonsselskapets virksomhet.

Revisoren eller revisjonsselskapet skal kunne dokumentere overfor vedkommende myndighet at en slik ordning anvendes effektivt og tilpasses omfanget av og kompleksiteten i revisorens eller revisjonsselskapets virksomhet.

8. Ved anvendelse av denne artikkel skal revisjonsoppdragets varighet beregnes fra det første regnskapsåret som omfattes av den avtalen om revisjonsoppdraget der revisoren eller revisjonsselskapet første gang ble valgt til å foreta flere påfølgende lovfestede revisjoner for det samme foretaket av allmenn interesse.

Ved anvendelse av denne artikkel skal revisjonsselskapet omfatte andre foretak som revisjonsselskapet har ervervet eller fusjonert med.

Dersom det er usikkerhet om tidspunktet da revisoren eller revisjonsselskapet begynte å utføre flere påfølgende lovfestede revisjoner for foretaket av allmenn interesse, for eksempel på grunn av fusjoner og oppkjøp eller endringer i eierstrukturen, skal revisoren eller

revisjonsselskapet umiddelbart underrette vedkommende myndighet om denne usikkerheten, og sistnevnte skal fastsette hvilken dato som er relevant ved anvendelse av første ledd.

#### Artikkel 18

##### Overleveringsmappe

Dersom en revisor eller et revisjonsselskap erstattes med en annen revisor eller et annet revisjonsselskap, skal førstnevnte revisor eller revisjonsselskap oppfylle kravene fastsatt i artikkel 23 nr. 3 i direktiv 2006/43/EF.

Med forbehold for artikkel 15 skal den tidligere revisoren eller det tidligere revisjonsselskapet også gi den nye revisoren eller det nye revisjonsselskapet tilgang til tilleggsrapportene omhandlet i artikkel 11 for tidligere år og eventuelle opplysninger som er oversendt til vedkommende myndigheter i henhold til artikkel 12 og 13.

Den tidligere revisoren eller det tidligere revisjonsselskapet skal kunne dokumentere overfor vedkommende myndighet at slike opplysninger er gitt til den nye revisoren eller det nye revisjonsselskapet.

#### Artikkel 19

##### Revisorens og revisjonsselskapets avsettelse og fratreden

Uten at det berører artikkel 38 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF, skal enhver vedkommende myndighet som er utpekt av en medlemsstat i samsvar med artikkel 20 nr. 2 i denne forordning, oversende opplysninger om revisorens eller revisjonsselskapets avsettelse eller fratreden i løpet av oppdragsperioden og gi en fyllestgjørende forklaring på årsaken til dette, til vedkommende myndighet nevnt i artikkel 20 nr. 1.

#### Avdeling IV

##### Overvåking av virksomheten til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse

###### Kapittel I

##### Vedkommende myndigheter

#### Artikkel 20

##### Utpeking av vedkommende myndigheter

1. Vedkommende myndigheter som har ansvar for å utføre oppgavene fastsatt i denne forordning og for å sikre at bestemmelsene i denne

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

forordning anvendes, skal utpekes blant følgende:

- a) vedkommende myndighet nevnt i artikkel 24 nr. 1 i direktiv 2004/109/EF,
  - b) vedkommende myndighet nevnt i artikkel 24 nr. 4 bokstav h) i direktiv 2004/109/EF,
  - c) vedkommende myndighet nevnt i artikkel 32 i direktiv 2006/43/EF.
2. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene beslutte at ansvaret for å sikre at alle eller deler av bestemmelsene i avdeling III i denne forordning får anvendelse, skal overlates til vedkommende myndigheter nevnt i
- a) artikkel 48 i direktiv 2004/39/EF,
  - b) artikkel 24 nr. 1 i direktiv 2004/109/EF,
  - c) artikkel 24 nr. 4 bokstav h) i direktiv 2004/109/EF,
  - d) artikkel 20 i direktiv 2007/64/EF,
  - e) artikkel 30 i direktiv 2009/138/EF,
  - f) artikkel 4 nr. 1 i direktiv 2013/36/EU,
- eller til andre myndigheter som er utpekt i henhold til nasjonal lovgivning.
3. Dersom flere enn én vedkommende myndighet er utpekt i henhold til nr. 1 og 2, skal de være organisert på en slik måte at deres oppgaver er klart fordelt.
4. Nr. 1, 2 og 3 skal ikke berøre en medlemsstats rett til å iverksette særskilte juridiske og administrative ordninger for oversjøiske land og territorier som medlemsstaten har særlige forbindelser med.
5. Medlemsstatene skal underrette Kommissjonen om hvilke vedkommende myndigheter som er utpekt med henblikk på anvendelse av denne forordning.
- Kommissjonen skal samle disse opplysningene og offentliggjøre dem.

#### Artikkel 21

##### Vilkår om uavhengighet

Vedkommende myndigheter skal være uavhengige av revisorer og revisjonsselskaper.

Vedkommende myndigheter kan rådføre seg med sakkyndige som nevnt i artikkel 26 nr. 1 bokstav c) med sikte på å utføre spesifikke oppgaver, og kan også bistås av sakkyndige når det er nødvendig for korrekt utførelse av myndighetenes oppgaver. I slike tilfeller skal de sakkyndige ikke delta i beslutningstaking.

En person skal ikke være medlem av styringsorganet i eller ha ansvar for beslutningstakingen til disse myndighetene dersom denne personen i forbindelse med sin deltakelse eller i løpet av de siste tre årene

- a) har foretatt lovfestet revisjon,
- b) har hatt stemmerett i et revisjonsselskap,
- c) har vært medlem av et revisjonsselskaps administrasjons-, ledelses- eller kontrollorgan,
- d) har vært partner i, ansatt i eller på annen måte har inngått avtale med et revisjonsselskap.

Disse myndighetenes finansiering skal være sikker og fri for enhver utilbørlig påvirkning fra revisorer eller revisjonsselskaper.

#### Artikkel 22

##### Taushetsplikt for vedkommende myndigheter

Taushetsplikten skal gjelde for alle personer som er eller har vært ansatt hos, har eller har hatt oppdrag på uavhengig grunnlag for, eller deltar eller har deltatt i styringen av, vedkommende myndigheter eller en myndighet eller et organ som har fått delegert oppgaver i henhold til artikkel 24 i denne forordning. De opplysninger som omfattes av taushetsplikten, kan ikke gis videre til noen annen person eller myndighet, unntatt når dette skjer i henhold til forpliktelsene fastsatt i denne forordning eller i en medlemsstats lover og forskrifter.

#### Artikkel 23

##### Vedkommende myndigheters myndighet

1. Uten at det berører artikkel 26, kan vedkommende myndigheter eller andre offentlige myndigheter i medlemsstatene ikke gripe inn i innholdet i revisjonsberetninger når de utfører sine oppgaver i henhold til denne forordning.
2. Medlemsstatene skal sikre at vedkommende myndigheter gis den tilsyns- og undersøkelsesmyndighet de trenger for å kunne utføre sine oppgaver i henhold til denne forordning i samsvar med bestemmelsene i kapittel VII i direktiv 2006/43/EF.
3. Myndighet som nevnt i nr. 2 i denne artikkel skal minst omfatte myndighet til å
  - a) få tilgang til data knyttet til lovfestet revisjon eller andre dokumenter som innehas av revisorer eller revisjonsselskaper, i enhver form som er relevant for utførelsen av deres oppgaver, og til å få eller ta en kopi av dem,
  - b) innhente opplysninger knyttet til lovfestet revisjon fra enhver person,
  - c) foreta stedlige tilsyn av revisorer eller revisjonsselskaper,
  - d) henvise saker til straffeforfølgning,
  - e) engasjere sakkyndige til å foreta verifikasjoner eller undersøkelser,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- f) treffe administrative tiltak og ilegge sanksjoner som nevnt i artikkel 30a i direktiv 2006/43/EF.  
Vedkommende myndigheter kan utøve den myndighet som er nevnt i første ledd, bare i forbindelse med
- a) revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse,
  - b) personer som deltar i virksomheten til revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse,
  - c) reviderte foretak av allmenn interesse, deres datterforetak og tilknyttede tredjeparter,
  - d) en tredjepart som revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, har utkontraktert visse funksjoner eller oppgaver til, og
  - e) personer som på annen måte er tilknyttet eller forbundet med revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse.
4. Medlemsstatene skal sikre at vedkommende myndigheter har mulighet til å utøve sin tilsyns- og undersøkelsesmyndighet på alle følgende måter:
- a) direkte,
  - b) i samarbeid med andre myndigheter,
  - c) etter søknad til vedkommende rettsmyndigheter.
5. Vedkommende myndigheters tilsyns- og undersøkelsesmyndighet skal utøves i fullt samsvar med nasjonal lovgivning, og særlig prinsippene om respekt for privatliv og retten til forsvar.
6. Vedkommende myndigheters behandling av personopplysninger under utøvelsen av sin tilsyns- og undersøkelsesmyndighet i henhold til denne artikkel skal utføres i samsvar med direktiv 95/46/EF.
- b) undersøkelser i henhold til artikkel 23 i denne forordning og artikkel 32 i direktiv 2006/43/EF som følger av dette systemet for kvalitetskontroll eller av en henvisning fra en annen myndighet, og
- c) sanksjoner og tiltak som omhandlet i kapittel VII i direktiv 2006/43/EF knyttet til kvalitetskontroller eller undersøkelse av lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse.
2. Andre myndigheters eller organers utførelse av oppgaver skal være uttrykkelig delegert av vedkommende myndighet. Ved delegering skal det angis hvilke oppgaver som delegeres og på hvilke vilkår de skal utføres.  
Når vedkommende myndighet delegerer oppgaver til andre myndigheter eller organer, skal den kunne ta tilbake den delegerte myndigheten fra sak til sak.
3. Vedkommende myndigheter eller organer skal organiseres slik at interessekonflikter unngås. Det endelige ansvaret for tilsynet med overholdelsen av denne forordning og gjennomføringstiltakene som vedtas i henhold til den, skal ligge hos den delegerende vedkommende myndighet.  
Vedkommende myndighet skal underrette Kommisjonen og medlemsstatenes vedkommende myndigheter om eventuelle ordninger som innføres med hensyn til delegering av oppgaver, herunder de nøyaktige vilkårene for delegeringen.
4. Som unntak fra nr. 1 kan medlemsstatene beslutte å delegerer oppgavene nevnt i nr. 1 bokstav c) til andre myndigheter eller organer som er utpekt eller på annen måte godkjent til å utføre slike oppgaver, dersom flertallet av personene som deltar i styringen av myndigheten eller organet, er uavhengige av revisoryrket.

#### Artikkel 24

##### Delegering av oppgaver

1. Medlemsstatene kan delegerer eller gi vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 20 nr. 1 tillatelse til å delegerer alle oppgaver som skal utføres i henhold til denne forordning, til andre myndigheter eller organer som er utpekt eller på annen måte godkjent til å utføre slike oppgaver, unntatt oppgaver knyttet til
- a) systemet for kvalitetskontroll omhandlet i artikkel 26,

#### Artikkel 25

##### Samarbeid med andre vedkommende myndigheter på nasjonalt plan

Vedkommende myndigheter som er utpekt i henhold til artikkel 20 nr. 1, og eventuelle myndigheter som vedkommende myndighet har delegert oppgaver til, skal samarbeide på nasjonalt plan med

- a) vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 32 nr. 4 i direktiv 2006/43/EF,
- b) myndighetene nevnt i artikkel 20 nr. 2, uavhengig av om de er utpekt som vedkommende myndigheter med sikte på anvendelse av denne forordning,

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- c) de finansielle etterretningsenhetene og vedkommende myndighetene nevnt i artikkel 21 og 37 i direktiv 2005/60/EF.

I forbindelse med et slikt samarbeid får taushetsplikten i henhold til artikkel 22 i denne forordning anvendelse.

## Kapittel II

### Vedkommende myndigheters kvalitetskontroll, markedsovervåking og åpenhet

#### Artikkel 26

##### Kvalitetskontroll

1. I denne artikkel menes med
  - a) «inspeksjoner» kvalitetskontroller av revisorer og revisjonsselskaper, som ledes av en inspektør, og som ikke utgjør en undersøkelse i henhold til artikkel 32 nr. 5 i direktiv 2006/43/EF,
  - b) «inspektør» en kontrollør som oppfyller kravene i nr. 5 første ledd bokstav a) i denne artikkel, og som er ansatt eller på annen måte innleid av en vedkommende myndighet,
  - c) «sakkyndig» en fysisk person som har særlig sakkunnskap når det gjelder finansmarkeder, finansiell rapportering, revisjon eller andre områder som er relevante for inspeksjoner, herunder praktiserende revisorer.
2. Vedkommende myndigheter som er utpekt i henhold til artikkel 20 nr. 1, skal opprette et effektivt system for kvalitetskontroll av revisjon.
 

De skal utføre kvalitetskontroller av revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, på grunnlag av en risikoanalyse og

  - a) minst hvert tredje år når det gjelder revisorer og revisjonsselskaper som foretar lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse, unntatt dem som er definert i artikkel 2 nr. 17 og 18 i direktiv 2006/43/EF, og
  - b) minst hvert sjette år i andre tilfeller enn dem som er nevnt i bokstav a).
3. Vedkommende myndighet skal ha følgende ansvarsområder:
  - a) Godkjenning og endring av inspeksjonsmetodene, herunder inspeksjons- og oppfølgingshåndbøker, rapporteringsmetoder og programmer for periodiske inspeksjoner.
  - b) Godkjenning og endring av inspeksjonsrapporter og oppfølgingsrapporter.

- c) Godkjenning og tildeling av inspektører for hver inspeksjon.

Vedkommende myndighet skal tildele tilstrekkelige ressurser til systemet for kvalitetskontroll.

4. Vedkommende myndighet skal organisere systemet for kvalitetskontroll på en måte som er uavhengig av revisorene og revisjonsselskapene som undersøkes.

Vedkommende myndighet skal sikre at det er innført egnede retningslinjer og framgangsmåter når det gjelder uavhengighet og objektivitet for personale, herunder inspektører, og for forvaltning av systemet for kvalitetskontroll.

5. Vedkommende myndighet skal oppfylle følgende kriterier når den utpeker inspektører:
  - a) Inspektørene skal ha tilstrekkelig faglig opplæring og relevant erfaring innen lovfestet revisjon og finansiell rapportering, kombinert med konkret opplæring innen kvalitetskontroll.
  - b) En person som er praktiserende revisor eller er ansatt av eller på annen måte knyttet til en revisor eller et revisjonsselskap, skal ikke kunne være inspektør.
  - c) En person som har vært partner til, ansatt hos eller på annen måte knyttet til revisoren eller revisjonsselskapet, skal ikke kunne være inspektør i forbindelse med inspeksjon av en revisor eller et revisjonsselskap før det har gått minst tre år etter at dette forholdet opphørte.
  - d) Inspektørene skal erklære at det ikke er interessekonflikter mellom dem og revisoren og revisjonsselskapet som skal undersøkes.

Som unntak fra nr. 1 bokstav b) kan en vedkommende myndighet leie inn sakkyndige til å utføre særlige inspeksjoner dersom myndigheten selv ikke har tilstrekkelig mange inspektører. Vedkommende myndighet kan også bistås av sakkyndige når dette er av avgjørende betydning for riktig gjennomføring av en inspeksjon. I slike tilfeller skal vedkommende myndigheter og de sakkyndige oppfylle kravene i dette nummer. De sakkyndige skal ikke delta i styringen av, være ansatt hos eller på annen måte være innleid av yrkessammenslutninger og -organer, men kan være medlemmer av slike sammenslutninger eller organer.

6. Omfanget av inspeksjonene skal minst omfatte følgende:
  - a) En vurdering av utformingen av revisorens eller revisjonsselskapets interne system for kvalitetsstyring.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- b) Tilstrekkelig kontroll med overholdelsen av rutiner og en kontroll av oppdragsdokumentasjonen for foretak av allmenn interesse, for å kontrollere at det interne systemet for kvalitetsstyring er effektivt.
  - c) På bakgrunn av resultatene av inspeksjonen omhandlet i bokstav a) og b) i dette nummer, en vurdering av innholdet i den seneste åpenhetsrapporten som er offentliggjort av en revisor eller et revisjonsselskap i samsvar med artikkel 13.
7. Minst følgende retningslinjer og framgangsmåter for intern kvalitetsstyring hos revisoren eller revisjonsselskapet skal undersøkes:
- a) Revisorens eller revisjonsselskapets overholdelse av gjeldende revisjons- og kvalitetskontrollstandarder og krav til etikk og uavhengighet, herunder kravene fastsatt i kapittel IV i direktiv 2006/43/EF og artikkel 4 og 5 i denne forordning, samt relevante lover og forskrifter i den berørte medlemsstat.
  - b) Omfanget av og kvaliteten på ressursene som er anvendt, herunder oppfyllelse av kravet om etter- og videreutdanning som fastsatt i artikkel 13 i direktiv 2006/43/EF.
  - c) Oppfyllelse av kravene fastsatt i artikkel 4 i denne forordning med hensyn til revisjonshonorarene.

Med henblikk på kontroll med overholdelsen av rutiner skal oppdragsdokumentasjonen velges på grunnlag av en analyse av risikoen for at den lovfestede revisjonen ikke blir utført på en tilfredsstillende måte.

Vedkommende myndigheter skal også regelmessig gjennomgå de metodene som brukes av revisorer og revisjonsselskaper for å foreta lovfestet revisjon.

I tillegg til inspeksjonen som omfattes av første ledd, skal vedkommende myndigheter ha myndighet til å foreta andre inspeksjoner.

8. Før en inspeksjonsrapport slutføres, skal resultatene og konklusjonene av inspeksjoner som anbefalinger bygger på, herunder resultatene og konklusjonene i forbindelse med en åpenhetsrapport, meddeles og drøftes med revisoren eller revisjonsselskapet som er undersøkt.

Revisoren eller revisjonsselskapet som er undersøkt, skal innen en rimelig frist som fastsettes av vedkommende myndighet, gjennomføre de anbefalingene som er gitt på grunnlag av inspeksjoner. Fristen skal ikke overstige tolv måneder når det gjelder anbefalinger om revisorens eller revisjonsselskapets interne system for kvalitetsstyring.

9. Inspeksjonen skal presenteres i en rapport som skal inneholde de viktigste konklusjonene og anbefalingene fra kvalitetskontrollen.

#### Artikkel 27

#### Overvåking av kvalitet og konkurranse i markedet

1. Vedkommende myndigheter som er utpekt i henhold til artikkel 20 nr. 1, og, dersom det er relevant, Det europeiske konkurransenettverket (ECN), skal regelmessig overvåke utviklingen på markedet for yting av lovfestede revisjonstjenester til foretak av allmenn interesse, og skal særlig vurdere følgende:
- a) Risikoene som følger av høy forekomst av kvalitetsmangler hos en revisor eller et revisjonsselskap, herunder systematiske mangler innenfor et nettverk av revisjonsselskaper, som kan føre til nedlegging av revisjonsselskaper, avbrudd i ytingen av lovfestede revisjonstjenester i en bestemt sektor eller på tvers av sektorer, ytterligere akkumulering av risiko som oppstår på grunn av mangelfull revisjon, og følgene for en overordnet stabilitet i finanssektoren.
  - b) Graden av markedskonsentrasjon, herunder i bestemte sektorer.
  - c) Revisjonsutvalgets arbeid.
  - d) Behovet for å treffe tiltak for å redusere risikoene nevnt i bokstav a).
2. Innen 17. juni 2016 og deretter minst hvert tredje år skal hver vedkommende myndighet og ECN utarbeide en rapport om utviklingen i markedet for yting av lovfestede revisjonstjenester til foretak av allmenn interesse, som skal framlegges for CEA OB, ESMA, EBA, EIOPA og Kommisjonen.
- Kommisjonen skal etter samråd med CEAOB, ESMA, EBA og EIOPA anvende disse rapportene for å utarbeide en felles rapport om denne utviklingen på unionsplan. Den felles rapporten skal framlegges for Rådet, Den europeiske sentralbank og Det europeiske råd for systemrisiko samt, dersom det er relevant, for Europaparlamentet.

#### Artikkel 28

#### Innsyn i vedkommende myndigheters virksomhet

Vedkommende myndigheter skal være åpne for innsyn og skal minst offentliggjøre følgende:

- a) Årlige aktivitetsrapporter om sine oppgaver i henhold til denne forordning.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- b) Årlige arbeidsprogrammer som gjelder deres oppgaver i henhold til denne forordning.
- c) En årlig rapport om de samlede resultatene av systemet for kvalitetskontroll. Denne rapporten skal inneholde opplysninger om utstedte anbefalinger, oppfølging av anbefalingene, tilsynstiltak som er truffet, og sanksjoner som er ilagt. Den skal også inneholde kvantitative opplysninger og andre viktige resultatopplysninger om økonomiske ressurser og personale og om effektiviteten og formålstjenligheten til systemet for kvalitetskontroll.
- d) De sammenfattede opplysningene om resultatene av og konklusjonene fra inspeksjonene nevnt i artikkel 26 nr. 8 første ledd. Medlemsstatene kan kreve at disse resultatene og konklusjonene fra enkeltinspeksjoner offentliggjøres.

### Kapittel III

#### **Samarbeid mellom vedkommende myndigheter og forbindelser med de europeiske tilsynsmyndighetene**

##### Artikkel 29

#### **Plikt til å samarbeide**

Medlemsstatenes vedkommende myndigheter skal samarbeide når det er nødvendig med henblikk på gjennomføringen av denne forordning, herunder i tilfeller der atferden som undersøkes, ikke utgjør en overtredelse av gjeldende lover eller forskrifter i den berørte medlemsstaten.

##### Artikkel 30

#### **Opprettelse av CEAOB**

1. Uten at det berører organiseringen av nasjonalt revisortilsyn, skal samarbeidet mellom vedkommende myndigheter organiseres innenfor rammen av CEAOB.
2. CEAOB skal være sammensatt av ett medlem fra hver medlemsstat, som skal være en høytstående representant fra vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 32 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF, og ett medlem utpekt av ESMA, heretter kalt «medlemmer».
3. EBA og EIOPA skal inviteres til å delta på CEAOBs møter som observatører.
4. CEAOB skal møtes jevnlig samt ved behov på anmodning fra Kommissjonen eller en medlemsstat.
5. Hvert medlem av CEAOB skal ha én stemme, unntatt medlemmet som er utnevnt av ESMA, som ikke skal ha stemmerett. Med mindre

annet er angitt, skal CEAOB treffe sine beslutninger med simpelt flertall av sine medlemmer.

6. Lederen for CEAOB skal velges med to tredels flertall blant medlemmene, fra en liste over søkere som representerer vedkommende myndigheter nevnt i artikkel 32 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF, og avsettes med samme flertall. Lederen skal velges for en mandatperiode på fire år. Lederen kan ikke ha samme stilling i flere sammenhengende mandatperioder, men kan gjenvelges etter et opphold på fire år.

Nestlederen skal utnevnes eller avsettes av Kommissjonen.

Lederen og nestlederen skal ikke ha stemmerett.

Dersom lederen fratrer eller avsettes før utløpet av vedkommendes mandatperiode, skal nestlederen fungere som leder fram til CEAOBs neste møte, der det skal velges en leder for resten av mandatperioden.

7. CEAOB skal

- a) lette utvekslingen av opplysninger, sakkunnskap og beste praksis for gjennomføringen av denne forordning og direktiv 2006/43/EF,
- b) på anmodning gi Kommissjonen og vedkommende myndigheter ekspertråd om spørsmål knyttet til gjennomføringen av denne forordning og direktiv 2006/43/EF,
- c) bidra til den tekniske vurderingen av systemer for offentlig tilsyn i tredjestater og til det internasjonale samarbeidet mellom medlemsstatene og tredjestater på dette området, som nevnt i artikkel 46 nr. 2 og artikkel 47 nr. 3 i direktiv 2006/43/EF,
- d) bidra til teknisk undersøkelse av internasjonale revisjonsstandarder, herunder utarbeidingsmetodene, med sikte på å vedta dem på unionsplan,
- e) bidra til en forbedring av samarbeidsordningene for tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper for foretak av allmenn interesse, eller med nettverkene de tilhører,
- f) utføre andre samordningsoppgaver i tilfellene fastsatt i denne forordning eller i direktiv 2006/43/EF.

8. I forbindelse med oppgavene nevnt i nr. 7 bokstav c) skal CEAOB anmode om bistand fra ESMA, EBA eller EIOPA i den utstrekning anmodningen gjelder internasjonalt samarbeid mellom medlemsstater og tredjestater om lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse som disse europeiske tilsynsmyndighetene



Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

fører tilsyn med. Dersom det anmodes om slik bistand, skal ESMA, EBA eller EIOPA bistå CEAOB med denne oppgaven.

9. CEAOB kan vedta ikke-bindende retningslinjer eller uttalelser som gjelder utførelsen av dens oppgaver.

Kommisjonen skal offentliggjøre retningslinjene og uttalelsene som vedtas av CEAOB.

10. CEAOB skal, når det er relevant, påta seg alle eksisterende og pågående oppgaver fra den europeiske gruppen av tilsynsorganer for revisorer (EGAOB), som ble opprettet ved kommisjonsbeslutning 2005/909/EF.
11. CEAOB kan opprette faste eller midlertidige undergrupper for å undersøke bestemte spørsmål på grunnlag av det mandatet den har fastsatt. Deltaking i undergruppenes drøftinger kan utvides til å omfatte vedkommende myndigheter for revisortilsyn fra stater i Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (heretter kalt EØS) eller, gjennom invitasjon i det enkelte tilfelle, vedkommende myndigheter fra stater utenfor EU/EØS, etter godkjenning fra CEAOBs medlemmer. Deltakingen til en vedkommende myndighet fra en stat utenfor EU/EØS kan være tidsbegrenset.
12. CEAOB skal opprette en undergruppe for å utføre oppgavene nevnt i nr. 7 bokstav c). Denne undergruppen skal ledes av et medlem som utpekes av ESMA i henhold til nr. 2.
13. På anmodning fra minst tre medlemmer eller på eget initiativ kan CEAOBs leder, når dette anses nyttig og/eller nødvendig, invitere sakkyndige, herunder praktiserende revisorer, som har særlig sakkunnskap om et emne på dagsordenen, til å delta som observatører i CEAOBs eller dens undergruppers drøftinger. CEAOB kan invitere representanter for vedkommende myndigheter i tredjestater, som har myndighet på området for tilsyn med revisorer, til å delta som observatører i CEAOBs eller dens undergruppers drøftinger.
14. Kommisjonen skal ivareta CEAOBs sekretariatsoppgaver. CEAOBs utgifter skal inngå i Kommisjonens overslag.
15. Lederen skal utarbeide en foreløpig dagsorden for hvert møte i CEAOB, idet det tas behørig hensyn til medlemmenes skriftlige bidrag.
16. Lederen eller, dersom vedkommende er fraværende, nestlederen skal oversende CEAOB synspunkter og standpunkter bare dersom medlemmene godkjenner det.
17. CEAOBs drøftinger skal ikke være offentlige.
18. CEAOB fastsetter sin forretningsorden.

#### Artikkel 31

#### Samarbeid med hensyn til kvalitetskontroller, undersøkelser og stedlige tilsyn

1. Vedkommende myndigheter skal treffe tiltak for å sikre effektivt samarbeid på unionsplan med hensyn til kvalitetskontroller.
2. Vedkommende myndighet i en medlemsstat kan anmode om bistand fra vedkommende myndighet i en annen medlemsstat i forbindelse med kvalitetskontrollene av revisorer eller revisjonsselskaper som tilhører et nettverk som utøver virksomhet i et betydelig omfang i den medlemsstaten som anmodes om bistand.
3. Når en vedkommende myndighet mottar en anmodning fra en vedkommende myndighet i en annen medlemsstat om bistand ved kvalitetskontroll av en revisor eller et revisjonsselskap som tilhører et nettverk som utøver virksomhet i et betydelig omfang i denne medlemsstaten, skal den tillate at den anmodende vedkommende myndigheten bistår ved en slik kvalitetskontroll.

Den anmodende vedkommende myndigheten skal ikke ha rett til å få tilgang til opplysninger som kan krenke nasjonale sikkerhetsregler eller skade den anmodede medlemsstats suverenitet, sikkerhet eller offentlige orden.

4. Dersom en vedkommende myndighet konkluderer med at det utføres eller er utført aktiviteter som strider mot denne forordning, på en annen medlemsstats territorium, skal den underrette vedkommende myndighet i den andre medlemsstaten om denne konklusjonen på en mest mulig konkret måte. Vedkommende myndighet i den andre medlemsstaten skal treffe hensiktsmessige tiltak. Den skal underrette vedkommende myndighet som har gitt meldingen, om resultatet av tiltakene, og i den grad det er mulig også om viktige forhold i sakens videre utvikling.

5. Vedkommende myndighet i en medlemsstat kan anmode om at vedkommende myndighet i en annen medlemsstat gjennomfører en undersøkelse på sistnevnte medlemsstats territorium.

Den kan også be om tillatelse til å la noen av dens egne medarbeidere bistå personale fra vedkommende myndighet i den andre medlemsstaten ved undersøkelsen, herunder ved stedlige tilsyn.

Det er imidlertid den medlemsstat på hvis territorium undersøkelsen eller inspeksjonen foretas, som har ansvaret for den overordnede kontrollen med hele undersøkelsen eller inspeksjonen.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

6. Den anmodede vedkommende myndigheten kan nekte å følge opp en anmodning om å foreta en undersøkelse som omhandlet i nr. 5 første ledd, eller om å la dens medarbeidere bistås av personale fra en annen medlemsstats vedkommende myndighet som omhandlet i nr. 5 annet ledd, i følgende tilfeller:
  - a) Dersom en slik undersøkelse eller stedlig inspeksjon kan krenke nasjonale sikkerhetsregler eller skade den anmodede medlemsstats suverenitet, sikkerhet eller offentlige orden.
  - b) Når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er innledet rettergang for de samme forholdene og mot de samme personene.
  - c) Når det hos myndighetene i den medlemsstaten som anmodes om opplysninger, allerede er avsagt endelig dom for de samme forholdene og mot de samme personene.
7. Ved en kvalitetskontroll eller en undersøkelse med virkninger over landegrensene, kan vedkommende myndigheter i de berørte medlemsstatene rette en felles anmodning til CEAOB om å samordne kontrollen eller undersøkelsen.
4. Innen 15 virkedager etter at kollegiet av vedkommende myndigheter med hensyn til et bestemt nettverk er opprettet, skal dets medlemmer velge en koordinator. Dersom det ikke oppnås enighet, skal CEAOB utpeke en koordinator blant medlemmene av kollegiet.
 

Medlemmene av kollegiet skal gjennomgå valget av koordinator minst hvert femte år for å sikre at den valgte koordinatoren fortsatt er den best egnede til å inneha denne stillingen.
5. Koordinatoren skal lede kollegiets møter, samordne kollegiets virksomhet og sikre effektiv utveksling av opplysninger mellom kollegiets medlemmer.
6. Koordinatoren skal senest ti virkedager etter valget opprette skriftlige samordningsrutiner for kollegiet med hensyn til følgende:
  - a) Opplysninger som skal utveksles mellom vedkommende myndigheter.
  - b) Tilfeller der vedkommende myndigheter må rådspørre hverandre.
  - c) Tilfeller der vedkommende myndigheter kan delegere tilsynsoppgaver i samsvar med artikkel 33.
7. Dersom det ikke oppnås enighet om de skriftlige samordningsrutinene i henhold til nr. 6, kan medlemmene av kollegiet henvise saken til CEAOB. Koordinatoren skal ta behørig hensyn til eventuelle råd fra CEAOB om de skriftlige samordningsrutinene før vedkommende godkjenner den endelige teksten. De skriftlige samordningsrutinene skal sammenfattes i ett dokument som inneholder en fullstendig begrunnelse for eventuelle vesentlige avvik fra rådet fra CEAOB. Koordinatoren skal oversende de skriftlige samordningsrutinene til kollegiets medlemmer og til CEAOB.

#### Artikkel 32

##### Kollegier av vedkommende myndigheter

1. For å gjøre det lettere å utføre oppgavene nevnt i artikkel 26 og artikkel 31 nr. 4–6 i denne forordning og i artikkel 30 i direktiv 2006/43/EF med hensyn til bestemte revisorer, revisjonsselskaper eller deres nettverk, kan det opprettes kollegier med deltaking av hjemstatens vedkommende myndighet og enhver annen vedkommende myndighet, forutsatt at
  - a) revisoren eller revisjonsselskapet yter lovfestede revisjonstjenester til foretak av allmenn interesse i de berørte medlemsstatenes jurisdiksjon, eller
  - b) en filial som utgjør en del av revisjonsselskapet, er etablert i de berørte medlemsstatenes jurisdiksjon.
2. Når det gjelder bestemte revisorer eller revisjonsselskaper, skal hjemstatens vedkommende myndighet fungere som koordinator.
3. Når det gjelder bestemte nettverk, kan vedkommende myndigheter i de medlemsstatene der nettverket utfører virksomhet i et betydelig omfang, anmode CEAOB om å opprette et kollegium der de anmodende vedkommende myndighetene deltar.

#### Artikkel 33

##### Delegering av oppgaver

Vedkommende myndighet i hjemstaten kan delegere en eller flere oppgaver til vedkommende myndighet i en annen medlemsstat, forutsatt at den myndigheten samtykker i det. Delegering av oppgaver skal ikke påvirke den delegerende vedkommende myndighets ansvar.

#### Artikkel 34

##### Fortrolighet og taushetsplikt i forbindelse med samarbeid mellom vedkommende myndigheter

1. Taushetsplikten skal gjelde alle personer som arbeider eller har arbeidet for organene som deltar innenfor den rammen for samarbeid

mellom vedkommende myndigheter som er omhandlet i artikkel 30. Opplysninger som omfattes av taushetsplikten, skal ikke gis videre til en annen person eller myndighet, unntatt når dette er nødvendig i forbindelse med rettergang eller kreves i henhold til unionsretten eller nasjonal lovgivning.

2. Artikkel 22 skal ikke være til hinder for at fortrolige opplysninger kan utveksles mellom organer som deltar innenfor den rammen for samarbeid mellom vedkommende myndigheter som er omhandlet i artikkel 30, og vedkommende myndigheter. Opplysninger utvekslet på denne måten skal omfattes av den taushetsplikt som gjelder for personer som arbeider eller har arbeidet for vedkommende myndigheter.
3. Alle opplysninger som utveksles i henhold til denne forordning mellom organer som deltar innenfor rammen av samarbeid mellom vedkommende myndigheter som omhandlet i artikkel 30, og vedkommende myndigheter og andre myndigheter og organer, skal behandles som fortrolige, med mindre offentliggjøring kreves i henhold til unionsretten eller nasjonal lovgivning.

#### Artikkel 35

##### **Vern av personopplysninger**

1. Medlemsstatene skal anvende direktiv 95/46/EF på behandling av personopplysninger som utføres i medlemsstatene i henhold til denne forordning.
2. Forordning (EF) nr. 45/2001 får anvendelse på behandling av personopplysninger som utføres av CEAOB, ESMA, EBA og EIOPA i forbindelse med denne forordning og direktiv 2006/43/EF.

#### Kapittel IV

##### **Samarbeid med tredjestatsmyndigheter og med internasjonale organisasjoner og organer**

#### Artikkel 36

##### **Avtale om utveksling av opplysninger**

1. Vedkommende myndigheter kan inngå samarbeidsavtaler om utveksling av opplysninger med vedkommende myndigheter i tredjestater bare dersom opplysningene som gis videre, omfattes av garantier for taushetsplikt i de berørte tredjestatene som minst tilsvarer dem som er nevnt i artikkel 22 og 34. Vedkommende myndigheter skal umiddelbart over-

sende slike avtaler til CEAOB og underrette Kommisjonen om dem.

Opplysninger skal utveksles i henhold til denne artikkel bare dersom det er nødvendig for at disse vedkommende myndighetene skal kunne utføre sine oppgaver i henhold til denne forordning.

Dersom utvekslingen av opplysninger innebærer overføring av personopplysninger til en tredjestat, skal medlemsstatene oppfylle kravene i direktiv 95/46/EF, mens CEAOB skal oppfylle kravene i forordning (EF) nr. 45/2001.

2. Vedkommende myndigheter skal samarbeide med vedkommende myndigheter eller andre relevante organer i tredjestater med hensyn til kvalitetskontroller og undersøkelser av revisorer og revisjonsselskaper. På anmodning fra en vedkommende myndighet skal CEAOB bidra til et slikt samarbeid og til å oppnå en tilnærming til tredjestater på tilsynsområdet.
3. Dersom samarbeidet eller utvekslingen av opplysninger er knyttet til revisjonsdokumenter eller andre dokumenter som innehas av revisorer eller revisjonsselskaper, får artikkel 47 i direktiv 2006/43/EF anvendelse.
4. CEAOB skal utarbeide retningslinjer om innholdet i samarbeidsavtaler og utvekslingen av opplysninger i henhold til denne artikkel.

#### Artikkel 37

##### **Utlevering av opplysninger mottatt fra tredjestater**

Vedkommende myndighet i en medlemsstat kan gi videre fortrolige opplysninger den har mottatt fra en vedkommende myndighet i en tredjestat når dette er fastsatt i en samarbeidsavtale, bare dersom den har fått uttrykkelig samtykke fra vedkommende myndighet som har oversendt opplysningene, og eventuelt bare for de formålene nevnte myndighet har gitt samtykke til, eller dersom dette kreves i henhold til unionsretten eller nasjonal lovgivning.

#### Artikkel 38

##### **Utlevering av opplysninger overført til tredjestater**

Vedkommende myndighet i en medlemsstat skal kreve at fortrolige opplysninger som den oversender til en vedkommende myndighet i en tredjestat, kan gis videre av sistnevnte vedkommende myndighet til tredjeparter eller myndigheter bare med uttrykkelig samtykke fra vedkommende myndighet som har oversendt opplysningene, i

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

samsvar med nasjonal lovgivning og forutsatt at opplysningene gis videre bare for de formålene vedkommende myndighet i medlemsstaten har gitt samtykke til, eller dersom offentliggjøring kreves i henhold til unionsretten eller nasjonal lovgivning eller er nødvendig i forbindelse med rettergang i den berørte tredjestaten.

#### Artikkel 39

##### Utøvelse av delegert myndighet

1. Myndigheten til å vedta delegerte rettsakter gis Kommisjonen med forbehold for vilkårene fastsatt i denne artikkel.
2. Myndighet til å vedta de delegerte rettsaktene nevnt i artikkel 9 skal gis Kommisjonen for en periode på fem år fra 16. juni 2014. Kommisjonen skal utarbeide en rapport om den delegerte myndigheten senest ni måneder før utløpet av femårsperioden. Den delegerte myndigheten skal stilltiende forlenges med perioder av samme varighet, med mindre Europaparlamentet eller Rådet motsetter seg slik forlengelse senest tre måneder før utløpet av hver periode.
3. Den delegerte myndigheten nevnt i artikkel 9 kan når som helst tilbakekalles av Europaparlamentet eller Rådet. En beslutning om tilbakekalling innebærer at den delegerte myndigheten som angis i beslutningen, opphører å gjelde. Beslutningen får anvendelse dagen etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*, eller på et senere tidspunkt angitt i beslutningen. Den berører ikke gyldigheten av delegerte rettsakter som allerede er trådt i kraft.
4. Så snart Kommisjonen vedtar en delegert rettsakt, skal den underrette Europaparlamentet og Rådet samtidig om dette.
5. En delegert rettsakt vedtatt i henhold til artikkel 9 skal tre i kraft bare dersom verken Europaparlamentet eller Rådet har gjort innsigelse mot rettsakten innen en frist på to måneder etter at rettsakten ble meddelt Europaparlamentet og Rådet, eller dersom både Europaparlamentet og Rådet før utløpet av nevnte frist har underrettet Kommisjonen om at de ikke har til hensikt å gjøre innsigelse. På Europaparlamentets eller Rådets initiativ forlenges denne fristen med to måneder.

#### Artikkel 40

##### Gjennomgåelse og rapportering

1. Kommisjonen skal gjennomgå og rapportere om hvordan systemet med samarbeid mellom

vedkommende myndigheter innenfor rammen av CEAOB som omhandlet i artikkel 30 fungerer, og hvor effektivt det er, særlig når det gjelder utførelse av CEAOBs oppgaver som definert i nr. 7 i nevnte artikkel.

2. Ved gjennomgåelsen skal det tas hensyn til den internasjonale utviklingen, særlig når det gjelder styrking av samarbeidet med vedkommende myndigheter i tredjestater og bidraget til bedre samarbeidsordninger for tilsynet med revisorer og revisjonsselskaper for foretak av allmenn interesse som tilhører internasjonale revisjonsnettverk. Kommisjonen skal fullføre sin gjennomgåelse innen 17. juni 2019.
3. Rapporten skal framlegges for Europaparlamentet og Rådet, eventuelt sammen med et forslag til regelverk. I rapporten skal det redegjøres for framskrittene som er gjort med hensyn til samarbeid mellom vedkommende myndigheter innenfor rammen av CEAOB etter at denne rammen ble tatt i bruk, og foreslås ytterligere tiltak for å gjøre samarbeidet mellom medlemsstatenes vedkommende myndigheter mer effektivt.
4. Kommisjonen skal innen 17. juni 2028 framlegge en rapport for Europaparlamentet og Rådet om anvendelsen av denne forordning.

#### Artikkel 41

##### Overgangsbestemmelser

1. Fra og med 17. juni 2020 skal et foretak av allmenn interesse ikke påta seg eller fornye et revisjonsoppdrag for en bestemt revisor eller et bestemt revisjonsselskap dersom denne revisoren eller dette revisjonsselskapet når denne forordning trer i kraft, har ytt revisjonstjenester til dette foretaket av allmenn interesse i minst 20 år på rad.
2. Fra og med 17. juni 2023 skal et foretak av allmenn interesse ikke påta seg eller fornye et revisjonsoppdrag for en bestemt revisor eller et bestemt revisjonsselskap dersom denne revisoren eller dette revisjonsselskapet når denne forordning trer i kraft, har ytt revisjonstjenester til foretak av allmenn interesse i minst 11, men høyst 20 år på rad.
3. Med forbehold for nr. 1 og 2 kan avtaler om revisjonsoppdrag som ble inngått før 16. juni 2014, men som fortsatt er gjeldende 17. juni 2016, fortsette å gjelde fram til utløpet av den lengste tillatte varigheten nevnt i artikkel 17 nr. 1 annet ledd eller i artikkel 17 nr. 2 bokstav b). Artikkel 17 nr. 4 får anvendelse.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

4. Artikkel 16 nr. 3 får anvendelse bare på revisjonsoppdrag etter utløpet av fristen nevnt i artikkel 17 nr. 1 annet ledd.

*Artikkel 42*

**Nasjonale bestemmelser**

Medlemsstatene skal vedta hensiktsmessige bestemmelser for å sikre effektiv gjennomføring av denne forordning.

*Artikkel 43*

**Oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF**

Kommisjonsbeslutning 2005/909/EF oppheves.

*Artikkel 44*

**Ikrafttredelse**

Denne forordning trer i kraft den 20. dagen etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Den får anvendelse fra 17. juni 2016.

Artikkel 16 nr. 6 får imidlertid anvendelse fra 17. juni 2017.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Strasbourg 16. april 2014.

*For Europaparlamentet*

M. SCHULZ

*President*

*For Rådet*

D. KOURKOULAS

*Formann*

### Vedlegg 3

## EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett) og protokoll 37 om listen omhandlet i artikkel 101

EØS-KOMITEEN HAR –

under henvisning til avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, heretter kalt EØS-avtalen, særlig artikkel 98, og ut fra følgende betraktninger:

- 1) Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF<sup>1</sup>, rettet ved EUT L 170 av 11.6.2014, s. 66, i skal innlemmes i EØS-avtalen.
- 2) Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 om endring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap<sup>2</sup> skal innlemmes i EØS-avtalen.
- 3) For at EØS-avtalen skal fungere godt, må avtalens protokoll 37 utvides til å omfatte komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (Committee of European Auditing Oversight Bodies – CEAOB) opprettet ved forordning (EU) nr. 537/2014, og EØS-avtalens vedlegg XXII må endres for å fastsette framgangsmåtene for tilknytning til denne komiteen.
- 4) EØS-avtalens vedlegg XXII og protokoll 37 bør derfor endres –

TRUFFET DENNE BESLUTNING:

#### Artikkel 1

I EØS-avtalens vedlegg XXII gjøres følgende endringer:

1. I nr. 10f (europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF) tilføyes følgende:

«– **32014 L 0056:** Europaparlaments- og rådsdirektiv 2014/56/EU av 16. april 2014 (EUT L 158 av 27.5.2014, s. 196).

Direktivets bestemmelser skal for denne avtales formål gjelde med følgende tilpasning:

I artikkel 30c nr. 3, når det gjelder EFTA-statene, får ordene 'som er fastsatt i Den europeiske unions pakt om grunnleggende rettigheter' ikke anvendelse.»

2. Etter nr. 10i (europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU) tilføyes følgende:

«10j. **32014 R 0537:** Europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF (EUT L 158 av 27.5.2014, s. 77), rettet ved EUT L 170 av 11.6.2014, s. 66.

Nærmere regler for EFTA-statenes tilknytning i samsvar med EØS-avtalens artikkel 101:

Vedkommende myndigheter i EFTA-statene nevnt i artikkel 32 nr. 1 i direktiv 2006/43/EF skal ha rett til å delta fullt ut i komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (CEAOB) på samme vilkår som vedkommende myndigheter i EU-medlemsstatene, men skal ikke ha stemmerett. I henhold til artikkel 30 nr. 6 skal medlemmer fra EFTA-statene ikke kunne velges til leder av CEAOB.

Forordningens bestemmelser skal for denne avtales formål gjelde med følgende tilpasning:

- a) Ordene 'Unionens regelverk eller nasjonal lovgivning' skal erstattes med ordene 'EØS-avtalen eller nasjonal lovgivning' og ordene 'unionsretten eller nasjonal lovgivning' skal erstattes med ordene 'EØS-avtalen eller nasjonal lovgivning'.

<sup>1</sup> EUT L 158 av 27.5.2014, s. 77.

<sup>2</sup> EUT L 158 av 27.5.2014, s. 196.

Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014

- b) I artikkel 41, når det gjelder EFTA-statene:
- i) skal ordene '17. juni 2020' forstås som 'seks år etter ikrafttredelsesdatoen for EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018',
  - ii) skal ordene '17. juni 2023' forstås som 'ni år etter ikrafttredelsesdatoen for EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018',
  - iii) skal ordene '16. juni 2014' forstås som ikrafttredelsesdatoen for EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april'.
  - iv) skal ordene '17. juni 2016' forstås som 'to år etter ikrafttredelsesdatoen for EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018'.
- c) I artikkel 44, når det gjelder EFTA-statene, skal ordene '17. juni 2017' forstås som 'ett år etter ikrafttredelsesdatoen for EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 av 27. april 2018'.»

#### Artikkel 2

I EØS-avtalens protokoll 37 skal nytt nr. 40 lyde:  
«40. Komiteen for europeiske tilsynsorganer for revisorer (CEAOB) (europaparlaments- og rådsforordning (EU) nr. 537/2014).»

#### Artikkel 3

Teksten til forordning (EU) nr. 537/2014, rettet ved EUT L 170 av 11.6.2014, s. 66, og direktiv 2014/56/EU på islandsk og norsk, som vil bli kunngjort i EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende*, skal gis gyldighet.

#### Artikkel 4

Denne beslutning trer i kraft 28. april 2018, forutsatt at alle meddelelser etter EØS-avtalens artikkel 103 nr. 1 er inngitt<sup>3</sup>.

#### Artikkel 5

Denne beslutning skal kunngjøres i EØS-avdelingen av og EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende*.

Utferdiget i Brussel 27. april 2018.

For EØS-komiteen  
*Claude Maerten*  
Formann

---

<sup>3</sup> Forfatningsrettslige krav angitt.







Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

[www.publikasjoner.dep.no](http://www.publikasjoner.dep.no)

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

Trykk: Departementenes sikkerhets- og  
serviceorganisasjon – 12/2019

