

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Oslo, 25.01.2013
Deres ref: 12/3222
Vår ref: EK

Høring – endringer i revisorlovens virkeområde mv.

Det vises til Finansdepartementets høring 24. oktober 2012 av tre høringsnotater med forslag fra Finanstilsynet om endringer i revisorloven mv.

Regulering av revisors nye tjenester - endring av revisorlovens virkeområde for andre tjenester enn revisjon

Forslaget er ikke tilstrekkelig utredet

Finanstilsynet begrunner forslaget med at små selskaper som har fravalgt revisjon kan ha behov for andre revisjonslignende tjenester som ikke er omfattet av revisorloven. I forbindelse med endringene i revisjonsplikten, utarbeidet Revisorforeningen veiledningsmateriell for bransjen og kundene om alternative revisortjenester. Vi kalte dette for "[revisors nye tjenester](#)". I noen tilfeller er disse tjenestene ikke omfattet av revisorloven.

Finanstilsynets forslag bygger på at små aksjeselskaper i stor utstrekning vil erstatte årsregnskapsrevisjon med alternative revisortjenester. Det har ikke skjedd. Det har vært et svært begrenset salg av slike tjenester til små aksjeselskaper, og det er ingen ting som tyder på at det vil få særlig omfang fremover.

Finanstilsynets forslag vil i første rekke få betydning for tjenester revisorer leverer til større foretak, uten at konsekvensene av dette er vurdert i høringsnotatet. Forslaget i høringsnotatet har ingen begrensninger til små aksjeselskaper i virkeområdet. Forslaget kan få store, ikke utredede konsekvenser.

Det er behov for en ny generell gjennomgang av revisorloven. Finanstilsynet har i brev 19. januar 2012 tatt opp dette behovet med Finansdepartementet, og Revisorforeningen har fått forståelsen av at Finansdepartementet legger opp til å nedsette et lovutvalg. Vi anbefaler en samlet utredning av hele revisorlovgivningen i et lovutvalg. Vi mener at også flere av de øvrige forslagene som fremmes i høringsnotatene bør vurderes i denne lovutredningen.

Endring av lovens virkeområde har gjennomgående betydning for all regulering i loven. Konsekvensene av forslaget er kun vurdert for visse attestasjons- og kontrolloppdrag for små aksjeselskaper uten revisjonsplikt. Øvrige konsekvenser av forslaget, som i praksis vil ha langt større betydning, er ikke utredet eller omtalt i høringsnotatet. Vi kommer nærmere inn på det nedenfor. Etter vårt syn vil det ikke være forsvarlig å gå videre med et lovforslag på grunnlag av denne høringen. En ny vurdering av revisorlovens virkeområde, hører etter vårt syn klart hjemme i den kommende lovutredningen. Endringene i revisjonsplikten har ikke medført noe reelt behov for å forskuttere behandlingen av dette spørsmålet.

Attestasjonstjenester

Etter dagens regler gjelder uavhengighetsbestemmelsene, kravet til god revisjonsskikk, dokumentasjon av oppdrag, taushetsplikt, etterutdanning og sikkerhetsstillelse for en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter. Finanstilsynet foreslår at

bestemmelsene skal gjelde i alle tilfeller der revisor "bekrefter eller attesterer opplysninger". Finanstilsynet omtaler konkret tjenestene:

- Forenklet revisorkontroll av regnskaper ([ISRE 2400](#))
- Revisjon av deler av regnskapet ([ISA 805](#))
- Attestasjon av ikke historisk finansiell informasjon ([ISAE 3000](#), [SA 3801](#), [SA 3802](#))

Etter Finanstilsynets syn er det uheldig at tjenester som tilbys av revisorer, ikke er underlagt revisorloven når de har klare likhetstrekk med andre revisortjenester som er lovregulert:

«Revisoryrket er et konsesjonsbelagt yrke. Etter Finanstilsynets syn bør det avgjørende for om revisorloven kommer til anvendelse, være om det er en godkjent revisor som utfører tjenesten og underskriver i egenskap av å være godkjent revisor. I slike tilfeller har oppdragsgiver og andre brukere av revisors produkt, en berettiget forventning om at revisor opptrer i samsvar med revisorlovgivningen. Det vil skape usikkerhet blant brukerne av revisors tjenester dersom samme tjeneste er regulert av revisorloven i noen tilfeller, men faller utenfor i andre. Etter Finanstilsynets syn vil en slik usikkerhet kunne smitte over på tilliten til revisjonsinstituttet som sådan, herunder revisors rolle som allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap.»

Revisorforeningen er enig i at tillit til revisjonsinstituttet er et viktig hensyn. Etter vårt syn er imidlertid dette et utilstrekkelig grunnlag for å konkludere med at reglene i revisorloven skal gjelde for alle revisorattestasjoner. Hensyn og konsekvenser vil være ulike og ha ulik vekt avhengig av om attestasjonen er lovpliktig for klienten og om den i tilfelle må avgis av en godkjent revisor, om attestasjonen skal avgis til en offentlig myndighet eller ikke, eller om attestasjonen kun skal brukes av oppdragsgiveren eller om den også skal brukes av andre. Finanstilsynet har ikke gjort en slik bredere vurdering av forslaget.

Finanstilsynet har konkret vurdert attestasjonstjenestene forenklet revisorkontroll, revisjon av deler av regnskap og attestasjon av andre opplysninger enn historisk finansiell informasjon, når disse leveres til små aksjeselskaper som har valgt bort revisjon, og attestasjonen ikke gjelder bekreftelse av opplysninger til offentlige myndigheter. Som nevnt er dette tjenester som i praksis nesten ikke har blitt levert på frivillig grunnlag, og vi kan vanskelig se at det eksisterer noen risiko for at det skal skade revisjonsinstituttet.

Lovpliktige revisorattestasjoner

Lovpliktige revisorattestasjoner som bekrefter opplysninger til offentlige myndigheter, er omfattet av bestemmelsene i revisorloven i dag.

Etter gjeldende regler er det usikkert om en del revisorattestasjoner etter selskapslovgivningen blir avgitt til offentlige myndigheter, og dermed reguleres av bestemmelsene i revisorloven. Ved stiftelse av aksjeselskap avgis revisors bekreftelse av redegjørelse for tingsinnskudd og revisors erklæring om åpningsbalansen til stifterne. Ved kapitalforhøyelse avgis disse attestasjonene til generalforsamlingen. Bekreftelsen av innbetalt aksjeinnskudd skal på sin side avgis til Foretaksregisteret. Vårt utgangspunkt er at alle de lovpliktige attestasjonene etter selskapslovgivningen bør være regulert av revisorloven. Det samme gjelder andre attestasjoner som etter bestemmelse i eller i medhold av lov må gis av en godkjent revisor.

Det er til vurdering om slike attestasjonskrav skal beholdes for små aksjeselskaper uten revisjonsplikt. For denne gruppen, er det her behovet for rask oppfølging ligger. Det er også naturlig at denne siden av saken avklares først.

Det kommende lovutvalget bør vurdere hvilke regler i revisorloven som skal gjelde for lovpliktige revisorattestasjoner. Vurderingen må gjøres i lys av de antatte forslagene til

endringer i aksjelovgivningen av hva revisor skal attestere. Virkeområdet bør ikke endres før det er gjennomført en slik vurdering.

Lovpliktige attestasjoner som ikke må gis av en revisor

Det finnes enkelte lov- og forskriftskrav om at økonomisk eller annen informasjon skal bekreftes enten av en revisor eller regnskapsfører. Et eksempel her er kommunale skjenkeforskrifter med krav om at revisor eller regnskapsfører skal bekrefte skjenket volum. Behovet til den offentlige myndigheten som etterspør attestasjonen, her kommunen, kan ikke begrunne at en godkjent revisor i disse tilfellene skal være underlagt andre krav enn en regnskapsfører som attesterer. En revisor som også er autorisert regnskapsfører, bør uansett kunne påta seg et slikt oppdrag i egenskap av regnskapsfører og følge de krav som gjelder for regnskapsførere.

Finanstilsynet legger vekt på hensynet til tillit, men har ikke gjort noen avveining mot andre hensyn. Etter vårt syn bør dette gjøres i den kommende lovutredningen.

Revisorattestasjoner som ikke er lovpålagte

Attestasjoner til offentlige myndigheter er omfattet av bestemmelsen i revisorloven etter gjeldende regler, også der grunnlaget ikke er lovpålegg. Det gjelder typisk der revisorattestasjon av et forhold er satt som vilkår for offentlig støtte.

Hensynet til tillit har mindre vekt for attestasjoner som ikke er lovpålagt. Det gjelder særlig for attestasjoner til andre enn offentlige myndigheter, som vi omtaler her.

Finanstilsynet vektlegger brukernes forventninger til at revisor opptrer i samsvar med revisorlovgivningen og smitteeffekten til revisjonsinstituttet, men har ikke gjort noen vurdering av hvor stor betydning dette faktisk har. Finanstilsynet har heller ikke vurdert dette opp mot mulige negative konsekvenser av at revisorloven gjelder, blant annet at kravene til å vurdere og dokumentere uavhengighet mv. kan gjøre tjenestene dyrere å produsere. De internasjonale standardene gir i et visst rom for at revisor gir attestasjonen selv om uavhengighetsreglene i revisorloven ville hindre det. Revisor kan f.eks. gi attestasjonen dersom et selskap i revisjonsnettverket fører regnskap for det aktuelle selskapet, så lenge det ikke er risiko for egenkontroll, eller at en partner som ikke deltar på oppdraget, har en forretningsforbindelse med selskapet. Det må opplyses om forholdene og de må være akseptert av oppdragsgiver.

I de tilfeller revisors attestasjon utelukkende er ment for oppdragsgivers bruk, kan og bør forutsetningene for oppdraget kunnen avtales fritt med revisoren. Etter vår vurdering har det begrenset offentlig interesse å beskytte oppdragsgivers eventuelle forventning om at revisor opptrer i samsvar med revisorlovgivningen med særskilte lovkrav. Revisorer leverer slike attestasjonstjenester i stort omfang i dag. Tjenestene etterspørres ikke av små aksjeselskaper, men av større foretak, og de leveres både til revisjonsklienter og andre klienter. Dette er tjenester som næringslivet har tillit til, selv om de ikke er regulert av bestemmelsene i revisorloven. Det eksisterer, så langt vi kjenner til, ikke noe generelt tillitsproblem knyttet til slik uregulert tjenesteyting.

Etter vår vurdering er det samlet sett ikke noe rimelig behov for å regulere revisorattestasjoner som kun er ment for oppdragsgiverens bruk. Avveiningen av et eventuelt reguleringsbehov bør i alle tilfeller gjøres i den kommende revisorlovutredningen.

Også der en ikke-lovpliktig revisorattestasjon innhentes til bruk for andre enn oppdragsgiver, er det behov for en nærmere avveining av reguleringsbehovet. Det typiske tilfellet er attestasjon av et forhold til bruk overfor selskapets bank eller potensielle investorer. Lovregulering kan bidra til tillit til attestasjonen. Den offentlige interessen i å beskytte denne tilliten, er imidlertid begrenset. Reguleringsbehovet vil, slik Finanstilsynet også er inne på,

først og fremst være knyttet til om attestasjoner i strid med forutsetninger og forventninger til oppdraget, kan true med å svekke tilliten til revisjonsinstituttet. En rent teoretisk mulighet for en slik smitteeffekt, kan etter vårt syn ikke være nok til å begrunne en utvidelse av virkeområdet. Finanstilsynet har ikke gjort noen nærmere vurdering av den faktiske faren, til tross for at også dette er tjenester som leveres av revisorer i forholdsvis stort omfang. Finanstilsynet har kun sett på tjenester til små aksjeselskaper uten revisjonsplikt. Lovregulering er ikke nødvendig for at oppdragene skal gjennomføres i henhold til de internasjonale standardene for attestasjonsoppdrag. Revisorbransjen har over mange år vist at de kan levere andre tjenester enn revisjon på en tillitvekkende måte uten at de har vært omfattet av revisorloven og håndhevet av Finanstilsynet. Denne erfaringen samsvarer ikke med Finanstilsynets påstand i høringsnotatet om at det vil skape usikkerhet blant brukerne av revisors tjenester dersom samme tjeneste er regulert av revisorloven i noen tilfeller, men faller utenfor i andre. Vi kjenner ikke til at Finanstilsynet eller andre har uttrykt noen bekymring for at gjeldende praksis truer tilliten til revisjon.

Etter vårt syn krever det en bredere vurdering for å konkludere i dette spørsmålet. Denne vurderingen gjøres best i den kommende lovutredningen.

Rådgivning og andre tjenester

Etter dagens regler gjelder enkelte bestemmelser i revisorloven, inkludert god revisjonsskikk, dokumentasjon av oppdrag og taushetsplikt, for revisor som utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige. Etter forslaget skal bestemmelsene gjelde både for tjenester til revisjonspliktige og til kunder som ikke har revisjonsplikt, men bestemmelsene skal bare gjelde når revisor utfører tjenestene "i egenskap av å være revisor". Finanstilsynet omtaler konkret tjenesten:

- Avtalte kontrollhandlinger ([ISRS 4400](#)).

Finanstilsynet omtaler også tjenesten Revisorutarbeidelse av regnskap (ISRS 4410), som er omfattet av regnskapsførerloven. ISRS 4410 er erstattet av en [anbefaling fra Bransjestandardutvalget](#) for regnskapsføring om regnskapsførers uttalelse om utarbeidelsen av årsregnskapet, og er ikke lenger aktuell å bruke i Norge.

Nærmere om hva Finanstilsynets forslag omfatter

Omtalen i høringsnotatet av hva forslaget omfatter er ikke særlig klar. På den ene side står det i pkt. 4.2 at det avgjørende for om revisorloven kommer til anvendelse bør være «*om det er en godkjent revisor som utfører tjenesten og underskriver i egenskap av å være godkjent revisor. I slike tilfeller har oppdragsgiver og andre brukere av revisors produkt, en berettiget forventning om at revisor opptrer i samsvar med revisorlovgivningen*». Det er uklart for oss hva som ligger i dette for tjenester som ikke er attestasjoner. I pkt. 5 står det at det er en forutsetning at revisor «*benytter seg av sin godkjenning som revisor*». Det står også at «*forslaget innebærer at 'revisors nye tjenester' er omfattet, med unntak av revisorutarbeidelse av regnskap som er regulert av regnskapsførerloven. Ordlyden er imidlertid utformet slik at den vil kunne fange opp også andre tjenester som tilbys av revisorer, ikke bare de som nå er betegnet som 'nye tjenester'.*»

Uttalelsene kan tyde på at Finanstilsynet kun har ment at virkeområdet skal omfatte avtalte kontrollhandlinger og tilsvarende oppdrag der revisor rapporterer om resultatet av utførte kontrollhandlinger uten å gi uttrykk for en mening om sine funn (i det følgende omtalt som kontrolloppdrag). Virkeområdet skal i så fall ikke omfatte rådgivningsoppdrag, inkludert oppdrag som gjelder økonomistyring og systemer for intern kontroll, analyser og lønnsomhetsforbedring, selskapsetablering, verdsetting og regnskapsføring levert til andre enn revisjonsklienter.

På den annen side står det i pkt 5 at «rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige vil falle inn under bestemmelsen på samme måte som i dag. Det som er nytt er at slike tjenester vil omfattes av loven, også om de ytes overfor ikke revisjonspliktige». Det innebærer, så vidt vi forstår, i tilfelle et langt bredere virkeområde.

Forslaget innebærer en vesentlig uklarhet, som må avklares før det fremmes et lovforslag.

Reguleringen i Sverige og Danmark

Sverige: Bare "revisionsverksamhet" er regulert. Dette omfatter revisjon, attestasjoner og avtalte kontrollhandlinger og tilsvarende der revisors uttalelse/rapport er ment å være vurderingsgrunnlag også for andre enn oppdragsgiver. I tillegg omfattes såkalt revisjonsrådgivning – rådgivning som er foranlediget av iakttagelser ved slike kontrolloppdrag.

Revisjonsvirksomhet etter revisorloven er "(a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt (b) rådgivning eller annat biträde som föränleds av iakttagelser vid granskning enligt a".

Det er forbud mot å drive annen virksomhet som kan svekke tilliten eller for øvrig er uforenlig med revisjonsvirksomhet.

Danmark: Loven regulerer revisors avgivelse av revisjonsberetning og andre erklæringer med sikkerhet, som ikke utelukkende er ment for oppdragsgivers bruk, dvs. revisjon og attestasjoner.

Visse bestemmelser gjelder ved revisors avgivelse av andre erklæringer som kreves etter lovgivningen eller ikke utelukkende er ment for oppdragsgivers bruk, dvs. avtalte kontrollhandlinger og tilsvarende. Da gjelder bestemmelsene om profesjonell utførelse mv («Revisor skal under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen»), rapportering av misligheter, taushetsplikt, tilsyn og straff. Bestemmelser om dokumentasjon, oppbevaring, god revisjonsskikk og revisors adgang til å foreta undersøkelser/få opplysninger gjelder ikke.

Tjenester utført i egenskap av å være revisor

Finanstilsynet har ikke gått nærmere inn på behovet for å regulere annen virksomhet enn revisjon og attestasjoner i revisorloven. Revisors utførelse av kontrolloppdrag kan ha betydning for tilliten til revisorer og revisorbransjen, men den offentlige interessen i regulering er klart mindre enn for revisjon og attestasjon.

Enkelte revisorbekreftelser til offentlige myndigheter, ivaretas i praksis med avtalte kontrollhandlinger eller tilsvarende kontrolloppdrag. Tilsvarende hensyn som taler for regulering av attestasjoner til offentlige myndigheter, kan tilsi at kontrolloppdrag der rapporten med revisors funn skal gis til offentlige myndigheter også bør reguleres av revisorloven. Finanstilsynet har ikke gjort noen særskilt vurdering av om virkeområdet bør avgrenses på denne måten.

For kontrolloppdrag der revisors funn ikke skal gis til en offentlig myndighet, er den offentlige interessen i å regulere revisors tjenester begrenset. Det er i enda større grad tilfelle for ulike rådgivningsoppdrag og andre tjenester. Her kunne det være aktuelt å vurdere den svenske løsningen der rådgivningsoppdrag som bygger direkte på resultatene av et revisjons- eller attestasjonsoppdrag er regulert i loven. Heller ikke dette er vurdert i høringsnotatet.

Vi mener at virkeområdet uansett ikke bør omfatte oppdrag der revisors rapport utelukkende er ment for oppdragsgivers bruk. Hensynene for dette er de samme for kontrolloppdrag og ev. andre tjenester som skal reguleres av revisorloven, som for attestasjonsoppdrag. Vi viser til omtalen av det ovenfor.

Oppdrag for foretak med og uten revisjonsplikt

Finanstilsynet vil fjerne skillet mellom oppdrag for revisjonspliktige og foretak uten revisjonsplikt.

Reelle hensyn kan tilsi en innskrenkende fortolkning av gjeldende § 1-1 tredje ledd i revisorloven, som innebærer at bestemmelsen bare omfatter rådgivning og andre tjenester til revisjonspliktige som er den aktuelle revisorens revisjonsklient. Det er ikke avklart. Dette gir en løsning som tilsvarer den svenske løsningen, som er beskrevet ovenfor. I så fall innebærer Finanstilsynets forslag en vesentlig utvidelse av virkeområdet.

De gjeldende reglene kan også forstås i samsvar med ordlyden, slik at all rådgivning og andre tjenester er omfattet av lovens virkeområde så lenge mottakeren er revisjonspliktig. Finanstilsynet skriver selv at regnskapsføringsoppdrag ikke er omfattet. Dette reguleres av regnskapsførerloven. Det er ikke klart hvordan avgrensningen for øvrig skal gjøres og hva det nærmere vil si at kravet til god revisjonsskikk gjelder for andre tjenester. Dette har ikke blitt håndhevet i praksis, noe det heller ikke har vært behov for. Revisorers utførelse av slike oppdrag har i seg selv ikke bidratt til å svekke tilliten til revisorer og revisjon. I den grad revisorerers rådgivning har vært ansett som problematisk, er det knyttet til uavhengighet og interessekonflikter ved rådgivning til revisjonsklienter.

Det kan være god grunn til å vurdere i hvilken grad revisorloven skal få anvendelse på rådgivning og andre tjenester. Høringsnotatet gir imidlertid ikke noe egnet eller tilstrekkelig grunnlag for denne vurderingen. Spørsmålet bør utredes av det kommende lovutvalget.

Hjemmel for overføring av revisjonsportefølje

Finanstilsynet foreslår at tilsynet får adgang til, i særlige tilfeller, å samtykke til overføring av revisjonsoppdrag uten at revisjonsklientene må foreta nyvalg. Det skal være en beredskapsbestemmelse som er ment for situasjoner hvor foretak ikke får revidert sine regnskaper fordi den valgte revisoren eller revisjonsselskapet er ute av stand til å ivareta sine oppgaver.

I små revisjonsvirksomheter har det hendt at revisjonen ikke fullføres fordi en alenepraktiserende revisor blir syk, dør eller gjør seg utilgjengelig for sine klienter. Dette medfører i enkelte tilfeller problemer for klientene med å få valgt ny revisor i tide. Av og til kan det gå lang tid før klienten får vite nok om revisors situasjon til å skjønne at det er nødvendig å skifte revisor. Problemet her er ikke 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. Det fremgår at bestemmelsen også skal kunne brukes av noterte foretak. Det vil i praksis være andre situasjoner som kan tenkes å sette revisor ut av stand til å ivareta sine oppgaver for slike selskaper, men heller ikke i disse tilfellene er det frister og formelle krav som er problemet.

Etter vår vurdering er ikke det foreslåtte tiltaket egnet til å løse problemet. Aktuelle tiltak er avtale med en annen revisor om å ivareta klientene i en kritesituasjon og salg/overføring av revisjonsportefølje. I de tilfellene som dekkes av revisorloven § 7-3, er det ikke nødvendig for klientene å velge ny revisor.

Fristene for innkalling til generalforsamling i aksjelovgivning er så korte at det ikke burde være praktiske problemer med å gjennomføre nytt valg av revisor.

Dersom forslaget gjennomføres som foreslått, må det også tas stilling til hvilke regler den utpekte revisoren skal følge før han påtar seg oppdraget.

Vi mener forslaget ikke bør gjennomføres.

Endring av de bestemmelsene i lovgivningen som fortsatt krever statsautorisert revisor

Revisorforeningen støtter forslagene om endringer i bestemmelser som krever statsautorisert revisor slik at den funksjonen det er snakk om også kan ivaretas av en registrert revisor. Gjeldende krav i børsens noteringsregler om statsautorisert revisor for børsnoterte foretak er ikke omtalt. Vi mener at statsautoriserte og registrerte revisorer bør likestilles også her.

Plikt til å sende begrunnelse for opphør av revisjonsoppdrag til Finanstilsynet

Finanstilsynet foreslår å avgrense revisorers og revisjonspliktiges plikt til å sende begrunnelse for opphør av revisjonsoppdrag til Finanstilsynet til kun å gjelde foretak av allmenn interesse. I praksis er dette allerede gjennomført ved at Finanstilsynet i november 2011 opplyste på sin hjemmeside at det for andre foretak ikke skal sendes slik melding til Finanstilsynet. Vi støtter forslaget om å endre bestemmelsen.

Oppdatering av kravene til innholdet i Revisorregisteret.

Finanstilsynet foreslår:

- Opplysninger om tilbakekall og suspensjon av godkjenning og om adresse der dokumentasjon oppbevares skal ikke være offentlig tilgjengelige i registeret.
- Foretaksnavn for enkeltpersonforetak skal bare registreres for ansvarlige revisorer.
- Det registreres revisorregisternummer mv. også for revisjonsselskap som ikke har revisjonsoppdrag, men Finanstilsynet kan beslutte å unnlate det.

Revisorforeningen har ikke merknader til de foreslåtte endringene.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening


Per Hanstad
Adm. direktør


Harald Brandsås
Fagdirektør