

Høringsnotat basert på Finanstilsynet utkast til høringsnotat 4. november 2011 til Finansdepartementet om revisorlovens anvendelse på andre tjenester enn revisjon

1. Innledning

Forslaget til endring av lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1999 nr. 2 (revisorloven) går ut på å endre lovens virkeområde slik at flere tjenester som revisorer tilbyr, i egenskap av å være godkjent revisor, vil være omfattet av loven.

Bakgrunnen for forslaget er at de minste aksjeselskapene, med virkning fra 1. mai 2011, kan velge bort revisjon¹. For foretak som har fravalgt revisjon, kan det være behov for andre revisjonsliknende tjenester som et alternativ til årsregnskapsrevisjon. Revisorbransjen tilbyr derfor nå tjenester som omtales som «revisors nye tjenester». Basert på ordlyden i bestemmelsen som angir revisorlovens virkeområde, faller disse tjenestene normalt utenfor loven.

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. En situasjon med ulik regulering, vil bidra til å skape en uklarhet som igjen kan svekke tilliten til revisorrollen.

2. Gjeldende rett

Revisorloven § 1-1 første ledd fastslår at loven gjelder revisjonsplikt, godkjenning av revisorer, revisors oppgaver, samt krav til utførelsen av revisors oppgaver. Av annet og tredje ledd i samme bestemmelse fremkommer det hvilke regler som gjelder for nærmere angitte tjenester.

Etter revisorloven § 1-1 annet ledd skal revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap utføres i samsvar med alle revisorlovens bestemmelser. Tilsvarende gjelder revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig dersom revisor gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Revisorloven gjelder dermed fullt ut for *årsregnskapsrevisjon*, uavhengig av om revisjonsklienten er pålagt revisjonsplikt eller ikke.

Når revisor utfører *rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige* kommer enkelte av revisorlovens bestemmelser til anvendelse, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd, første punktum. Det gjelder

- forbud mot deltakelse i annen virksomhet²
- god revisjonsskikk³
- dokumentasjon av arbeidet og oppbevaring av denne⁴

¹ Jf. aksjeloven § 7-6 første ledd

² Jf. revisorloven § 4-4

³ Jf. revisorloven § 5-2 annet ledd

⁴ Jf. revisorloven §§ 5-3 og 5-5

- taushetsplikt⁵

Ordlyden tilsier at revisorloven ikke kommer til anvendelse i tilfeller revisor utfører rådgivning eller andre tjenester for foretak som har fravalgt revisjon etter aksjeloven § 7-6 første ledd eller av andre grunner ikke er revisjonspliktig.

Revisorloven § 1-1 tredje ledd, annet punktum gjelder når revisor *bekrefter opplysninger ovenfor offentlige myndigheter* eller *utfører forenklet revisorkontroll etter aksjeloven §§ 7-7 til 7-9*⁶. Da gjelder følgende bestemmelser

- forbud mot deltakelse i annen virksomhet⁷
- god revisjonsskikk⁸
- dokumentasjon av arbeidet og oppbevaring av denne⁹
- taushetsplikt¹⁰
- tilleggskrav til ansvarlig revisor, herunder etterutdanning og sikkerhetsstillelse¹¹
- uavhengighetsbestemmelsene¹²
- nummerert brev¹³

Det forhold at bestemmelsen bare gjelder ved bekreftelser ovenfor offentlige myndigheter og forenklet revisorkontroll etter aksjeloven §§ 7-7 til 7-9, innebærer at bekreftelser og attestasjoner fra revisorer i andre tilfeller ikke reguleres av revisorloven.

3. Nye revisjonslignende tjenester

3.1 Innledning

Ved årsregnskapsrevisjon foretar revisor en kontroll av årsregnskapet. Dersom regnskapet er i overensstemmelse med reglene for regnskapsavleggelse mv., bekrefter revisor i revisjonsberetningen blant annet at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. Det vil si at revisor har gjennomført tilstrekkelig kontrollhandlinger til å kunne bekrefte dette. Revisjonsberetningen avgis med såkalt *høy* grad av sikkerhet. I en revisjonsberetning med høy grad av sikkerhet gir revisor en positiv bekreftelse, det vil si: «*Det bekreftes at (...)*».

I andre tilfeller enn årsregnskapsrevisjon kan revisor avgi en bekreftelse eller attestasjon med *moderat* grad av sikkerhet. Det vil si at revisor gjennomfører færre kontrollhandlinger (type og antall) enn ved årsregnskapsrevisjon. I en bekreftelse med *moderat* grad av sikkerhet gir revisor en negativ bekreftelse, det vil si: «*Det er ikke avdekket noe som gir grunn til å mene (...)*».

⁵ Jf. revisorloven § 6-1

⁶ Revisorkontroll etter aksjelovens regler henviser til minoritetsaksjonærer sin mulighet til å kreve at forenklet revisorkontroll gjennomføres på et av selskapets årsregnskap. Dette minoritetsvernet gjelder i aksjeselskap som har fravalgt årsregnskapsrevisjon.

⁷ Jf. revisorloven § 4-4

⁸ Jf. revisorloven § 5-2 annet ledd

⁹ Jf. revisorloven §§ 5-3 og 5-5

¹⁰ Jf. revisorloven § 6-1

¹¹ Jf. revisorloven § 3-7

¹² Jf. revisorloven §§ 4-1 til 4-7

¹³ Jf. revisorloven § 5-4

Revisorer utfører også tjenester der det ikke avgis en revisjonsberetning, attestasjon eller bekreftelse, men der revisor på annen måte gir uttrykk for en oppfatning, råd eller anbefaling, eller bare beskriver et forhold.

«Revisors nye tjenester» kan oppsummeres som følger:

3.2 Forenklet revisorkontroll¹⁴

Forenklet revisorkontroll er en overordnet gjennomgang av hele årsregnskapet. Dersom revisor anser regnskapet for å være i overensstemmelse med regler for regnskapsavleggelse mv., avgir revisor en bekreftelse på at det ikke er avdekket noe som gir grunn til å mene at regnskapet inneholder vesentlige feil eller mangler. Bekreftelsen gis med moderat grad av sikkerhet, og er derfor i mindre grad egnet til å avdekke misligheter og feil i regnskapet eller brudd på lover og forskrifter.¹⁵

3.3 Revisjon av deler av regnskapet¹⁶

Revisjon av deler av et regnskap vil si at kun enkelte regnskapsposter eller regnskapsoppstillinger i årsregnskapet blir kontrollert. For eksempel revideres kundefordringer eller den registrerte verdien av immaterielle eiendeler. Revisor gjør de samme kontrollhandlingene med disse postene som ved en årsregnskapsrevisjon. Dersom den reviderte delen av regnskapet er i overensstemmelse med de reglene for regnskapsavleggelse mv. som gjelder for den eller de aktuelle postene, avgir revisor en bekreftelse på at den reviderte delen av regnskapet ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. Bekreftelsen avgis med en høy grad av sikkerhet.

3.4 Avtalte kontrollhandlinger¹⁷

Avtalte kontrollhandlinger innebærer at revisor, etter avtale med virksomheten (og en eventuell tredjepart), utfører kontrollhandlinger på grunnlag av revisjonsfaglige prinsipper. For eksempel kan slike kontrollhandlinger være rettet mot et selskaps salgsrutiner for å sikre fullstendig regnskapsføring. Revisor rapporterer resultatene av arbeidet, men verken bekrefter eller trekker konklusjoner om de forhold som er kontrollert.

3.5 Attestasjon av ikke historisk finansiell informasjon¹⁸

Som ikke historisk finansiell informasjon anses informasjon som ikke er årsregnskapsopplysninger. Eksempler er revisors attestasjon av fremtidig finansiell stilling, måling av prestasjoner, intern kontroll, miljøregnskap mv. Revisor avgir en bekreftelse på at den kontrollerte informasjonen ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. Oppdragsgiver velger om bekreftelsen skal avgis med høy eller moderat grad av sikkerhet.

¹⁴ Det er utarbeidet standarder for hver av tjenestene. For forenklet revisorkontroll gjelder ISRE 2400.

¹⁵ Jf. ISRE 2400 avsnitt 7, 12, 19, 20 og 26.

¹⁶ Se ISA 805

¹⁷ Se ISRS 4400

¹⁸ Se ISAE 3000

3.6 Revisorutarbeidelse av regnskap¹⁹

Revisorutarbeidelse av regnskap innebærer at revisor bistår med utarbeidelse og presentasjon av finansregnskapet. Revisor gir en attestasjon som beskriver arbeidet.

4. Finanstilsynets vurdering

4.1 Innledning

Finanstilsynet har ikke funnet at det fremkommer av lovforarbeidene eller andre kilder, hvorfor revisorlovens virkeområde ble utformet slik det er.

I lovarbeidet knyttet til grensene for revisjonsplikt, var det et spørsmål om det skulle utarbeides regler om lovpålagt «revisjon light» for små virksomheter, til erstatning for full revisjonsplikt. Utvalget fant det naturlig å avvente situasjonen og se hva som ble etterspurt i markedet, før en vurderte reguleringsbehovet.²⁰

Etter ordlyden i revisorloven § 1-1 kommer loven ikke til anvendelse på tjenester, herunder «revisors nye tjenester», når

- de tilbys til ikke-revisjonspliktige kunder,
- mottaker av sluttproduktet er andre enn offentlige myndigheter, eller
- forenklet revisorkontroll utføres på forespørsel fra andre enn minoritetsaksjonærer i aksjeselskaper.²¹

Revisorer som er medlem av Den norske Revisorforening (DnR) er forpliktet til å følge bransjemessige standarder som gjelder for tjenester de tilbyr. Også bransjens etiske regelverk, som inneholder uavhengighetsregler, vil gjelde.²²

Bransjestandardene utfyller langt på vei den rettslige standarden «god revisjonsskikk». Selv om standardene gjelder, vil imidlertid ikke tjenestene være underlagt dette eller andre krav til yrkesutførelsen m.m., når de faller utenfor revisorlovens virkeområde. Videre vil ikke lovens uavhengighetsregler gjelde, som er strengere enn det som følger av bransjens egne regler.

4.2 Reelle hensyn

Før revisjonsplikten ble endret forelå det reviderte årsregnskap for de fleste selskapene. Behovet for revisorlignende tjenester var derfor lite. Fordi de fleste var revisjonspliktige gjaldt loven også langt på vei for andre oppdrag revisor gjorde. Etter endringene i revisjonsplikten er det mange foretak som har fravalgt revisjon. Det vil derfor være mer aktuelt å kjøpe andre tjenester fra godkjente revisorer enn tidligere. Etter Finanstilsynets syn fremstår det som lite naturlig at forhold som hvorvidt klienten har fravalgt revisjon eller ikke, skal være avgjørende for om revisorloven skal gjelde for en tjeneste som leveres av revisor. For eksempel bør kravet til god revisjonsskikk gjelde også for andre revisjonsliknende tjenester enn årsregnskapsrevisjon. Etter Finanstilsynets syn bør det heller ikke være avgjørende for om

¹⁹ Se ISRS 4410

²⁰ Jf. NOU 2008:12 s.68-70 og Prop. 51 L (2010-2011) s. 26

²¹ Det fremgår av revisorloven § 1-1 tredje ledd andre setning andre alternativ at loven kommer til anvendelse når forenklet revisorkontroll utføres etter krav fra en minoritetsaksjonær i et aksjeselskap. Det er en del av vernet i aksjeloven for foretak som har fravalgt årsregnskapsrevisjon, jf. aksjeloven §§ 7-7 - 7-9.

²² DnRs etiske regler / IFACs Code of Ethics

revisorloven gjelder, herunder kravet til uavhengighet, hvem som er mottaker av revisors bekreftelse eller attestasjon, for eksempel om det er en offentlig myndighet eller en bank. Det samme gjelder om en forenklet revisorkontroll er etterspurt av en minoritetsaksjonær eller av andre.

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 opptre 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.²³

En endring av revisorloven i samsvar med forslaget innebærer at det ikke lenger vil være avgjørende for hvilke regler som gjelder for revisor, hvorvidt et foretak er revisjonspliktig eller ikke eller hvem som etterspør revisors sluttprodukt.

4.3 Andre land

Danmark har valgt å la revisorloven omfatte alle revisors bekreftelser og erklæringer som ikke utelukkende er utarbeidet for intern bruk i foretaket som blir revidert.²⁴

I Sverige bestemmer definisjonen av «*revisionsverksamhet*» når en tjeneste skal omfattes av revisorlovens bestemmelser og underlegges tilsyn.²⁵ Forenklet revisorkontroll, revisjon av deler av regnskap, avtalte kontrollhandlinger og attestasjon av andre opplysninger enn historisk finansiell informasjon, omfattes av begrepet.

5. Forslag til lovendring

5.1 Innledning

Finanstilsynets forslag er at revisorlovens virkeområde endres slik at flere tjenester som tilbys av revisorer, reguleres av de aktuelle bestemmelsene i revisorloven, herunder bestemmelser om god revisjonsskikk, dokumentasjon og uavhengighet i tilfeller der dette er naturlig.

Forslaget innebærer at «revisors nye tjenester» er omfattet, med unntak av revisorutarbeidelse av regnskap som er regulert av regnskapsføringsloven. 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».

5.2 Merknader til bestemmelsen

Revisorloven § 1-1 *første* og *fjerde* ledd endres ikke.

Det foreslås heller ikke endringer i hvilke bestemmelser som skal gjelde for de av revisors tjenester som er regulert i dag.

²³ Jf. revisorloven § 1-2

²⁴ Jf. dansk revisorlov (lov 468 af 17/06 2008) § 1, stk 2 og stk 3.

²⁵ Jf. revisorlagen (2001:883) § 2 nr. 8.

For å oppnå en mer oversiktlig og hensiktsmessig regel, foreslås det at revisortjenestene deles inn i tre kategorier. For hver av de tre kategoriene er det angitt hvilke bestemmelser i revisorloven som får anvendelse. Disse tre kategoriene er tatt inn i hvert sitt ledd i lovbestemmelsen.

I annet ledd videreføres bestemmelsen om at revisorloven gjelder i sin helhet for årsregnskapsrevisjon, uavhengig av om regnskapet som revideres er avlagt av et revisjonspliktig eller ikke revisjonspliktig foretak. Det er gjort enkelte språklige endringer.

I tredje ledd reguleres bekreftelser og attestasjoner som revisor utfører i egenskap av å være godkjent revisor. I disse tilfeller vil følgende bestemmelser gjelde

- forbud mot deltakelse i annen virksomhet²⁶
- god revisjonsskikk²⁷
- dokumentasjon av arbeidet og oppbevaring av denne²⁸
- taushetsplikt²⁹
- tilleggskrav til ansvarlig revisor, herunder etterutdanning og sikkerhetsstillelse³⁰
- uavhengighetsbestemmelsene³¹
- nummerert brev³²

De nevnte bestemmelsene gjelder i dag for bekreftelser ovenfor offentlige myndigheter og ved forenklet revisorkontroll etter aksjeloven §§ 7-7 til 7-9.

I fjerde ledd reguleres andre tjenester som revisor utfører i egenskap av å være revisor. Forslaget innebærer at de av revisorlovens bestemmelser som i dag gjelder blant annet for rådgivning, skal gjelde. Dette er

- forbud mot deltakelse i annen virksomhet³³
- god revisjonsskikk³⁴
- dokumentasjon av arbeidet og oppbevaring av denne³⁵
- taushetsplikt³⁶

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 ovenfor ikke revisjonspliktige. En forutsetning er at revisor utfører tjenesten «i egenskap av å være revisor», det vil si benytter seg av sin godkjenning som revisor. Finanstilsynet legger til grunn at det normalt vil være klart om en tjeneste er regulert av revisorloven eller ikke, og hvilke regler som i så fall kommer til anvendelse. For eksempel vil

²⁶ Jf. revisorloven § 4-4

²⁷ Jf. revisorloven § 5-2 annet ledd

²⁸ Jf. revisorloven §§ 5-3 og 5-5

²⁹ Jf. revisorloven § 6-1

³⁰ Jf. revisorloven § 3-7

³¹ Jf. revisorloven §§ 4-1 til 4-7

³² Jf. revisorloven § 5-4

³³ Jf. revisorloven § 4-4

³⁴ Jf. revisorloven § 5-2 annet ledd

³⁵ Jf. revisorloven §§ 5-3 og 5-5

³⁶ Jf. revisorloven § 6-1

tjenestene forenklet revisorkontroll, revisjon av deler av regnskapet og attestasjon av ikke historisk finansiell informasjon omfattes av lovforslagets tredje ledd. Tjenesten avtalte kontrollhandlinger vil omfattes av lovforslagets fjerde ledd. Det kan tenkes å oppstå spørsmål om når en revisor utfører en tjeneste «i egenskap av å være revisor». Dette vil måtte bero på en konkret vurdering og avklares blant annet gjennom forvaltningspraksis.

6. Forslag til lovtekst

Gjeldende revisorlov § 1-1 fjerde ledd blir nytt femte ledd. Revisorloven § 1-1 *nytt* annet, tredje og fjerde ledd, skal lyde

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

For en revisor som bekrefter eller attesterer opplysninger gjelder § 3-7, §§ 4-1 til 4-7, § 5-2 annet ledd, §§ 5-3 til § 5-5 og § 6-1.

Revisor som utfører andre tjenester i egenskap av å være godkjent revisor skal utøve sin virksomhet i samsvar med § 4-4, § 5-2 annet ledd, § 5-3, § 5-5 og § 6-1.