

Høringsnotat basert på Finanstilsynets utkast til høringsnotat 31. januar 2012 til Finansdepartementet om endringer i revisorloven mv.

1. Innledning

Det er behov for å foreta enkelte mindre endringer i revisorlovgivningen. Forslaget om endring av revisorloven og enkelte andre lov- og forskriftsbestemmelser, gjelder dels en oppdatering av kravene til innholdet i Revisorregisteret. Bestemmelsen om Revisorregisteret er ikke i samsvar med de tekniske muligheter som foreligger. Endringsforslaget vedrører en opprydding i regelverk som krever statsautorisert revisor. I krisesituasjoner, der for eksempel revisor har mistet godkjenningen eller av andre årsaker er ute av stand til å gjennomføre revisjon, vil det for klientene kunne være vanskelig på kort tid foreta valg av en ny revisor. På denne bakgrunn er det behov for en hjemmel til at Finanstilsynet kan samtykke i overdragelse av revisjonsportefølje til en ny revisor/revisjonsselskap, i påvente av gjennomføring av generalforsamling mv. Det redegjøres for de enkelte forslagene i punktene 2-4.

2. Forslag om hjemmel for overføring av revisjonsportefølje

2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Revisorskifte skjer ved valg av ny revisor i det enkelte foretak. Det er foretakets øverste organ som velger revisor.¹ Sammenslutning av revisjonsforetak og selskapsrettslig omorganisering av revisjonsforetak anses ikke som et revisorskifte.²

Som et ledd i arbeidet med Finanstilsynets beredskap på revisjonsområdet, foreslås det å innta en hjemmel i revisorloven som gir Finanstilsynet myndighet til, i særlige tilfeller, å samtykke til overføring av revisjonsoppdrag uten at revisjonsklientene må foreta nyvalg. Finanstilsynet foreslår at hjemmelen tas inn som en ny bestemmelse i revisorloven.

2.2 Nærmere om lovendringsforslaget

Bestemmelsen er ment anvendt i situasjoner hvor et foretak ikke får revidert sine regnskaper, fordi den valgte revisor eller revisjonsselskap er ute av stand til å ivareta sine oppgaver. Om en situasjon utgjør et «særlig tilfelle», vil blant annet avhenge av hvilken tid på året situasjonen oppstår, og om foretaket er i stand til å innkalle til ekstraordinær generalforsamling på kort varsel.

Dersom det er kort tid til revisjonsberetningen må avgis, vil det kunne være svært vanskelig for foretakene å foreta revisorskifte og få gjennomført revisjon innen lovens frist. Også der årsregnskapsrevisjon ikke er nært forestående, vil det kunne være behov for å benytte hjemmelen. Dette vil gjelde noterte foretak som er avhengige av løpende tjenester fra revisor for å oppfylle rapporteringsplikter. Slike foretak vil normalt ha en spredt aksjonærstruktur, der lovfastsatte frister for innkalling og andre praktiske forhold rundt avviklingen av generalforsamlingen, vil kunne være til hinder for et raskt revisorskifte.

Forslaget vil ikke gi Finanstilsynet hjemmel til å utpeke en ny revisor. De foretakene som blir berørt må selv, eventuelt i samarbeid med aktuelle revisjonsselskap, avklare hvordan

¹ Se aksjeloven/allmennaksjeloven § 7-1 første ledd, burettslaglova § 9-2, stiftelsesloven § 43

² Jf. Revisorloven § 7-3 første ledd

situasjonen skal løses. Foretak som ikke får gjennomført nødvendige vedtak om ny revisor, kan søke Finanstilsynet om samtykke til å ha annen enn valgt revisor frem til første gang valg kan gjennomføres i samsvar med selskapslovgivningen. I praksis kan en tenke seg at søknad innsendes samlet for alle, eller grupper av foretak.

Revisorskiftet må på vanlig måte meldes til Foretaksregisteret.

Finanstilsynet har vurdert om det ville være tilstrekkelig å gjøre et unntak i selskapslovgivningens bestemmelser om valg av revisor, men har kommet til at det lettere vil kunne føre til en «uthuling» av hovedregelen om at revisor skal velges av øverste organ dersom det alene er opp til foretaket å bestemme om det foreligger en situasjon der revisorskifte kan skje etter unntaksregelen. Det er et sentralt prinsipp at valg av revisor ikke skal gjøres av de som er gjenstand for kontroll.

3. Forslag om endringer i bestemmelsene om Revisorregisteret

3.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Det følger av revisorloven § 10-1 at Finanstilsynet skal føre et offentlig tilgjengelig elektronisk register over alle godkjente revisorer og revisjonsselskaper, Revisorregisteret. Bestemmelsene om Revisorregisteret ble endret som ledd i gjennomføringen av revisjonsdirektivet³ fra 2006, slik at flere opplysninger enn tidligere skulle publiseres. Lovendringen trådte i kraft 1. januar 2011. Gjennomføringen krever tekniske løsninger som Finanstilsynet har arbeidet med og som forventes å være klart i løpet av første halvår 2012. De nye opplysningene skal innhentes delvis fra Finanstilsynets egne systemer, dels ved kobling mot andre offentlige registre, samt registrering som revisorene og revisjonsselskapene selv skal gjøre. I arbeidet med de tekniske løsningene har det vist seg behov for enkelte tilpasninger av lovteksten. Dette gjelder blant annet at revisorer som har fått sin godkjenning tilbakekalt eller suspendert, ikke skal vises i Revisorregisteret. Videre foreslås det at enkeltpersonforetak bare skal registreres for ansvarlige revisorer, at Finanstilsynet skal ha hjemmel til ikke å tildele revisorregisternummer til revisjonsselskaper som ikke påtar seg revisjonsoppdrag, at begrepet «partner» tas ut fordi det ikke er et entydig begrep og dessuten er unødvendig, samt registrering av ulike adresser.

Det bemerkes at de forslag Kommisjonen nylig har fremlagt til endringer på revisjonsområdet⁴, ikke legger opp til endringer som er av betydning for bestemmelsene om Revisorregisteret.

3.2 Nærmere om lovendringsforslaget

3.2.1 Tilbakekall eller suspensjon av godkjenning

Før lovendringen i 2009, fremgikk det av revisorloven at tilbakekall eller suspensjon av godkjenning skulle registreres i Revisorregisteret. Det var da ikke krav om publisering. Det har vist seg at Finanstilsynets systemer er bygget opp slik at det er tekniske problemer knyttet til publisering av disse opplysningene. Da det ikke er et krav etter revisjonsdirektivet at disse opplysningene skal publiseres, og publisering av slike opplysninger er unødig belastende for de personer det gjelder, foreslår Finanstilsynet at § 10-1 første ledd gis et nytt tredje punktum som unntar disse opplysningene fra publisering. Årsaken til at bestemmelsen ikke ble endret ved

³ Direktiv 2006/43/EF

⁴ Forslag om forordning om særlig krav til revisjon for foretak av allmenn interesse (2011/0359 (COD) og forslag om endring av direktiv 2006/43/EF (2011/0389 (COD))

gjennomføringen av direktivet, var at det den gang ikke var tilstrekkelig bevissthet rundt koblingen mellom registrering og publisering.

3.2.2 Foretaksnavn for enkeltpersonforetak

Det følger av revisorloven § 10-2 første ledd nr. 1, at Revisorregisteret skal inneholde opplysninger om revisors navn og eventuelt foretaksnavn for enkeltpersonforetak. Ordlyd og plassering kan tolkes som om alle enkeltpersonforetak til alle revisorer skal registreres. Finanstilsynet har ikke systemer for å gjennomføre dette. Finanstilsynet legger til grunn at hensikten med bestemmelsen har vært å registrere enkeltpersonforetak som driver revisjonsvirksomhet. Revisor som ikke er ansvarlig revisor, kan ikke påta seg revisjonsoppdrag, heller ikke gjennom enkeltpersonforetak. Kravet bør derfor avgrenses til å gjelde for ansvarlig revisor, slik at problemene med den tekniske gjennomføringen blir redusert. Endringen kan ikke ses å ha betydning i forhold til revisjonsdirektivet. Finanstilsynet foreslår at bestemmelsen flyttes fra § 10-2 første ledd nr. 1, til § 10-2 annet ledd ny nr. 4.

3.2.3 Revisjonsselskap som ikke reviderer årsregnskap for revisjonspliktige

Det følger av revisorloven § 10-3 annet ledd at det for revisjonsselskaper, som ikke reviderer årsregnskap for revisjonspliktige, ikke skal registreres revisorregisternummer eller opplysninger om navn og bostedsadresse for revisjonsselskapets styremedlemmer, varamedlemmer, daglig leder og aksjeeiere og deltakere. Finanstilsynet har ikke systemer som kan overvåke hvilke revisjonsselskaper som faktisk påtar seg revisjonsoppdrag. Finanstilsynet foreslår derfor å omformulere bestemmelsen om revisorregisternummer slik at Finanstilsynet kan unnlate å tildele revisorregisternummer, til revisjonsselskaper som ikke utfører virksomhet som faller inn under revisorloven. Bestemmelsen om navn og adresse foreslås opphevet da denne type opplysninger registreres for alle revisjonsselskaper som har godkjenning. Endringene kan ikke ses å ha betydning i forhold til revisjonsdirektivet.

3.2.4 Adresser

Revisorloven § 10-2 første ledd nr. 2 krever blant annet at revisor skal oppgi eventuell kontoradresse eller annen adresse for oppbevaring av dokumentasjon som gjelder klienter i Norge. Finanstilsynet antar at allmennhetens interesse i at disse opplysningene publiseres, ikke er tilstrekkelig store til å oppveie de uforholdsmessig store tekniske utfordringer som gjennomføring av bestemmelsen medfører. De tilsynsmessige behov er dekket på annen måte. Endringen foreslås gjennomført ved en tilføyelse i § 10-1 første ledd nytt tredje punktum, slik at det fremgår at eventuell kontoradresse eller annen adresse ikke trenger å publiseres. Revisjonsdirektivets krav om publisering av adresse og nettverksadresse dekkes av § 10-2 annet ledd ny nr. 4.

3.2.5 Partner

Revisorlovens kapittel 10 benytter på to steder uttrykket «*partner*». Uttrykket er benyttet i Revisjonsdirektivet og er utbredt i revisjonsbransjen. Finanstilsynet mener at begrepet ikke er juridisk entydig. I den praktiske gjennomføringen har Finanstilsynet lagt til grunn at en partner er en ansvarlig revisor i revisjonsselskapet som utøver revisjonsvirksomhet, og som ikke er ansatt (registrert i Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret). Finanstilsynet legger til grunn at partner dekkes av bestemmelsenes alternativ «*på annen måte tilknyttet revisjonsselskapet*», og foreslår at begrepet tas ut av lovteksten. Revisorloven § 10-2 nr. 5 og § 10-3 nr. 6 foreslås endret.

3.2.6 Henvisningsfeil

§ 3-5 annet ledd viser til første ledd nr. 5, mens det riktige er nr. 3. Bestemmelsen foreslås endret.

4. Opprydding i lover- og forskrifter hvor det stilles krav om statsautorisert revisor

4.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etter revisorloven § 2-1 jf. § 2-2 skal revisjonspliktige påse at regnskapet blir revidert av en «registrert revisor eller statsautorisert revisor», som oppfyller kravene til å være ansvarlig revisor. Utgangspunktet etter gjeldende revisorlov er derfor at en revisjonspliktig fritt kan velge mellom en registrert eller en statsautorisert revisor.

Tidligere var skillet mellom statsautoriserte og registrerte revisorer større enn det er i dag. Det var blant annet krav om at enkelte større foretak måtte velge minst en statsautorisert revisor, jf. tidligere aksjelov § 10-3. Finanskomiteen⁵ ønsket imidlertid ikke å videreføre dette kravet i ny aksjelov. Bakgrunnen for dette var blant annet at begge revisorkategorier oppfylte kravet i dagjeldende revisjonsdirektiv⁶, samt at markedet ikke skilte mellom revisorkategorier, men mellom større og mindre revisjonsselskaper. Innholdsmessig gjelder det videre mer eller mindre de samme krav til revisjonen for ulike foretak, og en samlet revisjonsbransje gikk inn for at begge kategorier burde ha de samme formelle rettigheter til utøvelse av yrket. Finanskomiteen uttalte i den forbindelse at «en konsekvens bør være at krav om statsautorisert revisor innenfor spesielle bransjer eller for spesielle organisasjonsformer som fremgår av særlovgivningen [...] må endres»⁷.

Det er på denne bakgrunn lagt til grunn at «Stortinget har gitt uttrykk for at det ikke ønsker en differensiering av de to revisorkategoriene, verken i revisorloven eller i særlovgivningen» (Ot. prp nr. 13 2000-2001 s. 25). Finanstilsynet legger til grunn at krav i særlovgivningen, lov eller forskrift, om at revisor skal være statsautorisert er i strid med lovgivers uttalte ønske.

Departementet fulgte opp Finanskomiteens uttalelse med forslag til endringer i særlovgivning, men forutsatte at fagdepartementene foretok eventuelle andre regelverksendringer. Likevel forekommer det fortsatt forskrifts- og/eller lovkrav som stiller krav om statsautorisert revisor. Enkelte at disse bestemmelsene er også nyere enn Finanskomiteens uttalelse. Finanstilsynet foreslår disse bestemmelsene endres.

4.2 Nærmere om forslaget til lov- og forskriftsendringer

4.2.1 Endre ordlyden til «registrert eller statsautorisert revisor»

Finanstilsynet har identifisert enkelte steder i lov- og forskrifter hvor det pr. 27. januar 2012, stilles krav om at (a) valgt revisor er statsautorisert og/eller (b) at attestasjonsoppdrag utføres av en statsautorisert revisor. Enkelte steder i lov- og forskrift er det videre stilt krav om at en statsautorisert revisor skal utføre en oppgave på vegne av staten (c), og andre steder er det krav om at en statsautorisert revisor skal være medlem av et organ m.m. (d).

⁵ Innstilling 0 nr. 25 1998-99, s. 14)

⁶ Direktiv 84/253/EF

⁷ Innstilling. 0. nr.25 1998-1999, punkt 3.2.1

I de situasjonene som faller inn under a og b, opptrer revisor som ansvarlig revisor i samsvar med revisorlovens bestemmelser, og det er klart at lovgiver ikke ønsker en lovregulert forskjellsbehandling mellom de to revisorkategoriene. I de situasjoner der staten skal utnevne en statsautorisert revisor til å utføre bestemte oppgaver, samt steder hvor det er krav om at en statsautorisert revisor skal være medlem av et organ eller et styre, opptrer ikke revisor i egenskap av å være ansvarlig revisor eller ved å avgi bekreftelser til offentlig myndighet, jf. revisorloven § 1-1. Finanstilsynet forstår Finanskomiteens uttalelse slik at det kun er der hvor revisor er valgt eller skal avgi attestasjoner, at det ikke skal være anledning til å skille på de to revisorkategoriene. Etter Finanstilsynets vurdering er det imidlertid ikke grunn til å gjøre forskjell på revisorkategoriene i andre sammenhenger heller. I særlig grad er dette tilfellet hvor det er tjenester som revisor utøver på vegne av staten (b). På denne bakgrunn foreslår Finanstilsynet å endre de bestemmelsene hvor det er identifisert at det oppstilles krav om statsautorisert revisor. Hvilke bestemmelser dette gjelder er behandlet i forslag til lovtekst i punkt 5.2.

Det følger av lov av 19. februar 2010 nr. 5 om statstilskott til arbeidstakere som tar ut avtalefestet pensjon i privat sektor, § 18 annet ledd, at det felles organet skal ha en statsautorisert revisor. Dette foreslås endret i samsvar med overnevnte begrunnelse. Finanstilsynet gjør oppmerksom på at i følge vedtektene til AFP-tilskuddsordningen § 6-6, skal styret i fellesordningen for AFP velge en statsautorisert revisor. Finanstilsynet anbefaler derfor at vedtektsbestemmelsen endres tilsvarende.

4.2.2 Henvisning til en enkelt revisjonsstandard

I en av bestemmelsene, § 74 i forskrift til lov om petroleumsvirksomhet, er det oppstilt et krav om at revisor skal revidere en tillatelse, og avgi en revisjonsberetning i samsvar med RS 800. RS800 er opphevet og erstattet av den internasjonale revisjonsstandarden ISA 800. Bestemmelsene er ikke identiske. Da internasjonale revisjonsstandarter endres over tid, herunder kan få nye betegnelser osv., er det etter Finanstilsynets vurdering uheldig om det i en forskriftsbestemmelse henviser til en enkelt revisjonsstandard. Etter revisorloven § 5-6 tredje ledd annet punktum, skal revisor i revisjonsberetningen opplyse om hvilke revisjonsstandarter som er anvendt ved revisjonen. På denne bakgrunn foreslår Finanstilsynet at henvisningen til en revisjonsstandard tas ut av i petroleumsforskriftens § 74.

5. Forslag til lovtekst

5.1 Det foreslås følgende endringer i revisorloven:

§ 3-5 annet ledd tredje punktum endres, slik at den lyder:

«Finanstilsynet kan i enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet i første ledd nr. 3 om fast kontorsted i Norge forutsatt at revisors dokumenter, som gjelder klienter i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte.»

Ny revisorlov § 7-4:

«§ 7-4. Overføring av revisjonsoppdrag i særlige tilfeller

Finanstilsynet kan i særlige tilfeller samtykke til overføring av revisjonsoppdrag inntil valg av ny revisor kan finne sted.»

§ 10-1 første ledd andre punktum endres, slik at den lyder:

«Registeret skal være offentlig tilgjengelig i elektronisk form, med unntak av opplysninger som

nevnt i § 10-2 første ledd nr. 4 og § 10-3 første ledd nr. 10, og eventuell kontoradresse eller annen adresse for oppbevaring av dokumentasjon som nevnt i § 10-2 første ledd nr. 2.»

§ 10-2 første ledd nr. 1 endres, slik at den lyder:

«1. navn»

§ 10-2 første ledd nr. 5 endres, slik at den lyder:

«5. navn, adresse og organisasjonsnummer på revisjonsselskap dersom revisor er ansatt eller på annen måte er tilknyttet et revisjonsselskap.»

§ 10-2 annet ledd ny nr. 4 skal lyde:

«4. eventuelt foretaksnavn, adresse, nettstedadresse og organisasjonsnummer for enkeltpersonforetak.»

§ 10-3 første ledd nr. 6 endres, slik at den lyder:

«6. navn og revisorregisternummer på ansvarlige revisorer, jf § 3-7, som er ansatt eller på annen måte tilknyttet revisjonsselskapet,»

§ 10-3 annet ledd endres, slik at den lyder:

«For revisjonsselskaper som ikke utøver virksomhet som faller inn under revisorloven, kan Finanstilsynet bestemme at det ikke skal tildeles revisorregisternummer.»

5.2 Det foreslås følgende endringer i andre lover og forskrifter:

a. Krav om valg av statsautorisert revisor

LOV 2005-06-17 nr. 85: Lov om rettsforhold og forvaltning av grunn og naturressurser i Finnmark fylke § 13, annet ledd første punktum endres, slik at den lyder:

«Regnskapet skal revideres av en registrert eller statsautorisert revisor.»

LOV 2007-12-14 nr. 116: Lov om studentsamskipnader § 8 første ledd fjerde punktum endres, slik at den lyder:

«Revisor skal være registrert eller statsautorisert.

LOV 2010-02-19 nr. 05: Lov om statstilskott til arbeidstakere som tar ut avtalefestet pensjon i privat sektor (AFP-tilskottsloven) § 18 annet ledd første punktum endres, slik at den lyder:

«Det felles organet skal ha en registrert eller statsautorisert revisor og aktuar.»

FOR 1975-12-01 nr. 01: Forskrifter om advokaters regnskapsførsel, (Advokatenes Erstatningsfond, fastsatt av JD), § 16 tredje ledd første punktum endres, slik at den lyder:

«Som fondets revisor fungerer den registrerte eller statsautoriserte revisor som av Den Norske Advokatforenings representantskap er valgt som revisor for foreningens hovedstyre.»

Forskrift om instruks for Norsk Naturskadepool, Kgl. Res 21. desember 1979 (fastsatt av JD), § 14 tredje ledd litra b) endres, slik at den lyder:

«b) velge styre, styreformann, nestformann og en registrert eller statsautorisert revisor»

Økonomireglement for Det Kongelige Hoff fastsatt ved Kgl. Res 5. juli 2002 (fastsatt av FAD), § 11 første og andre punktum endres, slik at den lyder:

«Det Kongelige Hoff skal ha registrert eller statsautorisert revisor. Hoffsjefen velger hvilken revisor som skal forestå revisjonen.»

b. Statsautorisert revisor skal avgi en attestasjon m .m.

FOR 1997-06-27 nr. 653: Forskrift til lov om petroleumsvirksomhet (fastsatt av OED), § 74 endres, slik at den lyder:

«I tillatelser med statlig deltakelse skal operatøren sørge for at årsavregningen for tillatelsen, som er utarbeidet i henhold til tillatelsen, blir revidert av en registrert eller statsautorisert revisor. Revisjonsberetning skal foreligge senest fire måneder etter regnskapsårets utløp.»

FOR 2008-04-13 nr. 368: Forskrift om tilskudd til utjevning av kostnadene ved forsendelse av sæd og inseminering av storfe og svin (fastsatt av LMD), § 8 tredje ledd endres slik at den lyder:

«Regnskap og oppgaver skal være attestert av registrert eller statsautorisert revisor.»

FOR 2008-10-22 nr. 1136: Forskrift om markedsregulering til å fremme omsetningen av jordbruksvarer (fastsatt av LMD), § 3-2 fjerde ledd endres slik at den lyder:

«Alle bevilgningsoppgaver skal være attestert av registrert eller statsautorisert revisor etter krav fastsatt av Omsetningsrådet.»

c. Andre steder det er stilt krav om statsautorisert revisor

Statsautorisert revisor skal utføre oppgave på vegne av staten (sammenlignbart med saker hvor staten ber om revisorbekreftelse fra foretaket):

FOR 1992-12-04 nr. 885: Forskrift om oppnevning og godtgjørelse til medhjelper under gjeldsforhandling (fastsatt av BLD), § 1-2 første ledd litra b endres slik at den lyder:

«b) registrert eller statsautorisert revisor»

FOR 1997-03-17 nr. 248: Forskrift om tilskudd til samiske aviser (fastsatt av KUD), § 12 første punktum endres slik at den lyder:

«Avis som søker tilskudd, plikter å gi tjenestemann i Medietilsynet eller registret eller statsautorisert revisor, oppnevnt av departementet, innsyn i alle forretningspapirer og ellers andre opplysninger som finnes nødvendig til gjennomføring av og kontroll med tilskuddsordningen og til utarbeidelse av statistikk over den økonomiske utviklingen i samisk presse.»

FOR 2009-11-26 nr. 1409: Forskrift om produksjonstilskudd til dagsaviser (fastsatt av KUD), § 15 første ledd første punktum endres slik at den lyder:

«Avis som søker tilskudd, plikter å gi tjenestemann i Medietilsynet eller registrert eller statsautorisert revisor, oppnevnt av departementet, innsyn i alle forretningspapirer og ellers andre opplysninger som finnes nødvendig til gjennomføring av og kontroll med tilskuddsordningen og til utarbeidelse av statistikk over den økonomiske utviklingen i dagspressen.»

Medlem av et organ, styre m.m.:

LOV 1915-08-13 nr. 05: Lov om domstolene (fastsatt av JD), § 225 annet ledd tredje punktum endres slik at den lyder:

«Et medlem skal være registrert eller statsautorisert revisor.»

FOR 1996-12-20 nr. 1161: Forskrift til domstoloven kapittel 11 (fastsatt av JD), § 4-1 første ledd første punktum endres, slik at den lyder:

«Tilsynsrådets styre består av tre medlemmer med personlige varamedlemmer; en praktiserende advokat som leder, samt to styremedlemmer hvorav den ene skal være registrert eller statsautorisert revisor, jf. domstoloven § 225 annet ledd.»