



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 130 L

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 130 L

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

---

## Lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)



# Innhold

<b>1</b>	<b>Proposisjonens hovedinnhold ...</b>	5	4.5.3	Høringsinstansenes merknader ...	28
1.1	Innledning .....	5	4.5.4	Departementets vurdering .....	28
1.2	Hovedtrekk i lovforslaget .....	5	4.6	Deponering .....	28
			4.6.1	Gjeldende rett .....	28
<b>2</b>	<b>Bakgrunn og høring .....</b>	8	4.6.2	Utvalgets vurderinger .....	28
2.1	Revisor- og regnskapsførerlov- utvalget .....	8	4.6.3	Høringsinstansenes merknader ...	29
			4.6.4	Departementets vurdering .....	29
2.2	Høring av NOU 2018: 9 .....	8	4.7	Skikkethetskrav til regnskaps- førere .....	29
2.3	Høring om skikkethetskrav .....	9	4.7.1	Gjeldende rett .....	29
			4.7.2	Høringsnotat med forslag om å innføre et krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap som ikke er statsautorisert regnskapsfører .....	29
<b>3</b>	<b>Lovens virkeområde .....</b>	11	4.7.3	Høringsinstansenes merknader ...	30
3.1	Virksomheten som skal reguleres .....	11	4.7.4	Departementets vurdering .....	31
3.1.1	Gjeldende rett .....	11			
3.1.2	Utvalgets vurderinger .....	11			
3.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	13			
3.1.4	Departementets vurderinger .....	15			
3.2	Virksomhetens tilknytning til Norge .....	17			
3.2.1	Gjeldende rett .....	17	<b>5</b>	<b>Kvalifikasjoner – utdanning og praksis mv. ....</b>	33
3.2.2	Utvalgets vurderinger .....	17	5.1	Krav til utdanning .....	33
3.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	17	5.1.1	Gjeldende rett .....	33
3.2.4	Departementets vurderinger .....	17	5.1.2	Utvalgets vurderinger .....	33
			5.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	35
<b>4</b>	<b>Godkjenning mv. ....</b>	18	5.1.4	Departementets vurdering .....	35
4.1	Regnskapselskaper – regnskaps- føring i juridiske personer .....	18	5.2	Nærmere krav til praksis .....	36
4.1.1	Gjeldende rett .....	18	5.2.1	Gjeldende rett .....	36
4.1.2	Utvalgets vurderinger .....	18	5.2.2	Utvalgets vurderinger .....	36
4.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	19	5.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	37
4.1.4	Departementets vurderinger .....	20	5.2.4	Departementets vurdering .....	38
4.2	Regnskapsførere – regnskaps- føring i enkeltpersonforetak .....	21	5.3	Andre vilkår for godkjenning .....	38
4.2.1	Gjeldende rett .....	21	5.3.1	Gjeldende rett .....	38
4.2.2	Utvalgets vurderinger .....	21	5.3.2	Utvalgets vurderinger .....	39
4.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	22	5.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	39
4.2.4	Departementets vurdering .....	23	5.3.4	Departementets vurdering .....	39
4.3	Regnskapsførertitler .....	24	5.4	Etterutdanning .....	40
4.3.1	Gjeldende rett .....	24	5.4.1	Gjeldende rett .....	40
4.3.2	Utvalgets vurderinger .....	24	5.4.2	Utvalgets vurderinger .....	40
4.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	24	5.4.3	Høringsinstansenes merknader ...	41
4.3.4	Departementets vurdering .....	25	5.4.4	Departementets vurdering .....	42
4.4	Autorisasjon av søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre land .....	25	<b>6</b>	<b>Regnskapsoppdrag .....</b>	44
			6.1	Aksept og fortsettelse av oppdraget .....	44
4.4.1	Gjeldende rett og EØS-rett .....	25	6.1.1	Gjeldende rett .....	44
4.4.2	Utvalgets vurderinger .....	26	6.1.2	Utvalgets vurderinger .....	44
4.4.3	Høringsinstansenes merknader ...	27	6.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	45
4.4.4	Departementets vurdering .....	27	6.1.4	Departementets vurdering .....	45
4.5	Regnskapsførerregisteret .....	27	6.2	Oppdragsansvarlig regnskaps- fører .....	46
4.5.1	Gjeldende rett .....	27	6.2.1	Gjeldende rett .....	46
4.5.2	Utvalgets vurderinger .....	28			

6.2.2	Utvalgets vurderinger .....	46	<b>8</b>	<b>Tilsyn</b> .....	60
6.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	46	8.1	Gjeldende rett .....	60
6.2.4	Departementets vurdering .....	46	8.2	Utvalgets vurderinger .....	60
6.3	Oppdragsavtale .....	47	8.3	Høringsinstansenes merknader ...	61
6.3.1	Gjeldende rett .....	47	8.4	Departementets vurdering .....	61
6.3.2	Utvalgets vurderinger .....	47			
6.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	47	<b>9</b>	<b>Reaksjoner</b> .....	62
6.3.4	Departementets vurdering .....	48	9.1	Tilsynsmessige reaksjoner .....	62
6.4	Oppdragsutførelsen og god regnskapsføringsskikk .....	49	9.1.1	Gjeldende rett .....	62
6.4.1	Gjeldende rett .....	49	9.1.2	Utvalgets vurderinger .....	62
6.4.2	Utvalgets vurderinger .....	49	9.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	64
6.4.3	Høringsinstansenes merknader ...	49	9.1.4	Departementets vurdering .....	65
6.4.4	Departementets vurdering .....	50	9.2	Straff .....	68
6.5	Oppdragsdokumentasjon .....	50	9.2.1	Gjeldende rett .....	68
6.5.1	Gjeldende rett .....	50	9.2.2	Utvalgets vurderinger .....	68
6.5.2	Utvalgets vurdering .....	50	9.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	69
6.5.3	Høringsinstansenes merknader ...	51	9.2.4	Departementets vurdering .....	70
6.5.4	Departementets vurdering .....	52	9.3	Klagebehandling .....	71
<b>7</b>	<b>Organisering av virksomheten</b> .....	54	9.3.1	Gjeldende rett .....	71
7.1	Organisering og kvalitetsstyring ...	54	9.3.2	Utvalgets vurderinger .....	71
7.1.1	Gjeldende rett .....	54	9.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	71
7.1.2	Utvalgets vurderinger .....	54	9.3.4	Departementets vurdering .....	72
7.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	54	<b>10</b>	<b>Økonomiske og administrative konsekvenser</b> .....	73
7.1.4	Departementets vurdering .....	55	10.1	Samlede konsekvenser .....	73
7.2	Pliktig ansvarsforsikring .....	55	10.2	Konsekvenser av de enkelte forslagene .....	73
7.2.1	Gjeldende rett .....	55	<b>11</b>	<b>Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget ...</b>	75
7.2.2	Utvalgets vurderinger .....	55			
7.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	56			
7.2.4	Departementets vurdering .....	56			
7.3	Taushetsplikt og opplysningsplikt .....	56			
7.3.1	Gjeldende rett .....	56			
7.3.2	Utvalgets vurderinger .....	57			
7.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	58			
7.3.4	Departementets vurdering .....	58			
				<b>Forslag til lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)</b> .....	82



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 130 L

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

## Lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet 17. juni 2022,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Støre)*

### 1 Proposisjonens hovedinnhold

#### 1.1 Innledning

Finansdepartementet fremmer i denne proposisjonen forslag til ny lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven). Lovforslaget vil erstatte den gjeldende regnskapsførerloven, lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere, som foreslås opphevet.

Formålet med lovforslaget er å bidra til å sikre at næringsdrivende, særlig i små og mellomstore foretak, har tilgang til kompetente regnskapsførere i utførelsen av sine regnskapsplikter ved å stille minstekrav til regnskapsføreres kvalifikasjoner og skikkethet.

Lovforslaget bygger på utkastet i NOU 2018: 9 Regnskapsførerloven – Forslag til ny lov om regnskapsførere. Videre bygger lovforslaget på et høringsnotat utarbeidet av Finanstilsynet med forslag om å innføre et krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap.

Regnskapsfører skal sikre utførelsen av oppdragsgivers regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslov-

givningen. Næringsdrivende har behov for kompetente regnskapsførere for å sikre at regnskapsføring tilfredsstiller de krav som stilles i lovgivningen. Korrekte og kontrollerbare regnskaper er også en forutsetning for riktig innkreving av skatter og avgifter.

#### 1.2 Hovedtrekk i lovforslaget

Bakgrunnen for lovforslaget omtales i *kapittel 2* i proposisjonen. I *kapittel 3* drøftes virkeområdet for de foreslåtte reglene. Departementet foreslår at loven skal gjelde adgang til å føre regnskap for andre, som skjer som ledd i næring. Dette er en videreføring av gjeldende rett. Videre foreslås det å videreføre at loven skal komme til anvendelse når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger og når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag oppbevarer oppdragsgivers midler på regnskapsforetakets konto (klientkonto). Det foreslås å

videreføre at loven kommer til anvendelse når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter etter bokføringsloven eller regnskapsloven, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3. Unntak fra autorisasjonsplikten er foreslått videreført for regnskapsføring for annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som konsern. Unntaket er også foreslått videreført for samarbeidende foretak.

De nærmere kravene til godkjenning til å drive regnskapsføring er omtalt i *kapittel 4*. Departementet foreslår å videreføre at regnskapsforetak fritt kan etableres i alle selskapsformer. Videre foreslås det ikke å videreføre et krav om at daglig leder i et regnskapsforetak må være statsautorisert regnskapsfører. Daglig leder skal oppfylle vilkår om å være skikket. For at et selskap skal få godkjenning som regnskapsselskap foreslås det å videreføre at selskapet eller annen juridisk person må ha som formål å føre regnskap for andre. I tillegg må selskapet være likvid, hvilket medfører et noe strengere krav til selskapets økonomi enn det som følger av gjeldende rett. Det er videre foreslått at statsautoriserte regnskapsførere fortsatt bør kunne drive eksternt regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Videre er det foreslått at det fortsatt skal kreves separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven.

Regnskapsfører som er godkjent etter regnskapsførerloven får i dag tittelen «autorisert regnskapsfører». Departementet foreslår at tittelen «autorisert regnskapsfører» endres til «statsautorisert regnskapsfører».

Det foreslås forenklinger i hva som skal registreres i Regnskapsførerrregisteret. Forenklingene innebærer at det ikke lenger er krav om registrering av dato for autorisasjon og sletting av autorisasjon eller om autorisasjonen er tilbakekalt eller suspendert, samt opplysninger om daglig leder.

Videre foreslås det å innføre at regnskapsførere som frivillig sier fra seg godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører, skal få godkjenningen tilbake uten ny prøving av kravene til utdanning og praksis.

Departementet foreslår at det stilles nærmere krav til skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap. Slike krav følger ikke av gjeldende rett.

I *kapittel 5* omtales de nærmere kvalifikasjonskravene som gjelder for regnskapsførere. Det er

foreslått at kravet til utdanning skal være en bachelor- eller mastergrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller annen lignende mastergrad. Det foreslås å øke kravet til relevant praksis for søkere med bachelorgrad fra dagens to til tre år. For søkere med mastergrad opprettholdes dagens krav til to års praksis.

Videre foreslås det at kravene til etterutdanning gjøres mer fleksible i innhold og form.

I *kapittel 6* omtales de nærmere reglene knyttet til regnskapsoppdraget. Det foreslås videreført et lovkrav om at oppdraget skal utføres i samsvar med god regnskapsførerskikk. Videre foreslås at det innføres nye krav om at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Det foreslås å videreføre at et regnskapsforetak skal be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Reglene om plikt til å frasi seg et oppdrag er foreslått videreført. Det foreslås også videreført at en statsautorisert regnskapsfører skal utpekes som oppdragsansvarlig. Hva gjelder oppdragsavtaler foreslås videreført et krav om skriftlighet og at det fortsatt skal være avtalefrihet om avtalevilkår som ikke fraviker regnskapsførers plikter etter regnskapsførerloven. Videre er det foreslått en ny bestemmelse som regulerer fullmaktsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver. Regler om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon er foreslått videreført, dvs. et krav om 5 år, men 10 år dersom lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver.

I *kapittel 7* omtales de nærmere kravene til organisering av virksomheten, herunder regler knyttet til kvalitetsstyring og taushetsplikt. Det er blant annet foreslått lovfestet visse overordnede krav til å organisere seg for å bidra til å sikre at de regnskapsoppdragene et regnskapsforetak påtar seg, utføres i samsvar med gjeldende lovkrav. Videre er det foreslått en egen bestemmelse om kvalitetsstyring. Departementet foreslår at reglene om taushetsplikt i hovedsak videreføres.

I *kapittel 8* omtales reglene om tilsyn med regnskapsførere. Departementet foreslår å videreføre at det er Finanstilsynet som fører tilsyn med statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak.

*Kapittel 9* omhandler tilsynsmessige og administrative sanksjoner og straff. Det er foreslått å videreføre Finanstilsynets myndighet til å kalle tilbake godkjenningen til statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsselskaper, med enkelte tilpasninger. Videre er det foreslått å innføre



adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Det er foreslått at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser i lovforslaget § 2-1, § 4-1, § 5-2 eller § 5-3, straffes med bøter eller fengsel inntil

ett år. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er foreslått satt til fem år, slik som i dag.

I *kapittel 10* redegjøres det for økonomiske og administrative konsekvenser.

## 2 Bakgrunn og høring

### 2.1 Revisor- og regnskapsførerlovutvalget

Ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015 ble Revisor- og regnskapsførerlovutvalget oppnevnt. Av utvalgets mandat fremgår det:

*«Sett i lys av utviklingen i profesjonstjenestene på revisor- og regnskapsførerområdet siden ikrafttredelsen av hhv. revisorloven og lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), er det grunn til å 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.*

*[...]*

*Både revisorloven og regnskapsførerloven har som formål å sikre kvaliteten i foretakenes finansielle rapportering. Konesjons, tilsyns- og sanksjonsregler er i stor grad de samme for begge bransjer. Flere revisjonsselskaper er i dag også tilbydere av regnskapsførertjenester. 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 regnskapsførerloven, 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.»*

Utvalget fikk også i mandat å foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket og å komme med forslag til ny lov om revisjon og revisorer. Utvalget fremmet forslag om ny revisorlov i NOU 2017: 15. NOU 2017: 15 ble fulgt opp med Prop. 37 LS (2019–2020) og Stortingets vedtak til lov 20. november 2020 nr. 120 om revisjon og revisorer (revisorloven).

Utvalget fikk følgende sammensetning:

#### *Leder*

- Professor Johan Giertsen (Bergen)

#### *Medlemmer*

- Seksjonssjef Kjersti Elvestad (Oslo)
- Daglig leder Hege Skogland Mokleiv (Haugesund)
- Leder fag Hanne Opsahl (Lier)
- Seksjonssjef Monica Sivertsen (Oslo)
- Statsautorisert revisor Unn Helen Aarvold (Oslo)
- Avdelingsdirektør Alexander Behringer (Bærum)
- Administrerende direktør Per Hanstad (Oslo)
- Statsautorisert revisor Geir-Atle Monsen (Oslo)
- Statsautorisert revisor Odd Kristian Stavaas (Trondheim)
- Fagsjef Iman Winkelmann (Lørenskog)

Utvalgets medlem Monsen fratradte i mars 2016, og ble erstattet av statsautorisert revisor Morten Bamle (Oslo). Medlemmet Behringer fratradte i oktober 2016. Avdelingsdirektør Marianne Irgens (Bærum) ble oppnevnt i hans sted. Utvalgets sekretærer i utredningen av regnskapsførerloven har vært fagsjef Espen Knudsen (Revisorforeningen) og fagansvarlig regnskap Jan Terje Kaaby (Regnskap Norge).

### 2.2 Høring av NOU 2018: 9

Departementet sendte NOU 2018: 9 Regnskapsførerloven på høring ved brev 19. juni 2018. Høringsfristen var 20. oktober 2018.

NOU 2018: 9 ble sendt på høring til følgende instanser:

Alle departementene

Brønnøysundregistrene

Datatilsynet

Direktoratet for økonomistyring

Finanstilsynet

Forbrukertilsynet  
 Forbrukerrådet  
 Handelshøyskolen BI  
 Handelshøyskolen i Bodø  
 Hovedorganisasjonen Virke  
 Høyskolen i Sogn og Fjordane  
 Konkurransetilsynet  
 Norges Bank  
 Norges Handelshøyskole  
 Regelrådet  
 Regjeringsadvokaten  
 Skattedirektoratet  
 Stortingets ombudsmann for forvaltningen  
 Universitetet i Agder  
 Universitetet i Bergen  
 Universitetet i Oslo  
 Universitetet i Stavanger  
 Universitetet i Tromsø  
 Økokrim

Akademikerne  
 Den Norske Advokatforening  
 Den norske Revisorforening  
 Finansieringsselskapenes Forening  
 Kommunenes Sentralforbund  
 Landsorganisasjonen i Norge  
 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  
 Skatterevisorernes Forening  
 Småbedriftsforbundet  
 Verdipapirfondenes forening  
 Verdipapirforetakenes Forbund  
 Verdipapirsentralen  
 Økonomiforbundet

Følgende høringsinstanser ga merknader til NOU 2018: 9:

Kunnskapsdepartementet

Brønnøysundregistrene  
 Finanstilsynet  
 Handelshøyskolen BI, Institutt for rettsvitenskap og styring  
 Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap ved Norges Handelshøyskole (NHH)

Politidirektoratet  
 Regelrådet  
 Riksadvokaten  
 Skattedirektoratet  
 Økokrim

Landsorganisasjonen i Norge  
 NHO  
 Norges Kommunerevisorforbund  
 Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund  
 Norsk Øko-Forum  
 Regnskap Norge  
 Revisorforeningen  
 Virke  
 Økonomiforbundet

I tillegg har det kommet høringsmerknader fra følgende:

Amesto AccountHouse AS  
 SpareBank 1 Regnskapshuset  
 Oliver Ntibarufata  
 Universitets- og høgskolerådet

Følgende høringsinstanser uttalte at de ikke hadde merknader eller ikke ønsket å delta i høringen:

Helse- og omsorgsdepartementet  
 Justis- og beredskapsdepartementet  
 Klima- og miljødepartementet  
 Landbruks- og matdepartementet  
 Utenriksdepartementet  
 Norges Bank  
 NAV Arbeids- og velferdsdirektoratet

## 2.3 Høring om skikkethetskrav

Departementet sendte på høring et høringsnotat utarbeidet av Finanstilsynet med forslag om å innføre et krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap, ved brev 18. juni 2020. Høringsfristen var 18. september 2020.

Forslaget ble sendt på høring til de samme høringsinstansene som mottok NOU 2018: 9.

Følgende høringsinstanser ga merknader til forslaget:

Justis- og beredskapsdepartementet  
 Klima- og miljødepartementet  
 Regelrådet  
 Skattedirektoratet  
 Økokrim

Hovedorganisasjonen Virke  
NHO  
Norsk Øko-Forum

Følgende høringsinstanser uttalte at de ikke hadde merknader til høringen:

Helse- og omsorgsdepartementet  
Kunnskapsdepartementet  
Samferdselsdepartementet  
Utenriksdepartementet

## 3 Lovens virkeområde

### 3.1 Virksomheten som skal reguleres

#### 3.1.1 Gjeldende rett

Enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre skal være autorisert av Finanstilsynet, jf. regnskapsførerloven § 1 første ledd. Autorisasjonsplikten inntreder dersom regnskapsføringen skjer som ledd i næring. Dette vil i hovedsak innebære utføring av regnskapstjenester i ervervsvirksomhet. Næringsbegrepet er nærmere omtalt i utredningen (NOU 2018: 9) kapittel 3.1.1 andre avsnitt.

Loven gjelder regnskapsføring «for andre». Regnskapsføring i egen virksomhet eller regnskapsføring som ansatte utfører for sin arbeidsgiver er ikke omfattet av regnskapsførerloven.

Etter regnskapsførerloven § 2 første ledd er regnskapsføring definert 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. Det vises her til oppdragsgivers plikter etter regnskapslovgivningen og til pliktige oppgaver og opplysninger etter lov og forskrift, herunder regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3 og årsoppgjør. Etter § 2 tredje ledd gjelder bestemmelsene i loven tilsvarende for regnskapsføreroppdrag som autorisert regnskapsfører påtar seg, selv om oppdragsgiveren ikke har plikter som nevnt i første ledd.

Det som gjerne omtales som systemleveranser er ikke omfattet av loven. Som systemleveranser regnes å være utvikling og oppsett av regnskapssystemer. Bruk og håndtering av systemet til å håndtere konkrete transaksjoner er derimot å regne som regnskapsføring, og dermed omfattet av loven.

I de tilfeller regnskapsforetak påtar seg oppdrag hvor det får adgang til å belaste oppdragsgiverens bankkonto, er dette ikke regnskapsføring etter loven. Slik oppdrag utføres gjerne i forbindelse med f.eks. lønnsoppdrag eller fakturering. Standard for god regnskapsføringsskikk

punkt 5.7 har derfor enkelte bestemmelser om betalingsoppdrag.

Etter regnskapsførerforskriften § 5-1 er det gjort unntak for autorisasjonsplikten for konsernselskap, slik at regnskapsføringen for øvrige konsernselskap kan utøves av ett av konsernselskapene. Tilsvarende gjelder for foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som et konsernforhold. Tilsvarende anvendelse får unntaket for samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring fremstår som en naturlig del av samarbeidet. Franchise-samarbeid, samarbeid innenfor samvirker og boligbyggelag som fører regnskap for tilknyttede borettslag vil eksempelvis omfattes av unntaket.

#### 3.1.2 Utvalgets vurderinger

##### *Lovens formål og anvendelsesområde*

Utvalget viser til at lovens formål tilsier at den regulerte virksomheten fortsatt knyttes til utførelsen av pliktene etter bokføringsloven og regnskapsloven, samt pliktig regnskapsføring etter bokføringsforskriften § 3.

Utvalget mener at definisjonen av regnskapsføring skal omfatte de samme oppgavene som i dag, men har foreslått en noe annen utforming av definisjonen som presiserer at utarbeidelse av lovbestemte oppgaver og opplysninger omfatter pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsforskriften § 3. Utvalget viser til at dette er i tråd med innarbeidet forståelse av den gjeldende definisjonen. Utvalget viser videre til at den foreslåtte definisjonen av regnskapsføring er teknologinøytral.

Utvalget ønsker å videreføre skille mellom systemleveranser og regnskapsføring. Det vil si at utvikling og oppsett av regnskapssystemer er utenfor loven, mens bruk av systemet til å håndtere konkrete transaksjoner i henhold til bokføringsloven og produsere regnskapsrapportering er innenfor. Spørsmålet er om regnskapsføreren tar stilling til bokføringen eller tar ansvar for resultatet av regnskapsføringen overfor oppdragsgiveren.

*Virksomhet som er tilknyttet regnskapsoppdraget*

Utvalget har vurdert om loven bør gjelde for visse tjenester som leveres av regnskapsforetak i tilknytning til regnskapsføringen eller som ligger nær opptil regnskapsføring slik det er definert i lovforslaget. Utvalget mener at de oppgavene som skal omfattes av loven, må angis mer konkret ut fra et identifisert behov.

Utvalget foreslår å videreføre at bestemmelser i loven om utførelsen av regnskapsoppdrag også skal gjelde når et godkjent regnskapsforetak påtar seg å utføre bokføring eller utarbeide årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter etter bokføringsloven eller regnskapsloven.

I enkelte tilfeller vil regnskapsforetaket påta seg oppdrag hvor det får adgang til å belaste oppdragsgiverens bankkonto (betalingsoppdrag). Utvalget foreslår at loven bør gjelde når et regnskapsforetak utfører betalingsoppdrag i tilknytning til et regnskapsoppdrag.

Utvalget er delt i sin vurdering av om loven bør regulere oppbevaring av midler for oppdragsgiver på klientkonto. Utvalgets flertall foreslår ikke å regulere oppbevaring av midler for oppdragsgiver (klientkonto). Flertallet viser til at dette ikke er en tjeneste som naturlig inngår i virksomheten til et regnskapsforetak, og at det er uten betydning for å ivareta de særskilte behovene til små og mellomstore foretak for kynnig utførelse av deres regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Etter flertallets vurdering kan egen regulering i større grad legitimere at regnskapsførere påtar seg å oppbevare midler for oppdragsgiver.

Utvalgets mindretall er enig med flertallet i at det ikke er en god løsning at regnskapsførere har klientkontoer. Et ønske fra partene om at regnskapsfører skal ha tilgang til oppdragsgiverens midler bør etter mindretallets vurdering ordnes i form av betalingsfullmakt til oppdragsgiverens bankkontoer. Mindretallet påpeker at bruk av klientkontoer kan være betalingstjenester som krever konsesjon etter finansforetaksloven. Mindretallet mener at opprettelse av klientkontoer som faller utenfor definisjonen av betalings-tjenester i finansforetaksloven, bør reguleres i regnskapsførerloven for å sikre at oppdragsgivers midler ikke går tapt. Utvalgets mindretall foreslår på bakgrunn av dette en hjemmel for Finansdepartementet til å fastsette en forskrift. Mindretallet viser til at forskriften vil kunne inneholde bestemmelser som skal sikre at regnskapsfører håndterer klientmidlene på en

betryggende måte. Dette innebærer blant annet at klientmidlene

- skal oppbevares på egen konto adskilt fra regnskapsforetakets midler
- til enhver tid skal være tilstrekkelig til å dekke forpliktelsen overfor oppdragsgiverne
- avstemmes mot ansvaret overfor oppdragsgiverne. Avstemmingene skal minst skje månedlig og avvik mellom beløpsstørrelsene skal forklares
- til enhver tid er sikret fullt ut enten gjennom forsikring eller sikkerhetsstillelse

*Unntak fra autorisasjonsplikten for konsern*

Utvalget påpeker at regnskapsføring for andre foretak i samme konsern har mer karakter av intern enn ekstern regnskapsføring. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at unntak for regnskapsføring for andre foretak i samme konsern videreføres. Utvalget vil også videreføre unntaket for grupper av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern.

*Unntak fra autorisasjonsplikten for samarbeidende foretak*

Utvalget er delt i sin vurdering av om det skal være nødvendig med tillatelse for å utføre regnskapsføring for en gruppe av samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et videre samarbeid for å ivareta deltakernes interesser. Utvalgets flertall foreslår at det ikke skal være nødvendig med tillatelse for å utføre regnskapsføring for samarbeidende foretak, og at begrunnelsen er det samme som for konsern-unntaket nevnt i punkt 3.1.2.3 over. Utvalgets mindretall mener at unntaket for samarbeidende foretak ikke bør gjennomføres, og viser blant annet til hensynet til deltakerne i samarbeidet. Se NOU 2018: 9 s. 24.

*Navnet på den regulerte virksomheten*

Den teknologiske utviklingen medfører en ny måte å jobbe på for regnskapsførere. Utvalget har vurdert om den regulerte virksomheten i lys av dette bør kalles noe annet enn «regnskapsføring».

Utvalgets flertall foreslår at betegnelsen «regnskapsføring» videreføres. Flertallet viser blant annet til at «regnskapsføring» er et innarbeidet begrep som ganske presist angir det loven regulerer. Videre er det vist til at begrepet er teknologinøytralt som dekker både bruk av manuelle og automatiserte systemer i utføringen

av oppdragsgiverens plikter. Et mindretall foreslår å erstatte begrepet med «levering av regnskapstjenester». Mindretallet viser blant annet til at ny lov gir mulighet til å modernisere begreper slik at de blir mer i samsvar med yrkets utvikling og måten oppdrag blir utført på i fremtiden. Mindretallet ser heller ingen utfordringer med hensyn til avgrensning av begrepet innenfor loven da dette klart vil fremgå av definisjonen slik som i dag.

### 3.1.3 Høringsinstansenes merknader

*Regnskap Norge og Den norske Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om i hovedsak uendret virkeområde for regnskapsførerloven.

#### *Lovens formål og anvendelsesområde*

*Hovedorganisasjonen Virke* støtter utvalgets forslag om å videreføre autorisasjonsordningen for regnskapsførere. Selv om det ikke er direkte berørt i NOU 2018: 9, ber Virke om at det legges bedre til rette for at den private regnskapsførerbransjen kan påta seg oppgaver på vegne av det offentlige.

*Norges kommunerevisorforbund (NKRF)* viser til at mange kommuners regnskapsavdeling i dag fører regnskap også for andre selvstendige rettssubjekter. De viser til at det i utredningens kapittel 3.1.1 henvises til NOU 1983: 20 for omtale av næringsbegrepet, men at det ikke er entydig at denne tolkningen også skal legges til grunn ved vurderingen i forslaget til ny regnskapsførerlov. Omtalen av vederlag kan leses som at det er selve vederlaget som må ha et visst omfang før kravet til autorisasjon oppfylles, men det kan også være at selve oppdraget må ha et visst omfang. NKRF savner derfor en tydeligere avklaring av hva som ligger i næringsbegrepet i denne sammenhengen, samt hva som menes med vederlag av et visst omfang. *Regnskap Norge* støtter at regnskapsføring for et annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern, fortsatt skal unntas fra loven. På denne måten legges det til rette for et naturlig og effektivt samarbeid mellom foretak under samme eierskap, også på regnskapsområdet.

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at lovreglene skal gjelde for den samme virksomheten som i dag. Revisorforeningen slutter seg også til utvalgets omtale av avgrensningen mellom systemleveranser og regnskapsføring. Reguleringen i regnskapsførerloven passer ikke

på systemleverandører selv om systemene i større grad utstyres med kunstig intelligens mv.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* er enig i at næringsbegrepet videreføres. De viser til at regnskapsførsel mot vederlag kan finne sted også der vederlag fra oppdragsgiver er beregnet slik at oppdragstakeren ikke tjener penger, men bare dekker kostnadene. Det kan tenkes oppdragstakere – foretak eller personer – som fører regnskap på slike fordelaktige (non-profit) betingelser, for eksempel der foreninger er oppdragsgivere. Slike tilfeller er så nært «frivillig» regnskapsføring at NHO mener at det bør falle utenfor virkeområdet for loven.

#### *Virksomhet som er tilknyttet regnskapsoppdraget*

*Hovedorganisasjonen Virke* støtter ikke mindretallets forslag om at regnskapsførerloven skal gjelde når et regnskapsforetak oppbevarer oppdragsgivers klientmidler på regnskapsførerforetakets konto (klientkonto).

*Skattedirektoratet* er enig i utvalgets vurdering av at det ikke er en god løsning at regnskapsforetakene har klientkontoer, og at dette ikke naturlig hører under vanlige regnskapstjenester, og støtter flertallets forslag på dette punktet. Skattedirektoratet vil likevel påpeke at dersom regnskapsforetaket får anledning til å ha klientkonto, bør regnskapsførerloven ha regler som omfatter en slik ordning, som foreslått av mindretallet.

*Finanstilsynet* støtter mindretallets forslag om at oppbevaring av klientmidler må være omfattet av regnskapsførerloven og underlagt tilsyn når oppbevaringen skjer i tilknytning til et regnskapsføringsoppdrag. Det vises til at så lenge det ikke er et forbud mot at regnskapsforetak oppbevarer klientmidler, må forholdet være regulert av regnskapsførerloven. Selv om oppdragsgiverne er næringsdrivende, er det mange enkeltpersonforetak og små aksjeselskaper som benytter seg av regnskapsførere. Disse vil ikke alltid ha den profesjonalitet og oppmerksomhet som er nødvendig for å sikre at egne interesser blir ivaretatt når det avtales at midlene skal stå på konto i regnskapsforetakets navn. Tvert imot vil det være en forventning om at reguleringen av autoriserte regnskapsforetak og det offentlige tilsynet med disse, gir en beskyttelse av midler som overlates til regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsføreroppdrag. Dersom ikke bestemmelser om at midlene skal oppbevares på egen konto adskilt fra regnskapsforetakets midler, og at klientmidlene til enhver tid må være sikret fullt ut gjennom forsikring eller sikkerhetsstillelse med mer tas inn i loven, må det

tas inn en forskriftsbestemmelse som kan benyttes til å sikre dette. Finanstilsynet antar at en forskriftshjemmel vil være tilstrekkelig.

*Regnskap Norge* støtter ikke at klientkonto skal være omfattet av loven, slik mindretallet foreslår. De viser til at administrasjon av oppdragsgivers midler med bruk av klientkontoer etter deres erfaring ikke er utbredt i regnskapsbransjen og anbefales verken av lovutvalget eller Regnskap Norge. I motsetning til betalingsoppdrag, anses dette ikke som en naturlig del av et regnskapsoppdrag. Regnskap Norge ser det derfor verken som nødvendig eller hensiktsmessig at regnskapsførers bruk av klientkontoer skal omfattes av loven. Å inkludere bruk av klientkontoer kan i tillegg gi inntrykk av at bruk av klientkontoer er naturlig og ønskelig i regnskapsforetak, noe som etter Regnskap Norges syn er uheldig. Hvis bruken av klientkontoer i tilknytning til regnskapsoppdrag øker og blir en utfordring, kan krav til håndtering av klientkontoer etter Regnskap Norges vurdering reguleres gjennom god regnskapsføringsskikk.

Regnskap Norge støtter at loven skal gjelde når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger.

*Revisorforeningen* mener at regnskapsførerloven ikke bør regulere annen tilgrensende virksomhet, som man ikke behøver autorisasjon for å drive. Revisorforeningen viser til at reguleringen av regnskapsførere er begrunnet i et behov for å ivareta oppdragsgivers lovbestemte regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen, og særlig i mindre foretak.

#### *Unntak fra autorisasjonsplikten for samarbeidende foretak*

*Hovedorganisasjonen Virke* støtter ikke mindretallets forslag om at unntaket fra autorisasjonsplikten for samarbeidende foretak ikke bør videreføres. Virke viser til at en slik begrensning slik vil ha negative konsekvenser for mange næringsdrivende som har organisert sin regnskapsføring på lik linje med andre fellestjenester ut fra vurderinger knyttet til hva som best sikrer de samlede interessene til virksomhetene. Virke minner også om at det er en rekke fordeler ved at næringsdrivende etablerer forpliktende samarbeid i form av franchise-modeller og lignende. Det vil være uheldig om man i forbindelse med slike samarbeidsmodeller ikke skal kunne ha et unntak fra autorisasjonsplikten.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* viser til at unntaket fra autorisasjonsplikten for «samarbeidende foretak» som utvalget går inn for å videreføre, muligens kan ha de ulemper som utvalget, og særlig mindretallet, peker på. NHO mener at det ikke er gitt noen forklaring på hvorfor de bokføringspliktige i samarbeidet har «liten reell mulighet til å unngå vilkår om å bruke felles regnskapsfører». Uten en slik forklaring mener NHO at det vil være vanskelig å vurdere denne ulempen, og at det uansett er klart at denne «reelle muligheten» vil variere fra samarbeid til samarbeid. NHO fremholder at dersom man ønsker en annen løsning enn den flertallet foreslår, må vurderingene være grundigere, og det endelige forslaget må bli utformet slik at den ivaretar de hensynene det er ment å ivareta. Videre fremholder NHO at det ikke finnes en entydig definisjon av hva et «foretak» er. De hensynene som ligger til grunn for forslaget gjelder like mye – og kanskje enda mer – for enheter som ikke tradisjonelt regnes som «foretak». For eksempel kan foreninger, lag og organisasjoner ha paraplyorganisasjoner eller fellesenheter som fører regnskap for dem. Lovteksten bør gi tydelig uttrykk for at annet enn «foretak» er omfattet, alternativt bør en proposisjon klargjøre dette. Kriteriene «samarbeidende» og «gruppe» bør vurderes og utdypes nærmere i proposisjonen. Forholdet mellom en oppdragsgiver og oppdragstaker kan være begrenset til oppdrag om regnskapsføring, og det er da knapt naturlig å kalle dette «en gruppe av samarbeidende foretak». Det kan se ut til at utvalget i hovedsak har vurdert regnskapsføring for kommersielle enheter. NHO mener at unntaket for samarbeidende foretak er minst like aktuelle for foreninger, lag og organisasjoner som er oppdragstakere. NHO mener at ordlyden bør bli utformet slik at slike forhold tydeligere blir omfattet av unntaket. NHO er også usikker på om det er nødvendig at samarbeidende foretak må utgjøre «en gruppe». Dette er et kriterium som gjør det utydelig hvilke forhold det må være mellom foretak, utover at de må samarbeide.

*Frivillighet Norge* viser til at frivillige organisasjoner i Norge tradisjonelt er organisert med lokalledd som er selvstendige juridiske personer, som gjennom vedtekter er knyttet sammen i regionale og nasjonale sammenslutninger. Over tid har hver organisasjon utviklet sin egen oppgavefordeling ut fra ulike hensyn, og i noen tilfeller tilbyr et regional- eller sentrallidd regnskapsføring for sine underledd. I andre tilfeller kan en organisasjon ha skilt ut regnskapstjenester i en selvstendig enhet som fører regnskap for



noen eller alle ledd i organisasjonen. Frivillighet Norge viser til at det er viktig at denne typen samarbeid kan fortsette uten at regnskapsførerloven blir gjeldende for det organisasjonsleddet, eller den enheten, som fører regnskap for andre organisasjonsledd. Videre viser Frivillighet Norge til at unntaket fra autorisasjonsplikten foreslås for samarbeidende «foretak». Frivillighet Norge mener at det ikke er en entydig definisjon av hva et «foretak» er. Frivillighet Norge fremhever at de hensynene som ligger til grunn for forslaget gjelder like mye – og kanskje enda mer – for enheter som ikke tradisjonelt regnes som foretak. Frivillighet Norge viser til at i de tilfeller foreninger og organisasjoner har paraplyorganisasjoner eller fellesenheter som fører regnskap for dem, vil regnskapsføringen ha mer karakter av intern enn ekstern regnskapsføring. Frivillige organisasjoner kan ha ulike organisasjonsformer, herunder forening, stiftelse eller ideelt aksjeselskap. Frivillighet Norge mener på denne bakgrunn at lovteksten bør gi tydelig uttrykk for at annet enn «foretak» er omfattet, alternativt bør en proposisjon klargjøre dette.

*Norges kommunerevisorforbund* viser til at mange kommuners regnskapsavdeling i dag fører regnskap også for andre selvstendige rettssubjekter. De viser til at det i utredningens kapittel 3.1.1 henvises til NOU 1983: 20 for omtale av næringsbegrepet, men at det ikke er entydig at denne tolkningen også skal legges til grunn ved vurderingen i forslaget til ny regnskapsførerlov. Omtalen av vederlag kan leses som at det er selve vederlaget som må ha et visst omfang før kravet til autorisasjon oppfylles, men det kan også være at selve oppdraget må ha et visst omfang. NKRF savner derfor en tydeligere avklaring av hva som ligger i næringsbegrepet i denne sammenhengen, samt hva som menes med vederlag av et visst omfang.

*Regnskap Norge* støtter at regnskapsføring for et annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern, fortsatt skal unntas fra loven. På denne måten legges det til rette for et naturlig og effektivt samarbeid mellom foretak under samme eierskap, også på regnskapsområdet. Regnskap Norge går imidlertid imot en videreføring av unntaket fra autorisasjonsplikten for samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et samarbeid for å ivareta andre interesser for deltakerne. Regnskap Norge viser til at foretak som deltar i slike samarbeid kan ha liten mulighet til å påvirke hvilken regnskapsfører som skal ivareta deres plikter på regnskapsområdet. Regnskap Norge

erfarer at for eksempel franchisegivere pålegger bruk av franchisens regnskapstjenester som forutsetning for å kunne inngå i samarbeidet. Regnskap Norge mener derfor at slike foretaks interesser bør som et minimum beskyttes gjennom at tjenestetilbyderne underlegges regnskapsførerloven. Regnskap Norge viser videre til at det gjeldende unntaket har gitt opphav til vanskelige tolkningsspørsmål når det gjelder hvilke samarbeidsformer som omfattes. Regnskap Norge støtter dermed mindretallsforslaget om å ikke videreføre unntaket fra autorisasjonsplikten for samarbeidende foretak.

#### *Navnet på den regulerte virksomheten*

*Hovedorganisasjonen Virke* har forståelse for den argumentasjonen et mindretall gir uttrykk for når det gjelder navnet på den regulerte virksomheten, men er usikker på om «levering av regnskaps-tjenester» er et velegnet alternativ til gjeldende begrep («regnskapsføring»).

### **3.1.4 Departementets vurderinger**

#### *Lovens formål og anvendelsesområde*

Departementet mener i likhet med utvalget at lovreglene skal ha samme virkeområde som regnskapsførerloven har i dag, og at definisjonen av regnskapsføring skal omfatte de samme oppgavene som i dag følger av bokførings- og regnskapsloven, samt annen sentral regnskaps- og skattelovgivning. Lovens formål om å sikre kvalifiserte regnskapsførere for å sørge for at regnskapsføringen møter lovkravene, tilsier at den regulerte virksomheten fortsatt knyttes til utførelsen av pliktene etter bokføringsloven, herunder pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3 og regnskapsloven. Departementet foreslår i likhet med utvalget at det tas inn en presiserende henvisning til bokføringsloven § 3 i definisjonsbestemmelsen. Dette er i tråd med innarbeidet forståelse av den gjeldende definisjonen, og innebærer ingen realitetsendring. Se lovforslaget § 1-2 første ledd.

Departementet bemerker at plikten til å være autorisert fortsatt bør knyttes til at regnskapsføring skjer som ledd i næring. Dette er en videreføring av gjeldende rett. Departementet viser til lovens formål, og er enig med utvalget i at loven bør komme til anvendelse i de tilfeller regnskapsføringen utføres av ekstern regnskapsfører. Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår å videreføre at loven skal gjelde regnskapsføring for andre.

I høringen har NHO vist til tilfeller der det føres regnskap mot vederlag, men slik at vederlag fra oppdragsgiver bare dekker kostnadene. Departementet har foreslått en hjemmel for Finanstilsynet til å gjøre unntak fra loven, og legger til grunn at Finanstilsynet i fastsettelsen av en slik forskrift vurderer om det bør gjøres unntak som dekker de tilfellene NHO har beskrevet. Utover dette vil det kunne være behov for å gi nærmere regler, blant annet om virkeområdet og avgrensningen av regnskapsførervirksomheten. Departementet foreslår derfor at det også tas inn en adgang til å gi nærmere regler i forskrift til gjennomføring, utfylling og avgrensning av loven.

Se lovforslaget § 1-1 og § 2-1.

#### *Virksomhet som er tilknyttet regnskapsoppdraget*

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at bestemmelser i loven om utførelsen av regnskapsoppdraget også bør komme til anvendelse når et godkjent regnskapsforetak påtar seg å utføre regnskapsoppdrag for en oppdragsgiver som ikke har plikter etter bokføringsloven eller regnskapsloven. Dette er en videreføring av gjeldende rett. Departementet viser til at hensynet til oppdragsgiver taler for at regnskapsførerloven kommer til anvendelse. Departementet mener at oppdragsgiver også i slike tilfeller bør kunne føle seg trygg på at oppdraget er utført innenfor lovens rammer ved at grunnleggende krav til profesjonalitet i oppdragsutførelsen er overholdt. Departementet legger til grunn at loven ikke vil komme til anvendelse i de tilfeller hvor det er åpenbart at regnskapsfører ikke opptre i kraft av sin autorisasjon, for eksempel frivillig regnskapsføring for en forening. Regnskapsfører kan håndtere betalingsstransaksjoner for oppdragsgiver i forbindelse med regnskapsoppdraget når dette er avtalt i oppdragsavtalen eller på annen måte, jf. under. Betalingsoppdrag bør derfor etter departementets vurdering omfattes av regnskapsførerloven. Departementet foreslår at loven skal gjelde når et regnskapsforetak utfører slike betalingsoppdrag.

I NOU 2018: 9 punkt 3.1.2 viser utvalget til at regnskapsforetak i visse tilfeller påtar seg å oppbevare midler for oppdragsgiver. Bruk av klientkonto kan være betalingstjenester som krever konsesjon etter finansforetaksloven. Departementet mener i likhet med mindretallet at opprettelse av klientkontoer som faller utenfor definisjonen av betalingstjenester i finansforetaksloven, må reguleres i regnskapsførerloven for å sikre at oppdragsgivers midler ikke går tapt. Etter departementets

vurdering er det for slike tilfeller nødvendig med bestemmelser som sikrer at regnskapsfører håndterer klientmidlene på en betryggende måte, f.eks. bestemmelser om at midlene skal oppbevares på en adskilt konto og at midlene til enhver tid er sikret gjennom forsikring eller sikkerhetsstillelse og at det foreligger en motregningserklæring fra kredittinstitusjonen som tilbyr klientkontoen. Finanstilsynet har i sin høringsmerknad gitt uttrykk for at dette vil kunne reguleres i forskrift og at en forskriftshjemmel etter Finanstilsynets syn vil være tilstrekkelig. Departementet slutter seg til mindretallets og Finanstilsynets vurdering og foreslår en hjemmel til å regulere regnskapsførers håndtering av klientmidler i forskrift. Dersom det er behov for at regnskapsfører i tilknytning til et regnskapsoppdrag skal ha tilgang til oppdragsgiverens midler, bør dette etter departementets vurdering bygges på fullmakt til å disponere over oppdragsgiverens kontoer.

Se lovforslaget § 1-1 annet ledd.

#### *Unntak fra autorisasjonsplikten for konsern*

Departementet mener i likhet med utvalget at unntak for regnskapsføring for øvrige konsernselskap som utøves av ett av konsernselskapene bør videreføres. Regnskapsføring for andre foretak i samme konsern har mer karakter av intern enn ekstern regnskapsføring. Departementet deler videre utvalgets vurdering om at unntaket for grupper av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern bør videreføres. Departementet foreslår på denne bakgrunn at loven ikke skal gjelde for regnskapsføring for annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern.

Se lovforslaget § 1-1 tredje ledd bokstav a.

#### *Unntak fra autorisasjonsordningen for samarbeidende virksomheter*

Departementet viser til at regnskapsføring for samarbeidende virksomheter, i likhet med regnskapsføring for foretak i konsern, har mer karakter av intern enn ekstern regnskapsføring. Departementet mener i likhet med utvalget at gjeldende rett bør videreføres. Departementet ser at utvalget har vurdert det forhold at de enkelte deltakerne i samarbeidet kan ha liten reell mulighet til å unngå vilkår om å bruke en felles regnskapsfører, men kan ikke se at dette hensynet er så tungtveiende at det veier opp for de fordelene det vil kunne ha for denne typen

samarbeidende virksomheter å samordne regnskapsfunksjonen.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at det ikke skal være nødvendig med tillatelse for å utføre regnskapsføring for en gruppe av samarbeidende virksomheter hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et videre samarbeid for å ivareta deltakernes næringsinteresser eller andre interesser. Unntaket kan være aktuelt for næringsdrivende, foreninger og offentlige foretak. Det vises til lovforslaget § 1-1 tredje ledd bokstav b.

#### *Navnet på den regulerte virksomheten*

Departementet er enig med flertallet i utvalget at regnskapsføring er et innarbeidet begrep som ganske presist angir det loven regulerer. Videre er departementet enig med utvalget i at regnskapsføring er et teknologinøytralt begrep som dekker både manuelle og automatiserte systemer som regnskapsfører benytter i oppdragsutførelsen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at betegnelsen «regnskapsføring» videreføres i lovforslaget.

## **3.2 Virksomhetens tilknytning til Norge**

### **3.2.1 Gjeldende rett**

Gjeldende regnskapsførerlov har ikke egne bestemmelser om lovens geografiske virkeområde. I utgangspunktet gjelder loven på norsk territorium. Spørsmål om hvilken tilknytning regnskapsføringen må ha til norsk territorium, avgjøres av de alminnelige bestemmelsene i regnskapsførerloven om autorisasjonsplikt og definisjonen av regnskapsføring. Dette er det nærmere redegjort for i NOU 2018: 9 punkt 3.2.

Regnskapsførerloven gjelder ikke for Svalbard. Etter svalbardloven § 2 gjelder ikke andre lovbestemmelser enn norsk privatrett og strafferett og den norske lovgivning om rettspleien for Svalbard, uten når det særskilt er fastsatt. Det er ikke fastsatt at regnskapsførerloven skal gjelde for Svalbard.

### **3.2.2 Utvalgets vurderinger**

*Regnskapsførere som er etablert i andre land*

Utvalget uttaler i kapittel 3.2.2:

«Hensynet til å ivareta behovet for kompetente samarbeidspartnere for å sikre regnskapsføring som møter lovkravene, tilsier at det geografiske virkeområdet, på samme måte som det saklige virkeområdet, avgjøres ut fra om regnskapsføreren utfører oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven eller utarbeider pliktig regnskapsrapportering for oppdragsgiver. Utenlandsk regnskapsfører som driver slik regnskapsføring, vil være omfattet av loven på samme måte som en norsk regnskapsfører. Det foreslås derfor ikke egne regler om lovens geografiske virkeområde.»

#### *Svalbard*

Utvalget foreslår at Kongen skal kunne gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forholdene.

### **3.2.3 Høringsinstansenes merknader**

Det har ikke kommet merknader fra høringsinstansene på dette punktet.

### **3.2.4 Departementets vurderinger**

Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og foreslår å videreføre at regnskapsførerloven gjelder for regnskapsfører eller regnskaps-selskap som er etablert i et annet land, men som utfører regnskapsoppdrag for foretak som er underlagt norsk bokførings- og regnskapslovgivning. Se lovforslaget § 1-1 første ledd, jf. § 1-2 første ledd.

Utvalget tok ikke særskilt stilling til om regnskapsførerloven skal gjelde på Svalbard. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at Kongen skal kunne gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forholdene. Se lovforslaget § 1-1 femte ledd.

## 4 Godkjenning mv.

### 4.1 Regnskapsselskaper – regnskapsføring i juridiske personer

#### 4.1.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 1 skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, være autorisert av Finanstilsynet i samsvar med loven. «Enhver» kan være både fysiske og juridiske personer.

Loven stiller ikke krav til foretaksform for autorisasjon av juridiske personer. Betegnelsen «regnskapsførerselskap» brukes både om selskaper og andre juridiske personer som autoriseres etter loven, jf. regnskapsførerloven § 1 tredje ledd og § 6. Autorisasjon gis også til selskaper mv. etablert i andre EØS-land og som er registrert i Foretaksregisteret (NUF). Selskapet må ha fast kontorsted (filial) her i landet.

Regnskapsførerloven stiller heller ikke særskilte krav til eiere eller styresammensetning i autoriserte regnskapsførerselskaper.

Vilkårene for autorisasjon av regnskapsselskaper følger av regnskapsførerloven § 6. Etter første ledd nr. 1 skal autoriserte regnskapsførerselskaper ha en daglig leder som er autorisert som regnskapsfører. Finanstilsynet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om og unntak fra kravet om at daglig leder skal være autorisert regnskapsfører, jf. § 6 tredje ledd. Regnskapsførerforskriften § 1-3 oppstiller de nærmere vilkårene for at et autorisert regnskapsførerselskap kan ha daglig leder som ikke er autorisert regnskapsfører. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller gi dispensasjon fra kravet om at daglig leder skal være autorisert regnskapsfører, jf. regnskapsførerforskriften § 1-3 tredje ledd. Regnskapsførerselskap som benytter seg av unntak eller får dispensasjon, skal gi melding til Finanstilsynet om hvem som er faglig leder og om bytte av slik faglig leder, jf. regnskapsførerforskriften § 1-3 annet ledd.

Etter regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 2 til 4 skal et autorisert regnskapsførerselskap oppfylle krav til formål, økonomi og kontorsted. Etter nr. 2 skal et autorisert regnskapsførerselskap ha som vilkår å føre regnskap for andre. Videre skal

selskapet etter nr. 3 være økonomisk vederheftig. Etter nr. 4 skal selskapet ha fast kontorsted i Norge.

Etter § 4 andre ledd kan Finanstilsynet ved enkeltvedtak gjøre unntak fra kravet etter første ledd nr. 4 om fast kontorsted i Norge dersom de av dokumenter som gjelder oppdragsgivere i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Dokumentene skal være tilgjengelige og tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet.

Selskap som nevnt i regnskapsførerloven § 6 (autoriserte regnskapsførerselskaper), skal bruke betegnelsen «Autorisert regnskapsførerselskap» i tilknytning til navnet jf. § 1 tredje ledd.

Det vises til utvalgets nærmere redegjørelse for gjeldende rett i NOU 2018: 9 punkt 4.1.

#### 4.1.2 Utvalgets vurderinger

*Adgang til regnskapsføring i selskaper mv.*

Utvalget viser til at det ikke er begrensninger knyttet til valg av foretaksform etter gjeldende rett. Utvalget mener at det fortsatt bør være anledning til fritt å velge foretaksform for selskaper og andre juridiske personer som søker om godkjenning etter regnskapsførerloven.

*Krav til ledelsen mv.*

Utvalget foreslår å oppheve kravet om at daglig leder skal ha autorisasjon som regnskapsfører. Det vises til at regnskapsforetakene kan ha behov for en daglig leder med annen relevant bakgrunn enn regnskapsføring.

Utvalget har vist til at de har vurdert spørsmålet om daglig leders faglige bakgrunn annerledes enn i Ot.prp. nr. 44 (2005–2006) punkt 2.7.4 der Finansdepartementet ga uttrykk for at «erfaringene fra tilsynet med regnskapsførerselskaper [tilsier] at det ville være betenkelig å oppheve kravet om at et regnskapsførerselskap skal ha en daglig leder med autorisasjon som regnskapsfører». Hensynet til tillit og drift tilsier imidlertid etter utvalgets vurdering at den som utøver den

daglige ledelsen i et regnskapsførerselskap bør oppfylle de samme krav til skikkethet som en statsautorisert regnskapsfører. Utvalget går ikke inn for å erstatte krav om autorisert daglig leder med et krav om autorisert faglig leder. Det vises til at klare ansvarsforhold taler mot en slik løsning, da det bør være tydelig at ansvaret for den daglige ledelsen følger selskapslovgivningen, inkludert ansvaret for at virksomheten drives i samsvar med regnskapsførerlov.

Utvalget mener videre at et krav om at eiere og styremedlemmer skal være statsautoriserte regnskapsførere vil innebære en uheldig begrensning av mulighetene til å utvikle foretak hvor regnskapsføring bare utgjør en del av virksomheten. Utvalget mener på denne bakgrunn at det ikke bør innføres et slikt krav i loven.

#### *Økonomi, kontorsted og vedtektsfestet formål*

Utvalget mener at det fortsatt bør stilles krav til regnskapsselskapenes økonomi. Utvalget viser til at tillit til regnskapsførerne og autorisasjonsordningen tilsier at det ikke gis autorisasjon til regnskapsselskaper i økonomiske problemer. Utvalget mener at regnskapsførerens likviditet er mest relevant, og foreslår i tråd med dette å stramme det gjeldende kravet noe inn. Utvalget foreslår på bakgrunn av dette at et godkjent regnskapsselskap skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Et mindretall er enig i at regnskapsselskapets likviditet er viktig, men at det ikke er tilstrekkelig. Mindretallet mener at det i tillegg bør kreves at bokført egenkapital skal være positiv. Mindretallet viser i sin begrunnelse til at selv om den reelle økonomiske situasjonen i selskapet kan være en annen enn den regnskapet viser, er regnskapsføringsvirksomhet ansett som så samfunns viktig at den er underlagt særlig regulering og offentlig tilsyn. Det er derfor uheldig at slike selskaper skal kunne drive med negativ egenkapital.

Disse medlemmene foreslår et vilkår om at regnskapsselskapets sist avlagte regnskap skal vise positiv egenkapital. Dersom det siste avlagte årsregnskapet viste en negativ egenkapital, kan selskapet oppkapitaliseres og avlegge et nytt regnskap før det søkes om godkjenning.

Utvalget foreslår å videreføre at et regnskapselskap skal ha som formål å føre regnskap for andre.

Utvalget foreslår ikke å videreføre krav om fast kontorsted. Utvalget viser til at krav til fast kontorsted i Norge skal sikre at regnskapsselskapet er tilgjengelig for oppdragsgiverne og

tilsyn. Etter utvalgets vurdering ivaretas disse hensynene forsvarlig uten slike krav. Det er tilstrekkelig å stille krav til oppbevaring av selskapets oppdragsdokumentasjon. Regnskapsselskapet må imidlertid være registret som norsk foretak eller filial av utenlandsk foretak i Norge for å kunne tildeles autorisasjon, jf. utkastet til § 2-5 tredje ledd bokstav b om registrering av organisasjonsnummer.

#### *Foretaksnavn*

Utvalget viser til at godkjente regnskapsførerselskaper i dag skal bruke betegnelsen «Autorisert regnskapsførerselskap» i tilknytning til navnet. Utvalget mener at autorisasjonsordningen nå er såpass kjent, at dette ikke lenger er nødvendig. Utvalget foreslår at juridiske personer som er gitt godkjenning til å drive ekstern regnskapsføring, benevnes «regnskapsselskap» i loven. Utvalget foreslår videre å benytte betegnelsen «regnskapsforetak» om godkjent regnskapsselskap og statsautoriserte regnskapsførere som driver ekstern regnskapsføring i enkeltpersonforetak.

### **4.1.3 Høringsinstansenes merknader**

#### *Adgang til regnskapsføring i selskaper mv.*

*Regnskap Norge* støtter forslag om fritt valg av foretaksform.

#### *Krav til ledelsen mv.*

*Regnskap Norge* og *Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om å fjerne kravet om at daglig leder må ha godkjenning som regnskapsfører. *Regnskap Norge* viser til at det er helt nødvendig for å sikre tilstrekkelig dyktig lederskap i regnskapsforetakene. *Regnskap Norge* og *Revisorforeningen* støtter at daglig leder underlegges skikkethetskrav på lik linje med autoriserte regnskapsførere.

#### *Vedtektsfestet formål, økonomi og fast kontorsted*

*Regnskap Norge* støtter flertallets forslag om et likviditetskrav.

*Skattedirektoratet*, *Finanstilsynet* og *Norsk Øko-Forum* støtter mindretallets forslag om at det bør være et tilleggskrav om at bokført egenkapital skal være positiv. Det vises blant annet at det er uheldig at regnskapsselskaper som er så samfunnsviktige at de er underlagt særlig regulering

og offentlig tilsyn, skal kunne drive med negativ egenkapital.

*Hovedorganisasjonen Virke og Regnskap Norge* går i mot mindretallets forslag om at bokført egenkapital skal være positiv.

Virke mener at et slikt forslag vil svekke innovasjonstakten i regnskapsførerbransjen ved at nye aktører som i en etableringsfase ikke har tilstrekkelig soliditet, eksempelvis som følge av tunge investeringer i ny teknologi, ikke gis anledning til å tilby sine regnskapstjenester i markedet. Virke peker også at det finnes en rekke andre måter å sikre regnskapsforetakenes økonomiske bæreevne, samt at det fremstår urimelig å pålegge enkelt næringer slike særkrav som ikke følger av de generelle selskapskravene. Virke stiller seg også negativ til forslaget av rent prinsipielle årsaker og viser til at det er unaturlig og urimelig at myndighetene pålegger enkelt næringer restriksjoner utover de generelle selskapskravene dersom det ikke følger av dokumentert erfaring at særkravet er nødvendig.

Regnskap Norge viser til at bokført egenkapital i mange tilfeller ikke gir et godt bilde av de reelle verdiene i selskapet og er heller ikke avgjørende for selskapets evne til å betjene sine forpliktelser eller sikkerheten kreditorene har for sine krav. Regnskap Norge mener derfor at bokført egenkapital sier for lite om et regnskaps-selskaps reelle økonomiske situasjon, til å kunne tillegges avgjørende vekt ved søknad om godkjenning.

#### *Foretaksnavn*

*Økonomiforbundet* støtter forslaget om fellesbetegnelsen regnskapsforetak.

*Regnskap Norge* støtter forslaget om å forenkle begrepsbruken på foretaksnivå, ved at «regnskapsforetak» benyttes i stedet for «regnskapsførerforetak» og «regnskapsselskap» i stedet for «regnskapsførerselskap».

#### **4.1.4 Departementets vurderinger**

##### *Adgang til regnskapsføring i selskaper mv.*

Departementet kan ikke se at det foreligger særskilte grunner til å innskrenke adgangen til å fritt kunne velge foretaksform for selskaper og andre juridiske personer som skal drive autorisasjonspliktig regnskapsførervirksomhet. Departementet viser til at vilkårene for godkjenning av regnskapsselskaper ivaretar hensynet til at virksomheten drives på en ordnet og forsvarlig måte.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre at regnskapsforetak fritt kan etableres i alle selskapsformer.

##### *Krav til ledelsen mv.*

Departementet viser til at hensynet til faglig ansvarlighet ivaretas ved at en autorisert regnskapsfører skal være ansvarlig for hvert oppdrag. Daglig leders ansvar omfatter flere oppgaver som ikke er dekket av regnskapsførerloven eller for øvrig har noe med regnskapsføring å gjøre. Behovet for å ha en daglig leder med en annen bakgrunn enn statsautorisert regnskapsfører vil særlig kunne være aktuelt i større selskaper der daglig leder ivaretar en rekke forretningsmessige og økonomiske oppgaver. Departementet foreslår, i likhet med utvalget, å ikke videreføre kravet om at daglig leder skal være autorisert regnskapsfører.

##### *Vedtektsfestet formål, økonomi og fast kontorsted*

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om å videreføre at et selskap som skal få autorisasjon som regnskapsførerselskap må ha som formål å føre regnskap for andre. Departementet bemerker at selv om selskapet skal ha som formål å drive regnskapsførsel for andre, behøver dette som tidligere ikke være selskapets eneste formål.

Det vises til lovforslaget § 2-2 bokstav a.

Departementet er enig med utvalget i at det fortsatt bør stilles krav til regnskapsforetakenes økonomi. Departementet viser til at tillit til regnskapsførerne og autorisasjonsordningen tilsier at det ikke gis autorisasjon til regnskapsselskaper i økonomiske problemer. Formålet med å stille krav til foretakets økonomi er å sørge for at regnskapsforetaket drives i ordnede former. En anstrengt økonomi hos et regnskapsforetak kan føre til at foretaket påtar seg flere oppdrag enn det har kapasitet til, noe som kan få konsekvenser for kvaliteten på oppdragsutførelsen. Departementet mener at et krav om at selskapene skal være likvide er mest hensiktsmessig. Et likviditetskrav vil medføre et noe strengere krav til selskapenes økonomi enn det som følger av gjeldende rett. Departementet foreslår på denne bakgrunn at regnskapsselskapet skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Mindretallet har foreslått at det også burde innføres et krav om positiv egenkapital for regnskapsførerselskapet. Forslaget er støttet av enkelte høringsinstanser, mens andre er imot et slikt krav. Departementet viser til at revisorloven

har krav om at selskapet må være likvid, og har ikke i tillegg et krav om at egenkapitalen skal være positiv. Departementet kan ikke se at det foreligger særlige grunner som gjør seg gjeldende slik at det kan stilles strengere krav til et regnskapsførerselskaps økonomi enn et revisjonsselskaps økonomi. Departementet mener derfor at det bør stilles samme krav til regnskapsførerselskapets økonomi som til revisjonsselskapenes økonomi. Departementet bemerker også at den reelle økonomiske situasjonen kan være en annen enn det regnskapet viser til. På denne bakgrunn foreslår ikke departementet at det stilles krav om positiv egenkapital.

Det vises til lovforslaget § 2-2 bokstav b.

Når det gjelder krav til fast kontorsted i Norge viser departementet til at et regnskapsselskap må være registrert som norsk foretak eller filial av utenlandsk foretak i Norge for å kunne tildeles autorisasjon, jf. lovforslaget § 2-5 tredje ledd bokstav b om registrering av organisasjonsnummer. Departementet mener som utvalget at hensynet til tilgjengelighet for oppdragsgiver og tilsyn er tilstrekkelig ivaretatt ved at det stilles krav til oppbevaring av foretakets oppdragsdokumentasjon. Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å videreføre krav om fast kontorsted i Norge.

#### *Foretaksnavn*

Departementet mener at det ikke er behov for å stille krav om at selskaper som er godkjent etter loven bruker betegnelsen «autorisert regnskapsførerselskap» i tilknytning til navnet, og foreslår at juridiske personer som er gitt godkjenning til å drive ekstern regnskapsføring, benevnes «regnskapsselskap» i loven. I tråd med utvalgets forslag foreslår departementet å benytte betegnelsen «regnskapsforetak» om godkjent regnskapsselskap og statsautoriserte regnskapsfører som driver ekstern regnskapsføring i enkeltpersonforetak. Forslaget innebærer at kravet om å bruke lovens betegnelse i tilknytning til navnet oppheves.

Det vises til lovforslaget § 2-1 og 2-2.

## **4.2 Regnskapsførere – regnskapsføring i enkeltpersonforetak**

### **4.2.1 Gjeldende rett**

Utvalget uttaler følgende om gjeldende rett i kapittel 4.2.1:

«Etter regnskapsførerloven § 1 første ledd skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap

for andre være autorisert av Finanstilsynet i samsvar med loven. Autorisasjonsplikten gjelder både for fysiske personer og juridiske personer. Det nærmere virkeområdet for autorisasjonsplikten – den virksomheten som er regulert – er omtalt i punkt 3.1. Registrerte og statsautoriserte revisorer gis autorisasjon som regnskapsfører på grunnlag av revisorutdanningen og praksis fra revisjon, se den nærmere omtalen i punkt 5.1 til 5.3. Autorisasjon som regnskapsfører gir adgang til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Autorisasjon som regnskapsfører gir videre adgang til å være oppdragsansvarlig regnskapsfører og daglig leder i et regnskapsførerselskap, og faglig leder i et regnskapsførerselskap som er unntatt fra kravet om at daglig leder må være autorisert regnskapsfører, jf. regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 1, annet og tredje ledd, og regnskapsførers forskriften § 1-3 første ledd nr. 3. Vilkårene for autorisasjon av regnskapsførere er omtalt i forskriften kapittel 1 om godkjenning av regnskapsførere. Autorisert regnskapsfører skal etter regnskapsførerloven § 1 tredje ledd nytte yrkesbetegnelsen «Autorisert regnskapsfører.»»

### **4.2.2 Utvalgets vurderinger**

#### *Adgang til å drive regnskapsføring i enkeltpersonforetak*

Utvalget mener at statsautoriserte regnskapsførere fortsatt bør kunne drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Utvalget viser til at autorisasjon av regnskapsførere skal sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå. Videre vises det til at autorisasjon skal sikre faglige kvalifikasjoner som ut fra dette er tilstrekkelig til å ha ansvaret for å utføre oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen. Utvalget vurderer videre om adgangen til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak bør begrenses ut fra andre hensyn enn kvalifikasjoner.

Utvalget viser til at frihet til å organisere virksomheten tilsier at det fortsatt bør være adgang til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Utvalget påpeker at hensynet til å holde regnskapsførerens private økonomi adskilt fra virksomheten og tilsynsmessige hensyn kan tilsi at ekstern regnskapsføring må drives gjennom et godkjent regnskapsselskap, men at det

ikke er erfart fra tilsyn eller på annen måte forhold som tilsier at det er nødvendig å begrense adgangen til å drive regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak.

#### *Registrering av enkeltpersonforetak*

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører som skal drive regnskapsføring i eget navn, skal ha plikt til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Utvalget viser til at Foretaksregisteret er offentlig og har til hensikt å klargjøre ansvarsforhold i foretakene som registreres. Registrering av enkeltpersonforetak i Foretaksregisteret vil bidra til dette.

#### *Autorisasjonsplikt for revisorer*

Utvalget har vurdert om det er behov for å opprettholde kravet til separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven. Utvalgets flertall foreslår at det fortsatt skal kreves separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven. Utvalgets flertall mener at godkjente revisorer har de kvalifikasjoner som er nødvendige for å få autorisasjon som regnskapsfører, men viser til at regnskapsfører og revisorer har to forskjellige roller og utøver ulike funksjoner i regnskapsprosessen og arbeidet. Dette er sentrale skiller som er viktig å gjenspeile i lovgivningen, slik utvalget også la til grunn i sin utredning om revisorloven (NOU 2017: 15).

Mindretallet viser til at erfaring fra tilsyn og kvalitetskontroll taler for at det er minst like forsvarlig å overlate et regnskapsoppdrag til et revisjonsforetak som til et regnskapsforetak, og mener at det på samme måte er minst like forsvarlig å utpeke en godkjent revisor som ansvarlig for et oppdrag om regnskapsføring som å utpeke en godkjent regnskapsfører. Mindretallet mener at revisorenes kvalifikasjoner og vilkårene for å få godkjenning etter revisorloven, gir et fullgodt grunnlag for å ha ansvar for oppdrag om regnskapsføring. Disse medlemmene mener at dobbeltbehandling med godkjenning både etter revisorloven og regnskapsførerloven, er en unødvendig byråkratisering som ikke har noen betydning for å beskytte de næringsdrivendes behov for forsvarlig regnskapsbistand. Krav om to godkjenninger gir dessuten et uriktig inntrykk av at det er nødvendig med en ekstra prøving av revisorenes kvalifikasjoner og skikkethet for at de kan utføre oppdrag om regnskapsføring. Mindretallet mener at dobbel godkjenning ikke er nødvendig for å

skille klart mellom revisjon og regnskapsføring. Videre viser mindretallet til at adgangen til å drive regnskapsføring er regulert i en rekke EØS-land. Norge er det eneste landet innen EØS-området hvor en revisor som oppfyller kravene i revisjonsdirektivet, må søke om en særskilt tilleggsgodkjenning for å utføre oppdrag om regnskapsføring. Mindretallet foreslår at revisjonsforetak skal kunne drive ekstern regnskapsføring på grunnlag av sin godkjenning etter revisorloven. Videre foreslår mindretallet at godkjente revisorer bør kunne utpekes som ansvarlig for oppdrag om regnskapsføring og ha ansvar for kvalitetsstyringen uten å måtte søke om tilleggsgodkjenning etter regnskapsførerloven.

### **4.2.3 Høringsinstansenes merknader**

#### *Adgang til regnskapsføring i enkeltpersonforetak*

Det har ikke kommet merknader på dette punktet i høringen.

#### *Registrering av enkeltpersonforetak*

*Brønnøysundregistrene* støtter utvalgets forslag om at statsautorisert regnskapsfører som skal drive regnskapsføring i eget navn, skal ha plikt til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret.

*Regnskap Norge* støtter fri foretaksform, men med krav om at regnskapsvirksomhet må utøves gjennom foretak, herunder at enkeltpersonforetak må registreres i Foretaksregisteret og følge risikostyringsforskriften.

#### *Autorisasjonsplikt for revisor*

*Hovedorganisasjonen Virke* og *Amesto Account* uttaler seg om forslaget fra utvalgets mindretall. Disse høringsinstansene mener at revisorer som skal drive regnskapsføring må ha separat godkjenning etter regnskapsførerloven i tillegg til godkjenning etter revisorloven. *Virke* mener blant annet at en separat godkjenning bidrar til å klargjøre forskjellene mellom de to profesjonene og at arbeidsoppgavene de to profesjonene utfører er forskjellige.

*Finanstilsynet og Regnskap Norge* støtter flertallets forslag. Finanstilsynet viser blant annet til at dersom en revisor eller et revisjonsselskap skulle kunne tilby regnskapstjenester uten autorisasjon etter regnskapsførerloven, vil det bidra til å skape uklarhet blant regnskapspliktige, regnskapsbrukere og andre om når revisor opptrer i



den ene eller andre rollen. Finanstilsynet deler ikke mindretallets begrunnelse om at dobbel godkjenning er en unødvendig byråkratisering og begrunner dette slik:

«For å kunne føre tilsyn med regnskapsfører-virksomheten må Finanstilsynet ha en oversikt over hvilke revisorer og revisjonsforetak som driver regnskapsførervirksomhet. Det vil derfor være nødvendig med bestemmelser om meldeplikt for revisor om oppstart og utvikling av slik virksomhet. Å benytte det elektroniske søkesystemet som Finanstilsynet har etablert for søknader om autorisasjon som regnskapsfører innebærer ingen økt belastning for revisor og revisjonsforetak sammenlignet med et meldesystem. Finanstilsynets behandling av en melding vil langt på vei tilsvare behandlingen av en autorisasjonssøknad. En ordning med melding istedenfor tilde-ling av autorisasjon vil innebære merarbeid for Finanstilsynet fordi det må etableres et nytt system og register for meldingene, som kommer i tillegg til Regnskapsførerregisteret som gir oversikt over alle enheter med autorisasjon som regnskapsfører. Også i forbindelse med tilbakekall av retten til å drive regnskapsførervirksomhet mener Finanstilsynet at en ordning med separate godkjenninger er å foretrekke, også for revisorene. Dersom det ikke tildeles en særlig autorisasjon vil Finanstilsynets reaksjon, dersom en revisor grovt eller gjentatt bryter plikter som regnskapsfører, være tilbakekall av godkjenningen som revisor. Med en egen autorisasjon som regnskapsfører vil Finanstilsynets reaksjon kunne være tilbakekall av autorisasjonen som regnskapsfører, mens revisjonsvirksomheten kan videreføres.»

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* er enig i at regnskapsfører og revisor har to ulike roller. Videre mener NHO at hvorvidt revisorer må ha separat godkjenning etter regnskapsførerloven, kommer til dels an på hvilke krav man ender med å stille for yting av regnskapstjenester. NHO oppfatter at forslagene til skikkethetskravene i § 3-3 og reaksjons- og sanksjonsreglene i kapittel 6 tilsier at det er nødvendig med en separat godkjenning.

*Skattedirektoratet, Revisorforeningen, Norsk Øko-Forum og Universitets- og høyskolerådet* støtter mindretallets forslag om at revisjonsforetak kan drive regnskapsførervirksomhet uten særskilt godkjenning i henhold til regnskapsførerloven.

#### 4.2.4 Departementets vurdering

##### *Adgang til å drive regnskapsføring i enkeltpersonforetak*

Departementet er enig med utvalget i at det ikke bør innføres begrensninger i å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Departementet viser til at autorisasjonsordningen skal sikre faglige kvalifikasjoner som skal være tilstrekkelig til å ha ansvaret for å utføre oppdragsgivers plikter etter gjeldende lovverk. Det fremkommer av utvalgets redegjørelse at de har vurdert om adgangen til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak bør begrenses ut fra andre hensyn enn kvalifikasjoner. Departementet forstår utvalget dit hen at tilstrekkelige kvalifikasjoner er ivaretatt gjennom autorisasjonsordningen slik at hensynet til betryggende faglige kvalifikasjoner ikke tilsier at det ikke skal være adgang til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Departementet er enig med utvalget i at hensynet til tilstrekkelig kvalifikasjoner ivaretas gjennom autorisasjonsordningen og de krav som stilles til regnskapsføreres utdanning og praksis. Videre viser departementet til forslaget om pliktig registrering i Foretaksregisteret og at også regnskapsførere som driver enkeltpersonforetak er underlagt krav til hvordan virksomheten skal drives for å sikre kvalitet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at autoriserte regnskapsførere fortsatt bør kunne drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Se lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav b, jf. § 2-3.

##### *Registrering av enkeltpersonforetak*

Etter departementets vurdering bør regnskapsførere som skal drive regnskapsføring i eget navn, ha plikt til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Departementet viser til at registrering i Foretaksregisteret vil bidra til å klargjøre ansvarsforhold knyttet til regnskapsføringen. En registreringsplikt vil videre bidra til åpenhet om regnskapsføringen og at den drives i ordnede former. Departementet foreslår på denne bakgrunn at en autorisert regnskapsfører som skal drive regnskapsføring i eget navn, skal registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Det vises til lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav b.

##### *Autorisasjonsplikt for revisorer*

Departementet viser til at regnskapsførere og revisorer har ulike roller, og at det er ulike hensyn

bak lovgivningen av de to yrkesgruppene. Departementet mener i likhet med både flertallet og mindretallet at godkjente revisorer har de kvalifikasjoner som er nødvendige for å få autorisasjon som regnskapsfører. Imidlertid har regnskapsfører og revisorer, som påpekt av utvalgets flertall, to forskjellige roller og utøver ulike funksjoner i regnskapsprosessen og oppdragsutførelsen. Departementet viser til at et revisjonsselskap kan tilby regnskapsføringstjenester til andre enn revisjonsklienter dersom selskapet også har autorisasjon som regnskapsførerselskap. Departementet mener at dersom kravet om separat godkjenning oppheves vil dette kunne føre til uklarheter og rolleblanding i de ulike funksjonene og oppgavene som skal ivaretas av henholdsvis regnskapsførere og revisorer. Departementet er på denne bakgrunn ikke enig med mindretallet om at en separat godkjenning er unødvendig for å skille klart mellom revisorer og regnskapsførere. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det fortsatt skal kreves separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven.

### 4.3 Regnskapsførertitler

#### 4.3.1 Gjeldende rett

Autorisert regnskapsfører skal benytte yrkesbetegnelsen «Autorisert regnskapsfører», jf. regnskapsførerloven § 1 tredje ledd første punktum.

#### 4.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalgets flertall foreslår at den lovbestemte tittelen skal være «statsautorisert regnskapsfører». Utvalget viser til at regnskapsførertittelen er vel etablert og at «regnskapsfører» ganske presist angir koblingen mellom det loven regulerer og autorisasjonen. Flertallet mener at det kan være en fordel å markere et skille mot private autorisasjonsordninger og foreslår på denne bakgrunn å endre tittelen til «statsautorisert» i stedet for «autorisert». Videre viser utvalget til forslaget i NOU 2015: 17 punkt 6.5.4 om revisortittelen og at registrerte revisorer får tittelen «statsautorisert revisor».

Utvalget mener at det ikke lenger er behov for en lovbestemmelse om at godkjent regnskapsfører skal være pålagt å nytte yrkesbetegnelsen «statsautorisert regnskapsfører». Utvalget foreslår i stedet en egen lovbestemmelse om at tittelen «statsautorisert regnskapsfører» bare skal kunne benyttes av person som har godkjenning etter loven.

Et mindretall foreslår å erstatte «regnskapsfører» med «regnskapsrådgiver». Det vises til den teknologiske utviklingen og at regnskapsfører henspiller på den «gamle» manuelle måten å jobbe på («føre regnskap»). Dette mindretallet mener derfor at regnskapsførerbegrepet ikke lenger er et godt og treffende begrep for yrkesutøvelsen. Med forslaget er det lagt vekt på at det nye begrepet må være mest mulig dynamisk og nøytralt i forhold til arbeidsmetodikk og teknologi. Mindretallet fremholder at «regnskapsrådgiver» imøtekommer dette, ved at det uttrykker en rolle eller funksjon fremfor en måte å arbeide på. Videre viser mindretallet til at «regnskapsrådgiver» anses mer dekkende for bistandsfunksjonen og forholdet til kunden, enn eksisterende begrep, herunder at det i større grad rommer ulike samarbeidsformer. Det vises også til at et slikt begrep legger til rette for økt tydeliggjøring av det egenansvaret som styret/ledelsen hos oppdragsfører har for eget regnskap.

Et annet mindretall mener at dagens tittel («autorisert regnskapsfører») bør beholdes. Dette mindretallet viser til at «autorisert regnskapsfører» er en vel innarbeidet tittel som er godt kjent blant brukerne av regnskapsførernes tjenester. Hovedbegrunnelsen for utvalgets forslag i NOU 2017: 15 om å videreføre revisortittelen «statsautorisert revisor», var at den har eksistert siden 1929 og er svært godt innarbeidet i markedet. Etter disse medlemmenes syn er det på tilsvarende måte god grunn til å videreføre regnskapsførertittelen «autorisert regnskapsfører». Mindretallet mener videre at det ikke er grunn til å tro at denne tittelen er et problem for tilliten til eller kundenes opplevelse av regnskapsførerne og at det heller ikke er grunn til å tro at brukerne av regnskapsførernes tjenester forveksler autorisasjonen med private autorisasjonsordninger, slik flertallet synes å mene. Dette fordi det ikke finnes private autorisasjonsordninger innenfor regnskapsområdet i Norge. Disse medlemmene mener at det vil være en fordel å opprettholde et skille i tittelbruken mellom revisorer og regnskapsførere, og at det vil være uheldig med en slik samordning av titlene som flertallet i utvalget foreslår.

#### 4.3.3 Høringsinstansenes merknader

*Regnskap Norge, Økonomiforbundet, Hovedorganisasjonen Virke, Sparebank 1 og Amesto Account* støtter utvalgets forslag om å endre tittel til «statsautorisert regnskapsfører».

*Regnskap Norge og Amesto Account* støtter mindretallets forslag om å erstatte «regnskaps-

fører» med «regnskapsrådgiver». Regnskap Norge støtter også mindretallsforslaget om å endre navnet på den regulerte virksomheten fra «regnskapsføring» til «levering av regnskapstjenester».

*Hovedorganisasjonen Virke* støtter ikke forslaget fra et mindretall om å endre tittelen «regnskapsfører» til «regnskapsrådgiver», og peker på at «rådgiver» er meget generelt og fort vil være egnet til å svekke den tillit og autoritet som i dag forbindes med regnskapsførertittelen.

*Revisorforeningen* og *Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag om å beholde tittelen «autorisert regnskapsfører». Revisorforeningen mener at det bør opprettholdes et klart skille mellom yrkestitlene til regnskapsførere og revisor, og viser til at dette er to innarbeidede titler som har eksistert ved siden av hverandre i 25 år uten noen påviste utfordringer. Skattedirektoratet viser til at titlene autorisert regnskapsfører og statsautorisert revisor er innarbeidede begreper, og at titlene dekker ulike kvalifikasjonskrav. Skattedirektoratet mener det vil være uheldig å harmonisere disse titlene uten at innholdet og kravene til tittelen harmoniseres i større grad slik at titlene representerer noenlunde de samme forventningene til utdanning og praksis.

#### 4.3.4 Departementets vurdering

Etter departementets vurdering er det fornuftig å beholde tittelen «regnskapsfører». Departementet deler videre flertallets syn om at tittelen bør innledes med «statsautorisert» i stedet for «autorisert». Dette forslaget er støttet av flere høringsinstanser. Departementet viser til at ved å innlede tittelen med «statsautorisert», vil det tydeliggjøres at det er snakk om en statlig autorisasjonsordning.

Skattedirektoratet har vist til at titlene dekker ulike kvalifikasjonskrav og at det vil være uheldig å harmonisere titlene uten at innholdet og kravene til titlene harmoniseres. Til dette peker departementet på at man ved å legge til «statsautorisert» i tittelen sikter til den type autorisasjonsordning som ligger til grunn for godkjenningen og ikke hvilke kvalifikasjonskrav som stilles til de ulike yrkesgruppene for å oppnå tittelen.

Departementet ser at dersom begrepet «regnskapsføring» erstattes med begrepet «levering av regnskapstjenester», vil begrepsbruken i større grad bringes i samsvar med nye arbeidsmetoder som følge av teknologisk utvikling. Departementet viser likevel til at regnskapsføring er et innarbeidet begrep som det etter departementets vurdering vil være uheldig å bytte ut og som kan

skape forvirring om byttes ut. Det vises også til at «regnskapsføring» rent lovteknisk er et enklere begrep å anvende.

Departementet er også enig med utvalget i at det er behov for at regnskapsførertittelen vernes. Autorisasjonsordningen innebærer at det bør være et forbud mot å benytte tittelen for andre enn godkjente regnskapsførere. Departementet foreslår på denne bakgrunn at tittelen på autoriserte regnskapsførere endres til statsautorisert regnskapsfører. Det vises til lovforslaget § 2-3.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering av at det ikke lenger er behov for en lovbestemmelse om at autorisert regnskapsfører skal være pålagt å benytte yrkestittelen «statsautorisert regnskapsfører».

## 4.4 Autorisasjon av søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre land

### 4.4.1 Gjeldende rett og EØS-rett

#### *Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land*

Autorisert regnskapsfører er et lovregulert yrke som omfattes av direktiv 2005/36/EF om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsdirektivet). Yrkeskvalifikasjonsdirektivet er gjennomført i yrkeskvalifikasjonsloven og forskrift om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner og enkelte andre sektorforskrifter, herunder regnskapsførerforskriften § 1-1 og § 1-5 om autorisasjon av regnskapsfører og adgang til midlertidig å yte regnskapsførertjenester for regnskapsførere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land, jf. forskriftshjemmelen i regnskapsførerloven § 4 tredje ledd.

Yrkeskvalifikasjonsloven og tilhørende forskrift gjelder for alle regulerte yrker med unntak av helsepersonell- og dyrehelsepersonellyrker. Videre gjelder loven ikke for yrker som omfattes av egne sektordirektiver. Loven har som formål å legge til rette for at en yrkesutøver som er statsborger av en EØS-stat eller Sveits, kan utøve yrket sitt i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge. I tillegg gjelder loven for tredjelandsborgere som omfattes av direktiv 2004/38/EF. Etter en lovendring som trådte i kraft 1. januar 2022, gjelder enkelte av prinsippene og bestemmelsene i loven for yrkesutøvere med yrkeskvalifikasjoner fra tredjeland, om ikke annet er særskilt bestemt.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjelder både ved etablering og ved midlertidig tjenesteyting/yrkesutøvelse i vertsstaten. Direktivet skiller mellom

etablering og midlertidig tjenesteyting. Skillet har betydning bl.a. for hvilken dokumentasjon som kan kreves av tjenesteyteren, samt om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner er en betingelse for tjenesteytingen. Direktivet fastsetter et prinsipp om frihet til å tilby midlertidige tjenester, men åpner for at vertsstaten kan kreve at yrkesutøver underretter ansvarlig myndighet før vedkommende starter yrket, og vertsstaten kan også kreve at yrkesutøver legger frem dokumentasjon iht. direktivet. Regler om adgang til å yte midlertidig og i enkeltstående tilfeller å yte regnskapsførertjenester er tatt inn i regnskapsførerskriften § 1-5, og fastsetter bl.a. krav om å gi melding og dokumentasjon til Finanstilsynet før tjenesteyteren starter midlertidig virksomhet. Ved etablering oppstiller direktivet fire godkjenningsordninger, hvorav autorisert regnskapsfører omfattes av en generell ordning i direktivet artikkel 10 til 14. Finanstilsynet kan (som godkjenningsmyndighet) pålegge yrkesutøveren en prøveperiode og en egnethetsprøve, dersom det er vesentlige forskjeller mellom utdanningen som yrkesutøveren har og det som kreves i Norge. Saksbehandlingsfrister er fastsatt i forskrift om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner § 8-2.

#### *Regnskapsførere med etablert virksomhet i et annet EØS-land – tjenesteloven*

Lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet (tjenesteloven) gjennomfører EØS-forpliktelser etter tjenestedirektivet.

Retten til å starte og utøve tjenestevirksomhet kan etter § 9 første ledd ikke gjøres betinget av krav som direkte eller indirekte innebærer forskjellsbehandling på grunnlag av statsborgerskap, bosted eller etableringsstat.

Etter tjenesteloven § 10 gjelder krav om tillatelse til å starte og utøve tjenestevirksomhet eller kriteriene for å gi tillatelse, bare hvis tillatelsesordningen oppfyller nærmere lovfastsatte kriterier.

Etter § 11 første ledd regnes saksbehandlingsfristen for tillatelsesordningen fra den dagen da nødvendig dokumentasjon har kommet inn til ansvarlig myndighet. Etter å ha mottatt søknad med nødvendig dokumentasjon skal ansvarlig myndighet etter § 11 annet ledd, så raskt som mulig gi søkeren et foreløpig svar.

Etter § 27 kan Kongen gi forskrift om saksbehandlingsregler for tillatelsesordninger til utfylling av reglene i loven, herunder om saksbehandlingsfrist og rettsvirkninger av fristoverskridelse. Unntak fra § 11 annet ledd kan bare gjøres når det er begrunnet ut fra tvingende allmenne hensyn,

herunder hensynet til privatpersoners beskyttelsesverdige interesser.

Etter regnskapsførerskriften § 1-6, jf. regnskapsførerloven § 13 annet ledd, skal saksbehandlingsfrist som nevnt i tjenesteloven § 11 første ledd være tre måneder for søknad om autorisasjon som regnskapsfører og autorisasjon av regnskapsførerselskap. Bestemmelsen i tjenesteloven § 11 første ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, gjelder ikke for søknad om autorisasjon som regnskapsfører og autorisasjon som regnskapsførerselskap.

#### *Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra land utenfor EØS*

Fra 1. januar 2022 regulerer yrkeskvalifikasjonsloven også etablering der søkeren har opparbeidet seg relevant yrkeskvalifikasjon i tredjeland, jf. yrkeskvalifikasjonsloven § 1 annet ledd, jf. § 2 tredje ledd og forskrift om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner § 1-1 annet ledd. Bestemmelsene innebærer ingen rettighet for søkerne, men legger til rette for at godkjenningsmyndigheten har anledning til å gjøre helhetlige vurderinger. Det kreves at søkeren har oppholdstillatelse i Norge og utdanning fra tredjeland som minst tilsvarer videregående skole, jf. forskrift om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner hhv. § 3-4 tredje ledd og § 3-3 sjette ledd.

#### **4.4.2 Utvalgets vurderinger**

##### *Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land*

Utvalget foreslår at Finanstilsynet etter søknad gir godkjenning som statsautorisert regnskapsfører til en person med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits som oppfyller vilkårene i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven. Finanstilsynet avgjør om søkeren må bestå en egnethetsprøve eller gjennomføre en prøveperiode, jf. yrkeskvalifikasjonsloven § 3-4 og § 3-5. Finanstilsynet fastsetter nærmere regler for prøveperioden og egnethetsprøven i medhold av yrkeskvalifikasjonsloven § 8-7 og § 8-8.

##### *Frist for godkjenning etter tjenesteloven*

Utvalget foreslår å videreføre at fristen etter tjenesteloven § 11 for å gi godkjenning etter regnskapsførerloven skal være tre måneder. Det foreslås også å videreføre at bestemmelsen i tjenesteloven § 11 første ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, ikke gjelder for

søknad om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører eller regnskapsselskap.

#### *Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra land utenfor EØS*

Utvalget foreslår at fysiske og juridiske personer med rett til å drive regnskapsføring i land utenfor EØS må søke godkjenning etter de alminnelige reglene i regnskapsførerloven.

#### **4.4.3 Høringsinstansenes merknader**

*Kunnskapsdepartementet* bemerker at omtalen av gjeldende rett i utredningen kapittel 4.4 ikke er i samsvar med reglene i yrkeskvalifikasjonsloven og yrkeskvalifikasjonsforskriften. Kunnskapsdepartementet mener derfor at det er svært viktig at utvalgets forslag om regelendring blir gjennomført, slik at Finanstilsynet kan fastsette nærmere regler for prøveperiode og egnethetsprøve. Kunnskapsdepartementet peker på at utvalget ikke har foreslått regler om midlertidig tjenesteyting etter yrkeskvalifikasjonsloven kapittel 2. Kunnskapsdepartementet viser videre til at utvalget har omtalt midlertidig tjenesteyting og at gjeldende regler om dette er inntatt i regnskapsførerforskriften. På denne bakgrunn stiller Kunnskapsdepartementet spørsmål ved om det bør inntas en forskriftshjemmel i lovforslaget slik at dette kan reguleres i forskrift.

#### **4.4.4 Departementets vurdering**

Det følger av yrkeskvalifikasjonsloven at formålet med loven er at en yrkesutøver med statsborgerskap fra en EØS-stat eller Sveits, kan utøve et lovregulert yrke i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig med en eksplisitt regel i regnskapsførerloven hvor dette fremgår, slik man også har i ny revisorlov.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering og foreslår at godkjenning som regnskapsfører tildeles søker som har yrkeskvalifikasjon som ekstern regnskapsfører fra annet EØS-land eller Sveits. I tillegg foreslås det at også personer med yrkeskvalifikasjoner fra Storbritannia omfattes, i tråd med frihandelsavtale inngått mellom Storbritannia, Island, Liechtenstein og Norge.

Forslaget gjelder bare personer med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat, Sveits eller Storbritannia. For tredjelandsborgere er departementet enig med utvalget i at disse må søke om godkjenning etter de alminnelige reglene i loven,

blant annet ut fra tilsynshensyn og hensynet til brukerne av tjenestene. Yrkeskvalifikasjonsloven § 2 tredje ledd om tredjelandsborgere vil således ikke gjelde.

Departementet viser til lovforslaget § 2-3 første ledd annet punktum.

Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om å videreføre at fristen etter tjenesteloven § 11 for å gi godkjenning etter regnskapsførerloven skal være tre måneder. Dersom ikke annet er fastsatt i lov eller i medhold av lov, vil oversittelse av denne fristen innebære at tillatelse skal anses gitt, jf. tjenesteloven § 11 annet ledd. Etter gjeldende rett er det fastsatt unntak fra denne regelen, og utvalget har foreslått å videreføre et slikt unntak. Departementet viser til at vern av tjenestemottakere og tredjemanns rettmessige interesse etter tjenestedirektivet anses som et allment hensyn som kan begrunne at det gjøres unntak fra denne hovedregelen. Departementet har vurdert om slike hensyn gjør seg gjeldende. Departementet har lagt vekt på at ordningen med å kreve tillatelse er begrunnet i at både private og offentlige interessenter skal kunne stole på at utførelsen av regnskapsførervirksomheten holder et betryggende faglig kvalitetsnivå. Videre vil ikke brukerne av regnskapsførertjenester nødvendigvis ha ressurser og kompetanse til å vurdere dette på egen hånd. Departementet kan vanskelig se at man kan sikre vern av tjenestemottakerne eller andre tredjemenn med mindre inngripende midler enn å gjøre unntak fra hovedregelen i § 11 annet ledd. Departementet foreslår å videreføre at bestemmelsen i tjenesteloven § 11 første ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, ikke gjelder for søknad om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører eller regnskapsselskap.

Departementet foreslår i tråd med høringsmerknaden fra Kunnskapsdepartementet en forskriftshjemmel for å kunne gi nærmere regler om midlertidig tjenesteyting.

Det vises til lovforslaget § 2-6.

## **4.5 Regnskapsførerregisteret**

### **4.5.1 Gjeldende rett**

Etter regnskapsførerloven § 11 fører Finanstilsynet register over autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper. Registeret skal også inneholde opplysninger om autorisasjoner som er tilbakekalt etter loven § 7. Finanstilsynet kan i forskrift gi bestemmelser om registerføringen og registerets innhold. Det er gitt nærmere bestem-

møter om Regnskapsførerregisteret i regnskapsførerforskriften kapittel 2.

Det følger av regnskapsførerforskriften § 2-1 hvilke opplysninger om autoriserte regnskapsførere som Regnskapsførerregisteret skal inneholde.

Det følger av regnskapsførerforskriften § 2-2 hvilke opplysninger Regnskapsførerregisteret skal inneholde om autoriserte regnskapsførerselskap.

Etter § 2-3 har enhver rett til å få utlevert opplysninger fra Regnskapsførerregisteret. For andre enn offentlige myndigheter gjelder dette likevel ikke opplysninger om fødselsnummer som nevnt i § 2-1 nr. 3 og § 2-2 nr. 6. Retten til å få utlevert opplysninger gjelder ikke opplysninger om en regnskapsfører som er død. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette.

Etter § 2-4 skal opplysninger i Regnskapsførerregisteret slettes 10 år etter at regnskapsfører er død, regnskapsførerselskapet er oppløst eller autorisasjonen er tilbakekalt.

#### 4.5.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget forslår at Finanstilsynet fortsatt skal føre et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak. Det vises til utvalgets vurdering i NOU 2018: 9 kapittel 4.5.2 Utvalgets forslag innebærer enkelte endringer i forhold til gjeldende rett.

Utvalget foreslår at Regnskapsførerregisteret skal inneholde opplysninger om statsautoriserte regnskapsføreres navn og adresse, fødselsnummer (ikke offentlig) og dato for godkjenning. Utvalget foreslår dermed ikke å videreføre at registeret skal inneholde opplysninger om sletting av autorisasjon og opplysning om autorisasjonen er tilbakekalt eller suspendert.

Utvalget foreslår videre at Regnskapsførerregisteret skal inneholde opplysninger om regnskapsforetakets navn og forretningsadresse, organisasjonsnummer og dato for godkjenning av regnskapsselskap. Utvalget har dermed ikke foreslått å videreføre at registeret skal inneholde opplysninger om sletting, tilbakekall eller suspensjon av autorisasjonen, samt opplysninger om navn og fødselsnummer på daglig leder eller faglig leder.

Utvalget forutsetter at Regnskapsførerregisteret på samme måte som i dag skal være offentlig tilgjengelig på internett. Utvalget mener at det ikke er nødvendig med egne regler om rett til innsyn.

#### 4.5.3 Høringsinstansenes merknader

*Brønnøysundregistrene* er positive til utvalgets tilnærming om at Regnskapsførerregisteret skal

innhente opplysninger fra andre registre så langt det lar seg gjøre, og bidrar gjerne i et samarbeid med Finanstilsynet for å finne gode løsninger for uthenting av informasjon fra Enhets- og Foretaksregisteret.

*Skattedirektoratet* mener at også de som er slettet, har fått autorisasjonen tilbakekalt eller suspendert skal fremgå av Regnskapsførerregisteret og viser til fordelene med dette av hensyn til kontroller. Skattedirektoratet ser at det kan foreligge begrensninger i forhold til offentliggjøring i lys av personvernlovgivning og ønsker derfor at det belyses om det er mulig at slike opplysninger blir registrert slik at det kan brukes av Skatteetaten til kontrollformål, men at historiske opplysninger ikke er offentlig tilgjengelig.

#### 4.5.4 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at det vil forenkle Regnskapsførerregisteret dersom registeret bare inneholder de regnskapsførerne og regnskapsforetakene som har adgang til å påta seg regnskapsoppdrag etter regnskapsførerloven. Departementet foreslår på denne bakgrunn at Regnskapsførerregisteret skal omfatte de regnskapsførerne og regnskapsforetakene som til enhver tid faktisk har godkjenning

Skattedirektoratet har i merknadene vist til at de ønsker at registeret skal inneholde historiske opplysninger av hensyn til kontroller. Departementet ser at det kan være behov for presisering og utfyllende regler om Regnskapsførerregisteret. Departementet foreslår derfor at det kan gis nærmere regler om dette i forskrift.

Departementet slutter seg for øvrig til utvalgets forslag. Se lovforslaget § 2-5.

### 4.6 Deponering

---

#### 4.6.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det ingen særskilte regler for ny godkjenning av regnskapsførere som har sagt fra seg godkjenningen.

#### 4.6.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet og etterutdanning. Deponeringsløsningen skal bare kunne benyttes av regnskapsførere som frivillig har sagt fra seg autorisasjonen,

og ikke av de som har sagt fra seg godkjenningen etter å ha mottatt varsel om mulig tilbakekall av autorisasjonen.

#### 4.6.3 Høringsinstansenes merknader

*Økonomiforbundet* stiller seg positive til muligheten for deponering av tittel for en periode.

#### 4.6.4 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at en deponeringsløsning er hensiktsmessig. For regnskapsførere som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, vil en slik deponeringsløsning innebære at det ikke er nødvendig med en ny prøving av krav til utdanning og praksis. Det vil i disse tilfellene være tilstrekkelig å dokumentere at kravene til etterutdanning, økonomi og skikkethet er oppfylt. Departementet viser til at det også i ny revisorlov er lovfestet en deponeringsløsning. Departementet mener en ny prøving av krav til utdanning og praksis i de tilfeller regnskapsfører frivillig har sagt fra seg autorisasjonen ikke anses nødvendig. Både hensynet til regnskapsfører og Finanstilsynet tilsier at det innføres en deponeringsordning.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet i § 3-3 og etterutdanning i § 3-4.

Det vises til lovforslaget § 2-4.

## 4.7 Skikkethetskrav til regnskapsførere

---

### 4.7.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 1 skal daglig leder i et regnskapsførerselskap være autorisert regnskapsfører. I regnskapsførerforskriften § 1-3 er det gjort enkelte unntak fra dette kravet dersom nærmere vilkår er oppfylt. For personlig autorisasjon som regnskapsfører gjelder det et vandelskrav, jf. regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. Loven stiller ikke krav om skikkethet for eiere eller styremedlemmer.

Etter regnskapsførerloven § 7 annet ledd skal Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsførerselskap blant annet dersom selskapet ikke lenger oppfyller kravene om å ha en daglig leder som er autorisert regnskapsfører. Etter tredje ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom regnskaps-

føreren 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 regnskapsførers plikter etter lov eller forskrifter. Adgangen til å kalle tilbake autorisasjonen gjelder tilsvarene for regnskapsførerselskaper, jf. fjerde ledd.

### 4.7.2 Høringsnotat med forslag om å innføre et krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap som ikke er statsautorisert regnskapsfører

Finanstilsynets forslag knytter seg til dagens regnskapsførerlov. Finanstilsynet legger i høringsnotatet til grunn at forslaget til skikkethetskrav vil kunne tilpasses forslaget til ny regnskapsførerlov § 2-2 i NOU 2018: 9. Det er hvilken personkrets i foretakene som skal inngå skikkethetsvurderingen, som foreslås justert i forhold til forslaget i NOU 2018: 9. Det materielle innholdet i skikkethetsvurderingen foreslås ikke justert i forhold til lovutvalgets forslag.

Finanstilsynet viser i høringsnotatet til at det i dag ikke har hjemmel til å avslå søknader om autorisasjon fra selskap som oppfyller de objektive vilkårene i loven. Finanstilsynet viser som eksempel til at dette gjelder selv om eiere eller styremedlemmer er dømt for overtredelser av regnskaps-, bokførings-, skatte- og avgiftslovgivningen eller straffeloven. Finanstilsynet mener manglende inngrepsmulighet er uheldig for tilliten til det aktuelle regnskapsførerselskapet og den tilliten regnskapsførerbransjen er avhengig av hos offentlige myndigheter og andre. Etter Finanstilsynets syn, tilsier viktige samfunnshensyn at personer som har drevet kriminell virksomhet hindres fra å eie eller lede et autorisert regnskapsførerselskap. Finanstilsynet viser til at krav om skikkethet for personer som kan påvirke den konsesjonspliktige virksomheten er et gjennomgående krav på øvrige tilsynsområder i Finanstilsynet.

Finanstilsynet mener på denne bakgrunn at det bør gis hjemmel for Finanstilsynet til å kunne avslå søknader om autorisasjon dersom selskapet eies eller ledes av personer som ikke anses skikket. Finanstilsynet mener videre at det bør ha hjemmel til å tilbakekalle en autorisasjon dersom eiere, styremedlemmer eller en daglig leder i autoriserte regnskapsførerselskapene ikke lenger anses skikket. Finanstilsynet viser til at krav til skikkethet for tilsvarende personkrets er et gjen-

nomgående krav på øvrige tilsynsområder til Finanstilsynet.

Finanstilsynets forslag går altså lengre enn hva som følger av utvalgets utkast, og begrunner dette på følgende måte i høringsnotatet s. 6 sjette avsnitt:

«Etter Finanstilsynets syn bør kravet om skikkethet for eiere og styremedlemmer ta utgangspunkt i den skikkethetsvurderingen som er foreslått i lovforslaget § 3-3, men slik at kretsen av de personer som omfattes utvides til å gjelde eiere og styremedlemmer i tillegg til daglig leder. Det vises til at lovutvalget har foreslått at det gjeldende vandelskravet erstattes av en mer presis bestemmelse om at autorisasjon som regnskapsfører ikke skal gis til personer som er dømt for straffbart forhold eller har utvist en adferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.»

Hva gjelder eiere foreslår Finanstilsynet at skikkethetskravet bør omfatte eiere med en eierandel på 10 prosent eller mer i aksjeselskaper og ansvarlige selskaper, samt deltakere i samvirkeforetak mv. Forslaget innebærer en enkel terskel basert på eierandel uten vurdering av eventuell stemmerett, aksjonæravtale mv. Bakgrunnen for å sette grensen til 10 prosent er at dette tilsvarer «kvalifisert eierandel» etter regulering av finansforetak og verdipapirforetak, og dermed er en kjent eierskaps terskel i regulerte foretak. Finanstilsynet antar at dette er tilstrekkelig til å favne de relevante eierstrukturene i regnskapsførerbransjen. For innehavere av enkeltpersonforetak viser Finanstilsynet til at den personlige autorisasjonen, herunder skikkethetskrav, vil være en forutsetning for virksomheten i enkeltpersonforetaket som er godkjent som regnskapsførerforetak.

Det er i dag over 2.700 regnskapsførerselskap. Et krav om at Finanstilsynet løpende skal godkjenne skikketheten vil derfor ikke være praktisk gjennomførbart. Finanstilsynet skriver følgende i høringsnotatet i første avsnitt på side 7:

«Forslaget er basert på at Finanstilsynets skikkethetsvurdering begrenses til behandling av søknader om autorisasjon og i de tilfeller der det foreligger informasjon som tilsier at bruk av hjemmelen bør vurderes. Skikkethetskravet er imidlertid et løpende krav for regnskapsførerselskapene, og innebærer at selskapene selv må vurdere om kravet er oppfylt som del av den løpende virksomhetsstyringen.»

#### 4.7.3 Høringsinstansenes merknader

*Hovedorganisasjonen Virke* er i tvil om forholdsmessigheten ved tiltaket, og viser til at det kan pålegge selskapene betydelig rapporteringsbyrde. *Virke* viser til hørings svar fra Regelrådet i denne sammenheng.

*Regelrådet* mener at kostnadene både for bransjen og for næringslivet som brukere av tjenestene kunne vært nærmere utredet, samt alternative tiltak. Slik regelen foreslås utformet er det Regelrådets vurdering at byrdene trolig er relativt små for regnskapsførerselskapene. Likevel, gitt usikkerheten rundt behovet for slike regler og muligheten for at prisene på tjenestene fra bransjen kan øke, mener Regelrådet at det er usikkert om målene kan oppnås til en relativt sett lav kostnad for næringslivet i denne saken.

*Justis- og beredskapsdepartementet* bemerker at det ikke fremgår av lovbestemmelsen på hvilket tidspunkt Finanstilsynet kan kreve fremlagt politiattest. Justis- og beredskapsdepartementet mener at det ut fra høringsnotatet synes å være tidspunktet ved søknad om autorisasjon som regnskapsførerselskap, og mener at dette bør fremgå direkte av lovbestemmelsen. Justis- og beredskapsdepartementet mener at det også bør vurderes om hjemmelen skal gjøres obligatorisk, etter som kravet om å være skikket etter forslaget vil gjelde ubetinget. Krav om fremleggelse av politiattest vil ikke ha tilbakevirkende kraft, slik at det ikke vil være adgang til å kreve slik attest av personer som allerede er deltakere/eiere. Justis- og beredskapsdepartementet bemerker videre at i punktet om økonomiske og administrative konsekvenser er ikke konsekvenser for politiet omtalt. Justisdepartementet bemerker at selv om hver enkelt hjemmel for krav om politiattest ikke har vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser, blir den samlede belastningen for politiet som følge av stadig nye hjemler for krav om politiattester stor. Justisdepartementet forutsetter derfor at merkostnader for politiet som følge av innføring av krav om politiattest dekkes innenfor Finansdepartementets budsjettammer.

*Klima- og miljødepartementet* støtter forslaget til endring i gjeldende regnskapsførerlov, og bemerker at dette vil være ett av mange skritt på veien til å sikre tilliten til slike selskaper, og også et bidrag til å styrke arbeidet mot økonomisk kriminalitet.

*NHO* er enig i at regnskapsførerselskapers rolle kan tilsi at de som har innflytelse over virksomheten bør være skikket, men tar ikke nærmere stilling til hvordan dette bør innrettes. *NHO*



viser til at bakgrunnen for forslaget er at man i tilsynspraksis har avdekket at personer uten autorisasjon har reell styring over virksomheten. Slik dette er fremstilt, er det snakk om rene omgåelser. NHO bemerker at det er sannsynlig at personer med slike formål vil være tilbøyelige til å omgå også et revidert regelverk, slik det er foreslått, og at etterlevelse derfor er avhengig av tilstrekkelig sannsynlighet for avdekking og håndheving. NHO antar også at det er nærliggende at de aktuelle personer vil unndra og motsette seg håndheving. NHO mener derfor at både de materielle reglene og håndhevingshjemlene bør være tydelige, eventuelt utdypet i proposisjonen. NHO tror blant annet at et skikkethetskrav bør være rettet også mot juridiske personer som er eiere. NHO vil også tro at innføring av en begrensning av hvem som kan være eier av mer enn ti prosent i et regnskapsførerselskap, bør vurderes i lys av EØS-avtalen art. 40 og 31.

*Norsk Øko-Forum (NØF)* er enig i at det er behov for en lovendring som foreslått. NØF bemerker at som for andre konsesjonspliktige virksomheter underlagt Finanstilsynets tilsynsområder, bør også personer som kan påvirke regnskapsførerselskapets virksomhet være skikket til det. NØF er usikre på om forslaget er tilstrekkelig til å favne de relevante eierstrukturene i regnskapsførerbransjen, og viser til at et kvantitativt krav på eierandel enkelt kan omgås med avtale eller stemmerettsregler slik at den reelle styringen av selskapet likevel kan skje med personer som ikke oppfyller skikkethetskravet. NØF mener at det bør vurderes om det i tillegg til et krav om 10 prosent eierandel også innføres et vurderingsbasert krav om innflytelse knyttet til avtale, stemmerett mv., for eksempel at skikkethetskravet også skal omfatte alle som «faktisk» deltar i ledelsen av et regnskapsførerforetak, slik det er foreslått for advokatbransjen.

*Skattedirektoratet* stiller seg positive til lovforslaget og viser blant annet til at uten et skikkethetskrav til eier av regnskapsførerselskap vil det etter deres syn og erfaringer være mulig for personer som har mistet sin autorisasjon som regnskapsfører, grunnet eksempelvis straffedom for økonomisk kriminalitet, å fortsette som eier/styreleder med signaturrett, og dermed ha reel innflytelse i ledelsen av selskapet. Skattedirektoratet bemerker at høringsnotatet ikke omtaler rettssikkerheten for den som mister sin skikkethet, og heller ikke for andre medeiere med tanke på at autorisasjonen kan bli tilbakekalt. Det er ikke angitt noen frist for når eierandelen må være avhendet eller når autorisasjonen til selskapet til-

bakekalles. Skattedirektoratet mener derfor det er behov for å regulere når avhendelse senest skal skje. Skattedirektoratet mener at det bør oppstilles en konkret frist for avhendelse av eierandelen, og viser til høring om endring i advokatregelverket hvor det er det foreslått at eierandelen må avhendes innen to år.

*Økokrim* støtter forslaget om å innføre krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer i regnskapsførerselskap.

#### 4.7.4 Departementets vurdering

Etter departementets syn er vandelskravet i gjeldende regnskapsførerlov sentralt for å sikre allmennhetens tillit til regnskapsfører og regnskapsførerbransjen. Formålet bak autorisasjonsordningen om å sikre at de næringsdrivende har tilgang på kompetente samarbeidspartnere i utføringen av sine regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen, tilsier at det stilles strenge krav til autoriserte regnskapsføreres skikkethet. Videre tilsier et effektivt tilsyn med regnskapsførerbransjen at tilsynsmyndighetene har tilstrekkelige muligheter til å avslå søknader om autorisasjon, og tilbakekalle autorisasjoner, der vedkommende ikke anses skikket. Finanstilsynet har i dag ikke hjemmel til å avslå søknader om autorisasjon fra selskaper som oppfyller de objektive vilkårene i regnskapsførerloven.

De fleste høringsinstansene som har uttalt seg, har støttet forslaget, men med enkelte merknader. Hovedorganisasjonen Virke og Regelrådet har uttrykt tvil om forholdsmessigheten ved tiltaket, og viser blant annet til at det kan pålegge selskapene betydelig rapporteringsbyrde. Departementet viser til at forslaget innebærer at det i forbindelse med søknad om autorisasjon for regnskapsførerselskap også må sendes inn dokumentasjon for styremedlemmer og aktuelle eiere. Dokumentasjonsbyrden kan etter departementets oppfatning ikke anses særlig belastende, og viser til at det er utarbeidet egne Altinn-skjemaer for egnethetsvurderinger.

Justis- og beredskapsdepartementet har bemerket at det ikke fremgår av lovbestemmelsen på hvilket tidspunkt Finanstilsynet kan kreve fremlagt politiattest, og at det bør vurderes om hjemmelen skal gjøres obligatorisk, ettersom kravet om å være skikket etter forslaget vil gjelde ubetinget. Departementet viser til Finanstilsynets lovforslag hvor det fremgår at Finanstilsynet kan kreve at det legges frem politiattest for personer som omfattes av Finanstilsynets lovforslag § 6

første ledd nr. 2, og at det er naturlig at Finanstilsynet dermed kan kreve det når de gjennomfører skikkethetsvurderingen. For å tydeliggjøre dette ytterligere har departementet foreslått at lovgrunnlaget for å innhente politiattest inntas som et eget tredje ledd i lovforslaget § 2-2.

Lovforslaget innebærer at skikkethetskravet skal omfatte direkte og indirekte eiere med en eierandel på 10 prosent eller mer, i stedet for et vurderingsbasert krav om innflytelse mv. Departementet viser til at denne løsningen er valgt av hensyn til en enkel og klar regel. Som påpekt av Finanstilsynet i høringsnotatet punkt 5 vil en eierandel over 10 prosent tilsvare «kvalifisert eierandel» etter reguleringen av finansforetak og verdipapirforetak. Departementet slutter seg til Finanstilsynets vurdering av at det antas at dette er tilstrekkelig til å favne de relevante eierstrukturene i regnskapsførerbransjen.

Departementet har vurdert om forslaget til krav om skikkethet for eiere og styremedlemmer er i strid med EØS-avtalen, særlig artikkel 31 om den frie etableringsretten og artikkel 40 om fri kapitalbevegelse. Kravet om at eiere mv. oppfyller vandelskravet og ikke anses uskikket er ikke knyttet til nasjonalitet eller bosted. Reguleringen vil imidlertid kunne innebære restriksjoner, da de er egnet til å hindre eller innebære ulemper for etablering i Norge for tjenesteytere og virksom-

heter fra en annen EØS-stat. Kravene er begrunnet i hensynene til offentlig orden, rettssikkerhet, tillit til regnskapsførerbransjen og forbrukerbeskyttelse. Departementet anser at kravene til skikkethet er nødvendig for å opprettholde og styrke de nevnte formål. Kravene som stilles er i tillegg egnet til å ivareta formålet. Etter departementets vurdering er det ingen alternative tiltak som kan oppnå samme formål. Departementet legger etter dette til grunn at de foreslåtte skikkethetskravene ikke er i strid med Norges EØS-rettslige forpliktelser.

Departementet foreslår at kravet til skikkethet for styremedlemmer og eiere tas inn i lovforslaget § 2-2 første ledd bokstav c). Departementet foreslår også et nytt annet ledd i samme bestemmelse for hvilken personkrets av eiere som er omfattet. Som nevnt over, anser departementet det som hensiktsmessig at grunnlaget for Finanstilsynets innhenting av politiattest inntas i et eget tredje ledd.

Departementet foreslår at kravet til eieres og styremedlemmers skikkethet inntas i lovforslaget § 2-2. Det materielle skikkethetskravet følger av lovforslaget § 3-3. Grunnlaget for å kalle tilbake autorisasjonen til regnskapsselskap på grunn av manglende skikkethet er dekket av lovforslaget § 6-2 første ledd bokstav a.

Det vises til lovforslaget §§ 2-2 og 6-2.

## 5 Kvalifikasjoner – utdanning og praksis mv.

### 5.1 Krav til utdanning

---

#### 5.1.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 6 skal autorisert regnskapsfører ha gjennomført utdanning i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet. Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 første ledd kreves det at søker har bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller en annen høyere grad enn bachelorgrad.

Bachelorutdanningen må oppfylle profile-ringsemmene i anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA). Profileringssemmene skal omfatte norske regler om skatt, avgift og rettslære. Annen høyere grad enn bachelorgrad etter forskriften kan være en hvilken som helst mastergrad.

Etter utdanningsplanen punkt IV, skal profile-ringsemmene til sammen utgjøre 60 studiepoeng. Emnene skal ligge innenfor finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, rettslære og regnskapsførerregelverket eller nært beslektede emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. Kravene til fordypning fordeles slik:

- finansregnskap minimum 15 stp
- skatte- og avgiftsrett minimum 15 stp
- rettslære minimum 7,5 stp
- regnskapsførerregelverket og regnskapsorganisering
- andre profileringssemner

Det er ikke satt krav om et antall studiepoeng innen regnskapsførerregelverket og regnskapsorganisering. Her gjelder utdanningsplanens krav til læringsutbytte.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd oppfyller mastergrad i regnskap og revisjon, bachelorgrad i regnskap og revisjon, høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning, utdanningskravet uten hinder av bestemmelsene i første ledd.

Dersom utdanningen er avsluttet for mer enn tre år siden, må søker oppfylle etterutdannings-

kravet i regnskapsførerforskriften § 4-1 for siste treårsperiode. Utdanningen regnes ifølge Finanstilsynet som avsluttet i det kalenderåret den siste nødvendige eksamen for oppfyllelse av utdanningskravet ble avlagt. Etterutdanningen kan enten være oppfylt innen de siste tre årene regnet fra søketidspunktet (dato til dato), eller innen de siste tre hele kalenderårene. Etterutdanningen må dokumenteres i forbindelse med søknad om autorisasjon som regnskapsfører.

Dokumentasjon for regnskapsførerutdanningen skal vise hvordan kravet til profileringsemner er oppfylt. Det kreves ikke slik dokumentasjon fra studiestedet for revisorutdanning som nevnt i § 1-1 annet ledd. Slik utdanning dokumenteres med vitnemål. Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd oppfyller en mastergrad i regnskap og revisjon, bachelorgrad i regnskap og revisjon, høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning i samsvar med tidligere rammeplaner, utdanningskravet uten hinder av de alminnelige utdanningskravene i første ledd.

#### 5.1.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget har vurdert hvorvidt samfunnsutviklingen tilsier en høyere grad av kompetanse hos regnskapsførere. Det konkluderes med at utviklingen samlet sett stiller økte krav til regnskapsføreres kompetanse. Utvalget går likevel ikke inn for å øke lovens minstekrav til utdanning. Det vises til at kostnadene ved dette kan bli store og at det kan få negative konsekvenser for kapasiteten i bransjen. Utvalget vurderer at en relevant utdanning på bachelornivå fortsatt vil gi et tilstrekkelig teoretisk grunnlag for å ta ansvar for regnskapsføringen i de fleste foretak.

Utvalget foreslår å øke kravet til relevant praksis for søkere med bachelorgrad fra dagens to år til tre år. Dette for å øke kvalifikasjonene i samsvar med kompetansebehovet. Utvalget foreslår en differensiering, slik at det for søkere med mastergrad fortsatt vil være tilstrekkelig med to års relevant praksis. Utvalget er av den oppfatning at økt innslag av regnskapsførere med mastergrad vil kunne bidra positivt til utviklingen av regnskaps-

foretakens tjenester fremover, samt at det vil kunne gi et insentiv for bachelorutdannede til å ta relevant mastergrad før de søker om autorisasjon.

Revisorutdanning og praksis fra revisjon gir i dag grunnlag for å få autorisasjon som regnskapsfører. Utvalget går inn for å opprettholde dette. Samlet sett finner utvalget at revisorutdanning og praksis fra revisjon, med de lovreglene som gjelder for denne virksomheten, kan godtas fullt ut som grunnlag for å kunne ta ansvar for at regnskapet føres i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Utvalget har foretatt en gjennomgang av utdanningsnivået siden innføringen av autorisasjonsordningen i 1993. Det vises til utredningen NOU 2018: 9 kapittel 5.

Utvalget mener at lovkravene bør sette overordnede rammer for utdanningsgrader og fagsammensetning som gir rom for utvikling av relevante studietilbud. Utvalget anser at den gjeldende ordningen med godkjenning på grunnlag av en bachelorgrad i økonomi og administrasjon med profilering innen regnskapsføring, har fungert godt i så måte. Bachelorgraden i regnskap og revisjon dekker kravene i planen for en bachelorgrad i økonomi og administrasjon. Utvalget viser også til arbeidet med en ny plan for studiet i UHR-Økonomi og administrasjon (UHR-ØA, et fagråd under Universitets- og høyskolerådet). Den nye planen vil sette mindre spesifiserte krav og dermed legge til rette for større fleksibilitet i utdanningen. Utvalget mener ut fra dette at en bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller revisjon og regnskap, fortsatt vil være et egnet utdanningskrav i regnskapsførerloven.

Utvalget mener at flere mastergrader kan gi et godt grunnlag for å bli regnskapsfører, men at det bør stilles krav til relevans. Utvalget mener at en mastergrad i økonomi og administrasjon, revisjon og regnskap eller en annen lignende mastergrad bør kunne kvalifisere til autorisasjon som regnskapsfører.

Utvalget foreslår ut fra dette at en statsautorisert regnskapsfører skal ha oppnådd bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad.

Utdanningen bør i tillegg oppfylle minstekrav til fagemner som gir sentral regnskapsførerkompetanse. Disse kravene skal oppfylles som en del av eller som et tillegg til en kvalifiserende bachelor- eller mastergrad. Utvalget foreslår at utdanningen skal omfatte minst 60 studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen

som regnskapsfører. Innenfor dette kravet, stilles det spesifikke krav om et minste antall studiepoeng innen følgende fagemner finansregnskap (tolv studiepoeng), skatte- og avgiftsrett (tolv studiepoeng), foretaksrett (seks studiepoeng), regnskapsførerregelverket, regnskapsorganisering og forretningsforståelse (seks studiepoeng). De resterende studiepoengene kan oppfylles med ytterligere utdanning innen de nevnte fagemnene eller med beslektede emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører, slik løsningen også er i gjeldende anbefalt plan for regnskapsførerutdanningen. Forslaget er noe mer fleksibelt enn profileringen i den gjeldende planen, ved at fagemnene vil kunne oppfylles både innenfor den alminnelige delen eller på den mer spesialiserte profileringsdelen av studiet. Det pågår et arbeid i Universitets- og høyskolerådet ved UHR-ØA med revidering av bachelorplanene. Minstekravene til studiepoeng er tilpasset den mer fleksible innretningen som det legges opp til i den nye planen. Andre emner som utgjør sentral regnskapsførerkompetanse kan for eksempel være verdsettelse, regnskapsanalyse, kommunalt og statlig regnskap, økonomistyring, revisjon og informasjonsteknologi.

Revisorutdanningen dekker det vesentlige av det innholdet som, etter utvalgets forslag, skal kreves for autoriserte regnskapsførere. Også revisorutdanningen omfatter finansregnskap, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Utdanning i revisjon gir det teoretiske grunnlaget som er nødvendig for å forstå og anvende de kravene som følger av regnskapsførerloven og god regnskapsføringsskikk. Det er særlig kravene til oppdragsutførelsen i Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) som fordrer en slik forståelse. Sammen med utdanning i regnskap og skatt, gir revisjonsfaget en god forståelse for regnskapsrutiner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering som er sentralt i denne sammenhengen, jf. GRFS punkt 5.2 og 5.5 til 5.10. Revisorutdanningen omfatter også rapportering av lovbrudd mv. til ledelsen (GRFS punkt 5.3) og hvitvaskingsreglene (GRFS punkt 5.4). Samlet sett anser Utvalget at revisorutdanningen gir et solid teoretisk grunnlag for å føre regnskap i henhold til gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Utvalget mener at loven bør stimulere til at revisorutdannede går inn i denne bransjen.

Utvalget foreslår at utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse fra utdanningsinstitusjon som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet.

Det skjer stadig endringer innenfor de fagområdene som regnskapsfører skal beherske for

å få autorisasjon, særlig innenfor relevant regelverk. Det taler for at det stilles krav om oppdatert kunnskap. Utvalget foreslår derfor å videreføre at søkeren må oppfylle kravene til etterutdanning hvis det er lang tid siden utdanningen er avsluttet.

Dersom den praktiske opplæringen er fullført innen fem år etter fullført utdanning, er det etter utvalgets vurdering ikke nødvendig å sette et tilleggskrav om å oppfylle etterutdanningskravet før godkjenningen. Utvalget foreslår derfor at perioden utvides fra tre til fem år.

Utvalgets forslag er inntatt i utkastet til ny lov § 3-1 første til tredje ledd.

### 5.1.3 Høringsinstansenes merknader

*Hovedorganisasjonen Virke* stiller seg bak flertallet som går inn for nye krav til utdanning og praksis.

*Norges kemner – og kommuneøkonomers forbund* viser til at flertallets forslag innebærer at universitet og høyskoler må beholde minimum skatterettsemmene og foretakstyring som valgemer for kunne oppfylle forventede krav til ny regnskapsførerlov i henhold til emnebeskrivelsene i forslag til ny regnskapsførerlov. De mener at dette ikke er en effektiv bruk av ressurser.

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at revisorutdanning og praksis fra revisjon, på samme måte som i dag, skal gi grunnlag for å få autorisasjon som regnskapsfører. Revisorforeningen støtter også utvalgets forslag om å i det vesentlige videreføre de gjeldende kravene til utdanning for å få godkjenning som regnskapsfører.

*Sparebank 1* viser til at det kreves foretaksansvar for å være statsautorisert regnskapsfører, og derfor bør det også stilles krav til høyere utdanning. Sparebank 1 mener at mastergrad bør være et krav, i tillegg til minstekrav på to års praksis.

*Handelshøyskolen BI (BI)* er positiv til at utdanningskravet i fremtiden foreslås å være en relevant bachelor- eller mastergrad med minst 60 studiepoeng innen emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. BI mener at departementet i sitt lovforslag bør konkretisere at også andre tilsvarende bachelorgrader bør inkluderes.

*Universitets- og høyskolerådet* er positiv til at utdanningskravet foreslås å være en relevant bachelor- eller mastergrad med minst 60 studiepoeng innen emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. Generelt slutter Universitets- og høyskolerådet seg til kravene til etterutdanning, men har kommentarer til den detaljerte utformingen.

*Fagforbundet* mener at for å ivareta samfunnsutviklingen på området og for å oppfylle intensjonen bak ny regnskapsførerlov må tema om etikk for regnskapsfører inn utdanningskravet og lovbestemmes.

*Kunnskapsdepartementet* og *Universitets- og høyskolerådet* støtter ikke at utdanningsinstitusjonene skal utstede bekreftelse som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Kunnskapsdepartementet mener at Finanstilsynet må vurdere det vitnemålet kandidaten har og de opplysningene som står der. Universitets- og høyskolerådet mener at det er både prinsipielle og praktiske grunner til at dette ansvaret må ligge et annet sted enn hos utdanningsinstitusjonene – og da primært hos Finanstilsynet.

### 5.1.4 Departementets vurdering

Departementet mener i likhet med utvalget at lovkravene bør sette overordnede rammer for utdanningsgrader og fagsammensetning som gir rom for utvikling av relevante studietilbud. Kravene til utdanning skal sikre at regnskapsfører har det nødvendige teoretiske grunnlag for å kunne utføre regnskapsføring i tråd med oppdragsgivers plikter etter blant annet bokføringsloven. Departementet er enig med utvalget i å videreføre utdanningskravet bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon. Departementet er videre enig med utvalget i at en mastergrad også bør kvalifisere, men at det må stilles krav til mastergradens relevans. Departementet viser til at etter gjeldende forskrift kan en hvilken som helst mastergrad kvalifisere. Departementet mener at dette ikke i tilstrekkelig grad sikrer den teoretiske bakgrunnen som bør kreves for å oppnå autorisasjon, og foreslår at det stilles krav til mastergradens relevans.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at en statsautorisert regnskapsfører skal ha oppnådd bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad.

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 bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad. Departementet foreslår på denne bakgrunn at de nærmere kravene til innholdet i graden kan fastsettes i forskrift.

Departementet viser til at det er en stadig utvikling innen regnskapsbransjen noe som innebærer at personer som får godkjenning som statsautorisert regnskapsfører 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 § 3-1.

Departementet mener heller ikke det er behov for å lovfeste krav til dokumentasjon av graden slik som foreslått av utvalget. Departementet foreslår på denne bakgrunn at de nærmere kravene til dokumentasjon av graden kan fastsettes i forskrift.

Se lovforslaget § 3-1.

## 5.2 Nærmere krav til praksis

### 5.2.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 7 krever at den som søker om godkjenning som regnskapsfører skal ha to års regnskapspraksis i henhold til forskrift gitt av Finanstilsynet. Etter regnskapsførerforskriften § 1-2 første ledd skal søker ha minst to års relevant regnskapspraksis, hvorav minst ett år hos autorisert regnskapsfører eller autorisert regnskapsførerselskap. Relevant regnskapspraksis er etter regnskapsførerforskriften § 1-2 andre ledd regnskapsføring etter bokførings- og regnskapslovgivningen, herunder utføring av oppdragsgivers plikter og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-2 tredje ledd likestilles revisjonspraksis hos statsautorisert eller registrert revisor eller godkjent revisjonsselskap som foretar revisjon av årsregnskap etter revisorloven, med relevant regnskapspraksis etter de alminnelige praksiskravene i første og annet ledd. Finanstilsynet kan etter § 1-2 fjerde ledd godkjenne inntil ett års praksis fra ligningskontroll av næringsdrivende, herunder kontroll av hvorvidt de næringsdrivende oppfyller lov og forskrift på regnskaps- og skatteområdet. Det samme gjelder å forelese på universitet og høyskole i emner som nevnt i § 1-1 første ledd om utdanningskrav. Etter § 1-2 femte ledd kan ett års praksis ikke utgjøre mindre enn 1 600 timer. Praksisen må være opparbeidet de siste fem årene. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller godkjenne eldre praksis.

### 5.2.2 Utvalgets vurderinger

Utvalgets flertall foreslår å differensiere praksiskravet slik at en søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 må ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Flertallet ønsker ikke å øke lovens minstekrav til utdanningen da kostnadene ved dette kan bli store, og det kan få negative konsekvenser for kapasiteten i bransjen. Flertallet mener at utviklingen samlet sett stiller økte krav til regnskapsførers kompetanse, og mener på denne bakgrunn at praksiskravet for søkere med bachelorgrad bør økes fra dagens to til tre år. At praksiskravet fortsatt skal være to år for søkere med relevant masterutdanning, kan etter flertallets syn gi et incentiv for bachelorutdannede til å ta relevant mastergrad før de søker om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører.

Utvalgets flertall foreslår å videreføre gjeldende rett om at minst ett år av praksisen skal være opparbeidet i et regnskapsforetak eller et revisjonsforetak. Et mindretall foreslår at søkere med bachelorgrad skal ha minst to av tre års praksis fra et regnskapsforetak.

Et annet mindretall mener at dagens krav om to års praksis for alle som søker om godkjenning som regnskapsfører, bør videreføres. Etter dette mindretallets syn er en relevant bachelorutdanning med yrkesrettet spesialisering en fullt ut tilstrekkelig utdanning for å ta ansvar for alle regnskapsoppdrag. Dette mindretallet påpeker videre at det ikke har fremkommet noe som tilsier at det gjeldende praksiskravet er satt uforsvarlig lavt, og mener at en differensiering av praksistiden mellom søkere med bachelorgrad og mastergrad er ubegrunnet med tanke på tilstrekkelige kvalifikasjoner. En mastergrad gir like lite praktisk erfaring som en bachelorgrad.

Utvalget viser til at for at praksisen skal anses å være variert og relevant for yrkesutøvelsen, må praksisen dekke utføring av regnskapsplikter som nevnt i lovforslaget § 1-2 første ledd. Utvalget mener at både ekstern regnskapsføring i et regnskapsforetak og intern regnskapsføring i en bedrift vil være relevant praksis. Det samme gjelder praksis fra revisjon. Utvalget peker på at kravet til relevans tilsier at en del av praksisen opparbeides i et regnskapsforetak for å sikre regnskapspraksis fra flere typer virksomheter og fra regnskapsføring som er underlagt kravene i regnskapsførerloven, hvitvaskingsloven og finanstilsynsloven. Utvalget mener at dette må være utgangspunktet.

Utvalget har vurdert om revisjonspraksis fra et revisjonsforetak fortsatt bør likestilles med praksis fra et regnskapsforetak og konkludert med at gjeldende rett på dette punkt bør videreføres. Utvalget har også vurdert om praksis fra regnskapsføring i konsern bør likestilles med praksis fra konsern, men har kommet til at personer med praksis fra regnskapsføring i konsern, må ha praksis fra regulert virksomhet. Utvalget viser til at regnskapsføring i konsern ikke er underlagt regnskapsførerloven mv.

Et samlet utvalg foreslår at minst ett år av praksisen fullføres etter at utdanningskravet er oppfylt. Utvalget viser til at praksisen skal prøve evnen til å anvende teoretisk kunnskap i praksis.

Utvalget foreslår ikke å videreføre det gjeldende kravet om oppdatert praksis for regnskapsførere. Etter utvalgets syn er kravet om oppdatert utdanning tilstrekkelig til å sikre at søkerne er faglig oppdatert.

Utvalget foreslår at departementet i forskrift skal kunne fastsette regler om dokumentasjon av praksisen.

### 5.2.3 Høringsinstansenes merknader

*Hovedorganisasjonen Virke (Virke)* stiller seg ikke bak forslaget fra mindretallet om to års praksis for alle søkere. Virke stiller seg bak mindretallets forslag om at søkere med bachelorgrad skal ha minst to av tre års praksis fra et regnskapsforetak.

*Norges kemner – og kommuneøkonomers forbund* mener at praksis fra kommuner bør likestilles med praksis fra privat regnskapsføring.

*Økonomiforbundet* er positiv til at det fortsatt er mulig med autorisasjon med bachelorgrad og støtter differensiering av praksiskravet.

*Revisorforeningen* støtter mindretallet som mener at praksiskravet fortsatt skal være to års relevant praksis for alle, både søkere med bachelorgrad og mastergrad.

*Regnskap Norge* viser til at styrking av kvalifikasjonskravene etter deres syn er nødvendig for å imøtekomme økt kompetansebehov. Regnskap Norge støtter forslaget om å videreføre at deler av regnskapsførers praksis skal være opparbeidet i et regnskapsforetak, med minst ett år for søkere med masterutdanning. For søkere med bachelorgrad og krav om tre års praksis, mener Regnskap Norge at det vil gi best kompetanseeffekt om også det ekstra praksisåret kreves fra regnskapsforetak.

*Amesto Account* mener at revisjonspraksis ikke fullt ut bør godkjennes som praksis for å kunne bli statsautorisert regnskapsfører, men ha minst ett års praksis som regnskapsfører.

*Amesto Account* støtter forslaget om en mastergrad med to års praksis eller en bachelorgrad med tre års praksis. Videre støtter de mindretallets forslag om at to av tre års praksis for søkere med bachelorgrad skal være fra et regnskapsforetak.

*Norsk Øko-forum* støtter mindretallet som foreslår å opprettholde dagens krav om to års praksis for søkere med både bachelorgrad og mastergrad.

*Sparebank 1* mener at det er nødvendig for revisor, på lik linje som andre som skal få autorisasjon som regnskapsfører, å ha minst ett års praksis fra regnskapsforetak.

*Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag om at kravet til praksis ikke differensieres på grunnlag av utdanning. Skattedirektoratet er enig med mindretallet i at det ikke er fremmet tilstrekkelige grunner for å øke praksiskravet for kun de med bachelorutdanning, særlig ved at en mastergrad gir like lite praktisk erfaring som en bachelorgrad.

*Finanstilsynet* mener, i likhet med flertallet, at en differensiering av krav til praksis avhengig av om søker har bachelor eller mastergrad er ønskelig. Finanstilsynet støtter mindretallet som har foreslått at søkere med bachelorgrad skal ha minst to av tre års praksis fra et regnskapsforetak. Finanstilsynet er ikke enig i utvalgets forslag om å videreføre gjeldende rett om at praksis fra revisjonsforetak skal være likestilt med praksis fra et regnskapsforetak. Finanstilsynet mener at utgangspunktet må være at alle skal ha praktisk erfaring fra virksomhet som er underlagt den reguleringen regnskapsfører faktisk skal godkjennes til. Finanstilsynet viser til at praksis fra regnskapsføring er sentralt for at regnskapsfører skal få tilstrekkelig kompetanse til å ivareta kundenes interesser. Finanstilsynet viser videre til at det er vesentlige forskjeller mellom den kontrollfunksjonen som ligger i revisorrollen og de oppgaver som skal ivaretas i regnskapsførers løpende bokføring og regnskapsrapportering. Virksomhetenes organisasjon, systemer og rutiner er ulike, og forskjellene mellom regnskapsføring og revisjon når det gjelder praktisk arbeidsmetodikk er stor. Videre peker Finanstilsynet på at det å ivareta den løpende regnskapsføringen er virksomhetskritisk for oppdragsgiverne, både på grunn av deres løpende økonomi- og likviditetsstyring, men også for oppfyllelse av viktige frister gjennom året. Finanstilsynet trekker videre frem den forskjellen som ligger i at revisor skal etterkontrollere regnskapet og arbeider frem mot en endelig revisjonsberetning, mens regnskapsfører løpende skal tilrettelegge for og utføre de plikter som følger av

bokførings- og regnskapsloven. Avslutningsvis peker Finanstilsynet på oppgaver med for eksempel lønnsføring, som i seg selv medfølges av oppgaver og prosesser man ikke utfører gjennom vanlig revisjonspraksis. Finanstilsynet mener likevel at det skal gjøres unntak fra dette prinsippet for revisorer som er godkjente etter revisorloven. Finanstilsynet begrunner dette med at man da unngår at terskelen for revisorer til å få autorisasjon som regnskapsfører ikke skal bli så høy at den kompetansen til revisorer med aktiv godkjenning ikke skal kunne benyttes i regnskapsføreryrket. Unntaket skal ikke gjelde for søkere som har deponert sin revisorgodkjenning.

#### 5.2.4 Departementets vurdering

Departementet viser til at formålet med praksiskravet i regnskapsførerloven er å sikre at regnskapsfører har tilstrekkelig omfattende og variert praksis som er relevant for utføring av oppdragsgivers regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Praksisen må, for å anses relevant, være knyttet til bokføring og rapportering etter bokføringsloven og utarbeidelse av årsregnskap etter regnskapsloven, jf. lovforslaget § 1-2 første ledd. Departementet mener at kompetansen til en som søker på bakgrunn av en bachelorgrad og en som søker på bakgrunn av en mastergrad er forskjellige, og at dette bør gi seg utslag i kravene til praksis. Departementet foreslår i samsvar med utvalgets flertall at en søker med bachelorgrad som nevnt i lovforslaget § 3-1, skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Søker med mastergrad som nevnt i lovforslaget § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen.

Revisjonspraksis fra et revisjonsforetak likestilles i dag med praksis fra et regnskapsforetak. Departementet mener, som Finanstilsynet har påpekt i høringsmerknadene, at utgangspunktet må være at alle skal ha praktisk erfaring fra virksomhet som er underlagt den reguleringen regnskapsfører faktisk skal godkjennes til. Formålet med å stille praksiskrav til regnskapsførere er at regnskapsfører skal få tilstrekkelig kompetanse til å ivareta kundenes interesser. For at praksiskravet skal virke etter sin hensikt er det sentralt at man får praksis innen regnskapsføring. Departementet mener det er vesentlige forskjeller mellom den kontrollfunksjonen som ligger i revisorrollen og de oppgaver som skal ivaretas i regnskapsførers løpende bokføring og regnskapsrapportering. Departementet foreslår på denne bakgrunn

ikke å videreføre gjeldende rett om at praksis fra et revisjonsforetak likestilles med praksis fra et regnskapsforetak. Departementet mener imidlertid at man må unngå at terskelen for revisorer til å få autorisasjon som regnskapsfører ikke skal bli så høy at kompetansen til revisorer med aktiv godkjenning ikke skal kunne benyttes i regnskapsføreryrket. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det skal gjøres unntak fra denne hovedregelen for revisorer som er godkjente etter revisorloven. Departementet mener videre at unntaket ikke bør komme til anvendelse for de som har deponert sin revisorgodkjenning etter revisorloven. Se lovforslaget § 3-2 annet ledd.

Departementet foreslår også at gjeldende krav til at minst ett år av praksisen skal være opparbeidet i et regnskapsforetak eller et revisjonsforetak, videreføres for søkere med mastergrad. Departementet viser til forslaget om økt praksiskrav til søkere med bachelorgrad for å styrke deres kvalifikasjoner, og mener at for å oppnå økt kompetanse bør det for disse søkerne stilles krav om at minst to av tre års praksis er fra et regnskapsforetak. Departementet foreslår på dette bakgrunn at for søker med bachelorgrad skal minst to år av praksisen gjennomføres i et regnskapsforetak. Søker med mastergrad skal ha minst ett år av praksisen i et regnskapsforetak.

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

Departementet foreslår videre en hjemmel til å fastsette nærmere regler om praksiskrav for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører, se lovforslaget § 3-2 tredje ledd. Den foreslåtte hjemmelen kan benyttes til å fastsette nærmere regler om hva som er relevant praksis og eksempelvis hvilke krav som stilles til dokumentasjon av praksisen.

Det vises til lovforslaget § 3-2.

### 5.3 Andre vilkår for godkjenning

#### 5.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 4 første ledd skal autorisert regnskapsfører

- være bosatt i en EØS-stat
- ha fast kontorsted i Norge
- være økonomisk vederheftig
- ha ført en hederligandel



- ikke være mindreårig eller fratatt rettslig handleevne etter vergemålsloven
- ha gjennomført utdanning i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet
- ha to års regnskapspraksis i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet
- medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner
- bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse
- gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud

Etter § 4 annet ledd kan Finanstilsynet gi dispensasjon fra kravet til bosted. Finanstilsynet kan også gjøre unntak fra kravet om fast kontorsted i Norge dersom de av regnskapsførers dokumenter som gjelder oppdragsgivere i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Dokumentene skal være tilgjengelige og tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet.

### 5.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget går ikke inn for å videreføre krav om bosted og fast kontorsted, se nærmere redegjørelse i NOU 2018: 9 kapittel 6.5.2 og lovutkastet § 5-2 tredje ledd.

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Utvalget viser til at det kan gi økt risiko for at oppdragsgivernes interesser ikke vil bli ivaretatt hvis regnskapsfører er i en vanskelig økonomisk situasjon. Videre viser utvalget til at tillit til regnskapsførerne og autorisasjonsordningen tilsier at det ikke gis autorisasjon til regnskapsførere i økonomiske problemer.

Utvalget viser til at det gjeldende kravet om å være økonomisk vederheftig er oppfylt om regnskapsføreren enten er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller (er likvid) eller at verdien av eiendelene overstiger forpliktelsene. Utvalget mener at regnskapsførerens likviditet er mest relevant, og foreslår i tråd med dette å stramme det gjeldende kravet noe inn.

Utvalget foreslår at det gjeldende vandelskravet erstattes av en mer presis bestemmelse om at godkjenning som statsautorisert regnskapsfører ikke skal gis til personer som er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

Utvalget foreslår en viss skjerpelse av vilkårene om å være skikket. Det foreslås en ny bestemmelse om 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. Ved denne vurderingen skal det særlig tas hensyn til om atferden har

Utvalget foreslår at søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

Utvalget foreslår å videreføre at en statsautorisert regnskapsfører skal være myndig. Utvalget viser til at etter vergemålsloven § 2 tredje ledd menes med myndige personer, personer som har fylt 18 år og som ikke helt eller delvis er fratatt den rettslige handleevnen.

### 5.3.3 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter forslaget om 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.

### 5.3.4 Departementets vurdering

Utvalget foreslår at det gjeldende vandelskravet erstattes av en mer presis bestemmelse om at godkjenning som statsautorisert regnskapsfører ikke skal gis til personer som er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte eller har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Departementet foreslår i likhet med utvalget en mer detaljert bestemmelse om revisors vandel enn det som følger av gjeldende rett. Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd bokstav c og d. Departementet slutter seg til utvalgets forslag til momenter som særlig skal tas hensyn til i vurderingen av om personer har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Tilsvarende bestemmelse er inntatt i revisorloven og departementet bemerker at konstatering av slike forhold ikke automatisk skal føre til avslag på søknad om godkjenning, men at Finanstilsynet bør vektlegge den aktuelle overtredelsens grovhet og varighet, tidsaspektet samt hvorvidt det er tale om flere eller gjentatte overtredelser. Det vises til lovforslaget § 3-3 annet ledd.

Departementet foreslår i likhet med utvalget at godkjenning ikke skal gis til personer som ikke er myndige eller som ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Se lovforslaget § 3-3 bokstav a og b.

Departementet har også foreslått at det stilles skikkethetskrav til eiere og styremedlemmer. Det vises til departementets vurdering og Finanstilsynets forslag til skikkethetskrav for eiere og styremedlemmer i kapittel 4.7.

## 5.4 Etterutdanning

### 5.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 5 skal en autorisert regnskapsfører til enhver tid kunne dokumentere tilstrekkelig etterutdanning. Etter regnskapsførerforskriften § 4-1 første ledd er kravet minst 77 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Etterutdanningen skal minst omfatte:

- 21 timer finansregnskap (hvorav minst 7 timer innenfor bokføringsregelverket)
- 21 timer skatterett/avgiftsrett
- 14 timer emner fra regnskapsførerregelverket og god regnskapsføringsskikk
- 7 timer rettslære

De resterende 14 timene kan etter § 4-1 annet ledd utgjøres av emner som nevnt ovenfor, eller av andre obligatoriske emner som inngår i plan for bachelorstudium i økonomi og administrasjon vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (jf. utdanningskravet i § 1-1 første ledd). En undervisningstime tilsvarer minst 45 minutter, jf. § 4-1 tredje ledd.

Etter § 4-1 fjerde ledd skal regnskapsfører gjennomføre etterutdanningen ved å delta på etterutdanningskurs arrangert av profesjonelle arrangører, eller ved å bestå eksamen på universitet eller høyskole der ett studiepoeng tilsvarer fire timer etterutdanning. Tilsvarende gjelder dersom regnskapsfører kan dokumentere å ha deltatt på minst 75 prosent av undervisningsopplegget til slik eksamen på universitet eller høyskole. Å forelese på kurs eller å undervise i fag på universitet eller høyskole gir uttelling på lik linje som deltakelse, jf. § 4-1 femte ledd.

Ved avvikling av fødselspermisjon utover seks måneder, forlenges fristen for å gjennomføre etterutdanningen med ett år. Finanstilsynet kan i andre særlige tilfeller gi utsettelse av etterutdanningen etter søknad eller godta at denne reduseres.

Regnskapsførerforskriften § 4-2 krever at regnskapsfører ved kursbevis eller tilsvarende dokumentasjon må kunne fremvise en samlet oppstilling over hvordan etterutdanningskravet er oppfylt. Dokumentasjonen skal minst angi navn på

den som arrangerer kurset, emneområde, kort beskrivelse av kursets innhold, kursdato og varighet. Regnskapsfører må oppbevare dokumentasjon som viser at kravet til nødvendig etterutdanning er oppfylt for de seks foregående kalenderår. Oppfylging av etterutdanningskravet må kunne dokumenteres fra og med det fjerde året etter at regnskapsfører fikk sin autorisasjon.

### 5.4.2 Utvalgets vurderinger

#### *Omfang, innhold og form*

Utvalget fremhever at etterutdanning for regnskapsførere også i fremtiden vil være sentralt for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier. Utvalget anser at økt kompleksitet og hyppige endringer gjør det nødvendig at kravene til etterutdanning legger til rette for mer differensierte etterutdanningsløp tilpasset de faglige behovene til den enkelte regnskapsfører. Utvalget mener at det gjeldende minstekravet på 77 timer etterutdanning over tre år fortsatt er et passende nivå, men foreslår at timetallet rundes opp til 80 timer. Utvalget har foreslått å lovregulere detaljerte krav til etterutdanning som innebærer omfattende endringer i forhold til hvordan det lovteknisk er løst i gjeldende regnskapsførerlov hvor det kun er nedfelt overordnede bestemmelser i loven mens de nærmere kravene er fastsatt i forskrift. Det vises til utvalgets lovforslag § 3-4 første til tredje ledd.

Utvalget foreslår mer fleksible krav til innholdet i og formen på etterutdanningen. Det innebærer at det i større grad overlates til den enkelte regnskapsfører å vurdere hvilken etterutdanning vedkommende har behov for og større frihet til også å ta etterutdanning på andre måter enn ved tradisjonelle kurs. Samtidig anser utvalget at det er behov for visse rammer som angir den standarden som forventes og som muliggjør kontroll. Utvalget viser i sin begrunnelse til at de gjeldende kravene til timetall i enkeltfag virker begrensende. Det samme gjelder vektleggingen av etterutdanning i form av kurs med tradisjonell forelesning.

Utvalget går derfor inn for å fjerne krav til et konkret antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner. Utvalget anser at de gjeldende kravene til fast timetall etterutdanning innenfor finansregnskap/bokføring, skatterett/avgiftsrett, emner fra regnskapsførerregelverket/god regnskapsføringsskikk og rettslære, ikke legger godt nok til rette for etterutdanning tilpasset den

enkelte regnskapsførers behov. Utvalget foreslår at regnskapsførere fortsatt skal gjennomføre en tilstrekkelig del av etterutdanningen innenfor fagemnene som utgjør sentral regnskapsførerkompetanse – finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, foretaksrett og regnskapsføring. All etterutdanning må etter forslaget være innenfor fagkretsen som gir grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. Utvalget mener at en slik innretning av reglene vil sikre relevans og samtidig åpne for spesialisering og fordypning i større grad enn i dag.

Utvalget foreslår at etterutdanningen i første rekke skal bestå av former for strukturert opplæring. Egenstudier og deltakelse i møter der faglige spørsmål diskuteres skal ikke kunne oppfylle kravet til etterutdanning. Utvalget foreslår videre at i tillegg til deltakelse og å undervise på kurs og forelesninger, skal aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner kunne regnes med. Det samme gjelder studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet. Utvalget påpeker at en viktig side ved dette er å legge til rette for ulike nettbaserte opplæringsopplegg som gjerne kan kombinere forelesning, gruppediskusjon, gjennomgang av skriftlig studiemateriell og oppgaveløsning. Utvalget påpeker at etterutdanningen vil etter forslaget kunne gjennomføres hos profesjonelle kurs- og e-læringsarrangører, regnskapsførerforetakene selv, offentlige etater eller andre, så lenge opplæringen er strukturert og holder et tilstrekkelig faglig nivå.

Utvalget mener egne aktive bidrag i relevante fagaktiviteter, slik som utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglig materiale, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og verv som sensor ved eksamen, bidrar til å opprettholde kompetansen på linje med strukturert opplæring. Utvalget mener at slike aktiviteter bør også kunne regnes med som relevant etterutdanning. Utvalget påpeker at det imidlertid er utfordrende å oppnå tilfredsstillende kontroll med at slike aktiviteter utgjør relevant etterutdanning, at de er gjennomført, og å beregne timeantallet på aktivitetene. Ut fra en avveining av fleksibilitet og kontrollbarhet, foreslår utvalget at slike aktiviteter skal kunne medregnes med inntil 20 timer innenfor hver treårsperiode.

Utvalget mener at det kan være rimelig å forlenge treårsperioden for fullføring av etterutdanningskravet i tilfeller der regnskapsføreren blir langvarig syk eller skal ha foreldrepermisjon. I motsatt fall må regnskapsføreren deponere godkjenningen for ikke å bryte reglene, og søke om å

få godkjenningen tilbake når vedkommende igjen oppfyller etterutdanningskravet. Utvalget påpeker at det innebærer en byrde. Utvalget viser videre til at faglig oppdatering for personer som kan ha ansvar for regnskapsføreroppdrag og bruke regnskapsførertittelen, tilsier at det ikke gjøres unntak. Utvalget foreslår at foreldrepermisjon ut over seks måneder skal gi automatisk utsettelse i ett år. Finanstilsynet skal ved enkeltvedtak i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode, kunne tillate et lavere krav til etterutdanning, for eksempel ved langvarig sykdom. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

#### *Dokumentasjon og administrasjon*

Utvalget foreslår et lovkrav om at etterutdanningen skal dokumenteres. Forslaget innebærer at 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. Etter forslaget skal regnskapsføreren kunne fremvise en samlet oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode med opplysning om antall timer, og om fordeling på de enkelte fagemnene som er nevnt i bestemmelsen om utdanning, og annen etterutdanning. Det foreslås at dokumentasjon skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

Utvalget begrunner forslaget med at den enkelte regnskapsføreren må kunne dokumentere etterutdanningen slik at det er mulig å føre kontroll med at kravene er oppfylt. Utvalget anser at kravene til etterutdanning, som i dag, kan følges opp gjennom regnskapsførers egenrapportering i det dokumentbaserte tilsynet og at dokumentasjonen etter forholdene kan kontrolleres i forbindelse med kvalitetskontroll og stedlig tilsyn.

#### **5.4.3 Høringsinstansenes merknader**

*Sparebank 1, Revisorforeningen, Regnskap Norge og Økonomiforbundet* støtter utvalgets forslag om mer fleksible krav til etterutdanningen. Revisorforeningen viser til at på samme måte som i forslaget til ny revisorlov, vil utvalget fjerne krav til et spesifikt antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner. For revisorer fører det til at etterutdanningen i enda større grad kan samordnes med kravene i revisorloven. Regnskap Norge viser til at mer fleksible etterutdanningskrav stil-

ler økte krav til helhetlig regnskapsforståelse, risikovurdering og evne til faglig refleksjon og analyse.

*Økonomiforbundet* viser til at økning av etterutdanning med kun 3 timer til 80 timer i løpet av 3 år synes unødvendig.

#### 5.4.4 Departementets vurdering

##### *Omfang, innhold og form*

Kravene til etterutdanning for statsautoriserte regnskapsførere bør tilpasses den økte kompleksiteten og hyppige endringer i bransjen.

Utvalget mener at det gjeldende minstekravet på 77 timer etterutdanning over tre år fortsatt er et tilstrekkelig nivå, men at etterutdanningen bør legge til rette for mer differensiert etterutdanningsløp tilpasset de faglige behovene til den enkelte regnskapsfører.

Departementet støtter forslaget om å øke antallet timer etterutdanning regnskapsfører må gjennomføre. En høringsinstans har innvendt at økning med kun 3 timer synes unødvendig. Etter departementets syn tilsier økt kompleksitet og hyppigere endringer i revisjonsbransjen at kravene til etterutdanning økes noe. Det økte kravet til antallet timer innføres sammen med mer fleksible etterutdanningskrav, noe som gir andre muligheter for regnskapsfører til å tilpasse etterutdanningen til den enkeltes behov. Departementet foreslår derfor at kravet settes til 80 timer etterutdanning over tre år.

Departementet er videre enig med utvalget i at de gjeldende kravene til timetall i enkeltfag virker begrensende og at etterutdanningen ikke legger godt nok til rette for etterutdanning tilpasset den enkelte regnskapsførers behov. Departementet foreslår på denne bakgrunn å fjerne krav til et konkret antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner. Dette vil gi mer fleksibilitet i etterutdanningskravet.

Departementet støtter utvalgets forslag om at regnskapsførere fortsatt skal gjennomføre en tilstrekkelig del av etterutdanningen innenfor fagemner som utgjør en sentral del av regnskapsførerkompetansen, og at all etterutdanning må være innenfor fagkretsen som gir grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. Departementet mener at dette vil sikre at etterutdanningen er relevant, men samtidig legge til rette for spesialisering og fordypning i større grad enn i dag.

Etter departementets vurdering bør etterutdanningen bestå av former for strukturert opplæring. Dagens krav til bestemt antall timer etter-

utdanning innen lovbestemte fagområder kan med fordel gjøres mer fleksible. Departementet er videre enig i at aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner skal kunne regnes med. Det samme gjelder studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet. Departementet mener at relevant etterutdanning også kan være å avlegge eksamener. Derimot vil ikke egenstudier uten eksamen og deltakelse i møter der faglige spørsmål diskuteres kunne regnes med. Dette er i tråd med etterutdanningskravene i revisorloven og departementet anser det hensiktsmessig at dette også bør gjelde for regnskapsførere.

Regnskapsførers egne aktive bidrag i relevante fagaktiviteter, slik som 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 20 timer av slik etterutdanning kan medregnes. Departementet slutter seg til utvalget på dette punktet.

Det vises til lovforslaget § 3-4 første til tredje ledd.

##### *Dokumentasjon og administrasjon*

Etterutdanningen må kunne dokumenteres. Departementet mener, som utvalget, at kravene kan følges opp gjennom tilsyn, herunder gjennom regnskapsførers egenrapportering.

Videre er departementet enig med utvalget i 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.

For annen relevant etterutdanning enn strukturert opplæring, mener departementet det er fornuftig at regnskapsfører vurderer dette selv. Dokumentasjonen må være utarbeidet av andre enn regnskapsfører 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. Regnskapsføreren skal kunne fremvise en samlet oversikt over etterutdanning som er gjennomført i

hver treårsperiode, med opplysning om antall timer og om fordeling på fagemner som angitt i lovforslaget § 3-1 annet ledd og annen etterutdanning.

For den enkelte etterutdanningsaktiviteten skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om faglig innhold, varighet/omfang og typen etterutdanning. Også der timeantallet og fag-emnet er fastsatt av arrangør har regnskapsfører 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 kalender-årene. Det siste alternativet er særlig av betydning hvor regnskapsfører har deponert godkjenningen og dermed vil kunne få den tilbake så snart etterutdanningskravet er oppfylt, og ikke må vente til over årsskiftet.

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 regnskapsførere i slike tilfeller også kan deponere godkjenningen, vil dette være en snever unntaksregel.

Se lovforslaget § 3-4 fjerde til syvende ledd.

## 6 Regnskapsoppdrag

### 6.1 Aksept og fortsettelse av oppdraget

#### 6.1.1 Gjeldende rett

Det er regnskapsforetaket som selv velger om det ønsker å påta seg et regnskapsoppdrag. Det er avtalefrihet om avtalevilkårene i oppdragsavtalen.

I det følgende omtales forutsetninger på oppdragsnivå. Krav til organisering av virksomheten på foretaksnivå er omtalt i kapittel 7.

#### *Forespørsel til tidligere regnskapsfører*

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd plikter regnskapsfører å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette. Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) inneholder nærmere bestemmelser om forespørsel til tidligere regnskapsfører. Det vises til utvalgets gjennomgang i utredningen s. 59–60.

Uttalelsen kan gis av tidligere regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten, jf. regnskapsførerloven § 10 tredje ledd. Innholdet i uttalelsen fra tidligere regnskapsfører kan videreformidles til oppdragsgiveren.

#### *Plikt til å frasi seg oppdraget*

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering.

#### *Melding til Enhetsregisteret*

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 første ledd skal regnskapsfører se til at det blir sendt melding til Enhetsregisteret når regnskapsfører påtar seg oppdrag og ved opphør av oppdraget.

#### 6.1.2 Utvalgets vurderinger

##### *Forespørsel til tidligere regnskapsfører*

Utvalget viser til at reglene om plikt til å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget, og plikt til å frasi seg oppdraget, skal støtte opp under yrkesetikken og den offentlige interessen i at regnskapsførere bidrar til regnskapsføring i tråd med lovens krav. Utvalget viser til at bestemmelsene også gir beskyttelse for regnskapsfører mot press fra oppdragsgivere om å utarbeide uriktig skatte- og regnskapsrapportering mv. Utvalget viser videre til at regnskapsfører må ivareta oppdragsgiverens interesser innenfor lovkravene, og mener at dette fortsatt bør støttes gjennom visse lovbestemte forutsetninger for å påta seg og fortsette et oppdrag. Utvalget fremhever at de i vurderingen har tatt hensyn til at regnskapsførers rolle er å utføre oppdragsgivers plikter etter lovgivningen, og at regnskapsfører ikke utøver en kontrollfunksjon.

Utvalget foreslår å videreføre at et regnskapsforetak, før det påtar seg et regnskapsoppdrag, skal be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Det vises til lovutkastet § 5-1 tredje ledd.

Utvalget viser til at det kan være tilfeller hvor det ikke er hensiktsmessig eller nødvendig å be om en slik uttalelse. Utvalget mener at det fortsatt bør kunne gis unntak i bransjestandarden, og foreslår at spørreplikten skal kunne fravikes når dette kan anses som god regnskapsførings-skikk. Den forrige regnskapsføreren skal i tilfelle, uten hinder av taushetsplikten, gi opplysninger som nevnt. Utvalget foreslår at opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det.

#### *Plikt til å frasi seg oppdraget*

Utvalget foreslår at regnskapsfører skal ha plikt til å frasi seg oppdraget hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med gjeldende lovkrav

og god regnskapsføringsskikk. I motsetning til den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd, knyttes ikke plikten til at oppdragsgiver bryter oppdragsavtalen. Det medfører imidlertid ikke noen endring av betydning i de forholdene som kan medføre plikt til å trekke seg.

#### *Melding til Enhetsregisteret*

Utvalget anser at det ikke er nødvendig å videreføre en særskilt plikt for regnskapsfører om å se til at opplysning om regnskapsfører blir meldt til Enhetsregisteret. Utvalget mener at dette ivaretas av at regnskapsfører har en egeninteresse i å bli registrert for å få nødvendige tilganger i Altinn og avregistrert for ikke lenger å fremstå som oppdragsgivers regnskapsfører etter at oppdraget er avsluttet.

### **6.1.3 Høringsinstansenes merknader**

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om at regnskapsfører fortsatt skal ha plikt til å be forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Revisorforeningen støtter også forslaget om at regnskapsførers plikt til å trekke seg knyttes til forhold som gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Revisorforeningen støtter forslaget om at det ikke videreføres en særskilt plikt for regnskapsfører om å se til at opplysning om regnskapsfører blir meldt til Enhetsregisteret.

*Skattedirektoratet* støtter ikke forslaget om at det ikke skal være en særskilt plikt for regnskapsfører om å se til at opplysninger om regnskapsfører blir meldt til Enhetsregisteret. Skattedirektoratet mener plikten til å oppgi disse opplysningene bør videreføres. Skattedirektoratet viser til at i forbindelse med kontroll ser Skatteetaten at det er flere tilfeller hvor den som er oppgitt som regnskapsfører, har avsluttet oppdraget uten at det er registrert i Enhetsregisteret. Det virker derfor ikke som om at dette ivaretas av alle regnskapsførere pr. i dag, og dersom plikten til registrering fjernes, antas det at det kan medføre at flere regnskapsførere ikke følger opp med melding til Enhetsregisteret. Skattedirektoratet mener videre det kan være formålstjenlig å konkretisere rammene og betingelsene for fratreden i merknadene til loven, alternativt i standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS).

### **6.1.4 Departementets vurdering**

#### *Forespørsel til tidligere regnskapsfører*

Departementet viser til at reglene om aksept- og fortsettelse av et oppdrag er sentrale regler for å sikre forsvarlig kvalitet på regnskapsoppdrag. Som utvalget viser til, støtter reglene opp under yrkesetikken og den offentlige interessen i at regnskapsfører bidrar til regnskapsføring som er i samsvar med lovens krav.

Departementet foreslår derfor, i tråd med utvalget, å videreføre at et regnskapsforetak, før det påtar seg et regnskapsoppdrag, skal be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Departementet er også enig med utvalget i at den forrige regnskapsføreren, uten hinder av taushetsplikten, skal gi opplysningene og at opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det.

Se lovforslaget § 5-1 andre ledd.

#### *Plikt til å frasi seg oppdraget*

Departementet mener at det fortsatt skal gjelde en plikt for regnskapsfører til å frasi seg oppdraget hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at plikten knyttes til «forhold hos oppdragsgiver» og ikke at oppdragsgiver bryter oppdragsavtalen. Departementet viser til at dette ikke er ment å medføre noen endring i de forholdene som kan medføre plikt til å trekke seg.

Det vises til lovforslaget § 5-5.

#### *Melding til Enhetsregisteret*

Etter departementets vurdering foreligger det ikke et særskilt behov for en lovbestemmelse om at regnskapsfører plikter å se til at opplysninger meldes til Enhetsregisteret. Departementet deler utvalgets vurdering om at dette ivaretas av at regnskapsfører har en egeninteresse i å bli registrert for å få en egen tilgang i Altinn og avregistrert for ikke lenger å fremstå som oppdragsgivers regnskapsfører etter at oppdraget er avsluttet.

Skattedirektoratet støtter ikke dette forslaget og har vist til at Skatteetaten i forbindelse med kontroll, ser at det er flere tilfeller hvor den som er oppgitt som regnskapsfører har avsluttet oppdraget uten at det er registrert i Enhetsregisteret. Departementet ser at det vil være enkelte regn-

skapsførere som uansett ikke vil følge opp registreringer i Enhetsregisteret, selv om det foreligger en plikt til dette. Departementet viser likevel til at regnskapsførers egeninteresse her vil være sterk, og foreslår på denne bakgrunn ikke å videreføre plikten til å se til at melding blir sendt til Enhetsregisteret når regnskapsfører påtar seg eller avslutter et oppdrag.

## 6.2 Oppdragsansvarlig regnskapsfører

### 6.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 6 annet ledd skal et regnskapsførerselskap i oppdragsavtale som nevnt i § 3, utpeke en bestemt autorisert regnskapsfører som ansvarlig regnskapsfører for oppdraget.

Oppdragsansvarlige skal følge opp at oppdragsgivers plikter utføres i samsvar med regnskaps- og bokføringslovgivningen og at skattemeldinger mv. utarbeides i henhold til lov eller forskrift, jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd. Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) stiller i tråd med dette enkelte krav til oppdragsansvarlig regnskapsførers oppgaver. Dette gjelder særlig gjennomføring av kontroll med kvaliteten i oppdragsutførelsen, inkludert kontroll av medarbeideres arbeid, jf. GRFS kapittel 7.

Kontraksrettslig står regnskapsførerselskapet ansvarlig overfor oppdragsgiveren for utførelsen av oppdraget, inkludert kontraksrettslig erstatningsansvar for brudd på oppdragsavtalen. Utpeking av en oppdragsansvarlig regnskapsfører gjør ingen endring i det.

Styret og daglig leder i regnskapsførerselskapet har i henhold til selskapsrettslige regler et overordnet ansvar for at virksomheten drives i samsvar med reglene i regnskapsførerloven. Daglig leder har i alminnelighet rett til å instruere medarbeidere, inkludert oppdragsansvarlige regnskapsførere, om hvordan arbeidet skal utføres. Daglig leders instruksjonsrett begrenser imidlertid ikke den oppdragsansvarliges ansvar for oppdragsutførelsen, og den oppdragsansvarlige vil være forpliktet til å unnlate å etterkomme instruksjoner som gjør at oppdragene ikke kan utføres i samsvar med lov og god regnskapsføringsskikk.

### 6.2.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at det bør fremgå klart av loven at regnskapsforetaket må sørge for at den som utpekes, i tillegg til å være godkjent, har nødvendig

kompetanse og kapasitet til å utføre det aktuelle oppdraget. Utvalget anser at det ikke er behov for å beholde et krav om at det må fastsettes i oppdragsavtalen hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig. Det er unødvendig og lite hensiktsmessig å måtte endre avtalen ved bytte av oppdragsansvarlig.

Utvalget går inn for at en statsautorisert regnskapsfører skal utpekes som oppdragsansvarlig.

Utvalget foreslår at også den som driver regnskapsføring i enkeltpersonforetak skal kunne utpeke en annen som oppdragsansvarlig. Utvalget viser til at utpeking av en oppdragsansvarlig ikke begrenser innehaverens eget ansvar etter loven.

Etter utvalgets oppfatning bør loven inneholde en overordnet bestemmelse om at det er oppdragsansvarlig regnskapsførers ansvar at oppdraget utføres i samsvar med kravene i bokføringsloven, regnskapsloven og skattelovgivningen og i samsvar med god regnskapsføringsskikk og de øvrige bestemmelsene som gjelder ved utførelsen av regnskapsoppdrag.

Utvalget foreslår ut fra dette at et regnskapsforetak skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag blir overholdt. Det vises til utvalgets lovutkast § 5-1 annet ledd.

### 6.2.3 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* er enig i at det bør presiseres i loven at den som utpekes som oppdragsansvarlig regnskapsfører, i tillegg til å være godkjent, har nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre det aktuelle oppdraget.

Revisorforeningen støtter forslaget om å fjerne kravet om at det må fastsettes i oppdragsavtalen hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig.

Revisorforeningen har ikke innvendinger mot at en annen enn innehaveren skal kunne utpekes som oppdragsansvarlig i et enkeltpersonforetak.

### 6.2.4 Departementets vurdering

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at en statsautorisert regnskapsfører skal utpekes som oppdragsansvarlig.

Utpekingen av en person som har et selvstendig ansvar for et regnskapsoppdrag er et viktig tiltak for å sikre at oppdragene utføres i samsvar med kapittel 5. For at formålet med kravet skal



oppfylles, slutter departementet seg til utvalgets forslag om at det bør fremgå klart av loven at regnskapsforetaket må sørge for at den som utpekes, har nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre det aktuelle oppdraget, og at oppdragsansvarlig skal sørge for at bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag blir overholdt. Foretakets kvalitetsstyring må omfatte kontrolltiltak som sikrer at de som er utpekt som oppdragsansvarlige regnskapsførere ivaretar denne rollen på en forsvarlig måte.

Departementet enig i at det ikke er behov for å beholde et krav om at det må fastsettes i oppdragsavtalen hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig. For å sikre klarhet i hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører, må foretaket til enhver tid ha en fullstendig og oppdatert oversikt som viser dette. Finanstilsynet og andre må kunne legge til grunn denne oversikten i forbindelse med tilsyn eller kontroll. Regnskapsforetak må på forespørsel fra oppdragsgiver opplyse om hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig.

Det vises til lovforslaget § 5-1 første ledd.

## 6.3 Oppdragsavtale

### 6.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 3 første ledd skal autorisert regnskapsfører opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren. Etter annet ledd kan Finanstilsynet kreve at regnskapsfører legger fram oppdragsavtaler for samtlige regnskapsføreroppdrag. Etter tredje ledd kan Finanstilsynet i forskrift fastsette bestemmelser om krav til navn, adresse og andre opplysninger om oppdragsgiver og regnskapsfører i oppdragsavtale, regnskapsmateriale og andre dokumenter eller oppgaver som regnskapsføreren utarbeider.

Oppdragsutførelsen styres av lovkravene i bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen som gjelder for de oppgavene regnskapsfører utfører for oppdragsgiveren, og dessuten av regnskapsførerlovens krav til god regnskapsføringsskikk.

Partene i oppdragsavtalen står for øvrig fritt til å avtale de nærmere vilkårene for oppdraget, blant annet om honorar, oppsigelse og begrensnings av erstatningsansvar.

Alminnelige kontraktsrettslige prinsipper gjelder for partenes rettigheter hvis motparten misligholder avtalen, inkludert rett til heving, prisavslag og erstatning. Det vises til utvalgets overordnede omtale av regnskapsførers kontrakts-

rettslige erstatningsansvar overfor oppdragsgiveren i utredningen kapittel 6.3.1.

### 6.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget viser til at oppdragsavtalen avgjør hvilke plikter regnskapsfører har påtatt seg ovenfor oppdragsgiver. Utvalget påpeker at det er viktig at dette er tydelig for regnskapsføreren og oppdragsgiveren, og at det kan etterprøves ved tilsyn hvilke lovregulerte oppgaver som regnskapsføreren har påtatt seg å utføre for oppdragsgiveren. Utvalget foreslår å videreføre at et regnskapsforetak skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i lovutkastet § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

Utvalget foreslår videre å forenkle begrepsbruken ved at oppdrag som gjelder regnskapsføring kalles «regnskapsoppdrag» i loven, jf. definisjonen i lovutkastet § 1-2 annet ledd.

Etter utvalgets vurdering bør avtalevilkår som ikke fraviker regnskapsførers plikter etter regnskapsførerloven, fortsatt kunne avtales fritt mellom partene. Mislighold, inkludert kontraktsrettslig erstatningsansvar, bør fortsatt reguleres av alminnelige kontraktsrettslige prinsipper. Etter utvalgets oppfatning faller dette utenfor rammen for regnskapsførerloven, som rammes inn av ordningen for godkjenning av regnskapsførere. Etter utvalgets syn er det ikke påkrevd med lovgivning om det kontraktsrettslige for å beskytte partene. Et regnskapsoppdrag er et avtaleforhold mellom profesjonelle parter. Etter utvalgets vurdering regulerer gjeldende ulovfestet kontraktsrett avtaleforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver på en god måte.

Mindretallet foreslår en bestemmelse om at når regnskapsforetaket skal optre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver. For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten. Regnskapsforetaket skal påse at retten til å benytte fullmakten tilbakekalles når personen ikke lenger skal ha en slik rett.

Mindretallet mener at oppdragsavtalen er så sentral at det bør stå i en egen bestemmelse.

### 6.3.3 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* mener at krav til form og innhold i regnskapsførers oppdragsavtaler bør

begrenses. Alminnelig avtalefrihet og kontraktsrett bør være utgangspunktet. Det oppstår uklare kontraktsrettslige virkninger av avtaleregulering som i hovedsak har et tilsynsmessig formål. Revisorforeningen er likevel enig i at et regnskapsforetak fortsatt pålegges å opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren som spesifiserer hvilke regnskapsplikter som skal utføres. Revisorforeningen påpeker at det er oppdragsavtalen som avgjør om oppdraget omfattes av regnskapsførerloven, og skriftlighet om dette er etter Revisorforeningens mening derfor velbegrunnet. Revisorforeningen mener at det ikke bør lovfestes krav til oppdragsavtalene ut over dette og at vilkårene bør kunne avtales fritt mellom partene.

*Finanstilsynet* slutter seg til utvalgets forslag om at kravet om skriftlig oppdragsavtale videreføres.

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for at de ikke støtter mindretallets forslag om å lovregulere krav om skriftlige fullmakter. *Revisorforeningen* er ikke enig i mindretallets forslag om å lovregulere krav om skriftlige fullmakter. *Regnskap Norge* mener mindretallets forslag om en egen bestemmelse som regulerer fullmaktsforhold er unødvendig og uhensiktsmessig, og at fullmaktsreglene i avtaleloven kapittel 2, utdypet i god regnskapsføringsskikk, er tilstrekkelige. *Regnskap Norge* mener imidlertid at den foreslåtte fanebestemmelsen, som krever at regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i forslaget til regnskapsførerlov kapittel 5, er en god løsning.

*Hovedorganisasjonen Virke* stiller seg ikke bak forslaget fra mindretallet om at det må være en egen bestemmelse som sikrer klarhet i forholdet rundt fullmakter. *Virke* viser til at forslaget innebærer at det må foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten per oppdrag. *Virke* mener forslaget er urimelig byrdefullt å praktisere for den enkelte regnskapsførervirksomhet, og kan ikke se at forslaget har vesentlige fordeler for regnskapsbransjens oppdragsgivere.

*Amesto Account House AS* mener kravet om fullmakter er tilstrekkelig regulert gjennom generell avtalerett, og at det om nødvendig heller kan presiseres i god regnskapsføringsskikk.

*Norsk Øko-Forum* støtter utvalgets mindretall, som foreslår at det gis en bestemmelse som sikrer klarhet i fullmaktsforhold.

*Skattedirektoratet* støtter mindretallets forslag til bestemmelse for å sikre klarhet i fullmaktsfor-

hold. Skattedirektoratet påpeker at mindretallet ikke omtaler hvordan fullmakten skal utformes eller registreres. Skattedirektoratet mener at det er avgjørende at bestemmelse om fullmakt utformes slik at fullmakter kan håndteres digitalt. Skattedirektoratet har bedt om at spørsmålet om legitimasjon, fullmakt og tilganger vurderes nærmere, og har fremmet forslag til alternative løsninger.

*Finanstilsynet* støtter mindretallet og viser til at behovet for klarhet i fullmakts- og ansvarsforholdet er særlig viktig fordi oppdragsgiver normalt ikke gir fullmakt til en fysisk person, men til regnskapsforetaket. Det gir oppdragsgiver mindre styring og kontroll med bruk av fullmakten. *Finanstilsynet* mener videre at en bestemmelse som pålegger regnskapsforetaket plikter knyttet til håndtering av fullmaktsforhold, vil kunne bidra til å redusere risikoen for misbruk av fullmakten. *Finanstilsynets* erfaring fra tilsyn er at det ofte er uklarheter på dette området. *Finanstilsynet* støtter derfor forslaget fra mindretallet om å lovfeste at det skal foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver når regnskapsforetaket skal opptre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne. Utvalgets mindretall har foreslått at bestemmelser om oppdragsavtale og fullmakter tas inn som en egen bestemmelse. *Finanstilsynet* mener at det vil synliggjøre dette som et klart og selvstendig krav og også fremheve viktigheten av det.

### 6.3.4 Departementets vurdering

Departementet deler vurderingen til utvalgets flertall og foreslår å videreføre krav om at et regnskapsforetak skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Hensynet til klarhet i avtaleforholdet tilsier et slikt skriftlighetskrav. Departementet foreslår at oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i lovforslaget § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

Departementet er enig i utvalgets forslag om å forenkle begrepsbruken og foreslår, i tråd med utvalget, at oppdrag som gjelder regnskapsføring kalles «regnskapsoppdrag» i loven, jf. definisjonen i lovforslaget § 1-2 annet ledd.

Departementet foreslår som utvalget at det fortsatt skal være avtalefrihet om avtalevilkår som ikke fraviker regnskapsførers plikter etter regnskapsførerloven. Avtalevilkår, herunder mislighold og kontraktsrettslig erstatningsansvar, bør fortsatt reguleres av alminnelige kontraktsrettslige prinsipper. Departementet viser til at regnskapsførerloven rammes inn av ordningen for godkjenning av

regnskapsførere, og er som utvalget av den oppfatning at øvrige bestemmelser om avtalevilkår faller utenfor rammen for regnskapsførerloven. Departementet viser til at regnskapsoppdraget er et avtaleforhold mellom profesjonelle parter slik at det ikke er påkrevd med lovgivning om det kontraktsrettslige for å beskytte partene.

Departementet viser til at mindretallet har foreslått en egen bestemmelse som skal sikre klarhet i fullmaktsforholdet. Gjeldende regnskapsførerlov inneholder ingen slik bestemmelse. Fullmaktsforholdet reguleres derfor i dag av de alminnelige bestemmelsene om fullmakter i avtaleloven. Flere høringsinstanser har støttet mindretallet, men det er også flere høringsinstanser som går imot forslaget. De som har gått imot har særlig pekt på at dette er tilstrekkelig regulert gjennom generell avtalerett og at en egen bestemmelse derfor anses unødvendig.

Etter departementets vurdering vil en bestemmelse om fullmakt i regnskapsførerloven kunne bidra til å sikre klarhet i fullmaktsforholdet. Finanstilsynet har i sin høringsmerknad påpekt at deres erfaring fra tilsyn er at det ofte er uklårheter på dette området, og at en egen bestemmelse vil kunne bidra til å redusere risikoen for misbruk av fullmakten. Departementet påpeker viktigheten av klarhet i fullmaktsforhold for både regnskapsfører og oppdragsgiver, og generelt for tilliten til bransjen. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til mindretallets vurdering av behovet for en egen bestemmelse om fullmakter.

Skattedirektoratet har vist til at mindretallets forslag ikke omtaler hvordan fullmakten skal utformes eller registreres. Departementet mener at en bestemmelse om fullmaktens nærmere utforming eller registrering i utgangspunktet ikke anses nødvendig, men foreslår likevel for sikkerhets skyld at departementet i forskrift kan gi nærmere regler om utforming og registrering av fullmakter. Det vises til lovforslaget § 5-2 tredje ledd.

Departementet foreslår at det tas inn en egen bestemmelse i regnskapsførerloven som regulerer fullmaktsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver.

Se lovforslaget § 5-2 andre ledd.

## 6.4 Oppdragsutførelsen og god regnskapsføringsskikk

### 6.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 2 annet ledd skal autorisert regnskapsfører utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov

og i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Regnskapsførerloven eller -forskriften stiller for øvrig ikke krav til selve oppdragsutførelsen.

Krav til hvordan regnskapsføreroppdrag skal utføres, følger i stor grad av annen lovgivning, herunder særlig bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftsregler.

### 6.4.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at det fortsatt er behov for et krav i loven om å utføre oppdraget i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Utvalget har ikke fått indikasjoner på at denne løsningen ikke har fungert godt. Utvalget mener at regnskapsførerloven fortsatt i stor grad bør overlate detaljregulering av oppdragsutførelsen til god regnskapsføringsskikk. En fordel med denne løsningen er at regelverket blir dynamisk og enkelt å vedlikeholde i takt med utviklingen i næringslivet, regnskapsbransjen, teknologi og annen lovgivning. Utvalget har vurdert om regnskapsførerloven bør stille ytterligere krav til oppdragsutførelsen, ut over at den skal skje i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Utvalget foreslår at det fastsettes i loven at regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et oppdrag om regnskapsføring i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Det foreslås videre at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på lovkrav som nevnt i § 1-2 første ledd, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig. Det vises til utvalgets lovutkast § 5-2 første og annet ledd.

### 6.4.3 Høringsinstansenes merknader

*Revisorforeningen* støtter forslaget om at regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et oppdrag om regnskapsføring i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Revisorforeningen mener at lovkravene til oppdragsutførelsen, på samme måte som i gjeldende lov, bør holdes på et overordnet nivå. Revisorforeningen mener at utvalgets forslag om å lovfeste plikt til å ta opp brudd på lovkrav med oppdragsgiver, er enkeltheter i oppdragsutførelsen som det er bedre å regulere i bransjestandarden for god regnskapsføringsskikk.

*Sparebank 1* viser til utvalgets forslag om et lovfestet krav om at dersom regnskapsfører

avdekker brudd på lovfastsatte regnskapsplikter, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver og at vesentlige brudd skal tas opp skriftlig. Sparebank 1 mener det er viktig å presisere dette i loven. Sparebank 1 foreslår at det bør gjøres en tilføyelse om at dersom bruddet skyldes oppdragsgiver, bør regnskapsfører kunne redegjøre for nivået over, styre eller eiere.

#### 6.4.4 Departementets vurdering

Departementet viser til at det overordnede kravet til oppdragsutførelsen er at den skal skje i samsvar med gjeldende lovkrav. Departementet mener at et slikt overordnet krav bør videreføres, og slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets forslag om at loven skal regulere adgangen til å påta seg utføring av oppdragsgiverens plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3. Se lovforslaget § 1-1, jf. 1-2 første ledd.

Departementet mener, i likhet med utvalget, at det fortsatt er behov for et krav i loven om å utføre oppdraget i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Departementet foreslår at regnskapsførerloven, slik som i dag, bør overlate detaljregulering av oppdragsutførelsen til bransjestandarden for god regnskapsføringsskikk. Som utvalget fremhever, og som departementet slutter seg til, er dette en lovteknisk løsning som gjør regelverket dynamisk og enkelt å vedlikeholde i takt med utviklingen i næringslivet, regnskapsbransjen, teknologi og annen lovgivning. Se lovforslaget § 5-4 første ledd.

Departementet viser videre til at regnskapsførers oppdragsutførelse i stor grad er bygget på informasjon som kommer fra oppdragsgiver. Departementet mener at det bør stilles visse krav til regnskapsførers vurdering av den dokumentasjonen som mottas, slik at regnskapsfører blir i stand til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte. På denne bakgrunn slutter departementet seg til utvalgets forslag om å lovfeste at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Departementet kan i hovedsak slutte seg til utvalgets vurderinger og viser til lovforslaget § 5-4 annet ledd.

## 6.5 Oppdragsdokumentasjon

### 6.5.1 Gjeldende rett

Bestemmelser om oppdragsdokumentasjon er i dag nedfelt i regnskapsførerforskriften § 3-2.

Etter regnskapsførerforskriften § 3-2 første ledd skal regnskapsfører kunne dokumentere hva som er utført for hver enkelt oppdragsgiver. Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler skal kunne fremlegges.

Etter regnskapsførerforskriften § 3-2 annet ledd skal oppdragsdokumentasjon som hovedregel oppbevares i fem år etter utløpet av regnskapsåret. Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler skal imidlertid oppbevares i 10 år. Regnskapsførervirksomhetens eksemplarer av periodiske regnskaper og avstemmingsdokumentasjon trenger ikke oppbevares lenger enn i to år.

Etter regnskapsførerforskriften § 3-2 tredje ledd skal dokumentasjon oppbevares i samsvar med bokføringsforskriften § 7-1 om oppbevaringsmedium og § 7-2 om sikkerhetskopi. Regnskapsførerforskriftens krav om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon utdypes i standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) kapittel 6, som inneholder nærmere føringer både for formål, innhold, tilgang og oppbevaring.

### 6.5.2 Utvalgets vurdering

Utvalget viser til at hensiktsmessig dokumentasjon av oppdrag om regnskapsføring bidrar til å sikre at oppdragene utføres forsvarlig. Oppdragsdokumentasjonen skal skape notoritet og gi grunnlag for å etterprøve oppdragsutførelsen ved intern og ekstern kvalitetskontroll og tilsyn.

Utvalget foreslår at regnskapsfører skal dokumentere oppdrag om regnskapsføring på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk og de øvrige bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag.

Utvalget viser til at oppbevaringstiden for oppdragsdokumentasjon ble redusert fra ti til fem år fra og med regnskapsåret 2017. Endringen var en tilpasning til at oppbevaringstiden for oppdragsgivers regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 annet ledd ble redusert fra ti til fem år i 2014. Utvalget viser til at regnskapsfører fortsatt må oppbevare kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler i minst ti år. Begrunnelsen var at det at regnskapsfører har tatt opp et forhold overfor den regnskapspliktige eller skattepliktige og hva som er påpekt, i seg selv kan være av betydning i skattesaker eller i andre saker knyttet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

Utvalget har delt seg i vurderingen av krav til oppbevaringstid for dokumentasjon der regnskapsfører har påpekt feil og mangler. Etter flertallets syn er avveiningen av hensynene til å begrense kostnadene med oppbevaring og bekjempelse av skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet gjort i forbindelse med at oppbevaringskravet i bokføringsloven ble redusert. Flertallet mener at regnskapsførers oppbevaringsplikt bør tilsvare oppdragsgivernes plikt til å oppbevare sitt regnskapsmateriale. Utvalget viser til at ti års oppbevaring av deler av oppdragsdokumentasjonen i tillegg har den konsekvens at regnskapsførerne må ha et system som sikrer at slik korrespondanse med oppdragsgiverne holdes adskilt fra den øvrige oppdragsdokumentasjonen for at den ikke skal kunne slettes eller makuleres etter fem år.

Utvalgets flertall konkluderer med at det ikke bør settes krav til å oppbevare deler av regnskapsførers oppdragsdokumentasjon lenger enn fem år. Utvalget foreslår at regnskapsførers oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt.

Utvalget foreslår at hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på lovkrav som nevnt i utkastet § 1-2 første ledd, dvs. bokføringsloven, regnskapsloven eller regnskapsrapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

Mindretallet mener at oppbevaringstiden for skriftlig kommunikasjon mellom regnskapsfører og oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler, skal være ti år. Mindretallet påpeker at dette er i samsvar med gjeldende rett. Mindretallet viser til at denne dokumentasjonen kan være viktig i erstatningssaker, straffesaker og skattesaker. Mindretallet viser til at det også er viktig for bostyrere at fristen for oppbevaring av denne kommunikasjonen mellom regnskapsforetaket og oppdragsgiver ikke reduseres fra ti til fem år. Mindretallet viser til at det normalt ikke vil være et omfattende skriftlig materiale som skal oppbevares, og oppbevaringen skjer normalt elektronisk. Mindretallet mener at å skille denne lovpliktige kommunikasjonen fra annen regnskapsdokumentasjon, ikke vil skape særlige problemer, og viser til at regnskapsforetaket som oppbevarer regnskapsmateriale for oppdragsgiver uansett må vurdere om noe av materialet må oppbevares i ti år fordi det følger av bokføringsloven.

Mindretallet foreslår at når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver, skal denne kom-

munikasjonen oppbevares i ti år. Mindretallet foreslår at kravet til dokumentasjon skal tas inn i en egen bestemmelse i loven.

Utvalget påpeker at kravet til oppbevaring av oppdragsdokumentasjon innebærer at regnskapsfører må sørge for at dokumentasjonen blir oppbevart forsvarlig slik at den er tilgjengelig for regnskapsfører og ekstern kontroll i hele oppbevaringstiden. Utvalget mener at dette ikke er nødvendig å presisere særskilt i regnskapsførerloven.

### 6.5.3 Høringsinstansenes merknader

*Økokrim* mener at kravet til oppbevaringstid fortsatt bør være ti år for kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler. *Økokrim* mener at gjeldende bestemmelse bør videreføres og ikke begrenses til «lovbrudd». *Økokrim* viser til at slik dokumentasjon skiller seg vesentlig fra alminnelig regnskapsmateriale slik at det ikke nødvendigvis bør være samme krav til oppbevaringstid for de to typene dokumentasjon. Videre mener *Økokrim* at oppbevaringsbyrden ikke er like stor som tidligere som følge av den teknologiske utviklingen. *Økokrim* viser til mindretallets begrunnelse og slutter seg til denne.

*LO* er enig med mindretallets forslag om at når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver skal denne kommunikasjonen oppbevares i 10 år.

*Norsk Øko-Forum* er enig med mindretallet som foreslår å videreføre dagens krav til oppbevaring av skriftlig kommunikasjon mellom regnskapsfører og oppdragsgiver. *Norsk Øko-Forum* mener at flertallets begrunnelse er lite overbevisende, og viser til at de vanskelig kan forstå at en forlenget oppbevaring for et så begrenset materiale kan oppfattes som byrdefullt av en profesjonsgruppe som regnskapsførere, særlig i lys av at oppbevaringen normalt skjer elektronisk. *Norsk Øko-Forum* mener at nytten av oppbevaringen for politi, skattemyndigheter og andre tilsynsmyndigheter, bostyrere mv. er klart større enn oppbevaringsbyrden for regnskapsførerne. *Norsk Øko-Forum* er heller ikke enig i utvalgets forslag om redusert oppbevaringstid fra ti til fem år for dokumentasjon som viser hva som er utført for hver enkelt oppdragsgiver og viser til at oppbevaringstiden må ses i sammenheng med endringsfristene for skattemyndighetene og tollmyndighetene, samt fristene for strafferettslig foreldelse for alvorlige økonomiske forbrytelser.

*Fagforbundet* mener at en oppbevaringsplikt på oppdragsdokumentasjon på kun 5 år vil under-

støtte at tilgjengeligheten på dokumentasjon ikke kan svekkes, og viser til at forslaget til ny lov, etter deres syn, ikke ivaretar dokumentasjonskravet på tilsvarende måte som i dag.

*Skattedirektoratet* viser til at for det meste av regnskapsmaterialet er det nå en oppbevaringsplikt på fem år, og mener at det bør være hovedregelen. Skattedirektoratet mener likevel at kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler, bør oppbevares i 10 år, og slutter seg til mindretallets forslag på dette punkt.

*Revisorforeningen* har ikke innvendinger mot forslaget om at regnskapsførers oppdrag skal dokumenteres på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag. Revisorforeningen viser til at forutsetningen er at bestemmelsen kan praktiseres på en fornuftig måte. Revisorforeningen mener det er viktig å ta i betraktning at dokumentasjon for at regnskapsføringen er riktig utført, i første rekke vil være resultatet av det arbeidet regnskapsføreren har utført for oppdragsgiveren. Revisorforeningen viser til at i moderne regnskapssystemer kan alle føringer og handlinger dokumenteres i systemet. Dette skal ikke måtte dokumenteres på nytt i regnskapsførers oppdragsdokumentasjon. Revisorforeningen fremholder at bestemmelsen må forstås slik at oppdragsutførelsen skal dekke de forholdene og vurderingene som ikke inngår i regnskapsdokumentasjonen. Revisorforeningen støtter utvalgets forslag om at oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Revisorforeningen mener at det ikke bør settes krav til å oppbevare deler av regnskapsførers oppdragsdokumentasjon lenger enn fem år.

*Finanstilsynet* støtter mindretallets forslag om oppbevaringstid for deler av oppdragsdokumentasjonen. Et fortsatt krav til ti års oppbevaring for slik korrespondanse er i samsvar med gjeldende rett. Finanstilsynet viser til at denne dokumentasjonen kan være viktig i erstatningssaker, straffesaker og skattesaker. Det er også viktig for bostyrere at ikke fristen for oppbevaring av denne kommunikasjonen mellom regnskapsforetaket og oppdragsgiver reduseres. Det vil normalt ikke være et omfattende skriftlig materiale som skal oppbevares, og oppbevaringen skjer elektronisk. Å skille denne lovpliktige kommunikasjonen fra annen regnskapsdokumentasjon, vil heller ikke skape særlige problemer. Regnskapsforetaket som oppbevarer regnskapsmateriale for oppdragsgiver, vil uansett måtte vurdere om noe av materialet må oppbevares i ti år når det følger av

bokføringsloven. Finanstilsynet mener det må være klart at oppbevaringsplikten også gjelder selv om regnskapsførervirksomheten avvikles og at dette bør synliggjøres i lovteksten. Finanstilsynet støtter også mindretallets forslag om at dokumentasjonskravet flyttes over i en egen bestemmelse, og viser til løsningen i revisorloven. Finanstilsynet viser til at dokumentasjonskravet er et helt sentralt krav for å kunne gjennomføre tilsyn og andre kontroller med regnskapsføringen, og bør synliggjøres klarere i lovteksten.

*Regnskap Norge* mener at en oppbevaringstid på fem år er tilstrekkelig og gir en god harmonisering med oppbevaringstiden for oppdragsgivernes regnskapsmateriale etter bokføringsloven. Regnskap Norge viser til at i saker som gjelder oppdragsgivers forhold, for eksempel skatte- og avgiftssaker, konkurser mv., er det i utgangspunktet oppdragsgivers eget regnskapsmateriale som skal danne grunnlaget for kontroll mv., ikke regnskapsførers oppdragsdokumentasjon. Regnskap Norge mener at et behov for forlenget oppbevaringstid av slike hensyn, derfor må løses gjennom bokføringslovgivningen og annet regelverk som gjelder for oppdragsgiverne. Regnskap Norge mener også at differensierte oppbevaringstider er praktisk utfordrende og kompliserende å forholde seg til.

*Amesto Account* støtter flertallets forslag om fem års oppbevaringstid på all oppdragsdokumentasjon. Amesto Account mener at å ha systemer som tar høyde for forskjellig oppbevaringstid på forskjellig type dokumentasjon, krever vesentlig mer enn ensartede oppbevaringsrutiner. Amesto Account stiller også spørsmål ved at regnskapsfører skal være pliktig til å oppbevare dokumentasjon som kunden ikke er pliktig til å oppbevare tilsvarende.

*Virke* ber departementet se nærmere på hvordan oppbevaringstiden etter bokføringsloven, regnskapsførerloven og andre lover av relevans for regnskapsfører i størst mulig grad kan harmoneres. Virke peker på at i dag skaper ulikheter med hensyn til pliktig oppbevaringstid stor usikkerhet blant mange aktører i bransjen.

#### 6.5.4 Departementets vurdering

Departementet viser til at formålet med oppdragsdokumentasjon er å skape notoritet og gi grunnlag for tilsyn og ekstern kvalitetskontroll av regnskapsfører. Departementet påpeker videre at oppdragsdokumentasjonen kan være viktig i forbindelse med erstatningssaker, straffesaker og skatte- og avgiftssaker.

Etter departementets vurdering bør oppbevaringstiden for regnskapsførers oppdragsdokumentasjon settes til fem år. Dette er også hovedregelen for oppdragsgivers oppbevaring av dokumentasjon etter bokføringsloven. Departementet viser videre til at dette også er i samsvar med hva som følger av revisorloven.

Departementet viser til at mindretallet har foreslått et krav om ti års oppbevaringstid for skriftlig kommunikasjon med oppdragsgiver som knytter seg til lovbrudd. Mindretallet viser blant annet til at denne dokumentasjonen kan være viktig i erstatningssaker, straffesaker og skattesaker, og til at det er viktig for bostyrere at ikke fristen for oppbevaring av denne kommunikasjonen mellom regnskapsforetaket og oppdragsgiver reduseres fra ti til fem år. Høringsinstansene har støttet både flertallets og mindretallets forslag.

Departementet viser til at den viktigste informasjonskilden om oppdragsgivers regnskaper vil være den dokumentasjonen oppdragsgiver oppbe-

varer selv. Dette hensynet bør ivaretas gjennom regnskaps- og bokføringslovgivningen. Hovedhensynet bak regler om regnskapsførers dokumentasjon er muligheten for kontroll av regnskapsførers utførelse av sitt oppdrag. Departementet viser videre at det til en viss grad er usikkert hvilken nytte en lengre oppbevaringstid fører med seg. Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til lovforslaget § 5-4 annet ledd, mener departementet, i likhet med mindretallet, at kravet til oppbevaring av denne kommunikasjonen bør settes til 10 år.

Mindretallet har videre foreslått at kravet til dokumentasjon skal tas inn i en egen bestemmelse i loven. Departementet viser til at en slik løsning er valgt i revisorloven. Forslaget er også støttet av Finanstilsynet som tilsynsmyndighet. Departementet foreslår på denne bakgrunn en egen bestemmelse om oppdragsdokumentasjon.

Se lovforslaget § 5-3.

## 7 Organisering av virksomheten

### 7.1 Organisering og kvalitetsstyring

#### 7.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven inneholder ikke særskilte regler om rutiner for kvalitetsstyring eller organisering av virksomheten for øvrig.

For regnskapsførerselskaper følger visse krav av selskapslovgivningen avhengig av selskapsformen. Det vises til utvalgets oppsummering kapittel 7.1.1 første og annet avsnitt.

Standarden for god regnskapsføringsskikk (juni 2014, sist oppdatert juni 2017) har enkelte bestemmelser om forutsetninger for å kunne påta seg et regnskapsføreroppdrag. Det vises til utredningen kapittel 7.1.1 tredje til syvende avsnitt.

#### 7.1.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at det bør lovfestes visse overordnede krav til organisering slik at det blir trygghet for at de regnskapsoppdragene et regnskapsforetak påtar seg, utføres i samsvar med gjeldende lovkrav i bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen.

Utvalget foreslår en bestemmelse om at regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag, i tråd med det som allerede følger av standard for god regnskapsføringsskikk punkt 2.5 og 2.6 om kapasitet og kompetanse. Det vises til utvalgets lovutkast § 4-1 tredje ledd.

Utvalget foreslår videre en egen bestemmelse i loven om at regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Utvalget er imidlertid delt i vurderingen av hvordan lovkrav om kvalitetsstyring bør utformes. Mindretallet mener at lovkravet om kvalitetsstyring må angis mer utfyllende enn det som er flertallets forslag. Disse medlemmene mener at bestemmelsen om kvalitetsstyring bør suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Det må også kreves

at regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag.

Utvalget foreslår videre at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen.

Utvalget mener at det er hensiktsmessig at standarden for god regnskapsføringsskikk gir visse retningslinjer om forsvarlig organisering av virksomheten for å sikre kvalitet i oppdragsutførelsen.

#### 7.1.3 Høringsinstansenes merknader

*Hovedorganisasjonen Virke (Virke)* stiller seg ikke bak forslaget fra mindretallet om at bestemmelsen om kvalitetsstyring bør suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Virke mener at dette behovet er godt ivare tatt gjennom gjeldende regulering og etablert bransjepraksis. Virke har vanskeligheter med å forstå hvordan et regnskapsforetak kan unngå å ha en forsvarlig kvalitetsstyring dersom man ikke iverksetter tiltak for å utbedre eventuelle svakheter dersom feil eller avvik avdekkes eller oppstår.

*Revisorforeningen* er imot mindretallets forslag. Revisorforeningen viser til at det ikke er realistisk at lovfesting av en plikt til å se til at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt og til å utbedre eventuelle svakheter, «vil bidra til å oppnå formålet med kravet om kvalitetsstyring».

*Finanstilsynet* støtter utvalgets forslag om å lovfeste overordnede krav til regnskapsforetakets organisering, samt forsvarlig kvalitetsstyring. Revisorloven inneholder detaljerte krav til revisjonsforetakets kvalitetskontrollsystem. Finanstilsynet mener at også på regnskapsførerområdet tilsier tilsynsmessige hensyn at foretakene må ha en plikt til å selv følge opp at retningslinjer og rutiner etterleves og at de svakheter som avdekkes, blir fulgt opp. Dette er nødvendig for å sikre at kvalitetskontrollsystemet fungerer etter sin hensikt og ivaretar de hensyn det er tiltenkt. Finanstilsynet støtter derfor mindretallets forslag.



*Regnskap Norge* støtter krav til registrering og organisering av regnskapsforetaket, herunder krav til kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring. Regnskap Norge er ikke enige med mindretallet i at bestemmelsen om kvalitetsstyring bør suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virket etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter, samt krav om at regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i utvalgets utkast til regnskapsførerlov kapittel 5 om regnskapsoppdrag.

*Amesto Account* mener flertallets forslag er tilstrekkelig for å sikre at kvalitetsstyringen i regnskapsforetaket gjøres etter loven, og at eventuelle presiseringer kan gjøres i God regnskapsførings-skikk.

#### 7.1.4 Departementets vurdering

Departementet deler utvalgets vurdering om at det bør lovfestes visse overordnede krav til organiseringen for å bidra til å sikre at de regnskapsoppdragene et regnskapsforetak påtar seg, utføres i samsvar med gjeldende lovkrav. Departementet forslår på denne bakgrunn at det tas inn en bestemmelse i loven om at regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag, i tråd med det som allerede følger av GRFS punkt 2.5 og 2.6. Det vises til lovforslaget § 4-1 først ledd.

Departementet slutter seg videre til utvalgets forslag om en egen bestemmelse i loven om kvalitetsstyring. Departementet viser til at regler om kvalitetsstyring som fastsettes uten at de lar seg kontrollere eller håndheve, vil kunne vise seg lite hensiktsmessig. Å kunne vise at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt er nødvendig for å kontrollere at kvalitetsstyringen er forsvarlig. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til mindretallets forslag om å lovfeste et slikt krav.

Departementet slutter seg til utvalgets forslag om at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen. Dette er en sentral rolle i foretakets risikostyring og internkontroll. Som utvalget viser til, sikrer det at vedkommende har god kunnskap om de særskilte reglene som gjelder for regnskapsforetak. Bestemmelsen begrenser ikke ansvaret eller myndigheten til daglig leder eller styret i et regnskapsselskap.

Det vises til lovforslaget § 4-1.

## 7.2 Pliktig ansvarsforsikring

### 7.2.1 Gjeldende rett

Det er ikke noe krav etter gjeldende rett om at autoriserte regnskapsførere eller regnskapsførerselskaper må ha ansvarsforsikring eller stille annen form for sikkerhet. Regnskap Norge har en foreningsbasert plikt til å ha ansvarsforsikring for regnskapsforetak som er medlem i foreningen.

### 7.2.2 Utvalgets vurderinger

Flertallet i utvalget mener at en lovbestemt plikt til å tegne ansvarsforsikring eller stille annen form for sikkerhet for mulig erstatningsansvar, må ha en særskilt begrunnelse ut over det at virksomheten er underlagt særskilt regulering og tilsyn. Flertallet viser til at for foretak som oppbevarer kunders midler som del av den regulerte virksomheten, slik som banker, forsikringsselskaper, verdipapirforetak, eiendomsmeglere, inkassoforetak og advokater, tilsier formålet med reguleringen at det stilles krav om sikring av midlene. Flertallet viser til at dette ikke er en del av den regulerte virksomheten til regnskapsførere.

Utvalgets flertall viser videre til at regnskapsforetaket står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for at oppdraget utføres i henhold til det som er avtalt, inkludert at oppdragsgiverens regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen er ivare tatt. Oppdragsgiverens kreditorer eller andre tredjeparter vil i utgangspunktet ikke kunne bygge noe erstatningskrav mot en regnskapsfører som følge av feil i utføringen av et regnskapsoppdrag. Regnskapsfører må i tilfelle ha påtatt seg forpliktelser ut over det som reguleres i regnskapsførerloven.

Utvalgets flertall viser til vurdering av avtalevilkår, mislighold og erstatningsansvar i punkt 6.3.2:

«Etter Utvalgets syn er det ikke påkrevd med lovgivning om det kontraktsrettslige for å beskytte partene. Et regnskapsoppdrag er et avtaleforhold mellom profesjonelle parter. Etter Utvalgets vurdering regulerer gjeldende ulovfestet kontraktsrett avtaleforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver på en god måte.»

Flertallet mener at dette inkluderer eventuell forsikringsdekning. Flertallet viser til at både store og små oppdragsgivere har reell mulighet til å ta

hensyn til regnskapsførerens forsikringsdekning. Etter flertallets syn er det ikke godtgjort et behov for å beskytte oppdragsgivere gjennom lovfestet forsikringsplikt, som er tilstrekkelig til å forsvare de begrensningene det setter på avtalefriheten og de kostnadene det vil medføre. Det inkluderer hensynet til å bevare tilliten til regnskapsførere.

Utvalgets flertall mener ut fra dette at det ikke bør innføres plikt for regnskapsforetak eller statsautoriserte regnskapsførere til å ha ansvarsforsikring for mulig erstatningsansvar som følge av feil i utføringen av regnskapsoppdrag.

Utvalgets mindretall mener det bør lovfestes et krav om ansvarsforsikring som dekker tap oppdragsgiverne påføres som følge av feil og mangler i utføringen av regnskapsoppdrag. Mindretallet viser til at regnskapsførerloven skal sikre at regnskapsforetaket ivaretar oppdragsgivers forpliktelser etter lov og forskrift innenfor det som er gyldig avtalt. Dersom regnskapsforetaket svikter i utføringen av oppdraget, er det uheldig dersom regnskapsforetaket ikke er i stand til å gjøre opp for det tapet oppdragsgiver blir påført. Selv om det i praksis vil bli tegnet ansvarsforsikring, vil et lovkrav bidra til å underbygge tilliten til regnskapsførerbransjen. Mindretallet foreslår en bestemmelse om lovpålagt ansvarsforsikring.

### 7.2.3 Høringsinstansenes merknader

*Virke, Regnskap Norge og Revisorforeningen* støtter flertallets forslag om ikke å innføre krav om pliktig ansvarsforsikring for regnskapsførere. Virke mener det i størst mulig grad bør være opp til den enkelte næringsdrivende selv å beslutte hvilke forsikringer som skal inngås. Virke mener videre at markedet vil bidra til å motivere regnskapsbransjen til å tegne aktuelle forsikringer, ettersom forsikringer er et latent konkurransefortrinn i kampen om å vinne og beholde kunde-forhold.

*Skattedirektoratet, Finanstilsynet og Norsk Øko-Forum* støtter mindretallet som har foreslått lovfesting av en plikt til å ha ansvarsforsikring. Finanstilsynet viser til at oppdragsgiver kan lide betydelige tap blant annet når regnskapsfører gjør feil i eller ikke overholder frister for innsendelse av pliktige regnskapsopplysninger til offentlige organer. Skattedirektoratet mener at mindretallets forslag belyser behovet for lovfesting av plikt til å tegne ansvarsforsikring blant annet med hensyn til tillit til bransjen, og de situasjoner der regnskapsfører/foretak har påført sin oppdragsgiver tap som følge av feil og svikt i utføringen av oppdraget, men ikke har økonomi til å dekke det

påførte tapet. Skattedirektoratet støtter mindretallets forslag til § 4-3 om ansvarsforsikring. Skattedirektoratet viser til at etter opphevelsen av revisjonsplikten har mange foretak fravalgt revisjon, og har ikke lenger den kontrollfunksjonen revisor representerer for å sikre at regnskap og lovpålagt rapportering ikke er beheftet med vesentlige feil og mangler. Det vil si at det foreligger et større ansvar på regnskapsfører og regnskapsforetak som tidligere var hos revisor. Dette gjenspeiler seg i GRFS. Skattedirektoratet mener derfor at forslaget om å pålegge regnskapsforetak ansvarsforsikring er en naturlig konsekvens av økningen i ansvaret som påligger regnskapsforetakene, og den økte risikoen for de oppdragsgiverne som nå har fravalgt revisjon.

### 7.2.4 Departementets vurdering

Departementet mener, i likhet med 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. Etter departementets vurdering foreligger det ikke slike særskilte hensyn her. På andre rettsområder er et krav om sikkerhetsstillelse hovedsakelig knyttet til profesjoner som håndterer klientmidler. Dette er ikke en del av regnskapsførers hovedoppgave, og det foreligger derfor ikke noe særlig behov for å beskytte skadelidte mot misbruk av disse.

Departementet viser videre til at selv om mange antakelig vil tegne frivillig forsikring, er ikke det i seg selv en god nok begrunnelse for å innføre en lovpålagt plikt til å tegne ansvarsforsikring. Departementet ser heller ikke at det er et større behov for å beskytte skadelidte mot risikoen for at regnskapsførere ikke kan gjøre opp, enn risiko for annet økonomisk tap som ikke er beskyttet gjennom lovgivningen. Departementet viser til at det heller ikke i revisorloven er fastsatt lovpålagt krav om sikkerhetsstillelse.

Departementet foreslår etter dette ikke et lovpålagt krav om at det skal stilles ansvarsforsikring

## 7.3 Taushetsplikt og opplysningsplikt

### 7.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 10 første ledd har regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av eller i

medhold av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere kan ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Annet ledd fastsetter at en regnskapsfører som foretar kontroll av en annen regnskapsførers regnskapsføreroppdrag, i forbindelse med denne kontrollen kan gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av den andre regnskapsførers taushetsplikt etter første ledd. Taushetsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den regnskapsfører som foretar kontrollen.

Tredje ledd fastsetter at uten hinder av bestemmelsen i første ledd kan regnskapsfører gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsføreroppdraget.

Fjerde ledd fastsetter at taushetsplikt etter første ledd eller avtalt taushetsplikt er ikke til hinder for at regnskapsfører kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for domstol, eller politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Etter femte ledd kan regnskapsfører videre underrette politiet dersom det i forbindelse med regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Etter sjette ledd gjelder taushetsplikten også etter at oppdraget er avsluttet.

### 7.3.2 Utvalgets vurderinger

#### *Taushetsplikt og behandling av taushetsbelagte opplysninger*

Utvalget mener at tillitsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver fortsatt bør beskyttes av lovbestemt taushetsplikt. Utvalget viser til at hensynet til å unngå skade for oppdragsgiver ved at fortrolig informasjon kommer ut, interessevernet, har vekt som en del av dette.

Utvalget viser til at om beskyttelsen av tillitsforholdet 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 må omfatte både den oppdragsansvarlige regnskapsføreren, medarbeidere som benyttes på oppdraget, andre medarbeidere i regnskapsforetaket, samt ledere og styremedlemmer. Utvalget foreslår også at taushetsplikten skal omfatte regn-

skapsforetaket, slik det er fastsatt for finansforetak i finansforetaksloven § 16-2 og for revisorer i revisorloven § 10-1. Taushetsplikten for foretaket innebærer et ansvar for å hindre at uvedkommende får adgang til eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger i IKT-systemer og på andre måter.

Utvalget foreslår videre at taushetsplikten også må omfatte personer utenfor regnskapsforetaket som benyttes på foretakets oppdrag. Utvalget viser til at en presisering av at taushetsplikten gjelder overfor uvedkommende, vil gjøre det tydeligere at informasjonsdeling som er nødvendig for å utføre oppdrag og drive virksomheten forsvarlig, er i samsvar med loven. Utvalget mener at en slik presisering også gir et signal om at regnskapsfører ved overholdelsen av opplysningsplikt og benyttelse av unntak fra taushetsplikten, må sikre at det er rette vedkommende som mottar opplysninger. Utvalget legger også vekt på at et slikt forbehold er vanlig i andre lover. Utvalget foreslår på bakgrunn av dette at et regnskapsforetak skal ha plikt til å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med regnskapsforetakets virksomhet, med mindre regnskapsfører etter gjeldende lovkrav enten har plikt eller er gitt adgang til å gi ut taushetsbelagte opplysninger. Utvalget viser til at revisor må ha full adgang til å gjøre de undersøkelser revisoren finner nødvendig for revisjonen. Revisor skal ikke anses som uvedkommende etter bestemmelsen.

Utvalget foreslår at taushetsplikten skal gjelde tilsvarende for tillitsvalgte og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets oppdrag om regnskapsføring.

Utvalget viser til at tilliten til regnskapsførers fortrolighet ikke svekkes dersom regnskapsfører får relevant samtykke til å gi opplysningene videre. Utvalget foreslår derfor at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at regnskapsforetaket eller oppdragsansvarlig regnskapsfører gir opplysninger etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Utvalget foreslår også at taushetsbelagte opplysninger ikke skal kunne utnyttes i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Utvalget viser til at for å ivareta formålet må taushetsplikten også gjelde etter at oppdraget er avsluttet. Utvalget foreslår derfor at å videreføre at taushetsplikten skal gjelde også etter at oppdraget er avsluttet.

Det vises til utvalgets lovutkast § 4-2 første til fjerde og niende ledd.

### *Unntak fra taushetsplikten*

Utvalget foreslår å videreføre de gjeldende unntakene fra taushetsplikten i regnskapsførerloven. Taushetsplikten skal ikke være til hinder for å gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsoppdraget. Regnskapsfører skal uten hinder av taushetsplikt kunne gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en statsautorisert regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag. Den som foretar kontrollen underlegges samme taushetsplikt. Regnskapsfører skal uten hinder av taushetsplikt kunne underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Taushetsplikten skal heller ikke være til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Det vises utvalgets lovutkast § 4-2 femte til åttende ledd.

### **7.3.3 Høringsinstansenes merknader**

*Revisorforeningen* støtter utvalgets forslag om taushetsplikt og opplysningsplikt.

*Skattedirektoratet* mener at dersom regnskapsfører kjenner til forhold som er av betydning for skattemyndighetenes vurdering og bruk av regnskapet, burde det være lettere for skattemyndighetene å få tilgang til slike opplysninger. Skattedirektoratet foreslår en opplysningsplikt, eller lemping av taushetsplikten overfor skattemyndighetene i forhold til opplysninger knyttet til vesentlige forhold som regnskapsfører tar opp skriftlig med oppdragsgiver etter § 5-2 og at dette bør skje i nummererte brev og begrunnelse for å frasi seg oppdraget, jf. § 5-3. I tillegg mener Skattedirektoratet at regnskapsfører bør pålegges en plikt til å legge frem dokumentasjon som er i regnskapsførers besittelse i tilfelle oppdragsgiver ikke oppfyller sin lovpålagte plikt til utlevering. Skattedirektorat har i sine merknader fremmet forslag til et nytt annet ledd i § 4-2 og et tillegg i 5-2 annet ledd siste punktum.

### **7.3.4 Departementets vurdering**

Departementet viser til at reglene om regnskapsføreres taushetsplikt er sentrale for å sikre tillitsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver. Departementet foreslår regler om taushetsplikt som hovedsakelig er en videreføring av gjeldende rett.

Departementet er enig med utvalget i at dersom beskyttelsen av tillitsforholdet skal være effektiv, må taushetsplikten i tillegg til å omfatte oppdragsansvarlige regnskapsfører, omfatte også andre med tilknytning til regnskapsforetaket. Departementet foreslår, i likhet med utvalget at taushetsplikten skal omfatte både den oppdragsansvarlige regnskapsføreren, medarbeidere som benyttes på oppdraget, andre medarbeidere i regnskapsforetaket, samt ledere og styremedlemmer. Dette vil innebære at en vid krets omfattes av taushetspliktsbestemmelsene, noe departementet ser på som nødvendig for å opprettholde nødvendig tillit til regnskapsføreres 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.

Departementet foreslår videre, i likhet med utvalget, at det presiseres i lovteksten at plikten til å bevare taushet gjelder overfor uvedkommende. Departementet mener at en slik presisering vil tydeliggjøre at regnskapsfører må kunne dele informasjon i den grad det er nødvendig for å utføre sitt oppdrag eller oppfylle sine plikter forsvarlig. Det vises til lovforslaget § 4-2 første ledd. Dette er også presisert i revisorloven § 10-1 første ledd. Departementet foreslår at taushetsplikten også skal gjelde tilsvarende for tillitsvalgte og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets oppdrag om regnskapsføring, jf. lovforslaget § 4-2 femte ledd.

Gjeldende bestemmelse om at taushetsplikten også gjelder etter at oppdraget er avsluttet, foreslås videreført, jf. lovforslaget § 4-2 niende ledd.

Det vises til lovforslaget § 4-2.

Departementet viser til at det under visse omstendigheter er nødvendig at regnskapsfører kan dele opplysninger, og det er behov for enkelte unntak fra taushetsplikten. Departementets foreslår regler om unntak fra taushetsplikten som i hovedsak er en videreføring av gjeldende rett og slutter seg til utvalgets vurdering av unntak fra taushetsplikten.

Departementet foreslår at gjeldende rett videreføres om at regnskapsfører uten hinder av taushetsplikt kan gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter samtykke fra den som opplysningene gjelder, se lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav a.

Departementet foreslår også at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette

har betydning for regnskapsoppdraget, se lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav b.

Departementet foreslår videre at regnskapsfører uten hinder av taushetsplikt skal kunne gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en statsautorisert regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag. Den som foretar kontrollen, er underlagt samme taushetsplikt som regnskapsfører, se lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav c.

Skattedirektoratet har i sine høringsmerknader foreslått en lemping av taushetsplikten overfor skattemyndighetene i forhold til opplysninger knyttet til vesentlige forhold som regnskapsfører tar opp skriftlig med oppdragsgiver etter lovforslaget § 5-3 og at dette bør skje i nummererte brev og begrunnelse for å frasi seg oppdraget, jf. lovforslaget § 5-5. Departementet mener at en slik utvidelse av unntaket for taushetsplikten vil kunne gå på bekostning av tillitsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver, og anser det ikke hensiktsmessig å foreslå ytterligere unntak fra taushetsplikten på nåværende tidspunkt.

Når det gjelder unntak fra taushetsplikten overfor politiet, viser departementet til at regnskapsfører kan bidra til å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet. Regnskapsfører bør derfor kunne gi politiet opplysninger om slike forhold. Departementet foreslår på denne bakgrunn

å videreføre dagens unntak fra taushetsplikten når det gjelder informasjonsdeling til politiet. Ved mistanke om en straffbar handling, kan regnskapsfører underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Først når det er åpnet etterforskning i en straffesak kan regnskapsfører avgi forklaring eller utlevere dokumentasjon til politiet. Etter departementets vurdering gir dette en hensiktsmessig avveining mellom hensynet til å sikre tillitsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver og hensynet til å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet. Se lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav d. Departementet mener at det også er nødvendig å gjøre unntak fra taushetsplikten slik at regnskapsfører kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for en domstol eller for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Se lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav e.

Departementet foreslår at det gis regler om unntak fra taushetsplikten i tråd med utvalgets forslag. Departementet mener likevel at utvalgets lovutkast kan få en bedre lovteknisk oppbygging ved at unntakene fra taushetsplikten samles i ett ledd. Departementet foreslår derfor en noe annen oppbygging av denne paragrafen.

Det vises til lovforslaget § 4-2 andre ledd bokstav a til e.

## 8 Tilsyn

### 8.1 Gjeldende rett

---

Autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 18, jf. § 2 første ledd.

Etter finansstilsynsloven § 3 første ledd skal tilsynet sørge for at foretak under tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med den lovgivningen som ligger til grunn for foretakenes opprettelse, formål og vedtekter.

Etter finansstilsynsloven § 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 i tilfelle 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.

Etter finansstilsynsloven § 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 etter § 6 melde saker som gjelder overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten.

Etter regnskapsførerloven § 12 kan Finanstilsynet pålegge regnskapsførerens oppdragsgiver å la Finanstilsynet få innsyn i oppdragsgivers regnskapsbøker og annet regnskapsmateriale som regnskapsføreren har håndtert i forbindelse med oppdraget, dersom det er nødvendig for å få gjennomført et forsvarlig tilsyn med en regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap. Et slikt pålegg kan ikke omfatte regnskapsmateriale som befinner seg hos regnskapsføreren. Oppdragsgiver plikter å legge forholdene praktisk til rette for innsyn fra Finanstilsynet. Finansstilsynsloven § 10 annet ledd om tvangsmulkt gjelder for slike pålegg.

Regnskap Norge gjennomfører kvalitetskontroll av sine medlemmer hvert sjuende år. Dersom Regnskap Norge finner forhold som kan føre til tilbakekall av autorisasjonen som regnskapsfører, blir saken oversendt til Finanstilsynet for videre oppfølging. Revisorforeningen gjennomfører kvalitetskontroll med de av sine medlemmer som er autoriserte regnskapsførere på samme måte. Samarbeidet med Finanstilsynet er ikke lovhjemlet og innebærer ikke noen delegasjon av offentlig myndighet til foreningene.

Regnskapsfører eller regnskapsførerselskapet skal være forpliktet til å følge de pålegg som kvalitetskontrollen gir. Den enkelte kvalitetskontroll skal dokumenteres i en skriftlig rapport. Retningslinjene inneholder også bestemmelser om rapportering til og informasjonsutveksling med Finanstilsynet.

### 8.2 Utvalgets vurderinger

---

Etter utvalgets vurdering er det ikke noe i dag som tilsier en annen organisering av tilsynet med regnskapsførerne. Utvalget går inn for å videreføre at Finanstilsynet fører tilsyn med statsautoriserte regnskapsførere og regnskapselskaper og de gjeldende rammene for tilsynet, jf. finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 18.

Utvalget viser til at den gjeldende adgangen i regnskapsførerloven § 12 for Finanstilsynet til å gi regnskapsførerens oppdragsgiver pålegg om inn-

syn i regnskapsmateriale, ikke har blitt brukt i løpet av de tretten årene den har vært i loven. Utvalget mener at det ikke er vesentlige hensyn som tilsier at det er behov for å ha en slik adgang kun med tanke på sjeldne særtilfeller. Utvalget foreslår derfor ikke å videreføre denne bestemmelsen.

### **8.3 Høringsinstansenes merknader**

---

Det har ikke kommet merknader til dette punktet.

### **8.4 Departementets vurdering**

---

Departementet foreslår at Finanstilsynet fortsatt skal føre tilsyn med statsautoriserte regnskaps-

førere og regnskapsselskaper, og at de gjeldende rammene videreføres.

Det etablerte samarbeidet med Regnskap Norge og Revisorforeningen når det gjelder foreningenes eksterne kvalitetskontroll, kan videreføres innenfor denne rammen.

Departementet slutter seg videre til at regnskapsførerloven § 12 om at Finanstilsynet kan gi oppdragsgiver pålegg om innsyn i regnskapsmateriale, ikke videreføres. Departementet viser til at den gjeldende adgangen for Finanstilsynet til å gi regnskapsførerens oppdragsgiver pålegg om innsyn i regnskapsmateriale ikke har vært benyttet siden loven ikrafttredelse.

## 9 Reaksjoner

### 9.1 Tilsynsmessige reaksjoner

#### 9.1.1 Gjeldende rett

Finanstilsynet skal kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom en regnskapsfører ikke lenger oppfyller kravene om å være bosatt i en EØS-stat, ha fast kontorsted i Norge, være økonomisk vederheftig og være myndig (ikke være mindreårig eller fratatt rettslig handleevne etter vergemålsloven), jf. regnskapsførerloven § 7 første ledd.

Finanstilsynet skal kalle tilbake autorisasjon som regnskapsførerselskap dersom selskapet ikke lenger oppfyller kravene om å ha en daglig leder som er autorisert regnskapsfører (eventuelt faglig leder som er autorisert regnskapsfører hvor det er åpnet for det i regnskapsførerforskriften § 1-3), ha som formål å føre regnskap for andre, være økonomisk vederheftig og ha fast kontorsted i Norge, jf. regnskapsførerloven § 7 annet ledd.

Etter regnskapsførerloven § 7 tredje ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom regnskapsføreren 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 regnskapsførers plikter etter lov eller forskrifter. Finanstilsynets adgang til å kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører gjelder tilsvarende for regnskapsførerselskaper, jf. fjerde ledd. Tilbakekall kan etter femte ledd besluttes for en tidsbegrenset periode.

Dersom en regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekalling av autorisasjon, kan autorisasjonen etter § 8 suspenderes inntil straffesaken er avsluttet.

#### 9.1.2 Utvalgets vurderinger

##### *Tilsynsmessige reaksjoner*

Utvalget foreslår å videreføre Finanstilsynets myndighet etter gjeldende regnskapsførerlov til å kalle tilbake godkjenningen til statsautoriserte

regnskapsførere og regnskapsselskaper, med enkelte tilpasninger. Grunnlaget for tilbakekall av regnskapsførerselskapers autorisasjon er i utvalgets forslag knyttet til vilkårene for å få autorisasjon, herunder krav om skikkethet. Som nevnt i punkt 4.7.2 har Finanstilsynet foreslått krav om skikkethet til eiere og styremedlemmer. Finanstilsynet har i sitt høringsnotat kommet med nødvendige tilpasninger til tilbakekallsreglene som anses materielt å tilsvare tilbakekallsbestemmelsene foreslått av utvalget.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsføreren må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Finanstilsynets forslag om skikkethetskrav for eiere og styremedlemmer tar utgangspunkt i den skikkethetsvurderingen som er foreslått av utvalget, men slik at kretsen av de personer som omfattes utvides til å gjelde eiere og styremedlemmer i tillegg til daglig leder.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsføreren ikke lenger oppfyller vilkårene om å være skikket i utkastet § 3-3. Utvalget viser særlig til vilkåret om at godkjenning ikke skal gis hvis søkeren har utvist en adferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Forslaget utvider grunnlaget for vedtak om tilbakekall når det gjelder krav til adferd, sammenliknet med gjeldende rett. Utvalget legger vekt på at presiseringen i lovutkastet § 3-3 av de forhold det skal tas særlig hensyn til i den forbindelse, øker forutberegneligheten for regnskapsførerne. Utvalget legger til grunn at terskelen for å kalle tilbake godkjenningen til en regnskapsfører 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 regnskapsfører ikke lenger er likvid eller myndig, til en adgang til å kalle tilbake godkjenningen.



Utvalget foreslår å videreføre at Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

Utvalget foreslår videre at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi det har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen viderefører den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Utvalget foreslår også at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet ikke lenger oppfylder vilkårene for å få godkjenning i § 2-2. Vilkårene gjelder for det første krav om å ha som formål å føre regnskap for andre og krav om å være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 annet ledd, men slik at Finanstilsynets plikt til å tilbakekalle godkjenningen endres til en adgang.

Godkjenningen som regnskapsselskap skal etter forslaget også kunne kalles tilbake ved brudd på det foreslåtte vilkåret om at et regnskapsselskap må ha en daglig leder som oppfylder vilkårene i utkastet § 3-3 om å være skikket. Utvalget mener at godkjenningen til regnskapsselskapet bør kunne kalles tilbake hvis daglig leder for eksempel blir dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Finanstilsynet vil også kunne gi regnskapsselskapet pålegg om å bytte daglig leder etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7. Vilkåret om en skikket daglig leder er rettet mot regnskapsselskapet, og skal bidra til tillit og at virksomheten drives forsvarlig.

#### *Administrative sanksjoner*

Utvalget er delt i vurderingen av om det skal være adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Utvalgets flertall mener at det ikke bør innføres adgang til å ilegge overtredelsesgebyr eller ledelseskarantene i regnskapsførerloven. Flertallet viser til Prop. 62 L (2015–2016) hvor Justisdepartementet i punkt 7.4 gir enkelte anbefalinger om hvilke lovbrudd som bør kunne sanksjoneres, og om det bør kunne sanksjoneres administrativt. Flertallet viser til at det fremheves i proposisjonen at ved valget mellom administrative sanksjoner og straff vil hensynet til rettssikkerhet og effektivitet stå sentralt. Et mer inngripende virkemiddel bør ikke

brukes hvis det samme målet kan nås med mindre inngripende tilgjengelige virkemidler. Dette gjelder både ved valget mellom bruk av sanksjoner og andre tiltak, og ved valget mellom straff og administrative sanksjoner. Dette tilsier at overtredelsesgebyr eller ledelseskarantene bare innføres hvis det kan påvises et særskilt behov for det som ikke kan dekkes med eksisterende eller andre mindre inngripende tiltak. I tillegg må sanksjonene vurderes å stå i forhold til de interessene som skal beskyttes.

Flertallet viser til at de mest alvorlige lovbruddene som begås av regnskapsførere, dreier seg om forsettlig medvirkning til å unndra skatt og avgift og manipulering av regnskapsinformasjon. Slike lovbrudd dekkes av straffebestemmelser i straffeloven, jf. blant annet bestemmelsene om regnskapsovertredelse, skattesvik og bedrageri. Flere av straffebestemmelsene rammer også uakt- som overtredelse. Etter flertallets syn bør slike overtredelser fortsatt forfølges strafferettslig. Flertallet viser videre til at adgangen til å kalle tilbake godkjenningen, vurderes som et godt og tilstrekkelig virkemiddel for å sikre at regnskapsførerne opptrer i samsvar med kravene i regnskapsførerloven. Forutsetningene i Prop. 62 L (2015–2016) om at målet ikke kan nås med andre virkemidler, er etter flertallets syn ikke til stede for å innføre en adgang til å ilegge overtredelsesgebyr i regnskapsførerloven.

Utvalgets mindretall mener derimot at det bør være en adgang til å ilegge statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak overtredelsesgebyr. Mindretallet viser til at gebyr som sanksjon vil ha en preventiv effekt. Gebyr kan benyttes i tilfeller der det ikke er aktuelt å fatte vedtak om tilbakekall av godkjenningen, enten fordi alle vilkårene for å fatte vedtak ikke er oppfylt eller fordi konklusjonen etter den skjønsmessige vurderingen som skal gjøres, er at godkjenningen ikke skal kalles tilbake. Også på regnskapsførerområdet er det store aktører og dermed svært mange oppdragsgivere som blir berørt av et slikt vedtak. Mindretallet viser videre til at gebyr er en administrativ sanksjon som er innført for de fleste andre virksomheter som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. At det ikke er en EØS-forpliktelse på regnskapsførerområdet, er etter mindretallets oppfatning uten betydning for en «harmonisering» av Finanstilsynets virkemidler på tvers av bransjene.

Mindretallet foreslår at størrelsen på gebyret blir angitt slik at det kan tilpasses den konkrete situasjonen. Det foreslås at gebyr som ilegges statsautorisert regnskapsfører, kan utgjøre inntil

en million kroner. Overtredelsesgebyr som ilegges regnskapsforetak kan utgjøre inntil to prosent av brutto omsetning, men kan maksimalt utgjøre 10 millioner kroner. På samme måte som i NOU 2017: 15 om revisorloven er det foreslått lovregulering av hvilke hensyn som det skal legges vekt på i fastsettelsen av gebyret. Disse kommer i tillegg til bestemmelsene i forvaltningsloven om administrative sanksjoner. Mindretallet foreslår en fem års foreldelsesfrist for adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr.

Hva gjelder ledelseskantene viser utvalget til at det er foreslått vilkår om at et regnskapsselskap skal ha en skikket daglig leder. Etter utvalgets oppfatning er dette et bedre tiltak enn eventuelt å innføre en adgang for Finanstilsynet til å ilegge autoriserte regnskapsførere ledelseskantene. Håndheving av et slikt vilkår ivaretar etter flertallets oppfatning på en bedre måte det primære behovet for tillit til regnskapsselskapene og at virksomheten drives forsvarlig. Utvalget viser videre til at ledelseskantene i første rekke er en sanksjon mot personen som har brutt regelverket. På bakgrunn av dette foreslår utvalget at det ikke bør innføres adgang til å ilegge ledelseskantene i regnskapsførerloven.

### 9.1.3 Høringsinstansenes merknader

#### *Tilsynsmessige reaksjoner*

*Revisorforeningen* har ikke innvendinger mot utvalgets forslag til bestemmelser om tilbakekall av godkjenning som regnskapsfører eller regnskapsselskap.

*Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* mener at tilbakekall av godkjenning må utløse varslingsplikt via Altinn til alle kunder regnskapsføreren har registrert. NHO viser til at på den måten får kundene i det minste varsel om at de ikke lenger kan gjøre bruk av tjenestene fra den de har inngått avtale med. NHO viser til at utvalget foreslår at tilsynsmyndigheten kan suspendere en godkjenning av en regnskapsfører, men at det ikke er drøftet hvorfor man ikke kan suspendere godkjenning av et regnskapsselskap. Det er heller ikke drøftet hvilke konsekvenser det har for kundene at godkjenning blir suspendert. NHO viser til at virkningen av suspensjon vil være den samme virkningen som ved et tilbakekall, og at suspensjon derfor bør utløse de samme rettighetene for kundene som et tilbakekall bør gi. NHO viser videre til at utvalget ikke har vurdert reaksjonsadgang overfor dem som driver regnskapsføring uten godkjenning, men at dette er overlatt

til sanksjonssystemet i form av straff, via eventuell etterforskning, påtale og domstolsbehandling. NHO mener at dette ikke dekker markedets behov for beskyttelse. NHO mener derfor at tilsynsmyndighetene bør ha hjemmel til å gi pålegg om opphør av virksomhet, herunder pålegge tvangsmulkt, for eksempel etter mønster av finansforetaksloven § 22-2.

*Regnskap Norge* mener flertallets forslag er godt balansert i forhold til de interessene som reglene skal tjene. Regnskap Norge støtter videreføringen av at både regnskapsførere og regnskapsselskaper kan fratras sin godkjenning hvis de ikke lenger oppfyller betingelsene for godkjenningen eller på annen måte må anses uskikket. Regnskap Norge mener at dette er nødvendig for å opprettholde tilliten til profesjonen og sikre at kun regnskapsførere og regnskapsselskaper med et tilstrekkelig faglig og yrkesetisk nivå har godkjenning.

#### *Administrative reaksjoner*

*Regnskap Norge* deler vurderingen til utvalgets flertall om å ikke innføre en adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Etter Regnskap Norges vurdering bør administrative sanksjoner bare innføres hvis det kan påvises et særskilt behov for det som ikke dekkes med eksisterende eller andre mindre inngripende tiltak. Regnskap Norge gir uttrykk for at adgangen til å kalle tilbake godkjenningen er et godt tilstrekkelig virkemiddel for å sikre at regnskapsførerne opptre i samsvar med loven, og at det ikke er påvist et særskilt behov for bruk av administrative sanksjoner i tillegg.

*Hovedorganisasjonen Virke* mener heller ikke at det bør være adgang til å ilegge overtredelsesgebyr.

*Revisorforeningen* uttaler at det ikke bør innføres adgang til å ilegge overtredelsesgebyr eller ledelseskantene etter regnskapsførerloven. Etter Revisorforeningens vurdering vil det være klart i strid med de føringene som ligger i Prop. 62 L (2015–2016) å innføre overtredelsesgebyr.

*Skattedirektoratet* mener administrative sanksjoner som et alternativ til en ordinær strafferettslig forfølgning, er et effektivt virkemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet, og støtter mindretallets forslag. Skattedirektoratet viser til at gebyr som sanksjon vil ha en allmenn- og individualpreventiv effekt, og at gebyr er en administrativ sanksjon som er innført for de fleste andre virksomheter som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. Skattedirektoratet viser videre til at erfa-

ringer med overtredelsesgebyr på skatte- og avgiftsområdet ser ut til å medføre at flere innretter seg etter gjeldende regler, og at det trolig er færre som ikke leverer oppgaver nå enn det var tidligere.

*Norsk Øko-Forum* støtter mindretallets forslag om at det innføres adgang til å ilegge overtredelsesgebyr. Norsk Øko-Forum viser blant annet til at administrative sanksjoner på mange områder er et godt og effektivt alternativ og supplement til en ordinær strafferettslig forfølgning, og at det kan være et effektivt virkemiddel i kampen mot økonomisk kriminalitet. Norsk-Øko Forum viser videre til at i dag er tilbakekall av godkjenning i praksis det eneste virkemiddelet Finanstilsynet har og at dette i mange tilfeller kan være svært inngripende og med store konsekvenser for regnskapsføreren.

*Økokrim* mener at mulighet for adferdskorrigerende sanksjoner i form av overtredelsesgebyr både på individ- og foretaksnivå, vil være et tiltak som er egnet til å øke kvaliteten på regnskapsførerbransjen og –tjenestene ytterligere. Økokrim viser for øvrig til mindretallets begrunnelse, og mener på denne bakgrunn at det bør vurderes å gi adgang til å ilegge overtredelsesgebyr, både mot foretak og enkeltpersoner.

*Finanstilsynet* mener at gebyr som sanksjon vil ha en preventiv effekt også på regnskapsførerområdet. Det vises også til at gebyr nå innføres på de fleste andre virksomheter som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet, blant annet for revisorer etter ny revisorlov. Reguleringen av revisorer og regnskapsførere er så vidt sammenfallende at også reaksjonsmulighetene overfor de to bransjene bør være like. Finanstilsynet viser til at en adgang til å ilegge gebyr vil effektivisere Finanstilsynets virkemiddelbruk. Finanstilsynet viser videre til at overtredelsesgebyr kan være en viktig sanksjon i tilfeller der overtredelsene ikke er så alvorlige at det er grunnlag for tilbakekall av godkjenningen. Det vises også til at for en regnskapsfører eller regnskapsselskap vil et gebyr ofte fremstå som mindre belastende enn et tilbakekall av autorisasjon.

#### 9.1.4 Departementets vurdering

##### *Tilsynsmessige reaksjoner*

Departementet viser som utvalget til at systemet med godkjenning av regnskapsførere og regnskapsselskaper, forutsetter at godkjenningen kan kalles tilbake hvis forutsetningene for å ha ansvar for regnskapsoppdrag ikke lenger er til stede.

Departementet foreslår at Finanstilsynets adgang til å kalle tilbake godkjenninger videreføres med enkelte tilpasninger som foreslått av utvalget.

Departementet viser til at det foreslås nye krav om skikkethet for å få godkjenning som regnskapsfører. Departementet foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsføreren ikke lenger oppfyller vilkårene om å være skikket i lovforslaget § 3-3, se lovforslaget § 6-1 første ledd bokstav a). Forslaget utvider grunnlaget for vedtak om tilbakekall når det gjelder krav til adferd, sammenliknet med gjeldende rett. Forslaget innebærer at Finanstilsynets plikt etter gjeldende regler til å kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsfører ikke lenger er likvid eller myndig, endres til en adgang til å kalle tilbake tillatelsen. I Prop. 37 LS (2019–2020) har departementet for tilsvarende bestemmelse i revisorloven lagt 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 legger til grunn at samme terskel må gjelde på regnskapsførerområdet.

Departementet legger videre til grunn at selv om bestemmelsen innfører et «kan»-skjønn for Finanstilsynet i tilfeller hvor regnskapsfører 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 en statsautorisert regnskapsfører hvis regnskapsføreren må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt regnskapsførerens plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, se lovforslaget § 6-1 første ledd bokstav b). Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 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.

Departementet foreslår å videreføre Finanstilsynets adgang til å suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet, se lovforslaget § 6-1 andre ledd.

Departementet foreslår også at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet ikke lenger oppfyller

vilkårene for å få godkjenning i lovforslaget § 2-2, se lovforslaget § 6-2 første ledd bokstav a. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 annet ledd, men slik at Finanstilsynets plikt til å tilbakekalle godkjenningen etter gjeldende rett endres til en adgang. På samme måte som for bestemmelsen om tilbakekall av den personlige godkjenningen, legger departementet til grunn at det skal spesielle omstendigheter til for å unnlate tilbakekall i disse tilfellene.

Departementet foreslår videre at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi det har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove, se lovforslaget § 6-2 første ledd bokstav b. Bestemmelsen viderefører den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Selv om ikke utvalget har foreslått en videreføring av hjemmelen til å suspendere godkjenningen til et regnskapsselskap, mener departementet at det fortsatt er behov for en slik hjemmel. Vilkaeret for suspensjon er som for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører, at regnskapsselskapet er sikket 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 § 6-2 annet ledd.

Departementet viser for øvrig til at Finanstilsynet etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7 og § 10 annet ledd har adgang til å gi pålegg om retting og ilegge løpende mulkt inntil pålegget oppfylles.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har i høringsmerknadene foreslått at tilbakekall av tillatelse skal utløse varslingsplikt via Altinn til alle kunder regnskapsføreren har registrert. 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. Departementet mener at publisering av slike vedtak er tilstrekkelig til å ivareta forbrukerens interesser og vil ikke på nåværende tidspunkt foreslå å innføre en varslingsplikt som foreslått av NHO.

#### *Administrative sanksjoner*

Departementet viser til at utvalget har delt seg når det gjelder spørsmålet om det skal være adgang til å ilegge overtredelsesgebyr.

Departementet viser til vurderingen i Prop. 96 LS (2018–2019) punkt 7.6.5.1. Etter departementets vurdering gjør de samme hensynene som fremheves der, seg gjeldende i relasjon til sanksjonering av brudd på regnskapsførerlovgivningen. Departementet viser videre til at det på en rekke områder er innført regler om overtredelsesgebyr i lovgivningen som retter seg mot aktører underlagt tilsyn av Finanstilsynet.

Overtredelser kan i dag følges opp strafferettslig eller ved tilbakekall av godkjenningen. Departementet deler mindretallets vurdering om at overtredelsesgebyr som alternativ til tilbakekall, vil være særlig aktuelt i tilfeller hvor vilkårene for å fatte tilbakekallsvedtak ikke er oppfylt eller der den skjønnsmessige vurderingen leder til at godkjenningen ikke kalles tilbake. Etter departementets vurdering vil en adgang til å ilegge overtredelsesgebyr legge til rette for en mer fleksibel oppfølging av regelbrudd på regnskapsførerområdet. Overtredelsesgebyr kan tilpasses arten og alvorlighetsgraden av overtredelsen. Departementet legger særlig vekt på at dersom det gis adgang til å ilegge overtredelsesgebyr, vil flere overtredelser kunne følges opp med en reaksjon enn det som er tilfelle i dag. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres adgang til å ilegge overtredelsesgebyr.

Departementet bemerker at bestemmelsen om adgang til å ilegge overtredelsesgebyr bør harmoniseres med den tilsvarende bestemmelsen i revisorloven § 14-5 og § 14-6. Når det gjelder skyldkrav for foretakssanksjon, så viser departementet til at Høyesterett i dom 15. april 2021 (HR-2021-797-A) har lagt til grunn at det objektive ansvaret for foretaksstraff som følger av straffeloven § 27 ikke er forenlig med straffebegrepet i EMK slik det er tolket av EMD. Videre konkluderte Høyesterett med at ordinær uaktsomhet er tilstrekkelig. På bakgrunn av overtredelsesgebyrenes rettslige status etter EMK kan det reises spørsmål ved om det også følger et krav etter EMK om at det må foreligge subjektiv skyld ved ileggelse av foretakssanksjon.

Verken Høyesterett eller EMD har uttrykkelig tatt stilling til problemstillingen. Inntil videre har Justis- og beredskapsdepartementet, som fagansvarlig for forvaltningsloven, anbefalt at det praktiseres et krav om uaktsomhet ved ileggelse av overtredelsesgebyr. Det vises til brev 12. mai 2021 fra Justis- og beredskapsdepartementet, som er vedlagt Innst. 554 L (2020–2021). I Prop. 81 L (2020–2021) har Justis- og beredskapsdepartementet videre foreslått en endring i forvaltningsloven § 46, hvorved skyldkravet ved

foretakssanksjon er uaktsomhet med mindre noe annet er bestemt. På denne bakgrunn anser departementet det naturlig å innta et krav om subjektiv skyld også ved ileggelse av foretaks-sanksjon etter ny regnskapsførerlov. Uaktsomhetskravet kan oppfylles av en enkeltperson som opptre på vegne av foretaket, inkludert anonyme gjerningspersoner. Det kan også oppfylles ved kumulative feil. Departementet legger til grunn at det er forenelig med EMK å bygge på anonyme og kumulative feil, jf. advokat Høiviks utredning til Justis- og beredskapsdepartementet om foretaksstraff og korrupsjon, punkt 26.1.2 om forslag til endringer i forvaltningsloven og Prop. 81 L (2020–2021) punkt 6.

For fysiske personer foreslår departementet også et krav om forsett eller uaktsomhet. Det vises til at dette er løsningen i revisorloven og departementet anser at det er hensiktsmessig med tilsvarende løsning i regnskapsførerloven.

Utvalgets mindretall 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 ved vedtakelsen av ny revisorlov ble det innført adgang å ilegge overtredelsesgebyr. I vurderingen av utforming av bestemmelsen konkluderte departementet med at det ikke skulle stilles vilkår om at overtredelsen er grov eller at det foreligger flere overtredelser til sammen er grove. Departementet mener at bestemmelsen i regnskapsførerloven bør utformes likt som tilsvarende bestemmelse om overtredelsesgebyr i revisorloven og viser til begrunnelsen Prop. 37 LS (2019–2020) punkt 21.2.5.1:

«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 etter dette at det ikke skal stilles vilkår om at overtredelsen er grov eller at det foreligger flere overtredelser som til sammen er grove.

Det vises til lovforslaget § 6-3 første ledd.

Når det gjelder størrelsen på gebyret er departementet enig med mindretallet i at det bør angis slik at det kan tilpasses det konkrete tilfellet. Departementet foreslår at gebyr som ilegges statsautoriserte regnskapsførere kan utgjøre inntil 1 million kroner. Videre foreslår departementet at overtredelsesgebyr som ilegges regnskapsforetak kan utgjøre inntil to prosent av brutto omsetning, men at det i alle tilfelle maksimalt kan utgjøre 10 millioner kroner. I tråd med mindretallets forslag og tilsvarende bestemmelse i revisorloven foreslår departementet at det lovreguleres hvilke hensyn som skal vektlegges i fastsettelsen av gebyret. Det vises til lovforslaget § 6-3 andre ledd og § 6-4.

Departementet foreslår at det fastsettes en foreldelsesfrist på fem år for å ilegge overtredelsesgebyr, se lovforslaget § 6-5.

#### *Ledelseskarantene*

Utvalget foreslår ikke å innføre adgang til å ilegge ledelseskarantene i regnskapsførerloven. Departementet viser til Prop. 62 L (2015–2016) punkt 7.4 hvor Justis- og beredskapsdepartementet gir enkelte anbefalinger om hvilke lovbrudd som bør kunne sanksjoneres. Som Justisdepartementet påpeker, er det et sentralt moment i vurderingen om målet kan nås med andre virkemidler.

Departementet slutter seg til utvalgets vurdering om at adgangen til å kalle tilbake godkjenningen er et godt og tilstrekkelig virkemiddel for å sikre at regnskapsførerne opptre i samsvar med kravene i regnskapsførerloven. Departementet viser til at det har foreslått vilkår om at et regnskapsselskap skal ha en skikket daglig leder. Dette virkemiddelet vil etter departementets syn være et tilstrekkelig og bedre egnet virkemiddel enn å innføre ledelseskarantene. Departementet slutter seg på denne bakgrunn til utvalgets vurdering om at forutsetningene i Prop. 62 L (2015–2016) om at målet ikke kan nås med andre virkemidler ikke er til stede for å innføre en adgang til å ilegge ledelseskarantene i regnskapsførerloven.

Departementet viser til at det også har foreslått å innføre adgang til å ilegge overtredelsesgebyr som vil være et virkemiddel som retter seg både mot fysiske personer og regnskapsselskapene. Departementet mener at det med tilbakekallsadgangen og innføring av overtredelsesgebyr er foreslått tilstrekkelige virkemidler til å ivareta tillit til forsvarlig drift av virksomheten.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å innføre adgang til å ilegge ledelseskarakterene i regnskapsførerloven.

## 9.2 Straff

### 9.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 14 straffes overtredelse av loven og forskrifter gitt med hjemmel i loven med bøter eller fengsel inntil ett år, for så vidt ingen strengere straffebestemmelse kommer til anvendelse. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år, jf. regnskapsførerloven § 14 annet ledd.

Medvirkning til regnskapsovertredelser etter straffeloven § 392 til § 394, jf. straffeloven § 15, er de mest aktuelle straffebestemmelsene for handlinger og unnløtelser begått av en regnskapsfører. Medvirkning til uaktsom regnskapsovertredelse straffes med bot eller fengsel inntil ett år. Forsett straffes med fengsel inntil to år, og inntil seks år om overtredelsen er grov. Medvirkning til brudd på straffebestemmelsene om skattesvik og bedrageri kan også komme til anvendelse, jf. straffeloven § 378 til § 380 (skattesvik) og § 371 til § 374 (bedrageri). Brudd på taushetsplikten straffes etter straffeloven § 209 med bot eller fengsel i inntil ett år.

### 9.2.2 Utvalgets vurderinger

*Lovbrudd som bør kunne straffes, grovhet og skyldkrav*

Utvalget mener at straff for overtredelse av regnskapsførerloven som ikke samtidig er en regnskapsovertredelse, bør beholdes de sentrale pliktene om oppdragsutførelsen. Utvalget mener videre at det, på samme måte som i dag, bør kunne reageres med straff mot den som driver regnskapsføring uten godkjenning etter loven. Utvalget mener at det ikke er tilstrekkelig grunn til at overtredelse av bestemmelsene om kvalitetsstyring i regnskapsforetaket, skriftlig oppdragsavtale, utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsfører og forespørsel til forrige regnskapsfører, skal kunne forfølges strafferettslig.

Utvalgets flertall foreslår på denne bakgrunn at den som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer lovutkastet § 2-1 om adgang til å drive regnskapsføring, § 5-2 om utførelse av oppdraget og § 5-3 om plikt til å frasi seg oppdraget, skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Et mindretall viser til at utvalgets flertall går inn for en reduksjon i hvilke handlinger som anses å være straffbare overtredelser i forhold til gjeldende regnskapsførerlov § 14, med grov uaktsomhet som skyldkrav. Dette mindretallet ønsker ikke en skjerping av straffebestemmelsen i forhold til nåværende lov, men mener det er viktig med en straffebestemmelse som omfatter hele regnskapsførerloven, slik straffebestemmelsen er i dag. Mindretallet påpeker at flertallets forslag innebærer at brudd på bestemmelsene i kapittel 4 i lovforslaget om organisering av virksomheten, ikke vil rammes av den foreslåtte straffebestemmelsen. Det samme gjelder bestemmelsen i § 5-1 om forberedelse av oppdraget. Dette mindretallet mener at kapittel 4 om organisering av virksomheten er viktig i forhold til mulig ileggelse av foretaksstraff overfor regnskapsforetaket. Mindretallet viser til at en straffebestemmelse som omfatter kapittel 4 vil ha en preventiv og forebyggende effekt som sikrer kvalitet i oppdragsutførelsen. I gjeldende lov omfatter straffebestemmelsen hele regnskapsførerloven. Mindretallet mener at det er naturlig at en slik bestemmelse videreføres også i ny regnskapsførerlov.

Mindretallet viser videre til at flertallet foreslår at skyldkravet skal være grov uaktsomhet, og viser til at dagens lovgivning antas også å ramme uaktsomme overtredelser, jf. Høylye, Kristensen og Opsahl (2015) s. 128–129. Mindretallet påpeker at nåværende regnskapsførerlov er fra 1993. Siden den gang har det skjedd vesentlige endringer både med regnskapsførerbransjen og revisorbransjen. En særlig betydelig endring er opphevelsen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper ved lov 15. april 2011 nr. 10. Opphevelsen av revisjonsplikten for mindre aksjeselskaper øker etter disse medlemmenes syn viktigheten av høy kvalitet på regnskapsførers arbeid. Den nye regnskapsførerloven vil være grunnleggende for å sikre kvalitet i det arbeidet regnskapsfører skal utføre. Det er få regnskapsførere som er dømt etter straffebestemmelsen i regnskapsførerloven. Mindretallet mener likevel at straffebestemmelsen har en viktig preventiv og forebyggende effekt som bidrar til å sikre god kvalitet på utført regnskapsarbeid. Etter mindretallets syn vil det gi et uheldig signal hvis

straffenivået ved alvorlige overtredelser av regnskapsførerloven skal ha et betydelig lavere straffenivå enn straffebestemmelsen til de ulike bestemmelsene som gjelder for de regnskapspliktige virksomhetene. Disse medlemmene er uenig i reduksjon i skyldkravet i regnskapsførerlovens straffebestemmelse. Mindretallet viser til at manglende etterlevelse av de lover og retningslinjer som de regnskapspliktige foretakene skal følge kan ha vesentlige negative konsekvenser for samfunnet. Det er viktig at regnskapsføringen utføres med høy grad av aktsomhet. Mindretallet mener derfor at uaktsomme overtredelser av bestemmelser i regnskapsførerloven bør derfor kunne sanksjoneres med straff, slik bestemmelsen er i gjeldende regnskapsførerlov. Mindretallet viser videre til at regnskapsfører på samme måte som revisor er en profesjonell yrkesutøver som driver sin virksomhet med offentlig tillatelse. Samfunnet bør kunne stille større krav til en slik utøver enn til en alminnelig næringsdrivende. Mindretallet viser også til at regnskapsfører etter straffelovens § 394 kan straffes for medvirkning til brudd på regnskapsloven og bokføringsloven. Mindre regnskapsovertredelser straffes med bot eller fengsel inntil ett år (straffelovens § 394). En snevrere straffebestemmelse i regnskapsførerloven, slik flertallet i utvalget foreslår, vil etter dette være misvisende i forhold til realiteten i regnskapsførers straffansvar. Ved utforming av lovtekst er det viktig at straffebestemmelsen er harmonisert med straffebestemmelsene i korresponderende lover. Mindretallet mener derfor at det er viktig at det beholdes en dekkende straffebestemmelse også i ny regnskapsførerlov.

Mindretallet foreslår på denne bakgrunn en straffebestemmelse om at overtredelse av regnskapsførerloven straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Et annet mindretall foreslår at straffebestemmelsen bør utvides til å omfatte overtredelser av lovutkastet § 4-1 om kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring. Det andre mindretallet støtter dette forslaget subsidiært.

#### *Foreldelsesfrist*

Utvalgets flertall mener at det ikke foreligger tilstrekkelige grunner til å utvide den generelle foreldelsesfristen på to år i straffeloven § 86 første ledd bokstav a.

Mindretallet viser til at forslaget til straffebestemmelse fra utvalgets flertall, innebærer en reduksjon i foreldelsesfristen fra fem år til to år. Mindretallet viser til at ved straff inntil ett år i

fengsel, er det en generell foreldelsesfrist på to år (jf. straffeloven § 86). Mindretallet viser til at brudd på bestemmelser i regnskapsførerloven i mange tilfeller vil avdekkes ved senere kontroller fra Skatteetaten, Finanstilsynet eller andre kontrollorganer. Mindretallet mener at to års foreldelse i slike tilfeller vil være for kort, idet kontroll av regnskapsforetaket kommer i etterkant og gjerne i kjølvannet av annen kriminalitet med andre foreldelsesfrister. Mindretallet foreslår på denne bakgrunn at foreldelsesfristen på fem år bør opprettholdes i ny regnskapsførerlov.

### **9.2.3 Høringsinstansenes merknader**

#### *Lovbrudd som bør kunne straffes*

*Økokrim* mener at straffebestemmelsene som retter seg mot regnskapsfører (og revisor) heller bør koordineres med straffeloven §§ 392-394, enn å innskrenkes på den måten utvalgets flertall foreslår. Å følge flertallets forslag vil etter Økokrims syn være å sende feil signal om viktigheten av autoriserte regnskapsføreres rolle i samfunnet. Økokrim viser til mindretallets begrunnelse. Økokrim bemerker videre at kravet til subjektiv skyld antas i dag å være simpel uaktsomhet, slik det også er etter straffeloven § 394. Etter deres oppfatning bør dette også være skyldkravet i ny regnskapsførerlov, og det bør klart fremgå av loven. Økokrim viser videre til at utvalgets flertall foreslår at strafferammen settes til bøter eller fengsel i inntil ett år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Etter Økokrims skjønn innebærer dette ikke tilstrekkelig anerkjennelse av viktigheten av at autorisert regnskapsfører opptre i samsvar med de til enhver tid gjeldende regler for den virksomhet som utøves. På denne bakgrunn mener Økokrim at regnskapsførerlovens straffebestemmelse bør utformes etter modell av straffeloven §§ 392-394 om regnskapsovertredelser.

*Finanstilsynet* er enig med utvalgets flertall om at det ikke er nødvendig å straffebelegge alle bestemmelsene, særlig sett i sammenheng med forslaget om å innføre overtredelsesgebyr. Finanstilsynet mener likevel at det er viktig at brudd på bestemmelsen om krav til kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring skal kunne straffes. Finanstilsynet mener at straff for brudd på lovfastsatte plikter knyttet til dette vil ha en preventiv og forebyggende effekt som bidrar til å sikre kvalitet i oppdragsutførelsen og støtte opp under tilsynsvirksomheten.

*Politidirektoratet v/ Vest politidistrikt* støtter forslaget fra mindretallet. Politidistriktet mener

det er viktig med en straffebestemmelse som omfatter hele regnskapsførerloven. Vest politidistrikt støtter videre forslaget om en foreldelsesfrist på 5 år dersom flertallets forslag vedtas.

#### Skyldkrav

*Riksadvokaten* bemerker at den foreslåtte bestemmelsen i lovutkastet § 6-3 er formulert slik at et entydig innhold vanskelig lar seg utlede fra ordlyden. Formuleringen kan forstås slik at straff kun kommer til anvendelse i grove tilfeller, eller som at alle overtredelser av de nevnte paragrafer i utgangspunktet er straffbare og at strafferammen heves fra bøter til fengsel inntil ett år i grove tilfeller.

*Norsk Øko-Forum* mener at det ikke er gitt noen begrunnelse for forslaget om å endre skyldkravet til at kun grove overtredelser kan straffes. Norsk Øko-Forum ser ingen grunn til at regnskapsføreres straffeansvar som profesjonell yrkesutøver, skal reduseres. Videre er Norsk Øko-Forum enig med utvalgets mindretall i at det vil gi helt feil signal om det ikke stilles større krav til en profesjonell yrkesutøver som driver sin virksomhet med offentlig tillatelse enn til en næringsdrivende som driver regnskapspliktig virksomhet.

*Fagforbundet* uttaler at det ikke er dekkende for de utfordringer som er i arbeidsmarkedet at det kun er mistanke om straffbare handlinger som skal meldes til politiet. Fagforbundet viser videre til forslaget om endret skyldkrav og redusert foreldelsesfrist og mener at som en følge av at langt flere velger ikke å ha revisor, får regnskapsførere en langt viktigere rolle å ivareta forhold utover det regnskapsfaglige. Fagforbundet mener derfor at det er viktig at reaksjonenes størrelse og foreldelsesfrist må bestå. Det bemerkes videre at det er ønskelig med straffeskjerpelse fremfor å minske straffenivået i en tid hvor økonomisk motiverte lovbrudd øker.

#### Foreldelse

*Finanstilsynet* støtter mindretallet og viser til at brudd på bestemmelser i regnskapsførerloven i mange tilfeller først vil avdekkes ved senere kontroller fra Skatteetaten, Finanstilsynet eller andre kontrollorganer. Finanstilsynet mener at to års foreldelse i slike tilfeller vil være for kort, idet kontroll av regnskapsforetaket kommer i etterkant og i kjølvannet av annen kriminalitet med andre foreldelsesfrister.

*LO* er enig med utvalgets mindretall om at foreldelsesfristen for å reise straffesak mot regnskapsførere bør være fem år.

*Norsk Øko-Forum* savner en nærmere begrunnelse og vurdering for flertallets forslag om å redusere foreldelsesfristen fra fem til to år.

#### 9.2.4 Departementets vurdering

##### *Lovbrudd som bør kunne straffes*

Departementet viser til at vurderingen av hvordan straffebestemmelsene i regnskapsførerloven 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 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 regnskapsførerloven er tilstrekkelig alvorlige til å begrunne bruk av straff, og om straff på dette området er nødvendig for å sikre at regelverket følges.

Etter departementets vurdering bør brudd på enkelte av reglene i regnskapsførerloven kunne sanksjoneres med straff, og det er etter departementets syn nødvendig å ha en straffehjemmel i tillegg til de reaksjonene som Finanstilsynet kan illegge 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. Imidlertid er slike reaksjoner ikke alltid tilstrekkelig, og det bør derfor være adgang til å straffe personer og regnskapsforetak som begår brudd på sentrale bestemmelser i regnskapsførerloven.

Departementet foreslår straff for brudd på § 2-1 om adgang til å drive regnskapsføring, § 5-2 om utførelse av oppdraget og § 5-3 om plikt til å frasi seg oppdraget. I tillegg foreslår departementet brudd på overtredelser av § 4-1 om kapasitet,



kompetanse og kvalitetsstyring slik som foreslått av et mindretall. Departementet mener at det er særlig brudd på disse bestemmelsene som har skadepotensiale og som derfor bør sanksjoneres med straff. Etter departementets syn vil andre former for reaksjoner være mer egnet til å håndtere brudd på øvrige bestemmelser i regnskapsførerloven. Departementet viser til at det er viktig at straffesanksjoner forbeholdes de mer alvorlige overtredelsene. Videre bør straff kun ilegges hvor det er et visst skadepotensiale. Det vises i denne sammenheng til Ot.prp. nr. 90 (2003–2004) om prinsippene for utforming av straffebestemmelser. Departementet viser til at § 4-1 om kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring er en så vidt viktig bestemmelse som kan få alvorlige følger å ikke overholde. Skadepotensiale er etter departementets vurdering tilstrekkelig til å kunne forsvare straffesanksjonering ved overtredelse av også denne bestemmelsen.

Departementet viser til lovforslaget § 6-6.

#### *Strafferamme og foreldelse*

Departementet viser til at økonomisk kriminalitet kan være kompleks og tidkrevende å avdekke. Foreldelsesfristen bør etter departementets syn være lik for straff som for illeggelse av overtredelsesgebyr. Den bør heller ikke være lavere enn det som gjelder for regnskapsovertredelse etter straffeloven. Departementet viser også til at foreldelsesfristen i revisorloven er fem år. Departementet slutter seg i hovedsak til mindretallets vurdering og foreslår at foreldelsesfristen i regnskapsførerloven på fem år videreføres.

Det vises til lovforslaget § 6-6 annet ledd.

#### *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.

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 regnskapsførers 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 regnskapsfører. Departementet foreslår

på denne bakgrunn at skyldkravet for straff bør være simpel uaktsomhet.

Det vises til lovforslaget § 6-6.

## **9.3 Klagebehandling**

### **9.3.1 Gjeldende rett**

Etter regnskapsførerloven § 9 kan departementet i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak om autorisasjon og tilbakekalling av autorisasjon. Departementet kan i forskrift fastsette at klagenemnden skal avgjøre klager også på andre vedtak etter denne lov. Forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker ble fastsatt av Finansdepartementet 1. februar 2012.

Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker 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.

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.

### **9.3.2 Utvalgets vurderinger**

Utvalget mener at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker, bør videreføres. Det vises til utvalgets lovutkast § 7-1.

Utvalget anser at det er hensiktsmessig at klagenemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt reguleres i forskrift.

### **9.3.3 Høringsinstansenes merknader**

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til denne delen av forslaget.

### 9.3.4 Departementets vurdering

Departementet er enig med utvalget i at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsfører-saker bør videreføres. Det er hensiktsmessig at klagenemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt reguleres i forskrift. Gjeldende lovhjemmel forslås videreført i lovforslaget § 7-1.

Departementet viser til at klagebehandlingen må følge de generelle reglene om klagebehandling i forvaltningsloven med videre. Departementet kan ikke se at det på regnskapsfører-området 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.

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.

## 10 Økonomiske og administrative konsekvenser

### 10.1 Samlede konsekvenser

Etter departementets vurdering vil forslaget til ny regnskapsførerlov totalt sett ha begrensede økonomiske konsekvenser og ikke medføre vesentlig endret ressursbruk blant regnskapsførere, oppdragsgivere som kjøper regnskapstjenester, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. Lovforslaget vil kunne gi enkelte besparelser.

Departementet viser 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 10. Departementet slutter seg i det alt vesentlige til utvalgets vurderinger på dette punktet.

### 10.2 Konsekvenser av de enkelte forslagene

Forslaget om at statsautoriserte regnskapsførere som ønsker å drive regnskapsførervirksomhet i enkeltpersonforetak må registrere seg i Foretaksregisteret, medfører, for den enkelte regnskapsføreren, et gebyr på 2 250 kroner ved elektronisk registrering.

Skikkethetskrav vil øke etablerings- og driftskostnader for regnskapsførerselskap, og vil isolert sett kunne medføre at de økte kostnadene må dekkes av oppdragsgiver. Finanstilsynet har ikke foretatt beregninger av mulige kostnader, men antar at kostnadene ikke er av vesentlig størrelse og at disse vil oppveies av den samfunnsmessige nytten av tiltaket, herunder gevinst vunnet gjennom å motvirke økonomiske kriminalitet.

Kravene som stilles for å etablere og drive regnskapsførervirksomhet vil skjerpes. Dette vil i hovedsak gi seg utslag i forbindelse med søknad om autorisasjon som regnskapsførerselskap fordi det må sendes inn dokumentasjon også for styremedlemmer og aktuelle eiere. Finanstilsynet har utarbeidet Altinn-skjemaer for egnethetsvurde-

ringer for ulike typer av foretak under tilsyn som vil kunne benyttes. Dokumentasjonsbyrden antas ikke å være særlig belastende.

Finanstilsynet legger til grunn at innføringen av skikkethetskrav ikke vil kreve vesentlig økte forvaltningsressurser i søknadsbehandlingen. Det antas at innføringen av krav om skikkethet for styremedlemmer og eiere derimot vil kunne bidra til å redusere ressursbruken ved oppfølging av regnskapsførerselskaper hvor det vurderes tilbakefall av autorisasjon ved at tilsynets virkemiddelbruk og hjemmel for inngripen styrkes.

Lovforslaget innebærer at praksiskravene for søkere med bachelorgrad utvides fra to til tre år. Etter departementets vurdering vil denne økningen ikke medføre kostnadsøkninger av betydning. Etter forslaget er godkjenning kun påkrevet for å kunne være oppdragsansvarlig regnskapsfører eller ha ansvar for kvalitetsstyringen i regnskapsforetaket. Disse oppgavene er kun unntaksvis aktuelle for regnskapsførere med mindre enn tre års praksis.

Minstekravet til utdanning skal fortsatt være en bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, med krav til et minste antall studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen. Kravene er i dag fastsatt i anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører. Etter forslaget skal dette lovfestes. Vilklårene blir noe mer fleksible enn i planen. På tilsvarende vilkår, gis godkjenning også på grunnlag av en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad. Departementet vurderer derfor at de foreslåtte utdanningskravene ikke vil medføre økte kostnader eller endringer i adgangen til markedet.

Lovforslaget innebærer at etterutdanningskravet justeres fra 77 til 80 timer for hver treårsperiode. Samtidig foreslås det mer fleksible krav til innholdet av etterutdanningen og hvordan den kan gjennomføres, som kan gi reduserte kostnader.

Den foreslåtte deponeringsordningen innebærer at regnskapsførere som frivillig sier fra seg godkjenningen, skal få godkjenningen tilbake

uten ny prøving av kravene til utdanning og praksis. De som søker om å få godkjenningen tilbake, må kun oppfylle vilkårene om skikkethet og etterutdanning. Deponeringsordningen sikrer at søkere som fikk autorisasjon etter eldre regler, og som ikke oppfyller de gjeldende vilkårene om utdanning eller praksis, kan komme tilbake til yrket. Løsningen medfører også forenklet søknadsbehandling i Finanstilsynet.

Forslaget om at regnskapsførertittelen endres fra «autorisert regnskapsfører» til «statsautorisert regnskapsfører» medfører engangskostnader med å endre kommunikasjonsmateriell mv. i regnskapsforetakene. Kostnadene antas ikke å bli vesentlige.

Lovforslaget innebærer visse forenklinger i hva som skal registreres i Regnskapsførerregisteret.

Etter forslaget vil det ikke være nødvendig for regnskapsførere eller regnskapsforetak å sende inn endringsmeldinger. Forslaget vil gi visse besparelser for regnskapsførerne og regnskapsforetakene, og gjøre det enklere for Finanstilsynet å holde registeret oppdatert.

Justisdepartementet har bemerket at selv om hver enkelt hjemmel for krav om politiattest ikke har vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser, blir den samlede belastningen for politiet som følge av stadig nye hjemler for krav om politiattester stor. Justisdepartementet forutsetter derfor at merkostnader for politiet som følge av innføring av krav om politiattest dekkes innenfor Finansdepartementets budsjettammer.

## 11 Merknader til de enkelte bestemmelsene i lovforslaget

### Til § 1-1

Etter *første ledd* gjelder regnskapsførerloven regnskapsføring i næring for andre.

Etter *andre ledd* angis at loven også gjelder når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger, når et regnskapsforetak i tilknytning til regnskapsoppdrag oppbevarer oppdragsgivers midler på regnskapsførerforetakets konto (klientkonto, når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3.

Etter *tredje ledd* gjelder loven ikke a) regnskapsføring for annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern eller b) regnskapsføring for annen virksomhet i en gruppe av samarbeidende virksomheter hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et samarbeid for å ivareta andre interesser for deltakerne

Etter *fjerde ledd* kan departementet ved behov gi nærmere regler om gjennomføring, utfylling og avgrensning av loven. Det er også tatt inn en bestemmelse om at Finanstilsynet i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra loven. Finanstilsynet kan også i tvilstilfeller bestemme om loven skal gjelde.

Etter *femte ledd* kan Kongen gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og kan fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 3.1 og 3.2

### Til § 1-2

*Første ledd* inneholder en definisjon av hva som etter lovforslaget menes med begrepet «regnskapsføring».

*Andre og tredje ledd* inneholder definisjoner av henholdsvis begrepene «regnskapsoppdrag» og «regnskapsfører».

*Fjerde ledd* inneholder en definisjon av begrepet «regnskapsforetak». Etter forslaget vil et «regnskapsforetak» være et godkjent regnskaps-selskap etter lovforslagets § 2-2 og statsautorisert regnskapsfører, jf. lovforslaget § 2-3, som påtar seg regnskapsoppdrag i eget navn og har registrert enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 3.1.

### Til § 2-1

Etter paragrafen kan regnskapsføring i næring for andre bare utføres av regnskapsforetak.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.

### Til § 2-2

Etter bestemmelsen er det Finanstilsynet som gir godkjenning som regnskapsselskap til selskap eller annen juridisk person som etter *første ledd bokstav a* har som formål å føre regnskap for andre, og som etter *første ledd bokstav b* er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller, og etter *første ledd bokstav c* hvor styremedlemmer, eiere og den som står for den daglige ledelsen oppfylder vilkårene i § 3-3 om å være skikket.

*Andre ledd* presiserer at eiere som nevnt i første ledd bokstav c omfatter eiere eller deltakere som representerer 10% eller mer av kapitalen eller eierandelene i autorisert regnskapsførerselskap.

*Tredje ledd* fastsetter at Finanstilsynet kan kreve at det legges frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40 for personer som omfattes av første ledd bokstav c.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 4.1.4 og 4.7.4.

### Til § 2-3

Etter bestemmelsens *første ledd* gir Finanstilsynet godkjenning som statsautorisert regnskapsfører til person som oppfylder vilkårene i § 3-1 til § 3-3. Godkjenning som statsautorisert regnskapsfører gis også til person med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits som oppfylder vil-

kårene i § 3-3 og i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven.

Det er inngått en frihandelsavtale mellom Storbritannia, Island, Liechtenstein og Norge, som bl.a. inneholder regler om yrkesgodkjenning. Finanstilsynet kan derfor også godkjenne personer med yrkeskvalifikasjoner fra Storbritannia som oppfyller vilkårene i loven her og i forskrifter fastsatt i medhold av yrkeskvalifikasjonsloven.

Bestemmelsen her gjelder bare personer med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat, Sveits eller Storbritannia. Yrkeskvalifikasjonsloven § 2 tredje ledd om tredjelandsborgere gjelder ikke.

*Andre ledd* angir at tittelen statsautorisert regnskapsfører bare kan benyttes av godkjente regnskapsførere.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.3 og 4.4.

#### Til § 2-4

Bestemmelsen er ny sammenlignet med gjeldende rett og innebærer at en regnskapsfører som frivillig har sagt fra seg godkjenningen kan få godkjenningen igjen hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet i lovforslaget § 3-3 og etterutdanning i § 3-4. Regnskapsfører som har deponert godkjenningen kan ikke benytte tittelen statsautorisert regnskapsfører og vil ikke være registrert i Regnskapsførerregisteret.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.6.

#### Til § 2-5

*Første ledd* angir at Finanstilsynet fører et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak.

*Andre ledd* inneholder krav til hvilke opplysninger om statsautoriserte regnskapsførere registeret skal inneholde.

*Tredje ledd* inneholder krav til hvilke opplysninger om regnskapsforetak registeret skal inneholde.

*Fjerde ledd* angir at fødselsnummer ikke skal være offentlig.

*Femte ledd* fastsetter at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om Regnskapsførerregisteret.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.5.

#### Til § 2-6

*Første ledd* angir at fristen etter tjenesteloven § 11 første ledd første punktum skal være tre måneder for godkjenning etter § 2-2 og § 2-3. Etter annet punktum angis at bestemmelsen i tjenesteloven § 11 annet ledd om at tillatelse anses gitt når saks-

behandlingsfristen er utløpt, ikke gjelder for søknad om godkjenning etter § 2-2 og § 2-3.

Etter *andre ledd* kan departementet i forskrift fastsette utfyllende bestemmelser om midlertidig tjenesteytelse.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 4.4.

#### Til § 3-1

Etter *første ledd* kreves det bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad, for å få godkjenning som statsautorisert regnskapsfører.

*Andre ledd* fastsetter nærmere krav til utdanningen, herunder nærmere krav til emner som må inngå i utdanningen.

Etter *tredje ledd* vil utdanning i samsvar med revisorloven § 3-2 første til tredje ledd oppfylle utdanningskravet. Det samme gjelder høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning i henhold til tidligere revisorlovgivning.

*Fjerde ledd* fastsetter regler for dokumentasjon av utdanningen og administrasjonen knyttet til slik dokumentasjon.

Etter *femte ledd* må søkeren oppfyllekravet til 80 etterutdanningstimer i § 3-4 hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første til tredje ledd ble oppfylt. Oppbevaringskravet i § 3-4 siste ledd kommer ikke til anvendelse.

*Sjette ledd* fastsetter at departementet i forskrift kan fastsette nærmere regler om utdanningskrav for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 5.1.

#### Til § 3-2

Etter *første ledd* kreves det at søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-1 første til tredje ledd er oppfylt.

*Andre ledd* fastsetter at for revisorer som er godkjent etter revisorloven likestilles revisjonspraksis med praksis fra et regnskapsforetak etter første ledd. Dette gjelder ikke for godkjente revisorer som har deponert sin godkjenning etter revisorloven § 3-8.

Etter *tredje ledd* kan departementet i forskrift fastsette regler om kravet til praksis og dokumentasjon av praksisen.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 5.2.

#### Til § 3-3

Etter *første ledd bokstav a* kreves det at regnskapsfører er myndig for å få godkjenning som regnskapsfører.

Etter *første ledd bokstav b* må regnskapsfører være likvid for å få godkjenning som regnskapsfører.

*Første ledd bokstav c* tilsvarende vandelskravet etter gjeldende regnskapsførerlov.

Etter *første ledd bokstav d* kan det ikke gis godkjenning til en regnskapsfører som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

*Andre ledd* gir anvisning på noen momenter som er relevante i vurdering etter første ledd bokstav d.

Etter *tredje ledd* skal søker legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 4.7.

#### Til § 3-4

Bestemmelsen fastsetter krav til etterutdanning for statsautorisert regnskapsfører.

Etter *første ledd* kreves det minst 80 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene.

Etter *første ledd bokstav a* regnes strukturert opplæring og undervisning innenfor fagkretsen for utdanning som nevnt i lovforslaget § 3-1 første ledd, som relevant etterutdanning.

Etter *første ledd bokstav b* regnes utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen med inntil 20 timer, som relevant etterutdanning.

Etter bestemmelsens *andre ledd* må etterutdanningen omfatte tilstrekkelig opplæring innenfor de fagemnene som er angitt i § 3-1 annet ledd. Formålet er å at statsautorisert regnskapsfører til enhver tid må være tilstrekkelig faglig oppdatert til å kunne å påta seg autorisasjonspliktig regnskapsføring. Etterutdanning er et løpende krav som gjelder selv om regnskapsfører ikke utøver autorisasjonspliktig virksomhet. Etter *tredje ledd* skal kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde års-

skiftet etter at regnskapsføreren fikk godkjenning etter lovforslaget § 2-3.

*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 i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn angitt i første ledd. Utsettelse etter første punktum krever ikke søknad, dispensasjon etter andre punktum krever søknad for konkret vurdering.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.4.

#### Til § 4-1

Etter *første ledd* skal et regnskapsforetak ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med lovforslaget § 5-2.

*Andre ledd* fastsetter krav til forsvarlig kvalitetsstyring i et regnskapsforetak. Bestemmelsen angir hva kvalitetsstyringen skal omfatte og er knyttet opp mot kravene i lovens kapittel 5. Plikten til å etablere retningslinjer og rutiner som sikrer at regnskapsføreroppdragene utføres i samsvar med kravene er sentralt. Det fastsettes nye krav til at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. At kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten innebærer ikke et unntak. Også små regnskapsforetak med få og enkle oppdrag må ha retningslinjer og rutiner for hvordan regnskapsoppdrag skal utføres, Det må også gjennomføres kontroll med etterlevelsen av disse og eventuelle avvik som oppdages må følges opp. Regnskapsforetak skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5. Dette innebærer blant annet at kvalitetsstyringen må være tilpasset den konkrete virksomheten i regnskapsforetaket. Foretaket må kunne vise at det faktisk gjennomføres kontroller, når, hvordan og av hvem, og at eventuelle avdekede avvik faktisk er fulgt opp med egnede tiltak.

Bestemmelsens *tredje ledd* krever at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen. Bestemmelsen begrenser ikke ansvaret eller myndigheten til daglig leder eller styret i et regnskapsforetak organisert som aksjeselskap eller tilsvarende roller i regnskapsforetak organisert på annen måte. Rollen som ansvarlig for kvalitetsstyringen i foretaket er sentral for foretakets samlede risikostyring og internkontroll. Den statsautoriserte regnskapsføreren

som påtar seg denne rollen må derfor være seg bevisst hvilket ansvar og oppgaver som tilligger rollen, Regnskapsforetaket må tilrettelegge for at vedkommende har den nødvendige myndighet til å ivareta rollen på en forsvarlig måte, både formelt og i praksis. Dersom dette ikke skjer, må vedkommende si fra seg rollen som ansvarlig for kvalitetskontrollsystemet. Bestemmelsen er nærmere omtalt i punkt 7.1.

#### Til § 4-2

*Første ledd* gjelder regnskapsforetakets 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. Bestemmelsen innebærer at regnskapsforetak må håndtere taushetsbelagt informasjon forsvarlig, det vil si med tilstrekkelig styring og kontroll. Brudd på forsvarlig kontroll kan foreligge selv om informasjonen faktisk ikke har kommet på avveie.

Taushetsplikten er etter bestemmelsen vid og gjelder alle opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet.

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 regnskapsfører eller regnskapsforetaket gir opplysninger og adgang til dokumentasjon til andre.

Etter *andre ledd bokstav b* kan regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsoppdraget

Regelen i *andre ledd bokstav c* innebærer at regnskapsfører uten hinder av taushetsplikt kan gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en annen regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag. Også den som foretar kontrollen har taushetsplikt etter første ledd.

*Andre ledd bokstav d* inneholder et unntak fra taushetsplikten i første ledd hvor regnskapsfører har mistanke om at det foreligger et straffbart forhold. Regnskapsfører kan i så fall uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forholdet. Terskelen for mistanke skal være lav.

*Andre ledd bokstav e*) inneholder et unntak fra taushetsplikten i første ledd hvor regnskapsfører kan 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 til e gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, ansatte og andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets regnskapsoppdrag.

Taushetsbelagte opplysninger kan ikke utnyttes i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.4.

#### Til § 5-1

Etter *første ledd* skal regnskapsforetaket utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Bestemmelsen fastsetter at den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i kapittel 5 overholdes i utførelsen av oppdraget. Kravet om at en statsautorisert regnskapsfører skal være ansvarlig for regnskapsoppdrag, reduserer risikoen for at oppdragene ikke gjennomføres i samsvar med bestemmelsene i kapittel 5. At rollen som oppdragsansvarlig regnskapsfører ivaretas på en forsvarlig måte er derfor sentral i foretakets samlede risikostyring og internkontroll. Den statsautoriserte regnskapsføreren som utpekes som oppdragsansvarlig regnskapsfører må være seg bevisst hvilket ansvar og oppgaver som tilligger rollen. Regnskapsforetaket må tilrettelegge for at vedkommende kan ivareta denne rollen på en forsvarlig måte, også i praksis.

*Andre ledd* fastsetter at før et regnskapsforetak påtar seg et regnskapsoppdrag, skal regnskapsforetaket be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Plikten kan fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Den forrige regnskapsføreren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt. Opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.2.

#### Til § 5-2

Etter *første ledd* skal regnskapsforetaket opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal



spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

*Andre ledd* inneholder nærmere regler om fullmakter. Det følger av bestemmelsen at når regnskapsforetaket skal opptre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver. For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten. Regnskapsforetaket skal påse at retten til å benytte fullmakten tilbakekalles når personen ikke lenger skal ha en slik rett.

Etter *tredje ledd* kan departementet i forskrift gi nærmere regler om utforming og registrering av fullmakter.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.3.

#### Til § 5-3

Etter *første ledd* skal regnskapsfører dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapitlet.

Etter *andre ledd* skal dokumentasjonen som nevnt i første ledd oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til § 5-4 annet ledd, skal denne kommunikasjonen oppbevares i ti år.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.5.

#### Til § 5-4

*Første ledd* fastsetter at regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et regnskapsoppdrag i samsvar med pliktene som er nevnt i § 1-2 første ledd og god regnskapsføringsskikk.

Etter *andre ledd* skal regnskapsfører vurdere de interne rutineene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.

#### Til § 5-5

Bestemmelsen fastsetter at hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med § 5-4 første ledd, plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.

#### Til § 6-1

Etter *første ledd* er Finanstilsynet gitt adgang til å kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører etter bokstav a ikke lenger oppfyller vilkårene i § 3-3 eller bokstav b må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Etter *annet ledd* kan Finanstilsynet suspendere godkjenningen inntil straffesaken er avsluttet hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen, inntil straffesaken er avsluttet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.

#### Til § 6-2

Etter *første ledd* kan Finanstilsynet kalle tilbake godkjenningen hvis et regnskapsselskap etter bokstav a ikke lenger oppfyller vilkårene i § 2-2 eller etter bokstav b må anses uskikket fordi regnskapsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Etter *annet ledd* kan Finanstilsynet suspendere godkjenningen hvis et regnskapsselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.

#### Til § 6-3

Etter *første ledd* kan Finanstilsynet ilegge regnskapsforetak og statsautoriserte regnskapsførere som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelsen i kapittel 4 og kapittel 5, overtredelsesgebyr.

*Annet ledd* bestemmer at for juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap, men gebyret kan i alle tilfelle ikke settes høyere enn 10 millioner kroner. For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 1 million kroner.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.

#### Til § 6-4

Bestemmelsen fastsetter de momenter det ved avgjørelsen av om overtredelsesgebyr skal ilegges og ved utmåling av overtredelsesgebyr blant annet kan tas hensyn til.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.

*Til § 6-5*

*Første ledd* fastsetter at adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Fristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller treffer vedtak.

Etter *annet ledd* kan departementet fastsette forskrifter om renter ved forsinket betaling av overtredelsesgebyr og nærmere bestemmelser om foreldelse.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.

*Til § 6-6*

*Første ledd* fastsetter at den som forsettlig eller uaktsomt overtrer § 2-1, § 4-1, § 5-2 eller § 5-3, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Etter *annet ledd* er foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

Bestemmelsen er nærmere omtalt under punkt 9.2.

*Til § 7-1*

Etter *første ledd* skal klager på vedtak truffet av Finanstilsynet etter denne loven behandles av en klagenemnd som oppnevnes av departementet.

*Annet ledd* fastsetter at forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om frister, innholdet av klage, tilsvare og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet.

Av bestemmelsen *tredje ledd* følger at klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse.

Etter *siste ledd* kan det 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.

Bestemmelsen er omtalt i 9.3.

*Til § 8-1*

Bestemmelsen innebærer at loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

*Til § 8-2*

Departementet kan i henhold til bestemmelsen gi overgangsregler.

*Til § 8-3*

Vedtakelse av ny regnskapsførerlov vil kreve at det bør gjøres enkelte endringer i andre lover. Alle endringene, med unntak av endringen i stiftelsesloven, er en konsekvens av at «autorisert» i tittelen til regnskapsfører, erstattes av «statsautorisert».

Endringen i stiftelsesloven § 44 første ledd innebærer en retting av feil henvisning til revisorloven. Stortinget vedtok ny revisorlov 10. november 2020 på bakgrunn av forslag i Prop. 37 LS (2019–2020) Lov om revisjon og revisorer mv. (revisorloven). Ny revisorlov trådte i kraft 1. januar 2021. Departementet foreslår her retting av feil henvisning til revisorloven i stiftelsesloven § 44 første ledd.

Paragraf 44 første ledd fastsetter at stiftelsestilsynet kan kreve at revisor gjør nærmere rede for bestemte angitte forhold i stiftelsen. Videre fastsettes at kopi av revisors brev med påpekninger som nevnt i revisorloven § 5-2 fjerde ledd skal fortløpende sendes til Stiftelsestilsynet. Ved en renummerering av enkelte av paragrafene i loven som trådte i kraft 1. juni 2021 er § 5-2 fjerde ledd blitt flyttet til § 9-5. Samtidig er det i revisorloven § 9-5 fastsatt krav til skriftlig dokumentasjon, men kravet om brevs form er ikke videreført. Det foreslås på denne bakgrunn at henvisningen rettes til «Kopi av revisors skriftlige dokumentasjon med påpekninger som nevnt i revisorloven § 9-5».

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under  
et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om  
lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven).

---

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven) i samsvar  
med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

# til lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)

### Kapittel 1 Virkeområde og definisjoner

#### § 1-1 *Virkeområde*

Loven gjelder adgangen til å føre regnskap i næring for andre.

Loven gjelder også når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger, når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag oppbevarer oppdragsgivers midler på regnskapsforetakets konto (klientkonto), når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3. Finanstilsynet kan i forskrift fastsette bestemmelser om klientkontoer i regnskapsforetak.

Loven gjelder ikke

- a. regnskapsføring for et annet foretak i samme konsern eller en gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern
- b. regnskapsføring for annen virksomhet i en gruppe av samarbeidende virksomheter hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et samarbeid for å ivareta andre interesser for deltakerne.

Departementet kan i forskrift gi regler om gjennomføring, utfylling og avgrensning av loven. Finanstilsynet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak fastsette unntak fra loven. Finanstilsynet kan i tvilstilfeller bestemme om loven skal gjelde.

Kongen kan gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og kan fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold.

#### § 1-2 *Definisjoner mv.*

Med «regnskapsføring» menes utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3.

Med «regnskapsoppdrag» menes oppdrag om regnskapsføring.

Med «regnskapsfører» menes regnskapsforetaket som har påtatt seg et regnskapsoppdrag, og

den regnskapsføreren som er utpekt som ansvarlig for oppdraget.

Med «regnskapsforetak» menes

- a. godkjent regnskapsselskap, jf. § 2-2
- b. statsautorisert regnskapsfører, jf. § 2-3 som påtar seg regnskapsoppdrag i eget navn og har registrert enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret

### Kapittel 2 Godkjenning mv.

#### § 2-1 *Adgang til å drive regnskapsføring*

Regnskapsføring i næring for andre kan bare utføres av regnskapsforetak.

#### § 2-2 *Regnskapsselskap*

Finanstilsynet gir godkjenning som regnskapsselskap til selskap eller annen juridisk person

- a. som har som formål å føre regnskap for andre
- b. som er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller, og
- c. hvor styremedlemmer, eiere og de som står for den daglige ledelsen, oppfyller vilkårene i § 3-3 om å være skikket

Eiere som nevnt i første ledd bokstav c omfatter eiere eller deltakere som direkte eller representerer 10 prosent eller mer av kapitalen eller eierandelene i et autorisert regnskapsselskap.

Finanstilsynet kan kreve at det legges frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40 for personer som omfattes av første ledd bokstav c.

#### § 2-3 *Statsautorisert regnskapsfører*

Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert regnskapsfører til person som oppfyller vilkårene i § 3-1 til § 3-3. Godkjenning som statsautorisert regnskapsfører gis også til person med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits som oppfyller vilkårene i § 3-3 og i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av yrkeskvalifikasjonsloven. Godkjenning gis også til personer med yrkeskvalifikasjoner fra Storbritannia som oppfyller vilkårene i § 3-3 og nærmere regler fastsatt i forskrift til yrkeskvalifikasjonsloven.

Tittelen statsautorisert regnskapsfører kan bare benyttes av person som har godkjenning etter første ledd.

### § 2-4 Deponering

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet i § 3-3 og etterutdanning i § 3-4.

### § 2-5 Regnskapsførerregisteret

Finanstilsynet fører et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak.

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte regnskapsførere

- a. navn og adresse
- b. fødselsnummer
- c. dato for godkjenning

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om regnskapsforetak

- a. navn og forretningsadresse
- b. organisasjonsnummer
- c. dato for godkjenning som regnskapsselskap

Fødselsnummer skal ikke være offentlig.

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om regnskapsførerregisteret.

### § 2-6 Tjenesteloven

Saksbehandlingsfrist som nevnt i tjenesteloven § 11 første ledd første punktum skal være tre måneder for godkjenning etter § 2-2 og § 2-3. Bestemmelsen i tjenesteloven § 11 annet ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, gjelder ikke for søknad om godkjenning etter § 2-2 og § 2-3.

Departementet kan i forskrift fastsette utfyllende bestemmelser om midlertidig tjenesteytelse.

## Kapittel 3 Kvalifikasjoner

### § 3-1 Utdanning

Statsautorisert regnskapsfører skal ha oppnådd bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad.

Utdanningen må, enten som en del av eller som et tillegg til graden, omfatte kurs som til sammen utgjør minst 60 studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører.

Utdanning i samsvar med revisorloven § 3-2 første til tredje ledd oppfyller utdanningskravet. Det samme gjelder høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning i henhold til tidligere revisorlovgivning.

Hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første til tredje ledd ble oppfylt, må søkeren oppfylle kravene i § 3-4 første, andre, fjerde, femte og sjette ledd.

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om utdanningskrav for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører, herunder krav til dokumentasjon.

### § 3-2 Praksis

Søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst to år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-1 første til tredje ledd er oppfylt.

For revisorer som er godkjent etter revisorloven likestilles revisjonspraksis med praksis fra et regnskapsforetak etter første ledd. Dette gjelder ikke for godkjente revisorer som har deponert sin godkjenning etter revisorloven § 3-8.

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om praksiskrav for godkjenning som statsautorisert regnskapsfører, herunder krav til dokumentasjon.

### § 3-3 Vilkår om å være skikket

Godkjenning som statsautorisert regnskapsfører skal ikke gis til personer som

- a. ikke er myndige
- 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 forsvarlig måte

Ved vurderingen etter første ledd bokstav d, skal det særlig tas hensyn til om atferden har

- a. medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner
- b. bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse
- c. gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkursskarantene eller annet virksomhetsforbud

Søkeren skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

### § 3-4 Etterutdanning

En statsautorisert regnskapsfører skal gjennomføre minst 80 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Som relevant etterutdanning regnes;

- a. strukturert opplæring og undervisning innenfor fagkretsen for utdanning som nevnt i § 3-1 første ledd,
- b. utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen med inntil 20 timer.

Etterutdanningen må omfatte tilstrekkelig opplæring innenfor fagemnene finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, foretaksrett og regnskapsføring.

Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at regnskapsføreren fikk godkjenning etter § 2-3.

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.

Regnskapsføreren skal kunne fremvise en samlet oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode, med opplysning om type opplæring, antall timer og om fordeling på fagemner som angitt i annet ledd og annen etterutdanning. For strukturert opplæring skal oversikten angi arrangør, en kort beskrivelse av innholdet og tidspunkt 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 4 Organisering av virksomheten. Taushetsplikt

### § 4-1 Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring

Et regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med § 5-4.

Et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5. Regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virket etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5.

En statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen.

### § 4-2 Regnskapsførers taushetsplikt

Et regnskapsforetak plikter å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre regnskapsfører i medhold av lov er gitt plikt eller adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.

En regnskapsfører kan uten hinder av taushetsplikt

- a. gi opplysninger og adgang til dokumentasjon etter samtykke fra den som opplysningene gjelder
- b. gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsoppdraget.
- c. gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en statsautorisert regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag.
- d. underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling.
- e. avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for en domstol eller for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Også den som foretar kontrollen etter andre ledd bokstav c har taushetsplikt etter første ledd. Taushetsplikten etter første ledd og unntakene etter annet ledd bokstav a til e gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, ansatte og andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets regnskapsoppdrag.

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.

## Kapittel 5 Regnskapsoppdrag

### § 5-1 Forberedelse av oppdraget

Regnskapsforetaket skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i dette kapitlet overholdes i utførelsen av oppdraget.

Før et regnskapsforetak påtar seg et regnskapsoppdrag, skal regnskapsforetaket be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Plikten kan fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Den forrige regnskapsføreren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt. Opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det.

### § 5-2 Oppdragsavtale og fullmakter

Regnskapsforetaket skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

Når regnskapsforetaket skal opptre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver. For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten. Regnskapsforetaket skal påse at retten til å benytte fullmakten tilbakekalles når personen ikke lenger skal ha en slik rett.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om utforming og registrering av fullmakter.

### § 5-3 Dokumentasjon

Regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapitlet.

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til § 5-4 annet ledd, skal denne kommunikasjonen oppbevares i ti år.

### § 5-4 Utførelse av oppdraget

Regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et regnskapsoppdrag i samsvar med pliktene som er nevnt i § 1-2 første ledd og god regnskapsføringsskikk.

Regnskapsfører skal vurdere de interne rutine hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på pliktene som nevnt i § 1-2 første ledd, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

### § 5-5 Plikt til å frasi seg oppdraget

Hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med § 5-4 første ledd, plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget.

## Kapittel 6 Tilbakekall av godkjenning. Straff

### § 6-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenning som statsautorisert regnskapsfører

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører

- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 3-3 eller
- anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt sine plikter etter lov og forskrifter og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen, inntil straffesaken er avsluttet.

### § 6-2 Tilbakekall og suspensjon av godkjenningen som regnskapsselskap

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis et regnskapsselskap

- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 2-2 eller
- anses uskikket fordi regnskapsselskapet har overtrådt sine plikter etter lov og forskrifter og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis et regnskapsselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

### § 6-3 Overtredelsesgebyr

Finanstilsynet kan ilegge regnskapsforetak og statsautoriserte regnskapsførere som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser i kapittel 4 og kapittel 5, overtredelsesgebyr.

For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap, men overtredelsesgebyret kan i alle tilfelle maksimalt utgjøre 10 millioner kroner. For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 1 million kroner.

### § 6-4 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. grad av skyld
- c. økonomisk evne
- d. hvor stor vinning som er oppnådd, eller hvor stort tap som er unngått, ved overtredelsen
- e. i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- f. tidligere overtredelser.

### § 6-5 Foreldelse mv.

Adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr foroldes 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.

### § 6-6 Straff

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer §§ 2-1, 4-1, 5-2 eller 5-3, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

## Kapittel 7 Klagenemnd

### § 7-1 Klagenemnd

Klager på vedtak truffet av Finanstilsynet etter denne loven behandles av en klagenemnd som oppnevnes av departementet.

Forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om frister, klagens innhold, 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 8 Ikrafttreddes- og overgangsregler. Endringer i andre lover.

### § 8-1 Ikrafttreddelse

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. De enkelte bestemmelser kan settes i kraft til ulik tid.

Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere oppheves fra den tid loven trer i kraft.

### § 8-2 Overgangsregler

Departementet kan fastsette overgangsregler.

### § 8-3 Endringer i andre lover

Fra den tid loven trer i kraft gjøres følgende endringer i andre lover:

1. I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd nr. 18 skal lyde:

18. *statsautoriserte* regnskapsførere og *regnskapselskaper*

§ 9 annet ledd annet punktum skal lyde:

Slike utgifter skal likevel ikke utliknes på eiendomsmeglerforetak, inkassoforetak, revisorer, revisjonsselskap eller *statsautoriserte* regnskapsførere.

§ 9 tredje ledd fjerde punktum skal lyde:

Slike utgifter skal likevel ikke utliknes på eiendomsmeglerforetak, inkassoforetak, revisorer, revisjonsselskap, *statsautoriserte* regnskapsførere, betalingsforetak eller e-pengeforetak.

§ 9 fjerde ledd fjerde punktum skal lyde:

Slike utgifter skal likevel ikke utliknes på eiendomsmeglerforetak, inkassoforetak, revisorer, revisjonsselskap, *statsautoriserte* regnskapsførere, betalingsforetak eller e-pengeforetak.

§ 9 syvende ledd skal lyde:

Finanstilsynets utgifter til klagenemnd etter revisorloven § 9-2a tredje ledd og regnskapsførerloven § 7-1 skal utliknes på revisorer, revisjonsselskaper, *regnskapselskaper* og *statsautoriserte* regnskapsførere



2. I lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak gjøres følgende endringer:

§ 3-1 første ledd nr. 8 andre punktum skal lyde:  
Kongen kan i forskrift gi nærmere regler om innsending til og registrering i Foretaksregisteret av meldinger som nevnt i aksjeloven § 7-6 femte ledd, samt nærmere regler om melding om selskapets eventuelle eksterne *statsautoriserte* regnskapsførere.

§ 4-4 bokstav e første punktum skal lyde:  
Erklæring fra revisor, eller eventuelt erklæring fra finansforetak, advokat eller *statsautorisert* regnskapsfører, om at de opplysninger som er gitt om innbetaling av aksjekapital, selskapskapital i kommandittselskap, jf. § 3-3 nr. 6 og 7, grunnkapital i stiftelse og innskuddskapital i samvirkeforetak, statsforetak, interkommunalt selskap, regionalt helseforetak og helseforetak er riktige.

3. I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 2-18 annet ledd femte punktum skal lyde:  
Skal aksjeinnskuddene utelukkende gjøres opp i penger, kan bekreftelsen gis av et finansforetak, en advokat eller en *statsautorisert* regnskapsfører.

§ 5-27 første ledd første punktum skal lyde:  
Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle *statsautoriserte* 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.

§ 10-9 annet ledd fjerde punktum skal lyde:  
Skal aksjeinnskuddene utelukkende gjøres opp i penger, kan bekreftelsen gis av et finansforetak, en advokat eller en *statsautorisert* regnskapsfører.

4. I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper gjøres følgende endringer:

§ 2-18 annet ledd femte punktum skal lyde:  
Skal aksjeinnskuddene utelukkende gjøres opp i penger, kan bekreftelsen gis av et finansforetak, en advokat eller en *statsautorisert* regnskapsfører.

§ 5-27 første ledd første punktum skal lyde:  
Selskapets ledende ansatte, medlemmer av styre og bedriftsforsamling, revisor og eventuelle *statsautoriserte* 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.

§ 10-9 annet ledd fjerde punktum skal lyde:  
Skal aksjeinnskuddene utelukkende gjøres opp i penger, kan bekreftelsen gis av et finansforetak, en advokat eller en *statsautorisert* regnskapsfører.

5. I lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser skal § 44 første ledd annet punktum lyde:

Kopi av revisors *skriftlige dokumentasjon* med påpekninger som nevnt i revisorloven § 9-5 skal fortløpende sendes til Stiftelsestilsynet.

6. I lov 1. juni 2018 nr. 23 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering gjøres følgende endringer:

§ 4 annet ledd bokstav b første punktum skal lyde:  
*statsautoriserte* regnskapsførere og *regnskaps-selskaper*.

§ 22 første ledd bokstav k skal lyde:  
*statsautorisert* regnskapsfører og *regnskapsselskap*

§ 42 første ledd tredje punktum skal lyde:  
Autorisasjon fra Finanstilsynet er likevel ikke nødvendig for advokater, *statsautoriserte* regnskapsførere, *regnskapsselskaper*, statsautoriserte og registrerte revisorer og godkjente revisjons-selskaper.

7. I lov 28. januar 2022 nr. 2 om lønnsstøtte (økonomiske tiltak i møte med pandemien) skal § 12 andre ledd lyde:

Departementet kan gi forskrift om krav til søknaden, herunder om hvordan opplysninger skal gis, nærmere vilkår for leveringsmåte og format, hvilke opplysninger søknaden skal inneholde, frister og krav om bekreftelse eller kontroll fra revisor eller *statsautorisert* regnskapsfører.





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 – 06/2022

