

**Finansdepartementet**

Att: [postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)

Oslo, 1. desember 2017

Vår ref:

Deres ref:

## Hørings svar – NOU 2017:15 Revisorloven

Vi viser til mottatt høringsbrev og høringsnotat i anledning NOU 2017:15 Revisorloven Forslag til ny lov om revisjon og revisorer, og gir i det følgende våre vurderinger i anledning forslaget. Ettersom Virke har vært representert i lovutvalget, konsentrerer vi oss i all hovedsak om de områdene der våre forslag/merknader/dissenser er særskilt omtalt i utredningen. Vi stiller oss selvsagt til disposisjon for departementet dersom man ønsker en ytterligere utdypning av våre innspill.

### Nærmere om Hovedorganisasjonen Virke

Hovedorganisasjonen Virke er Norges nest største hovedorganisasjon med omtrent 20 000 virksomheter som til sammen har 230 000 ansatte. Virkes medlemmer representerer et bredt mangfold av bransjer med hovedvekt på handel, service, tjenesteyting, kunnskap, teknologi og helse og omsorg. Hovedvekten av Virkes medlemmer er små og mellomstore virksomheter, og befinner seg både innen privat og ideell sektor.

### Overordnede vurderinger

Virke er opptatt av et velfungerende næringsliv som bidrar til høy verdiskaping og sysselsetting. Revisor spiller en viktig rolle i forbindelse med dette gjennom sin kontroll med at regelverket på området for bokføring, regnskap, skatt og avgift overholdes. Revisor representerer ofte også en viktig rådgiver i relasjon til virksomheters behov for ekspertkompetanse på områder der revisor er den nærmeste, og ofte eneste, som har tilstrekkelig kompetanse til å kunne forstå og løse aktuelle problemstillinger.

Gjennom rollen som allmennhetens tillitsmann bidrar revisor til økt tillit til den økonomiske informasjon som norske virksomheten offentliggjør. Dette bidrar i neste omgang til et bedre og mer velfungerende næringsliv. Også i møte med andre interessenter er revisors arbeidsoppgaver knyttet til vurdering og bekreftelse av økonomisk informasjon av stor samfunns- og næringsmessig betydning.

En viktig forutsetning for høy tillit til revisor er et strengt regelverk som regulerer viktige sider knyttet til revisors plikter. Tilsvarende er det viktig at også revisjonsselskapene er underlagt strenge reguleringer som medvirker til at selskapene opptrer i tråd med myndighetenes plikter og samfunnets forventninger til næringen. Virkes forslag som gjengitt i NOU 2017:15 må sees i sammenheng med dette.

Våre forslag i forbindelse med utredningen om ny revisorlov som nå foreligger må også sees i sammenheng med at Virkes medlemmer i overveiende grad er kunder av revisjonsselskapene. Slik vi ser det, er det viktig at man også i ny revisorlov sørger for at våre medlemmers kostnader knyttet til revisor i størst mulig grad henger sammen med den oppfattede nytteverdi av tjenestene som ytes. Etter vår oppfatning bør dette være forholdet veies tyngre enn lovgivers eventuelle ønske om å harmonisere den nye revisorloven til andre lands lovgivning *utover* hva man plikter til etter EØS-

avtalen. Slik som også kommentert i det følgende, er vi spesielt opptatt av at revisors plikter knyttet til bokføringsloven opprettholdes.

### Til det enkelte forslag

- Revisjonsplikt (kapittel 5).

Virke viser til mindretallets forslag (Opsahl og Winkelman), og anbefaler i forlengelsen av dette at departementet foretar en nøye vurdering av hvorvidt det er hensiktsmessig å skjerpe revisjonsplikten for andre foretak enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Vi tillater oss i denne sammenheng å vise til regjeringens uttalte mål på området for forenkling av næringslivet, og mener flertallets forslag representerer et brudd med prinsippene som ligger til grunn for dette arbeidet. For de berørte foretakene vil flertallets forslag medføre ytterligere kompleksitet ved at de må forholde seg til flere størrelseskriterier for å avgjøre eventuell revisjonsplikt. Dette øker også risikoen for endring av plikt fra år til år sammenlignet med mindretallets forslag.

- Godkjenning av revisorer (kapittel 6)

Virke støtter utvalgets forslag til endringer hva gjelder utdanning og godkjenning av revisorer. Dette med utgangspunkt i at de nye kravene åpner for større fleksibilitet med hensyn til ulike utdanningsveier som leder frem til muligheten for å ta de avsluttende studiepoengene som leder frem til godkjent revisjonsutdanning. Virke deler også utvalgets vurderinger hva gjelder ønsket om å beholde særskilte karakterkrav i fagemnene som utgjør sentral revisorkompetanse. Dette ettersom disse karakterkravene bidrar til å gi brukerne av revisor særskilt sikkerhet om at revisor besitter høy fagkompetanse på aktuelle fagområder som gjelder spesielt for revisjonsyrket.

Vi vil tilsvarende advare mot mindretallets forslag der det tas til orde for at praksis fra regnskapsrevisjon i kommunal revisjonsenhet bør likestilles med praksis fra regnskapsrevisjon (finansiell revisjon) i private revisjonsenheter dersom det kan dokumenteres at praksisen er variert og ellers tilfredsstillende kravet om veiledning fra statsautorisert revisor. Etter Virkes oppfatning er det viktige forskjeller mellom privat og kommunale revisjonsenheter som gjør at den enkelte profesjonsutøver ikke vil opparbeide seg samme kompetanse dersom vedkommende gjennomfører praksisperioden i en kommunal revisjonsenhet. Det vises her blant annet til at offentlige virksomheter er underlagt andre reguleringer enn private foretak, og at det i forlengelsen av dette er mange aktuelle problemstillinger knyttet til revisjon av private foretak man ikke vil støte borti som revisor i en kommunal revisjonsenhet. Med utgangspunkt i dette, vil en eventuell aksept av praksis fra regnskapsrevisjon i en kommunal revisjonsenhet på lik linje med praksis fra private revisjonsenheter, kunne bidra til å svekke tilliten til revisor blant private virksomheter i mangel på tilstrekkelig, praktisk fagkompetanse. Også blant brukere av regnskap til private virksomheter vil tilliten til revisor kunne bli svekket dersom mindretallets forslag vedtas. Dette vil være uheldig for både revisjonsbransjen og næringslivet for øvrig.

- Uavhengighet og objektivitet (Kapittel 11)

Virke støtter flertallets vurderinger i anledning forslag til nytt regelverk på området for uavhengighet og objektivitet. På generelt grunnlag er Virke svært opptatt av reguleringene på disse områdene skal være av en slik karakter at det ikke kan reises tvil ved revisors eller revisjonsselskapets rolle som allmennhetens tillitsmann.

Virke støtter de prinsipielle vurderingene bak mindretallets forslag (Elvestad og Irgens) knyttet til regulering av revisors rolle i forlengelsen av oppdrag knyttet til internrevisjon. Virke er samtidig av den vurdering av det ikke er nødvendig med en strengere regulering av dette forholdet enn det forordningens bestemmelser legger opp til. Vi viser i denne sammenheng også til at mindretallets

forslag vil kunne legge sterke begrensninger på brukernes muligheter til å velge revisor, og at dette kan gi redusert konkurranse (og dermed høyere priser) i markedet for utføring av revisjonsoppdrag.

- Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt (Kapittel 12)

Virke viser til mindretallets forslag (Opsahl og Winkelman), og mener i forlengelsen av dette at ny revisorlov må inkludere mindretallets forslag om paragraf 10-1 åttende ledd. Etter Virkes oppfatning henger dette sammen med hvordan arbeidsfordeling og kommunikasjon mellom revisor og regnskapsfører i praksis foregår. Det kan her nevnes at revisor regelmessig har et behov for å kommunisere direkte med den revidertes regnskapsfører om forhold som er av relevans for regnskapsførers utførelse av sitt oppdrag. Det er etter vår oppfatning naturlig at denne kommunikasjonen kan skje mellom revisor og regnskapsfører uten at det medfører brudd på revisors taushetsplikt etter loven.

Til støtte for vår vurdering i avsnittet over vises det til at formålet bak revisors taushetsplikt er å unngå at informasjon om den revisjonspliktige kommer uvedkommende i hende. Det er vanskelig å definere regnskapsfører som uvedkommende, ved at det er denne som ofte leverer materialet/dokumentasjonen som revisor baserer sin revisjon på.

Sett fra et brukerperspektiv, har Virke utfordringer med å identifisere tungtveiende argumenter som taler for at revisor og regnskapsfører ikke kan kommunisere direkte. Vi viser i denne sammenhengen til at begge parter har lovpålagt taushetsplikt som innebærer at informasjonen som utveksles ikke deles med uvedkommende tredjepart. Likeledes har revisor alltid adgang til å unnlate å dele informasjon med regnskapsfører dersom dette vil være til skade eller ugunst for den som revideres. Det understrekes at revisor etter mindretallets forslag vil ha rett, men ikke plikt, til å kommunisere direkte med revisor om relevante forhold.

- Revisors rapportering (Kapittel 15)

Nedenfor kommenteres de ulike mindretallsforslagene særskilt.

15.6.1. Mindretallsforslag (Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold) nummert rapportering til styret. Selv om Virke ikke har støttet mindretallets forslag i utvalgssammenheng, er ikke Virke motstander av forslaget om å videreføre krav til nummert rapportering til styret.

15.6.2. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) begrunnelse for manglende underskrift. Virke støtter ikke forslaget under henvisning til flertallets begrunnelse.

15.6.3. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Winkelman) tidspunkt for avgivelse av revisjonsberetning. Virke støtter mindretallets forslag. Dette i forlengelsen av at forslaget kan bidra til økt informasjonsverdi for aktuelle regnskapsbrukere. Særlig vil dette være viktig for å ivareta kreditors interesser i en del tilfeller. Forslaget vil også ha en oppdragende effekt ovenfor selskaper som revideres, og som ikke overholder fristkravet til utarbeiding av årsregnskap.

15.6.4 Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Winkelman) uttalelse i revisjonsberetningen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Virke støtter mindretallets forslag. Vårt standpunkt er avledet av at informasjon i revisjonsberetningen knyttet til den revisjonspliktiges overholdelse av bokføringslovens bestemmelser kan være av stor betydning for hvilke vurderinger brukerne av regnskapsinformasjonen og revisjonsberetningen gjør seg i forlengelsen av tilgjengeliggjort informasjon. Det vil derfor være åpenbart uheldig dersom flertallet vinner frem med sitt forslag om å fjerne bestemmelsen om at revisor i sin revisjonsberetning ikke lenger skal uttale seg om hvorvidt foretakets ledelse har overholdt plikten til ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Vi viser i denne sammenheng til at opplysninger i revisjonsberetningen om manglende etterlevelse av bokføringsloven kan være en klar indikasjon på at foretaket mangler gode rutiner på økonomi- og regnskapsområdet. Og selv om disse rutinene ikke nødvendigvis har medført vesentlige feil i årsregnskapet revisor bekrefter på, kan

det være et forvarsel om at det er forhold ved selskapet man bør være oppmerksom på i forlengelsen av eksempelvis kredittgivning.

Slik vi vurderer det, vil en eventuell fjerning av kravet til uttalelse i revisjonsberetningen om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger også kunne bidra til å svekke betydningen av bokføringsloven. Vurdert i sammenheng med at denne loven har vist seg å være svært viktig for å bidra til ryddig dokumentasjon av regnskapsopplysninger, er vi bekymret for hvilke indirekte – negative – effekter et eventuelt bortfall av kravet vil kunne ha. Vi ber med utgangspunkt i dette om at departementet gjør en nøye vurdering av om det er riktig å imøtekomme flertallets forslag om å oppheve krav til uttalelse i revisjonsberetningen før man eventuelt foreslår endringer i regelverket på dette området.

15.6.5. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) omtale av misligheter og feil i revisjonsberetningen. Forslaget støttes ikke.

15.6.6. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Aarvold) merknad i revisjonsberetningen dersom pliktig møte med revisor ikke er holdt. Forslaget støttes ikke under henvisning til flertallets begrunnelse

- Dokumentasjon av revisjonsoppdrag (Kapittel 16)

Nedenfor kommenteres de ulike mindretallsforslagene særskilt.

16.3.1. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) overskrift. Virke har ingen sterke synspunkter på forslaget som fremsettes.

16.3.2. Mindretallsforslag (Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen) misligheter og feil. Virke støtter ikke mindretallets forslag, ettersom revisor uansett plikter å dokumentere opp gjennomførte revisjonshandlinger.

16.3.3. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Aarvold) rådgivning og andre tjenester. Virke støtter ikke mindretallets forslag. Forslaget vil virke kompliserende for revisjonsforetak og fordyrende for bruker uten at det er mulig å identifisere en tilsvarende nytteverdi.

16.3.4. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) interne retningslinjer og rutiner. Virke støtter ikke mindretallets forslag, da det er vanskelig å identifisere nytteverdien av forslaget for selskap og bruker (kunde/klient) av selskap.

16.3.5 Mindretallsforslag (Bamle, Elvestad, Sivertsen) oppbevaringstid. Forslag støttes ikke, ettersom det vil virke fordyrende for berørte virksomheter – og dermed også virksomhetens kunder/klienter.

16.3.6 Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Aarvold) oppbevaringsmåte. Virke har ingen sterke synspunkter på forslaget som fremsettes.

16.3.6 Mindretallsforslag (Aarvold, Bamle, Sivertsen) forskriftshjemmel. Virke støtter ikke forslaget, da dette vil bidra til potensielt redusert forutsigbarhet for berørte virksomheter.

- Aksept- og fortsettelsesvurdering, fratreden og overføring av revisjonsoppdrag (Kapittel 17)

Virke støtter utvalgets vurderinger og konklusjoner.

Mindretallsforslaget til Elvestad støttes ikke. Dette under henvisning til at Virke har tillit til at det enkelte revisjonsselskap har rutiner som sikrer at det foreligger kapasitet og kompetanse til å utføre revisjonen av aktuelle oppdrag.

- Revisors plikter ved revisorbekreftelser (Kapittel 18)

Virke støtter utvalgets vurderinger.

Mindretallsforslaget fra Elvestad og Irgens vedrørende god revisjonsskikk for revisorbekreftelser støttes ikke.

- Revisors erstatningsansvar (Kapittel 19)

Virke støtter flertallet i utvalget som stiller seg bak forslaget til underutvalgets medlemmer (Birkeland, Giertsen og Irgens) om å videreføre gjeldende rett med fullt solidaransvar for revisor. Det bør som del av videreføringen også foretas en tilføyelse i den alminnelige lempingsregelen som fremhever at det kan tas hensyn til ansvarsfordelingen mellom revisor og den revidertes organer.

Virke er opptatt av at revisor stilles til ansvar og blir erstatningspliktig i de tilfeller der revisor har vist uaktsomhet i utføringen av sitt revisjonsoppdrag. Likeledes er Virke opptatt av at også styret i foretakene som blir revidert tar sitt ansvar på alvor, og stilles til ansvar i de tilfeller styret ikke har overholdt sine plikter etter aksjelovens bestemmelser. Med utgangspunkt i dette, har Virke også stor forståelse for forslaget fra utvalgets mindretall (Bamle, Hanstad, Aarvold) om proporsjonalt ansvar. Det anses imidlertid som praktisk krevende å innføre en ordning slik mindretallet foreslår. Departementet bør imidlertid se nærmere på hvordan elementer i begrunnelsen til mindretallet kan tas hensyn til i endelig forslag til ny revisorlov.

- Reaksjoner (Kapittel 21)

Nedenfor kommenteres de ulike mindretallsforslagene særskilt.

21.7.1. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen, Stavaas, Winkelman) overtredelsesgebyr mot statsautorisert revisor. Forslaget støttes ettersom det vil bidra til å virke disiplinerende i møte med at også revisor – og ikke bare revisjonsforetaket - kan pålegges sanksjoner i form av overtredelsesgebyr. Det vises i denne sammenheng til at man også i våre naboland har innført adgang til å både sanksjonere mot selskap og person.

21.7.2. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) ledelseskantene for revisor. Virke støtter ikke forslaget.

21.7.3. Mindretallsforslag (Bamle, Sivertsen) straff. Virke anmoder departementet om å se nærmere på begrunnelsen for mindretallsforslaget.

- Særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse – plikter for revisor (Kapittel 22)

Virke støtter utvalgets vurderinger og konklusjoner i dette kapitlet.

Mindretallsforslaget fra Elvestad støttes ikke. Revisor representerer ofte den eneste, og nærmeste, til å gi foretaket kvalifisert rådgivning på området for skatt. Denne muligheten bør ikke begrenses, da det antas at den i sum bidrar til at norsk næringsliv i større grad enn ellers overholder gjeldende skattelovgivning.

Mindretallsforslaget fra Elvestad og Irgens støttes heller ikke. Etter Virkes oppfatninger vil regelverket som reguleres revisors uavhengig og objektivitet sørge for at revisor ikke utfører en selvrevisjon som beskrevet i mindretallets begrunnelse for forslaget.

Oslo, 1. desember 2017

Jarle Hammerstad /s/  
Næringspolitisk direktør Hovedorganisasjonen Virke

Iman Winkelman /s/  
Fagsjef Hovedorganisasjonen Virke