

Høringsnotat

GJENNOMFØRING AV DIREKTIV 2005/36 – YRKESKVALIFIKASJONSDIREKTIVET FOR REVISJON

1 Innledning

Det vises til Finansdepartementets brev av 14. mai 2008 Kredittilsynet bes om å forberede nødvendige endringer som følge av direktiv 2005/36/EF om gjensidig godkjenning av yrkeskvalifikasjoner innen EØS-området (yrkeskvalifikasjonsdirektivet).

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet erstatter direktiv 89/48/EØF om godkjenning av diplomer for høyere kompetansegivende utdanning av minst tre års varighet (diplomdirektivet), med virkning fra 20. desember 2007.

Formålet med yrkeskvalifikasjonsdirektivet er å sikre at en person som har tillatelse til å drive et lovregulert yrke i en EØS-stat (hjemstaten) skal kunne drive samme virksomhet også i annen EØS-stat (vertsstat).

Direktivet gjelder både ved *etablering* i vertsstaten og i tilfeller der virksomheten drives på *midlertidig eller tilfeldig grunnlag*. Etablering av virksomhet krever en godkjenning også i vertslandet. Ved midlertidig eller tilfeldig virksomhet kreves bare melding til vertsstaten.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet kommer til anvendelse på borgere i en medlemsstat som ønsker å utøve et lovregulert yrke i en annen medlemsstat enn der de tilegnet seg sine yrkeskvalifikasjoner, enten som selvstendig næringsdrivende eller som lønnsmottaker.

Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 3-6, jf. forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer (revisorforskriften) § 1-4 har bestemmelser om godkjenning av revisorer med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater. Disse bestemmelsene må endres for at yrkeskvalifikasjonsdirektivet skal anses gjennomført i norsk rett. Det samme gjelder endringer som innebærer at det åpnes for at revisorer med tillatelse fra annet EØS-stat til å drive virksomhet på midlertidig eller tilfeldig grunnlag her i landet.

Kredittilsynet foreslag innebærer en videreføring av adgangen for revisorer fra andre EØS-stater til å bli godkjent i Norge etter de krav som direktivet stiller. I tillegg åpnes det for at revisorer som er godkjent i en EØS-stat kan melde til Kredittilsynet at de har til hensikt å drive midlertidig eller leilighetsvis virksomhet som revisor i Norge. Slik virksomhet gjelder likevel ikke revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap, jf. revisorloven § 1 første ledd.

Her nevnes for fullstendighetens skyld at direktiv 2006/123/EF som regulerer tjenesteyting ved etablering av virksomhet og ved fri bevegelighet av tjenester innenfor EØS-området (tjenstedirektivet) ikke kommer til anvendelse på revisjonstjenester som er omfattet av rådsdirektiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskap og konsernregnskap (revisjonsdirektivet), jf. tjenstedirektivets artikkel 17 første ledd nr. 13. Godkjenning av revisjonsselskap fra andre EØS-stater er regulert i revisjonsdirektivet artikkel 3 nr. 4.

2 Godkjenning av yrkeskvalifikasjoner

2.1 Gjeldende rett

Kravene til godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor følger av lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) kapittel 3.

For godkjenning som revisor kreves godkjent teoretisk utdanning og tre års variert revisjonspraksis. Videre skal det etter teoretisk og praktisk opplæring gjennomgås en praktisk prøve som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag. Søker må dessuten ha ført en hederlig vandel og være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Revisorer som skal drive årsregnskapsrevisjon må i tillegg ha gjennomført pliktig etterutdanning, ha fast kontorsted i Norge og være bosatt i en EØS-stat. Revisor må også stille sikkerhet for dekning av eventuelt erstatningsansvar.

Revisorlovens § 3-6 åpner for å godkjenne revisorer fra andre EØS-stater.

Krav til godkjenning følger av revisorforskriften § 1-4:

§ 1-4. Godkjenning av revisorer med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater

Godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor skal gis til søkere fra andre EØS-stater dersom

- 1. vedkommende har diplom som revisor fra annen EØS-stat som nevnt i EØS-regler som svarer til direktiv 89/48/EØF som endret ved direktiv 2001/19/EF (yrkeskvalifikasjonsdirektivet), artikkel 3 første ledd bokstav a, eller*
- 2. vedkommende har virket som revisor på heltid i minst to år i løpet av de siste ti år i en EØS-stat hvor yrket ikke er lovregulert, og har kvalifikasjonsbevis fra en annen EØS-stat, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 3 første ledd bokstav b, jf. annet og tredje ledd, og*
- 3. vedkommende oppfyller vilkårene i revisorloven § 3-4.*

Dersom søkers utdanning er minst ett år kortere enn det som kreves i og i medhold av revisorloven § 3-2, kan Kredittilsynet kreve at søkeren dokumenterer yrkeserfaring i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 4 nr. 1 bokstav a.

Dersom

- a) søkers utdanning avviker vesentlig fra kravene fastsatt i og i medhold av revisorloven § 3-2 for å få godkjenning som henholdsvis registrert eller statsautorisert revisor eller*
- b) revisjon i Norge omfatter virksomhet som ikke omfattes av revisjon i den andre EØS-staten, og ulikheten gjelder forhold som omfattes av revisorutdanningen i Norge og er vesentlig forskjellig fra det som omfattes av søkerens diplom eller kvalifikasjonsbevis, skal Kredittilsynet kreve at søkeren avlegger en egnethetstest i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 4 nr. 1 bokstav b siste avsnitt. Før Kredittilsynet krever egnethetstest, skal Kredittilsynet undersøke om søkerens yrkeserfaring helt eller delvis dekker den vesentlige forskjellen i utdanning.*

2.2 Gjennomføring av EØS-rett

2.2.1 Revisjonsdirektivet

Revisjonsdirektivet (direktiv 2006/43/EF) ble vedtatt 17. mai 2006, trådte i kraft 29. juni 2006 og skal med enkelte unntak være gjennomført i nasjonal lovgivning innen 29. juni 2008.

Revisjonsdirektivet erstatter tidligere åttende selskapsrettsdirektiv og gjør enkelte endringer i andre direktiver. Revisjonsdirektivet regulerer lovpålagt revisjon av foretak med begrenset ansvar. Det enkelte medlemsland kan imidlertid i sin nasjonale lovgivning ha en revisjonsplikt som rekker lengre enn hva direktivet gjør.

Kravene til godkjenning av revisorer og revisjonsselskap fremgår av direktivets kapittel II. For *fysiske personer* er det krav til utdanning og praksis (artikkel 6). Kravene er nærmere regulert i artikkel 8 og 9 (utdanning) og artikkel 10 (praksis). Det er videre krav om "godandel" (artikkel 4) og krav til etter- og videreutdanning (artikkel 13). Kandidaten skal ha bestått en eksamen for faglig dyktighet på nivå med avgangseksamen ved universitet eller tilsvarende nivå som er organisert eller anerkjent av den berørte medlemsstat.

Bestemmelsene i revisjonsdirektivet innebærer at godkjente revisorer fra andre EØS-stater vil ha et minimum av yrkeskvalifikasjoner.

Revisjonsdirektivet viderefører prinsippet om at en godkjenning som revisor i ett EØS-land, skal gi rett til godkjenning også i andre EØS-land. Det følger av artikkel 14 at medlemslandene skal fastsette retningslinjer for godkjenning av revisorer med godkjenning fra andre medlemsstater. Utover et krav om å bestå en egnethetstest i henhold til direktiv 89/48/EF, kan det imidlertid ikke oppstilles andre krav for å godkjenne EØS-revisorer.

Direktiv 89/48/EØF, som det vises til i artikkel 14 i revisjonsdirektivet, blir opphevet av og erstattet med yrkeskvalifikasjonsdirektivet (rådsdirektiv 2005/36/EF), men også etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet kan det settes krav til egnethetsprøve.

Dette innebærer at det ved prøving av vilkårene i Norge ikke kan stilles krav om hederligandel og likviditet, jf. revisorloven § 3-4 første ledd nr. 1 og nr. 2, ved godkjenning av revisorer med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater. Kredittilsynet legger til grunn at kravet om godandel i revisjonsdirektivets artikkel 4 innebærer det samme som kravet til hederligandel i revisorloven § 3-4 første ledd nr. 1. Det vil heller ikke kunne stilles krav om at revisor er myndig, jf. revisorloven § 3-4 første ledd nr. 3. Det må legges til grunn at disse forhold er prøvet og godkjent av hjemstatens myndighet.

2.2.2 Yrkeskvalifikasjonsdirektivet

Det er artikkel 13 i yrkeskvalifikasjonsdirektivet som regulerer vilkår for godkjenning. Denne lyder:

"Artikkel 13

Vilkår for godkjenning

1. *Dersom adgang til eller utøvelse av et lovregulert yrke i en vertsstat er betinget av at utøveren innehar særlige yrkeskvalifikasjoner, skal vedkommende myndighet i vedkommende medlemsstat tillate adgang til og utøvelse av dette yrket, under de samme vilkår som gjelder for medlemsstatens borgere, for søkere som innehar kompetanseattest eller kvalifikasjonsbevis som kreves av en annen medlemsstat for å få adgang til og kunne utøve nevnte yrke på vedkommende medlemsstats territorium.*

Kompetanseattest eller kvalifikasjonsbevis skal oppfylle følgende vilkår:

a) *De skal være utstedt av vedkommende myndighet i en medlemsstat, utpekt i samsvar med lov- eller forskriftsbestemmelser i vedkommende medlemsstat.*

b) *De skal bevitne et nivå av yrkeskvalifikasjoner som minst tilsvarer nivået umiddelbart under det nivået som kreves i vertsstaten, slik det er beskrevet i artikkel 11.*

2. *Adgang til og utøvelse av yrket, slik det er beskrevet i nr. 1, skal også gis til søkere som har utøvd det yrket det som er nevnt til i nevnte nummer på heltid i to år i løpet av de foregående ti*

årene i en annen medlemsstat som ikke lovregulerer det aktuelle yrket, forutsatt at de innehar en eller flere kompetanseattester eller kan dokumentere kvalifikasjonsbevis.

Kompetanseattester og kvalifikasjonsbevis skal oppfylle følgende vilkår:

- a) De skal være utstedt av vedkommende myndighet i en medlemsstat, utpekt i samsvar med lov- eller forskriftsbestemmelser i vedkommende medlemsstat.*
- b) De skal bevitne et nivå av yrkeskvalifikasjoner som minst tilsvarer nivået umiddelbart under det nivået som kreves i vertsstaten, slik det er beskrevet i artikkel 11.*
- c) De skal bevitne at innehaveren er forberedt til å utøve det aktuelle yrket.*

De to årene med yrkeserfaring som nevnt i første ledd kan imidlertid ikke kreves dersom kvalifikasjonsbeviset som søkeren innehar, bevitner lovregulert utdanning og opplæring i betydningen til artikkel 3 nr. 1 bokstav e) på de kvalifikasjonsnivåer som er beskrevet i artikkel 11 bokstav b), c), d) eller e). Den lovregulerte utdanningen og opplæringen på listen i vedlegg III skal anses som slik lovregulert utdanning og opplæring på det nivå som er beskrevet i artikkel 11 bokstav c). Listen i vedlegg III kan endres i samsvar med framgangsmåten nevnt i artikkel 58 nr. 2 for å ta hensyn til lovregulert utdanning og opplæring som gir en sammenlignbar yrkesmessig standard og som forbereder utøveren til et sammenlignbart nivå med hensyn til ansvar og funksjoner.

3. Som unntak fra nr. 1 bokstav b) og nr. 2 bokstav b) skal vertsstaten tillate adgang til og utøvelse av et lovregulert yrke der adgang til dette yrket på vertsstatens territorium er betinget av at utøveren innehar en kvalifikasjon som bevitner bestått høyere utdanning eller universitetsutdanning av minst fire års varighet, og der søkeren innehar en kvalifikasjon som nevnt i artikkel 11 bokstav c).

Søker må kunne legge frem kvalifikasjonsbevis, enten et kompetansebevis eller et annet bevis for formelle kvalifikasjoner, som er påkrevd i en annen EØS-stat for utøvelse av revisjonsvirksomhet, jf. artikkel 13 nr. 1 første ledd. Slik kompetansebevis skal være utstedt av vedkommende myndighet i en EØS-stat jf. artikkel 13 nr. 1 bokstav a. Kvalifikasjonsbeviset eller kompetanseattesten skal dokumentere et nivå av faglige kvalifikasjoner som minst tilsvarer nivået umiddelbart under det nivået som kreves i vertstaten slik det er beskrevet i artikkel 11. Artikkel 11 lyder:

”Artikkel 11

Kvalifikasjonsnivåer:

For anvendelsen av artikkel 13 er de faglige kvalifikasjonene ordnet i grupper i nivåer, slik det er beskrevet nedenfor:

- a) En kompetanseattest utstedt av vedkommende myndighet i hjemstaten utpekt i henhold til lov- eller forskriftsbestemmelser i vedkommende medlemsstat, på grunnlag av*
 - i) enten et opplæringskurs som ikke utgjør noen del av en attest eller et diplom i betydningen til bokstav b), c), d) eller e), eller en særskilt eksamen uten forutgående opplæring, eller utøvelse av yrket på heltid i en medlemsstat i tre sammenhengende år eller av tilsvarende varighet på deltid i løpet av de siste ti årene, eller*
 - ii) generell utdanning fra grunnskole eller videregående skole, med bevitnelse om at innehaveren har ervervet generell kunnskap.*

b) En attest som bevitner en bestått fullføring av videregående undervisning,

i) enten av generell karakter, supplert av annet studium eller annen yrkesrettet utdanning enn den som er nevnt under bokstav c), og/eller av en praktisk eller faglig praksisperiode som kreves i tillegg til nevnte studium, eller

ii) av teknisk eller faglig karakter, eventuelt supplert av et studium eller en yrkesrettet utdanning som nevnt under i), og/eller av en praktisk eller faglig praksisperiode som kreves i tillegg til nevnte studium.

c) Et diplom som bevitner bestått fullføring av

i) enten en annen utdanning ut over videregående utdanning enn det som er nevnt under bokstav d) og e), av minst ett års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, der et av opptaksvilkårene vanligvis er at søkeren har bestått en videregående utdanning som er nødvendig for å oppnå adgang til universitet eller høyere utdanning eller fullføring av tilsvarende skoleutdanning ut over videregående utdanning, samt den yrkesrettede utdanning som måtte kreves i tillegg til utdanning ut over videregående utdanning,

ii) eller når det gjelder et lovregulert yrke, opplæring med en særlig struktur, inkludert i vedlegg II, tilsvarende opplæringsnivået under punkt i), som gir en sammenlignbar yrkesmessig standard og som forbereder utøveren til et sammenlignbart nivå med hensyn til ansvar og funksjoner. Listen i vedlegg II kan endres i samsvar med framgangsmåten nevnt i artikkel 58 nr. 2 for å ta hensyn til opplæring som oppfyller kravene i forrige punktum.

d) Et diplom som bevitner at innehaveren har bestått en utdanning ut over videregående utdanning av minst tre års og ikke mer enn fire års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, ved et universitet eller en høyere utdanningsinstitusjon eller en annen institusjon på tilsvarende utdanningsnivå, samt at vedkommende har bestått den yrkesrettede utdanningen som kreves i tillegg til utdanning ut over videregående utdanning.

e) Et diplom som viser at innehaveren har bestått en utdanning ut over videregående utdanning av minst fire års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, ved et universitet eller en institusjon for høyere utdanning eller en annen institusjon på tilsvarende utdanningsnivå og, eventuelt, at vedkommende har bestått den yrkesrettede utdanningen som kreves i tillegg til utdanning ut over videregående utdanning.”

2.3 Kredittilsynets forslag til endringer i regelverket for revisjon

Utdanningskravet for godkjenning som registrert/statsautorisert revisor, jf. revisorloven § 3-2 første ledd og annet ledd er foreslått endret, jf. Høring om gjennomføring av direktiv 2006/43/EF om revisjon. Bakgrunnen for endringsforslaget er at det er behov for oppdatering av loven i forhold til kvalitetsreformen for høyere utdanning, som ble iverksatt ved samtlige høyere utdanningsinstitusjoner i Norge ved studiestarthøsten 2003.

Utdanningskravet for godkjenning som registrert revisor, slik dette er foreslått i høringen, er bestått bachelorgrad i revisjon etter fastsatt rammeplan.

Det er punkt d) i artikkel 11 som samsvarer med dette utdanningskravet. Nevnte direktivbestemmelse lyder:

”Et diplom som bevitner at innehaveren har bestått en utdanning ut over videregående utdanning av minst tre års og ikke mer en fire års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, ved et universitet eller ved en høyere utdanningsinstitusjon eller en annen institusjon på tilsvarende utdanningsnivå, samt at vedkommende har bestått den yrkeskompetansegivende utdanning som kreves ut over videregående utdanning”.

Det utdanningsnivå som er umiddelbart under nivået for artikkel 11 d) med relevans for godkjenning som registrert revisor er pkt c) i) som lyder:

”enten en annen utdanning ut over videregående utdanning enn det er vist til under bokstav d) og e) av minst ett års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, der et av opptaksvilkårene vanligvis er at søkeren har bestått en videregående utdanning som er nødvendig for å oppnå adgang til universitet eller høyere utdanning eller fullføring av tilsvarende skoleutdanning ut over videregående utdanning, samt den yrkeskompetansegivende utdanning som måtte kreves i tillegg til utdanning ut over videregående utdanning”.

Utdanningskravet for godkjenning som statsautorisert revisor, slik dette er foreslått i høringen, er bestått mastergrad i regnskap og revisjon.

Det er punkt e) i artikkel 11 som samsvarer med dette utdanningskravet. Nevnte direktivbestemmelse lyder:

Et diplom som viser at innehaveren har bestått en utdanning ut over videregående utdanning av minst fire års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, ved et universitet eller en institusjon for høyere utdanning eller en annen institusjon på tilsvarende utdanningsnivå og, eventuelt, at vedkommende har bestått den yrkesrettede utdanningen som kreves i tillegg til utdanning ut over videregående utdanning.

Det utdanningsnivå som er umiddelbart under nivået for artikkel 11 d) med relevans for godkjenning som registrert revisor er pkt c) i) som lyder:

”Et diplom som bevitner at innehaveren har bestått en utdanning ut over videregående utdanning av minst tre års og ikke mer en fire års varighet, eller av tilsvarende varighet på deltid, ved et universitet eller ved en høyere utdanningsinstitusjon eller en annen institusjon på tilsvarende utdanningsnivå, samt at vedkommende har bestått den yrkeskompetansegivende utdanning som kreves ut over videregående utdanning”.

Det fremgår imidlertid av artikkel 13 nr. 3 at dersom adgangen til yrket er betinget av at utøveren innehar kvalifikasjoner som bevitner bestått høyere utdanning eller universitets utdanning av minst fire års varighet, og søker innehar kvalifikasjoner som nevnt i artikkel 11 bokstav c), skal vertsstaten tillate adgang til dette yrket. For godkjenning som statsautorisert revisor er det krav om bestått universitetsutdanning av minst fire års varighet. Unntaket i artikkel 13 nr. 3 kommer således til anvendelse. Dette innebærer at Kredittilsynet ikke kan nekte adgang til utøvelse av revisoryrket der søker innehar diplom som bevitner bestått fullføring av utdanning utover videregående skole av minst ett års varighet eller tilsvarende varighet på deltid jf. direktivets artikkel 11 bokstav c).

Norge er et av få land innen EØS-området som opererer med to ulike klasser av revisorer. Et annet eksempel er Danmark. På bakgrunn av at det skal godkjennes kompetanse som tilsvarer et nivå umiddelbart under det nivået som kreves i vertsstaten, kan det tenkes tilfeller hvor en registrert revisor i hjemstaten, kvalifiserer til å bli statsautorisert revisor i vertsstaten. Kredittilsynet legger imidlertid til grunn at revisor fra land innen EØS-området som opererer med to revisorklasser, som søker godkjenning av yrkeskvalifikasjonene i Norge, vil måtte godkjennes i Norge på samme nivå som i hjemstaten. Etter Kredittilsynets syn vil dette innebære at vedkommende blir godkjent på like vilkår som norske borgere, og ikke innebære diskriminering.

I medhold av revisorforskriften § 1-4 annet ledd annet ledd, kan Kredittilsynet dersom søkers yrkeserfaring eller kvalifikasjoner ikke helt eller delvis dekker det vesentligste av innholdet i utdanningskravet i loven § 3-2, sette krav om at søker gjennomfører en egnethetsprøve som består i eksamen i rettslære og skatterett ved masterstudiet i Regnskap og revisjon.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet viderefører i artikkel 14 adgang til å kreve at søkeren i visse tilfeller gjennomfører en prøveperiode eller en egnethetsprøve. Adgangen til å kreve egnethetsprøve vil forutsette at:

- a) varigheten av opplæringen søkeren framlegger kvalifikasjonsbevis for er minst ett år kortere enn det som kreves etter revisorloven § 3-2 første og andre ledd,
- b) utdanningen som søker har gjennomgått, omfatter vesentlige andre emner enn de som omfattes av revisorloven § 3-2 første og annet ledd,
- c) virksomheten en revisor kan utføre i Norge omfatter andre typer virksomheter enn det som eksisterer i det tilsvarende yrket i søkerens hjemland, og at forskjellen består i særlig utdanning som kreves etter revisorloven § 3-2 første og annet ledd og som omfatter vesentlig andre saker enn de som omfattes av søkerens kompetanseattest eller kvalifikasjonsbevis.

Det fremgår videre av artikkel 14 nr. 5 at forholdsmessighetsprinsippet skal hensyntas i vurderingen av om egnethetsstest skal pålegges. Vertsstaten må først undersøke om den kunnskap som søker har ervervet ved sin yrkeserfaring i en medlemsstat eller i en tredjestat, er av en slik art at den helt eller delvis omfatter den vesentlige forskjell i utdanning.

Det fremgår av artikkel 14 nr. 3 at prinsippet om søkerens rett til å velge mellom en prøveperiode og egnethetsprøve kan fravikes for yrker der utdannelsen *”krever nøyaktige kunnskaper om nasjonal lovgivning og der rådgivning og/eller bistand med hensyn til nasjonal lovgivning utgjør et vesentlig og fast element i yrkesvirksomheten”*. Kredittilsynets syn er at revisors oppgaver er av en slik art at valgmuligheten bør avskjæres, og at det settes krav til gjennomført egnethetsprøve. Det bør således opprettholdes en anledning til å kreve egnethetsprøve i samsvar med det ovennevnte.

I henhold til yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 53 skal personer som nyter godt av godkjenning av faglige kvalifikasjoner, ha de språkkunnskaper som er nødvendige for å praktisere yrket i vertstaten.

Någjeldende forskrift har ikke krav om dokumentasjon av tilstrekkelige språkkunnskaper. Revisoryrket forutsetter at revisor kan kommunisere med klienten og offentlige myndigheter. Videre er tilstrekkelige språkkunnskaper nødvendig for å sikre god kvalitet på revisjonen og de opplysninger revisor, på vegne av klienten, gir til offentlige myndigheter.

Evaluerings av språkkunnskaper ikke er en del av prosedyren for godkjenning av yrkeskvalifikasjoner, men er et av kravene for å få adgang til å utøve yrket. Etter Kredittilsynets syn er det vanskelig å se for seg hvordan vurdering av om revisor har tilstrekkelige språkkunnskaper skal gjennomføres. Kredittilsynet legger imidlertid til grunn at språkkunnskaper ikke skal utgjøre en unødig hindring for godkjenning av yrkeskvalifikasjoner og yrkesutøvelse.

Kredittilsynet foreslår derfor at det i revisorforskriften tas inn en bestemmelse om at Kredittilsynet kan kreve at revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater kan dokumentere at vedkommende har nødvendige språkkunnskaper for utøvelse av revisjonsyrket i Norge.

3 Midlertidig tjenesteyting

3.1 Gjeldende rett

Det følger av revisorloven § 2-2 at årsregnskapet for revisjonspliktige skal revideres av minst en registrert eller statsautorisert revisor. Registrerte eller statsautoriserte revisorer skal være godkjent av Kredittilsynet jf. revisorloven § 3-1. Revisjon av årsregnskapet for revisjonspliktige kan også utføres av revisjonsselskap som er godkjent av Kredittilsynet. Revisorloven skiller ikke mellom permanent og midlertidig virksomhet slik som yrkeskvalifikasjonsdirektivet gjør. Dersom en revisor fra en annen EØS-stat driver lovpliktig revisjonsvirksomhet i Norge, gjelder vilkårene i revisorloven selv om revisoren bare ønsker å tilby sine tjenester på midlertidig basis i Norge. Dette innebærer at revisor må være godkjent av Kredittilsynet.

3.2 EØS-rett

3.2.1 Yrkeskvalifikasjonsdirektivet

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet inneholder regler om midlertidig tjenesteyting/yrkesutøvelse. Direktivet har til hensikt å gjøre det lettere for borgerne å tilby midlertidig yrkesutøvelse i andre stater enn i den staten han eller hun er etablert. Skillet mellom etablering og midlertidig yrkesutøvelse får betydning blant annet for hvilken dokumentasjon som kan kreves av tjenesteyter, og om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner er en betingelse for tjenesteytingen.

Midlertidig tjenesteyting er regulert i direktivets artikkel 5. Artikkel 5 lyder:

”Artikkel 5:

Prinsippet om fri ytelse av tjenester

1. Uten at det berører de særlige bestemmelsene i fellesskapsretten og artikkel 6 og 7 i dette direktiv, skal medlemsstatene ikke, av noen grunn knyttet til yrkeskvalifikasjoner, begrense den frie ytelsen av tjenester i en annen medlemsstat

a) dersom tjenesteyteren er lovlig etablert i en medlemsstat med det formål å utøve det samme yrket der (heretter kalt «etableringsstaten»), og

b) der tjenesteyteren flytter, dersom denne har utøvd nevnte yrke i etableringsstaten i minst to år i løpet av de siste ti år før ytelsen av tjenestene og yrket ikke har vært lovregulert i denne medlemsstaten. Vilåret om to års utøvelse kommer ikke til anvendelse når enten yrket eller utdanningen og opplæringen som fører fram til yrket, er lovregulert.

2. Bestemmelsene i denne avdeling kommer bare til anvendelse der tjenesteyteren flytter til territoriet til vertsstaten for der å utøve, på midlertidig og tilfeldig grunnlag, det yrket som er nevnt i nr. 1.

Tjenesteytelsens midlertidige og tilfeldige art skal vurderes fra sak til sak, særlig i forhold til ytelsens varighet, hyppighet, regelmessighet og kontinuitet.

3. Når en tjenesteyter flytter, skal denne være underlagt de regler som gjelder yrket av faglig, lovgivningsmessig eller administrativ art som er direkte knyttet til yrkeskvalifikasjoner, som for eksempel definisjon av yrket, bruken av titler og alvorlig yrkesmessig forsømmelse som er direkte og i særlig grad knyttet til forbrukervern og sikkerhet, samt disiplinærbestemmelser som kommer til anvendelse i vertsstaten overfor fagfolk som utøver det samme yrket i denne medlemsstaten”.

Det følger av bestemmelsen at tjenesteyter som hovedprinsipp, skal kunne fritt tilby sine tjenester i et annet EØS-land midlertidig, uten forhåndsgodkjenning.

Ved vurderingen av hva som skal anses som midlertidig yrkesutøvelse skal det legges vekt på ytelsens varighet, hyppighet, regelmessighet og kontinuitet. Det skal være en individuell og skjønnsmessig vurdering fra sak til sak. I vurderingen vil det være avgjørende om tilbyder kan anses å være etablert eller ikke.

Artikkel 5 nr. 3 regulerer at tjenesteyter skal være underlagt de regler som gjelder for yrket i vertsstaten herunder regler av faglig lovgivningsmessig eller administrativ art som er direkte knyttet til yrkeskvalifikasjoner. Som eksempler er det nevnt definisjon av yrket, bruk av titler, alvorlig yrkesmessig forsømmelse som er direkte og i særlig grad knyttet til forbrukervern og sikkerhet, samt disiplinærbestemmelser som kommer til anvendelse i vertsstaten overfor fagfolk som utøver det samme yrket i denne medlemsstaten.

Videre følger det av artikkel 7 at vertsstaten kan kreve at tjenesteyter melder fra før vedkommende starter sin virksomhet.

Artikkel 7 lyder:

”Artikkel 7

Erklæring som skal avgis på forhånd dersom tjenesteyteren flytter

1. Medlemsstatene kan kreve at i de tilfeller der tjenesteyteren først flytter fra én medlemsstat til en annen for å yte tjenester, skal tjenesteyteren informere vedkommende myndighet i vertsstaten om dette i form av en skriftlig erklæring på forhånd, inkludert detaljer vedrørende en eventuell forsikringsdekning eller andre former for personlig eller kollektiv beskyttelse med hensyn til yrkesansvar. En slik erklæring skal fornyes hvert år dersom tjenesteyteren har til hensikt å yte midlertidige eller tilfældige tjenester i den aktuelle medlemsstaten i løpet av året. Tjenesteyteren kan selv velge hvordan denne erklæringen meddeles.

2. Første gang tjenestene ytes, eller dersom det foreligger en vesentlig endring av de forhold som omhandles av dokumentene, kan medlemsstatene dessuten kreve at erklæringen ledsages av følgende dokumenter:

a) Bevis på tjenesteyterens nasjonalitet.

b) En bevitnelse som bekrefter at innehaveren er lovlig etablert i en medlemsstat med det formål å utøve den aktuelle virksomheten samt at tjenesteyteren ikke er forbudt å praktisere, også eventuelt midlertidig, på den tiden bevitnelsen innsendes.

c) Kvalifikasjonsbevis.

d) For tilfeller nevnt i artikkel 5 nr. 1 bokstav b), alle former for dokumentasjon på at tjenesteyteren har utøvd den aktuelle virksomheten i minst to år i løpet av de siste ti årene.

e) For yrker innenfor sikkerhetsbransjen, der medlemsstaten krever dette for egne borgere, dokumentasjon på at utøveren ikke er dømt for noe straffbart forhold.

3. Tjenesten skal ytes under yrkestittelen i etableringsstaten, i den grad en slik tittel eksisterer i vedkommende medlemsstat for den aktuelle yrkesvirksomheten. Denne tittelen skal angis på det offisielle språket eller på ett av de offisielle språkene i etableringsstaten på en slik måte at det unngås forveksling med yrkestittelen i vertsstaten. Der det ikke finnes noen yrkestittel i

etableringsstaten, skal tjenesteyteren angi sine formelle kvalifikasjoner på det offisielle språket eller ett av de offisielle språkene i vedkommende medlemsstat. Unntaksvis kan tjenesten ytes under yrkestittelen i bruk i vertsstaten når det gjelder tilfeller nevnt i avdeling III kapittel III.

4. For førstegangs ytelse av tjenester, når det gjelder lovregulerte yrker som har sammenheng med offentlig helse eller sikkerhet og som ikke drar fordel av automatisk godkjenning i henhold til avdeling III kapittel III, kan vedkommende myndighet i vertsstaten kontrollere de faglige kvalifikasjonene til tjenesteyteren før førstegangs ytelse av tjenesten. En slik forhåndskontroll skal bare være mulig der formålet med kontrollen er å unngå alvorlig skade for tjenestemottakerens helse eller sikkerhet på grunn av manglende yrkeskvalifikasjoner fra tjenesteyterens side, og der dette ikke går ut over det som er nødvendig for dette formål.

[...]"

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet har regler om forhåndsgodkjenning i artikkel 7 nr. 4. I den anledning vises det til Kredittilsynet brev til Finansdepartementet av 28. november 2006 hvor det legges til grunn at det etter direktivet neppe vil være en anledning til å stille krav til forhåndsgodkjenning for noen av de yrker som er underlagt Finansdepartementets område.

Yrkeskvalifikasjonsdirektivets artikkel 7 har regler som gir vertsstaten rett til å kreve at tjenesteyter informerer de aktuelle myndighetene i den stat tjenesten skal tilbys ved at det avgis en særlig skriftlig erklæring på forhånd. Det vises igjen til ovennevnte brev hvor Kredittilsynet legger til grunn at revisoryrket vil være omfattet av meldingsplikten til Kredittilsynet. Kredittilsynet legger videre til grunn at slik melding må være vedlagt all den dokumentasjon som følger av artikkel 7 nr. 2 da slik opplysning anses relevant og nødvendig for å kunne kontrollere tjenesteyters yrkesmessige kvalifikasjoner og lovlig etablering i hjemlandet. Det bemerkes imidlertid at det ikke vil være aktuelt å kreve vandelsattest, da det for slik dokumentasjon forutsettes at tjenesten ligger innenfor "sikkerhetssektoren".

Ellers vises det til at erklæringen kan inneholde opplysninger om eventuell forsikringsdekning for yrkesansvar jf. artikkel 7 nr. 1 først punktum. Erklæringen skal fornyes hvert år. For å unngå forveksling med yrkestittelen i vertsstaten, skal tjenesten ytes under yrkestittelen i vedkommende etableringsstat og på etableringsstatens offisielle språk.

3.2.2 Revisjonsdirektivet

I fortalen til yrkeskvalifikasjonsdirektivet, avsnitt 42, uttales at yrkeskvalifikasjonsdirektivet, når det gjelder etableringsrett og tjenesteytelse, ikke berører andre særlige rettsbestemmelser vedrørende godkjenning av yrkeskvalifikasjoner, som for eksempel slike som foreligger for revisorer som foretar lovfestet revisjon.

I revisjonsdirektivet artikkel 14 er det fastsatt regler om godkjenning av revisorer fra andre EØS-stater.

Artikkel 14 lyder:

"Vedkommende myndigheter i medlemsstatene skal fastsette framgangsmåter for godkjenning av revisorer til å foreta lovfestet revisjon som er godkjent i andre medlemsstater. Disse framgangsmåtene skal ikke gå lenger enn kravet om å bestå en egnethetsprøve i samsvar med artikkel 4 i rådsdirektiv 89/48/EØF av 21. desember 1988 om en generell ordning for godkjenning av diplomer for høyere yrkeskompetansegivende utdanning av minst tre års varighet. Egnethetsprøvingen, som skal foregå på et av de språkene som er tillatt i henhold til relevante

språkregler i den berørte medlemsstat, skal bare omfatte revisorens kunnskap om den aktuelle medlemsstats lover og forskrifter i den grad som er relevant for lovfestet revisjon”.

Det er uklart hvordan forholdet mellom revisjonsdirektivet og yrkeskvalifikasjonsdirektivet skal forstås. På den ene siden fastsetter revisjonsdirektivet bestemmelser som at revisorer fra andre EØS-stater skal godkjennes i Norge. På den annen side innebærer yrkeskvalifikasjonsdirektivets bestemmelser om midlertidig tjenesteyting at revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater, som flytter til Norge, på midlertidig og tilfeldig grunnlag kan tilby revisjonstjenester i Norge uten å være godkjent av Kredittilsynet.

En revisor som velges for å revidere årsregnskap vil normalt velges for en ubegrenset periode og revisjon forutsetter en løpende revisjon. Det vil derfor ikke være i samsvar med revisjonens formål at denne gjennomføres på midlertidig og tilfeldig grunnlag. Yrkeskvalifikasjonsdirektivets artikkel 5 anses således ikke gjennomførbar når det gjelder revisjon av årsregnskap.

Det fremgår av revisorloven § 1-1 annet ledd annet punktum at revisorloven også kommer til anvendelse på revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig dersom revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert. Dette kan eksempelvis være foretak som ikke er revisjonspliktige jf. revisorloven § 2-1 annet ledd, men som selv velger å ha revisjon. Det kan også gjelde tilfeller hvor revisor foretar en begrenset revisjon. Også i disse tilfeller vil revisor normalt bli valgt for en ubegrenset periode og revisjon vil forutsette løpende revisjon. Det vil heller ikke i disse tilfeller være i samsvar med revisjonens formål at denne gjennomføres på midlertidig og tilfeldig grunnlag. Yrkeskvalifikasjonsdirektivets artikkel 5 anses således ikke gjennomførbar når det gjelder revisjon av ikke revisjonspliktige der revisor avgir revisjonsberetning, eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

I henhold til revisorloven § 1-1 tredje ledd kommer revisorloven delvis til anvendelse der revisor utfører rådgivning eller andre tjenester for revisjonspliktige, eller bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter. Særattestasjoner som omtalt i revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum er forbeholdt godkjente revisorer. Yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 vil komme til anvendelse hvor revisor, som er lovlig etablert i en annen EØS-stat, flytter til Norge og på midlertidig og tilfeldig grunnlag tilbyr særattestasjonstjenester i Norge. Dette innebærer at revisorer som er lovlig etablert i andre EØS-stater kan tilby slike tjenester uten å være godkjent av Kredittilsynet.

Rådgivningstjenester og andre tjenester for revisjonspliktige er ikke forbeholdt revisorer som er godkjent av Kredittilsynet. Revisorer som er godkjent av Kredittilsynet og tilbyr rådgivningstjenester eller andre tjenester for revisjonspliktige, er underlagt enkelte av revisorlovens bestemmelser ved yrkesutøvelsen, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd første punktum. På bakgrunn av at det ikke er et vilkår om godkjenning fra Kredittilsynet for å tilby rådgivningstjenester eller andre tjenester for revisjonspliktige, ser ikke Kredittilsynet at det er behov for fastsette nærmere regler om adgangen til å tilby slike tjenester på midlertidig grunnlag for revisorer som er lovlig etablert i andre EØS-stater.

3.3 Kredittilsynets forslag til endringer i regelverket for revisjon

Revisorloven § 3-6 annet ledd gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere regler om godkjenning av utenlandske revisorer. Ved midlertidig tjenesteyting er det ikke et vilkår at revisor er godkjent i Norge. Det er etter Kredittilsynets vurdering ikke hjemmel i revisorloven til i forskrift å fastsette regler om midlertidig tjenesteyting. Der er derfor nødvendig å fastsette nærmere regler om dette i revisorloven.

På bakgrunn av dette foreslår Kredittilsynet å endre revisorloven ved at det i § 3-6 inntas et nytt ledd (tredje ledd) med hjemmel for departementet å fastsette nærmere regler i forskrift, jf forslaget i punkt 6.1.

Det fremgår av St.prp.nr. 29 2007-2008 om samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 142/2007 av 26. oktober 2007 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2005/36/EF om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner, at dersom det er aktuelt å benytte krav til dokumentasjon ved midlertidig tjenesteyting, må dette reguleres i lov eller forskrift. Kredittilsynet foreslår således at adgangen til midlertidig tjenesteyting, samt krav til å melde fra om slik virksomhet, tas inn i revisorforskriften. Revisjonsyrket kan ikke anses som yrke innen sikkerhetsbransjen. Kredittilsynet vil derfor ikke foreslå at det tas inn bestemmelse om at det kreves dokumentasjon for at revisor ikke er dømt for noe straffbart.

Kravet til språkkunnskaper gjelder også for revisorer som på midlertidig og tilfeldig grunnlag ønsker å tilby revisjonstjenester i Norge. Kravet til språkkunnskaper må vurderes på tilsvarende måte som ved godkjenning av yrkeskvalifikasjoner. Kredittilsynet foreslår således at det inntas en bestemmelse om at Kredittilsynet kan kreve at revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater kan dokumentere tilstrekkelige språkkunnskaper ved midlertidig tjenesteytelse.

I henhold til artikkel 5 nr. 3 skal tjenesteyter være underlagt de regler som gjelder yrket av faglig, lovgivningsmessig eller administrativ art som er direkte knyttet til yrkeskvalifikasjoner. Etter Kredittilsynets syn bør revisor som er lovlig etablert i en annen EØS-stat som flytter til Norge og som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter, jf. revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum være underlagt de samme regler som godkjente revisorer. Det følger av revisorloven § 1-1 tredje ledd at revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter skal utøve sin virksomhet i samsvar med revisorloven § 3-7, §§4-1 til 4-6, 5-2 annet ledd, § 5-4 § 5-5 og § 6-1.

Revisorloven § 3-7 stiller krav til at revisor som bekrefter opplysninger for offentlige myndigheter skal stille sikkerhet for sin virksomhet. I høring om gjennomføring av direktiv 2006/43/EF om revisjon er kravet til sikkerhetsstillelse foreslått opphevet. På bakgrunn av dette finner ikke Kredittilsynet å foreslå at revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater, som på midlertidig og tilfeldig grunnlag ønsker å tilby nevnte tjenester i Norge stiller sikkerhet. Dersom kravet til sikkerhetsstillelse blir videreført, bør imidlertid tilsvarende krav stilles til revisor med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater.

4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det er vanskelig å forutse hvor mange søknader om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-stater Kredittilsynet vil motta. De siste årene har det imidlertid vært få slike søknader. Det er også usikkert hvor mange personer som vil benytte seg av muligheten til å tilby midlertidig tjenesteyting i Norge, dette vil også kunne endres over tid. Det er etter Kredittilsynets vurdering grunn til å anta at de økonomiske og administrative konsekvensene av dette forslaget ikke vil være av stor betydning de neste to til tre årene.

5 Regelteknisk gjennomføring

Kredittilsynet har vurdert ulike alternativ for gjennomføringen av direktivet i norsk rett. Kredittilsynet har da sett hen til Justisdepartementets anbefalinger.

Justisdepartementet har i brev av 3. mai 2007 til Helse – og omsorgsdepartementet uttalt seg om hvordan direktiv 2005/36/EF bør gjennomføres i norsk rett når det gjelder forskrift om autorisasjon av helsepersonell. Justisdepartementet frarår å bruke en gjennomføringsteknikk som innebærer henvisninger til vilkår i direktivet da dette innebærer at brukerne av forskriften må konsultere

direktivteksten for å få oversikt over sine rettigheter og plikter etter regelverket. Justisdepartementet anbefaler i stedet at også disse delene av direktivet tas inn i forskriftsteksten.

I høringsnotat av april 2007 vedrørende endring av inkassoloven uttaler Justisdepartementet: *"I denne sammenhengen har departementet vurdert om ein slik regel bør givast ved attgiving av innhaldet i direktiv 2005/36/EF artikkel 13 nr. 1 og 3, ved tilvisning til føresegna eller ved ein kombinasjon av tilvisning til føresegna og attgiving av hovudvilkåra knytt til dokumentasjon av yrkeskvalifikasjonar frå ein annan EØS-stat. Justisdepartementet meiner at det kan være ønskeleg i størt mogleg mon å attgi innhaldet i kravet i direktivet til dokumentasjon av yrkeskvalifikasjonar. Dette vil best ivareta informasjonsbehovet til potensielle søkarar. Informasjonsomsynet må vegast mot omsynet til ein retts teknisk enkel lovregel. Det må også takast omsyn til at yrkeskvalifikasjonskrava for søkarar frå andre EØS-statar skal innpassast i ein eksisterande paragraf om vilkår for inkassoløyve. Justisdepartementets førebelse oppfatning er at dei ulike omsyna best blir ivaretatt ved ein gjennomføringsregel som kombinerer tilvisning til direktiv 2005/26/EF artikkel 13 nr. 1 og 2 med attgiving av hovudvilkåra knytt til dokumentasjon av yrkeskvalifikasjonar frå andre EØS-statar".*

Ved å gjengi direktivteksten vil hensynet til informasjon til søkeren bli ivaretatt. Etter Kredittilsynets syn vil imidlertid dette hensyn også bli ivaretatt ved en henvisning til direktivet, slik at søkere kan konsultere direktivteksten på sitt morsmål for å få best mulig oversikt over sine rettigheter. Direktivteksten er detaljert, omfangsrik og lite pedagogisk. Dersom formålet er å gi best mulig opplysning til søkerne kan dette ivaretas ved at krav til godkjenning og nærmere retningslinjer bekjentgjøres på Kredittilsynets nettsted. Med hensyn til å utarbeide en retts teknisk enkel regel finner Kredittilsynet å foreslå at det vedtas en ny forskriftsbestemmelse hvor det henvises til yrkeskvalifikasjonsdirektivet, og ikke en bestemmelse hvor direktivteksten inntas.

6 Forslag til lov- og forskriftsendring

6.1 Forslag til endring av revisorloven

Kredittilsynet foreslår at lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer blir endret slik:

§ 3-6 nytt tredje ledd skal lyde:

(3)Departementet kan i forskrift fastsette regler om at virksomhet som omtalt i revisorloven § 1-1 tredje ledd også kan utøves på midlertidig basis av personer som er lovlig etablert i en annen EØS-stat med sikte på å drive slik virksomhet der, og gi nærmere regler om utøvelse av slik virksomhet.

6.2 Forslag til endring av revisorforskriften

Ny § 1-4 skal lyde:

§ 1-4 Vilkår for godkjenning av revisorer fra andre EØS-stater.

(1) Godkjenning som revisor gis til søkere fra andre EØS-stater dersom:

a) vedkommende har kompetanseattest eller kompetansebevis, som revisor fra en annen EØS-stat hvor revisoryrket er lovregulert, som nevnt i direktiv 2005/36/EF (yrkeskvalifikasjonsdirektivet) artikkel 13 nr. 1 jf. artikkel 13 nr. 3 eller,

b) vedkommende har virket som revisor på heltid i minst to år i løpet av de siste ti år i en annen EØS-stat hvor yrket ikke er lovregulert, og oppfyller kravene til dokumentasjon av yrkeskvalifikasjoner i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 13 nr. 2.

(2) Kredittilsynet kan kreve at søkeren avlegger egnethetstest i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 dersom:

- a) varigheten av søkers utdanning er minst ett år kortere enn det som kreves for å bli godkjent som registrert eller statsautorisert revisor i medhold av revisorloven kapittel 3, eller
- b) utdanningen som søkeren har gjennomgått omfatter vesentlig andre fagområder enn de som omfattes av det kvalifikasjonsbeviset som kreves i vertsstaten, eller
- c) revisjon i Norge omfatter virksomhet som ikke omfattes av revisjon i den andre EØS-staten, og ulikheten gjelder forhold som omfattes av revisjonsutdanningen i Norge og er vesentlig forskjellig fra det som omfattes av søkerens diplom eller kvalifikasjonsbevis.

(3) Før Kredittilsynet kan kreve egnethetstest som nevnt i annet ledd, skal Kredittilsynet undersøke om søkerens yrkeserfaring helt eller delvis dekker den vesentlige forskjellen i utdanning.

(4) Kredittilsynet kan kreve at godkjent revisor fra annen EØS-stat dokumenterer at vedkommende har nødvendige språkkunnskaper for å utøve revisjonsyrket i Norge før vedkommende får adgang til å utøve yrket.

Ny § 1-6 skal lyde:

§ 1-6 Utøvelse av revisjonsvirksomhet på midlertidig og tilfeldig grunnlag

(1) Revisor som er lovlig etablert i en annen EØS-stat, og flytter til Norge kan på midlertidig og tilfeldig grunnlag utøve virksomhet som omtalt i revisorloven § 1-1 tredje ledd annet punktum i Norge uten godkjenning fra Kredittilsynet, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 nr. 1 bokstav a).

(2) Tilsvarende gjelder for revisor som er etablert i en annen EØS-stat hvor revisjonsvirksomhet ikke er lovregulert dersom vedkommende har utøvd yrket i minst to år av de siste ti år i denne staten, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 nr. 1 bokstav b).

(3) Revisor skal utøve sin virksomhet i samsvar med revisorloven § 3-7, §§ 4-1 til 4-6, § 5-2 annet ledd, § 5-3, § 5-4, § 5-5 og § 6-1.

(4) Før revisor starter slik midlertidig og tilfeldig virksomhet skal revisor gi melding og dokumentasjon til Kredittilsynet i samsvar med yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 7.

(5) Kredittilsynet kan kreve at revisor dokumenterer å ha nødvendige språkkunnskaper før vedkommende starter sin virksomhet.