

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

28. september 2007

HØRING - GJENNOMFØRING AV DIREKTIV 2006/43/EU OM REVISJON

Vi viser til Finansdepartementets brev av 28.06.2007, herunder Kredittilsynets høringsnotat av 01.06.2007 Om gjennomføring av revisjonsdirektivet 2006/43/EU - om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper.

Vi er kjent med innholdet i høringsbrevet fra Den norske Revisorforening (DnR) og gir vår tilslutning til de synspunkter som revisorforeningen gir uttrykk for. Vi finner ikke grunn til å gjenta høringskommentarene fra DnR, men vil i det følgende utdype og utfylle enkelte forhold som vi mener er spesielt viktige.

Vi er av den generelle oppfatning at EUs revisjonsdirektiv vil bidra til å styrke tilliten til revisjonen og derved den finansielle rapportering, og vi er positive til de reguleringer som direktivet inneholder. Vår generelle oppfatning er også at Kredittilsynets høringsnotat er utarbeidet i samsvar med det mandat som ble gitt om begrensning av endringer til nødvendige lov- og forskriftsbestemmelser til gjennomføring av direktivet.

Vi mener imidlertid at det innenfor mandatet må og bør være anledning til å ivareta EUs klare intensjon om størst mulig grad av harmonisering. Det innebærer ikke bare tilføyelser i lovgivningen, men også hensiktsmessige justeringer som sikrer samsvar mellom revisorloven og bestemmelsene i revisjonsdirektivet.

Harmonisering

Harmoniseringstanken i EU følger så vel av betraktningene innledningsvis i direktivet, jf særlig avsnittene 5) og 32), som av detaljene i bestemmelsene. I lovutkastet er det lagt opp til slik harmonisering når det gjelder tilsynsfunksjoner, godkjenning av revisorer, kvalitetskontrollordninger, krav til foretak av allmenn interesse, utføring av revisjonen, revisjonsberetningen, yrkesetiske regler og kvalitetskontroll i og informasjonsplikt for revisjonsselskaper.

I lovutkastet legges det imidlertid ikke opp til harmonisering av kravene til revisors uavhengighet, herunder endring i de særnorske habilitetsreglene. Norske regler er i flere henseende strengere og mer krevende å etterleve. For norsk næringsliv og norske revisorer er harmonisering også på dette området viktig av mange årsaker, og vi vil spesielt fremheve følgende problemstillinger:

- a) den revisjonspliktige har selvstendig plikt til å velge en uavhengig revisor og kan oppleve begrensede valgmuligheter sammenlignet med utenlandske selskaper,
- b) utenlandske styremedlemmer (og medlemmer i revisjonsutvalg) må forholde seg til andre uavhengighetsregler enn de er kjent med fra sitt hjemland,
- c) konkurransen blant og tilbudet av revisjonsselskaper er begrenset innen enkelte sektorer (bank og forsikring) på grunn av at det er få selskaper som partnere og medarbeidere i revisjonsselskapene kan samle sine kundeforhold i,
- d) ved revisjon av norske selskaper med utenlandske datterselskaper, stilles revisorene overfor både praktiske og faktiske vanskeligheter som følge av de særnorske kravene til uavhengighet,
- e) revisorloven av 15.01.1999 ble til i en tid hvor de sosiale forhold var enklere med hensyn til samboerforhold, nye ekteskap og barn med forskjellig ektefeller, begge ektefeller i karrierestillinger, ektefelles pensjons- og forsikringsordninger hos egen arbeidsgiver, større aktivitet i finansmarkedet, mindre innsyn i egne familieforhold, begrenset mulighet eller rett til informasjon fra fjern og nær familie, etc.,
- f) store revisjonsselskaper må gjennom sine ansatte forholde seg til en ubegrenset krets av perifere relasjoner som det er svært vanskelig å holde oversikt over og derved overholde habilitetsreglene for,
- g) unødvendig strenge habilitetsregler hemmer rekrutteringen til yrket fordi man enten lett rammes av restriksjoner eller fordi ulempene for en selv og familien ikke kan oppveies.

På bakgrunn av ovenstående oppfordrer vi departementet til å sørge for harmonisering av de norske uavhengighetskravene og habilitetsreglene med revisjonsdirektivet.

Det finnes etter vår oppfatning ikke grunnlag for å anta at en slik tilpasning til kravene i EUs revisjonsdirektiv skulle kunne svekke tilliten til revisor. Det særnorske regelverket – og særlig de perifere habilitetsreglene – tilfører lite eller intet når det gjelder å styrke revisors uavhengighet. Det er først og fremst gjennom forvaltningen og etterlevelsen av egnede og allment aksepterte uavhengighetskrav at revisor oppnår den nødvendige tillit.

Uavhengighetskravet generelt

Revisjonsdirektivets Artikkel 22 om Uavhengighet og objektivitet er basert på et såkalt prinsippbasert rammeverk for uavhengighet, som forutsetter at revisor identifiserer mulige trusler mot uavhengigheten og anvender forholdsregler for å redusere disse truslene. Videre stilles det krav om dokumentasjon av alle betydelige trusler, samt av de forholdsregler som anvendes. Det forutsettes videre i Artikkel 22 (4) at Kommisjonen kan vedta prinsippbaserte gjennomføringstiltak, og i Kommisjonens innledende betraktninger (pkt 11, jf pkt 4) er det

henvist til rekommandasjon av 16.05.2002 om revisors uavhengighet i Den europeiske union: Grunnleggende prinsipper.

Fra rekommandasjonen om revisors uavhengighet refererer vi fra pkt 11:

"A principle-based approach to statutory auditor's independence is preferable to one based on detailed rules because it creates a robust structure within which statutory auditors have to justify their actions. It also provides the audit profession and its regulators with the flexibility to react promptly and effectively to new developments in business and in the audit environment. At the same time, it avoids the highly legalistic and rigid approach to what is and is not permitted which can arise in a ruled-based regime. A principle-based approach can cater for the almost infinite variations in individual circumstances that arise in practice and in the different legal environments throughout the EU. Consequently, a principle-based approach will better serve the needs of European capital markets, as well as those of SME's"

For egen del vil vi tilføye at det er vår erfaring at oppmerksomheten om trusler mot uavhengigheten øker når revisors uavhengighet betraktes som et etisk anliggende og løses gjennom et prinsippbasert rammeverk, fremfor ved vurdering av om det enkelte tilfelle rammes av eller kan forsvares ut fra en konkret lov- eller forskriftsregel.

I det foreliggende lovutkast er det ikke spor av de prinsipper som er lagt til grunn i Artikkel 22. Kredittilsynet skriver i høringsnotatet at direktivets bestemmelser om uavhengighet og uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven er materielt sett tilnærmet identiske, men peker på at revisorlovens bestemmelser er mer konkrete. Kredittilsynet antar at direktivet er dekket av uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven, selv om disse knytter seg til spesifikke situasjoner.

Vi mener at både formelle og reelle hensyn tilsier at direktivets bestemmelser i Artikkel 22 om det prinsippbaserte rammeverk for uavhengighet må lovfestes, fortrinnsvis som nytt første ledd i § 4-1. Den foreslåtte forskriftshjemmel for nærmere fastsettelse av regler om uavhengighet og objektivitet, vil da være forankret i en klar lovbestemmelse som er i samsvar med kravene i og intensjonene med direktivet.

Habilitetsreglene spesielt

Flere av habilitetsreglene i revisorlovens §§ 4-1, 4-2 (jf 4-7) og 4-3, er ualmennelig krevende, vanskelige å forstå hensikten med og byrdefulle å etterleve. De mer perifere reguleringer av personlige og finansielle relasjoner, kan både enklere og bedre ivaretas under et prinsippbasert rammeverk for uavhengighet.

Da revisorloven ble vedtatt var Finanskomiteen oppmerksom på problemstillingen og uttalte følgende i Inst.O.Nr. 25 (1998/99):

"Komiteen er enig i at det må stilles strenge krav til revisors uavhengighet og objektivitet. For at revisor skal kunne fylle sin rolle, er det avgjørende at det ikke kan stilles spørsmål ved uavhengigheten vis à vis den revisjonspliktige. Komiteen merker seg at forslaget på flere

punkter skjerper kravene både i forhold til gjeldende rett og i forhold til revisorlovutvalgets forslag. Komiteen vil i denne sammenheng påpeke at det her nødvendigvis må foretas en avveining mellom hvilke krav som må og bør stilles på den ene side, og hvilke regler som medfører praktiserbarhet og mulighet for etterlevelse på den annen. Det er ikke gitt hvor denne grensen går, og komiteen merker seg at nettopp reglenes praktiserbarhet har vært et hovedpoeng blant de organisasjoner som har til høring i komiteen.

Komiteen forutsetter at Kredittilsynet, som i konkrete saker foreslås gitt kompetanse til å dispensere fra reglene, er særlig oppmerksomme i tilfeller hvor reglene gir utilsiktede og åpenbart urimelige utslag. Komiteen anser det naturlig at reglene evalueres etter en tids virke, og at Regjeringen eventuelt kommer tilbake til Stortinget med saken i egnet form.”

Som påpekt innledningsvis har mye endret seg i samfunnet og i næringslivet siden loven ble vedtatt. Vi anmoder om at det nå foretas en grundig evaluering av habilitetsreglene og at det foretas nødvendige endringer i revisorloven. En omhyggelig vurdering av habilitetsreglene vil i seg selv bidra til at respekten for også denne del av revisorloven opprettholdes fremover.

Detaljregulering bør etter vår mening begrenses til personlige og finansielle relasjoner som åpenbart og uten videre er egnet til å svekke tilliten til revisor, det vil si hvor trusselen mot uavhengigheten er av en slik karakter at det ikke finnes forholdsregler som kan redusere den til et akseptabelt nivå. Øvrige forhold kan med fordel håndteres i det prinsippbaserte rammeverket for uavhengighet.

I høringsnotatet oppfordres det til å komme med innspill på habilitetsreglene, og vi har utarbeidet et særskilt notat som behandler problemstillingen. Notatet følger som vedlegg.

Krav til rotasjon

Av høringsnotatet fremgår at det er foreslått en lovbestemmelse i revisorlovens § 5a-4 som innebærer at det vil gjelde et rotasjonskrav for den eller de revisorene som revisjonsselskapet har utpekt som ansvarlig revisor for oppdraget i tilfeller der et revisjonsselskap er valgt som revisor.

Vi henleder oppmerksomheten på lovutkastet, hvor dette er formulert som slik i § 5a-4:

”Revisor kan ikke revidere årsregnskap for samme revisjonspliktig i mer enn syv år sammenhengende. Revisor kan ikke påta seg revisjonsoppdrag for samme revisjonspliktig før det har gått minst to år. For revisjonsselskap gjelder dette for den som er utpekt som ansvarlig revisor.”

Lovbestemmelsen kan lett misforstås dit hen at det er et rotasjonskrav for revisjonsselskapet, og vi foreslår at ”revisor” erstattes med ”oppdragsansvarlig revisor” eller tilsvarende.

Revisors "se etter" oppgave

Av høringsnotatet fremgår at det foreslås andre endringer i revisorlovgivningen enn de som er nødvendige for å etterleve revisjonsdirektivet. Vi benytter anledningen til å foreslå en ytterligere endring som er hensiktsmessig å gjennomføre for å oppnå samsvar mellom revisorloven og direktivet når det gjelder kravene til revisjonsutførelsen.

I revisorlovens § 5-1 annet ledd (om Revisjonens innhold) fremgår det at:

"Revisor skal se etter at den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll" (vår understrekning)

Bestemmelsen er en etterlevning fra tidligere revisorlov og –forskrift og ble betraktet som revisors sekundæroppgave, fordi den kom i tillegg til den ordinære revisjon. Bestemmelsen har utspilt sin rolle siden oppgaven nå dekkes fullt og helt av lovbestemmelsene for øvrig og revisjonsstandardene. Det er ingen særskilt rapporteringsplikt knyttet til oppgaven

Problemet med bestemmelsen er at den misforstås, anvendes feil og misbrukes. Det skyldes dels at den er upresist formulert og dels at den ikke er gitt et konkret innhold i praksis. For å forstå hva revisors "se etter" oppgave innebærer, er man avhengig av å fordype seg i revisorlovens forarbeider. Det er derfor særlig i rettsaker den blir blåst liv i, men vi er ikke kjent med at den har hatt noen avgjørende betydning for utfallet i noen saker.

Lovbestemmelsen er behandlet i Ot prp nr 75 (1997-98) i pkt 5.1.5.2 Kontroll med foretakets styrende organer. Lovutvalget foreslo at revisor, i tillegg til revisjonen, skal ha plikt til å se etter om foretakets styrende organer har engasjert seg tilstrekkelig for å ivareta nærmere angitte lovbestemte plikter. Departementet foreslo imidlertid en bestemmelse i § 5-1 annet ledd som var i samsvar med den gang gjeldende rett, jf forskrift om revisjons og revisorer § 3-2 første ledd.

I forskriftens § 3-2 første ledd var det bestemt at: *"I tillegg til de kontrolloppgaver som følger av revisorloven....skal revisor se etter at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll"*, mens det i departementets tilhørende merknader til § 3-2 ble presisert at:

"...Tilsvarende som for eventuelle mangler ved den interne kontroll i bedriften..., er det ordningen av og kontrollen med formuesforvaltningens betydning for regnskapet som gir rammene for revisors plikter etter første ledd." (vår understrekning)

I Ot prp nr 75 uttaler departementet videre:

"Departementet finner imidlertid ikke å kunne slutte seg til utvalgsflertallets forslag om ytterligere lovfastsatte tilleggsplikter for revisor. Departementet slutter seg til de høringsinstansene som mener at utvalgets forslag vil skape en uklar ansvarsdeling mellom foretakets styrende organer og revisor."

Med de oppgaver som tillegges revisjonsutvalget (eller styret som helhet) og i det samspillet som nå etableres mellom revisjonsutvalg/styre og revisor, blir det særlig viktig å fjerne en lovbestemmelse som er upresis og uten nærmere definert innhold. Slik § 5-1 annet ledd er formulert, er selve bestemmelsen egnet til å skape uklar ansvarsdeling mellom styret og revisor.

Vi mener derfor at revisorlovens § 5-1 annet ledd bør utgå, og bestemmelsen kan fjernes uten at det vil rukke ved revisors ansvar. Hvis bestemmelsen beholdes, bør den gis en tilføyelse som presiserer at det dreier seg om at "*..... den revisjonspliktige har ordnet formuesforvaltningen av betydning for regnskapet på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll*". En slik presisering må kunne inntas under henvisning til lovforarbeidene.

Med vennlig hilsen
Deloitte AS



Terje Nagell
Fagansvarlig partner

Vedlegg: Notat og habilitetsreglene

Memo

Vedlegg til høringsbrev av 28.09.2007

Sak: HØRING - GJENNOMFØRING AV DIREKTIV 2206/43/EU OM REVISJON -
SAMMENLIGNING AV REVISORLOVENS HABILITETSBESTEMMELSER MED EU-
REKOMMANDASJONENS BESTEMMELSER

Innledning

I Kredittilsynets høringsnotat av 1.juni 2007 kommenteres forholdet mellom revisorlovens uavhengighetsregler og EU direktivets bestemmelser på følgende måte i punkt 1. Sammendrag side 6 (andre avsnitt tredje punktum).:

”Gjeldende uavhengighetsbestemmelser er bygget opp på en annen måte enn de i direktivet. Fordi de dekket kravene i direktivet er det likevel ikke nødvendig å gjøre endringer i disse”

Ovennevnte kan oppfattes som at det er mer i tilnærming enn i innhold at revisorlovens uavhengighetsregler avviker fra EUs bestemmelser, men som det vil fremgå av dette notatet går revisorlovens habilitetsregler på flere områder lengre, og til dels mye lengre, enn EU rekommandasjonens bestemmelser.

I høringsnotatets punkt 6.3 Uavhengighet, objektivitet og faglig kompetanse utdypes forholdet mellom revisorlovens og EUs uavhengighetskrav på følgende måte (side 21 andre avsnitt)”:

”Direktivets bestemmelser bygger på EU-kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 om revisors uavhengighet. Rekommandasjonen er i tilnærming og i system ulik revisorloven. EU rekommandasjonen inneholder i prinsippet ingen absolutte skranker slik revisorloven gjør, men trekker opp prinsipielle og skjønsmessige retningslinjer for hvordan revisor skal bevare sin uavhengighet. Det gis imidlertid eksempler på enkelte rådgivnings- eller andre tjenester som revisor ikke kan utføre selv om det tas forholdsregler, fordi truslene mot uavhengigheten uansett vil være for store. Til tross for at den prinsippbaserte tilnærmingen i rekommandasjonen er lagt til grunn i EU, ble den mer regelbaserte tilnærmingen opprettholdt ved siste revisjon av de norske uavhengighetsbestemmelsene. Det er vurdert å bringe den norske definisjonen av samarbeid på linje med direktivtekstens definisjon av nettverk men dette foreslås ikke. Det er lagt vekt på at dagens norske bestemmelser nylig er endret, og er utformet

for å tilpasse rekommandasjonen om uavhengighet til det norske regelverket. Materielt sett er innholdet i de to regelsettene tilnærmet identisk.”

Vi ønsker i denne sammenheng å påpeke at habilitetsbestemmelsene i sin helhet ikke ble vurdert ved siste lovrevisjon. Den angjeldende lovrevisjon som det henvises til var begrenset til vurdering av samarbeid/nettverk, og ikke en totalgjennomgåelse av revisorlovens habilitetsregler mot EUs bestemmelser. Videre er det slik at det i EU-rekommandasjonens Avsnitt B Særlige omstendigheter er inntatt uavhengighetskrav som i realiteten er habilitetsbestemmelser. Som det vil fremgå nedenfor går revisorlovens habilitetsbestemmelser på flere områder vesentlig lengre enn EUs regler. I høringsnotatet er det ikke gitt noen vurderinger av eller begrunnelser for denne manglende harmonisering av uavhengighetsreglene.

Formålet med dette notatet er å identifisere de viktigste områdene hvor revisorlovens habilitetsbestemmelser går lengre enn EU-rekommandasjonens bestemmelser, og hvor det etter vår vurdering ikke *automatisk* foreligger betydelige trusler mot revisors uavhengighet som ikke kan elimineres eller reduseres ved bruk av forholdsregler til et akseptabelt nivå for en objektiv, fornuftig og fullt informert tredjepart.

For disse områdene er det utarbeidet konkrete forslag til endringer i revisorlovens habilitetsbestemmelser som vil medføre en tilfredsstillende harmonisering med EUs regler.

Oversikt over de viktigste særnorske habilitetsreglene

Nærmere om den personkrets i revisjonsselskapene som omfattes av revisorlovens habilitetsbestemmelser, sammenholdt med den personkrets EU rekommandasjonens bestemmelser får anvendelse på

Rekommandasjonens krav om uavhengighet gjelder for revisor selv og personer som befinner seg i en stilling som gjør det mulig å påvirke resultatet av den lovfestede revisjon (jfr. Avsnitt A pkt 2 nr 2 a) og b)). Personer som befinner seg i en stilling som gjør det mulig å påvirke resultatet av den lovfestede revisjon er ”**oppdragsgruppen**” (inklusive spesialister fra andre fagområder og personer som utfører kvalitetskontroll eller annet direkte tilsyn med revisjonsoppdraget), alle **personer som inngår i rapporteringslinjen** for den lovfestede revisjon, og **personer som av andre årsaker** kan befinne seg i en **stilling** som gjør det **mulig å påvirke** den lovfestede revisjonen ((jfr. Avsnitt A pkt 2 nr 3 a) - c)).

Rapporteringslinje defineres som følger:

”**Omfatter alle personer** som innenfor et kontor, en stat, en region eller på verdensplan har det **direkte ansvaret for tilsyn, ledelse, vederlag eller andre former for oppfølging av revisjonspartnerne** i et revisjonsselskap **eller for gjennomføringen av det lovfestede revisjonsoppdraget**. Dette omfatter alle partnere, ledere og aksjeeiere som kan utarbeide, granske eller ha direkte innvirkning på evalueringen av arbeidet til revisjonspartnerne i revisjonsgruppen eller bestemme vederlaget som disse mottar for deltakelse i revisjonsoppdraget” (jfr Tillegg – ordliste)

EU rekommandasjonens uavhengighetskrav gjelder med andre ord de personer som en objektiv, fornuftig og fullt informert tredjepart *kan anta reelt sett har en mulighet til å påvirke den lovfestede revisjonen*. Revisorlovens habilitetsbestemmelser derimot, definerer personkrets basert på *formell posisjon/stilling* i revisjonsselskapet, og ikke reell påvirkningsmulighet. Revisorlovens habilitetsbestemmelser gjelder for **oppdragsgruppen** (jfr revisorlovens § 4-1 (1) og § 4-3) og **andre revisorer og ledende ansatte** i revisjonsselskapet og **medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer** (§ 4-2 (1), og tilsvarende personkrets i samarbeidende selskaper (jfr. §§ 4-7 (1) til (3) og Forskrift § 4-(2) – merk – reglene gjelder med visse begrensninger for personer i samarbeidende selskap som omfattes av § 4-7 (3)).

Begrepene "andre revisorer" og "ledende ansatte" er ikke definert i loven. Det følger imidlertid av Finanskomiteens innstilling (Innstilling O nr 25) at "**andre revisorer**" skal forstås som andre *oppdragsansvarlige* revisorer, og "**ledende ansatte**" som *partnere og medeiere*. Revisorlovens habilitetsbestemmelser omfatter derfor samtlige partnere i revisjonsselskapet og samarbeidende selskaper, samtlige oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsselskapet og styremedlemmer og varastyremedlemmer i revisjonsselskapet og samarbeidende selskaper.

Revisorlovens habilitetsregler omfatter med andre ord *automatisk* alle oppdragsansvarlige revisor og partnere, selv om disse verken deltar i den lovbestede revisjonen eller inngår i rapporteringslinjen. Det er vanskelig å se at en objektiv, fullt informert og fornuftig tredjepart *automatisk* vil anse at denne gruppen av partnere og oppdragsansvarlige revisorer skal kunne påvirke den lovbestede revisjonen (for eksempel en skattepartner ved et regionskontor i et revisjonsselskap sin påvirkningsmulighet i forhold til et revisjonsoppdrag ved et annet kontor). Denne vurderingen skal foretas på vegne av den ovenfor omtale tredjepart. Hvilke personer som utover oppdragsgruppen og rapporteringslinjen i det konkrete tilfelle skal omfattes av uavhengighetskravene, bør i likhet med EU-rekommandasjonens bestemmelser overlates til revisors profesjonelle skjønn (jfr. revisorlovens § 4-1 (1)).

Forslag til endring i revisorloven § 4-2 (1):

§ 4-2. Revisjonsselskap

Ingen kan være ansvarlig revisor når andre revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, *som inngår i rapporteringslinjen for den lovfestede revisjon eller som av andre årsaker kan befinne seg i en stilling som gjør det mulig å påvirke den lovfestede revisjonen*, har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i § 4-1 første eller annet ledd.

Nærmere om nærstående til personkretsene som er omhandlet ovenfor

Nærstående til personer innenfor revisjonsselskapet omfattes i ulik grad av uavhengighetskravene i EU-rekommandasjonen og revisorloven. EU-rekommandasjonens nærstående begrep, "**nære familiemedlemmer**", omfatter normalt foreldre, søsken, ektefelle eller samboer og barn og andre som forsørges (jfr. Vedlegg avsnitt B nr 6). Begrepet kan også omfatte andre familiemedlemmer som har mindre nære, men ikke mindre betydningsfulle forbindelser med den aktuelle personen.

Revisorlovens bestemmelser går mye lengre. Utover normaldefinisjonen i EU-rekommandasjonen omfatter revisorlovens § 4-1 (4) nr 1-5 også

- egen familie i rett oppstigende eller nedstigende linje utover foreldre og barn – jfr. nr 3
- ektefelle/samboere til egen familie (utover egen ektefelle/samboer) – jfr. nr 5
- ektefelle/samboers familie i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken – jfr. nr 4

Etter vår oppfatning bør forhold hos den personkrets som er angitt ovenfor *ikke automatisk medføre inhabilitet* for revisor, men underlegges samme prinsippbaserte uavhengighetsvurdering ved det enkelte lovfestede revisjonsoppdrag som ved for eksempel eventuelle uavhengighetstrusler knyttet til vennskapsforhold. Revisorlovens nærstående begrep er hentet fra nærstående begrepet slik det er utformet i aksjeloven/allmennaksjeloven § 1–5. Motivene til revisorloven henviser i denne sammenheng bare til motivene til aksjelovgivningen, hvor det sies at man har funnet det hensiktsmessig å innføre en legaldefinisjon i loven som kan benyttes i tilfelle hvor det er aktuelt å likestille andre med hovedpersonen. EU rekommandasjonens nærstående begrep forelå ikke som noe valgbart alternativ på dette tidspunkt. Etter vår vurdering er det ikke noen grunn til å opprettholde noen særnorsk definisjon av nærstående begrepet, og vi foreslår derfor at revisorlovens § 4-1 (4) nr 4 og 5 oppheves og at det gjøres følgende endring i § 4-1 (4) nr 3:

”slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje, *så nære som foreldre og barn*, og søsken”

Nærmere om forhold som medfører inhabilitet etter EU-rekommandasjonens bestemmelser og revisorlovens habilitetsbestemmelser

Selv om EU-rekommandasjonen er et prinsippbasert rammeverk inneholder den også beskrivelser av situasjoner som i realitet innebærer forbud mot visse typer forhold mellom den personkrets som omfattes av uavhengighetskravene og revisjonsklienten (habilitetsbestemmelser). Forbudene gjelder visse økonomiske interesser, forretningsforbindelser, ansettelse, tillitsverv og deltakelse i revisjonsklients regnskapsføring/årsoppgjør (jfr. Avsnitt B Særlige omstendigheter nr 1 til 6). For enkelte av forholdene som omfattes av forbudene er det mulig å anvende beskyttelsestiltak/forholdsregler slik at inhabiliteten ikke ”smitter” over på revisjonsselskapet.

Når det gjelder revisorlovens habilitetsbestemmelser (jfr revisorlovens § 4-1 (2) nr 1-5) inneholder den i tillegg til de forbud som dekkes av EU-rekommandasjonen, også et generelt forbud mot at noen som omfattes av reglene har fordringer eller gjeld hos revisjonsklienten. (For visse deler av personkretsen omfattes ikke uvesentlige forhold). Det er ikke gjort noe unntak for ordinære låneopptak, kredittkort, livsforsikringer mm hos finansinstitusjoner som er revisjonsklienter.

EU-rekommandasjonen inneholder retningslinjer for tolkning av uavhengighetskravene som er inntatt i selve rekommandasjonen. Der omtales følgende under avsnittet om ”forretningsforbindelser”:

”Innenfor den normale forretningsvirksomhet kan en revisor ikke bare yte revisjonstjenester og andre tjenester enn revisjon til en revisjonskunde eller dens tilknyttede foretak, men også kjøpe andre varer eller tjenester fra disse foretakene. Eksempler på dette kan være forsikrings- og banktjenester, kommersielle låneavtaler, kjøp av kontorutstyr, edb-programvare eller firmabiler. Dersom slike transaksjoner utføres på en uavhengig måte (som mellom tredjemenn), utgjør de normalt ingen trussel mot revisorens uavhengighet”

EU-rekommandasjonen inneholder derfor ikke noe generelt forbud mot at de personer som omfattes av reglene kan ha lån, livsforsikringsavtaler eller andre ordinære tjenestekjøp hos finansinstitusjoner som er revisjonsklienter. Etter de generelle prinsipper er personene dog forpliktet til å vurdere om omfanget av transaksjonene kan skape en økonomisk avhengighet som setter den faktiske eller tilsynelatende uavhengigheten til revisor i fare.

I sitt høringsnotat foreslår Kredittilsynet å innta en unntaksbestemmelse til forbudet om fordringer og gjeld i § 4-1 (2) nr 3, slik at revisjonsmedarbeidere som har fordring eller gjeld til revisjonsklienten på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer likevel kan delta i revisjonsoppdraget.

Etter vår vurdering går ikke dette forslaget langt nok i harmoniseringen med EUs bestemmelser. Vi viser i den forbindelse til at Departementet også tidligere har vært oppmerksom på denne problemstillingen. Det fremgår av Ot.prp. nr. 75 (1997–98) s. 75 at:

*”Departementet foreslår en videreføring av gjeldende inhabilitetsbestemmelse for den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige, men mener at også fordringer eller gjeld på ordinære forretningsmessige vilkår kan være egnet til å påvirke revisors uavhengighet. Departementet finner et unntak for slike fordringer eller gjeldsforhold ikke tilstrekkelig begrunnet. **Departementet er oppmerksom på at ikke ethvert forretningsmessig gjelds- eller fordringsforhold i utgangspunktet vil ha betydning for revisors uavhengighet. Departementet finner det imidlertid vanskelig å trekke en grense for hvilke forhold som bør anses egnet til å påvirke revisors uavhengighet. På denne bakgrunn går departementet inn for å videreføre gjeldende rett på dette punktet. Det vises til at vanlig kjøp av bedriftens produkter faller utenfor den foreslåtte bestemmelse, jf. Ot.prp. nr. 35 (1988-89) s. 7.”** (vår **utheving**)*

Etter vår oppfatning kan nå denne vanskelig grensedragningen løses ved full harmonisering med EUs regler på dette punkt. Den foreslåtte unntaksbestemmelsen i § 4-3 nytt annet punktum bør derfor etter vår vurdering flyttes til § 4-1 (2) nr 3 som nytt siste ledd, slik at bestemmelsens ordlyd blir som følger:

”den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser), og fordring eller gjeld til den revisjonspliktige på markedsmessige vilkår og som er tilbudt en ubestemt krets av personer”.

Oppsummering

Revisorlovens habilitetsregler går lengre enn EU-rekommandasjonen på flere områder hvor en objektiv, fullt informert og fornuftig tredjepart etter vår vurdering normalt ikke vil anse at de foreliggende forhold vil true revisors uavhengighet i forhold til revisjonsklienten. Dette gjelder særlig:

- 1) forhold hos personer som omfattes av habilitetsbestemmelsene ut fra sin formelle stilling men som ikke verken direkte eller indirekte reelt sett har noen mulighet til å påvirke resultatet av revisjonen
- 2) forhold hos egen familie i tidligere og etterfølgende slektsledd utover foreldre og barn, og ektefeller/samboere til egne slektninger – jfr. nr 3 og 5, og slektninger til ektefeller/samboer – jfr. nr 4
- 3) ordinære kundeforhold med finansinstitusjoner som er revisjonsklienter for personer som er omfattet av habilitetsreglene

Vi er av den oppfatning at de norske uavhengighetsreglene fullt ut bør harmoniseres med EUs bestemmelser også når det gjelder disse forholdene.