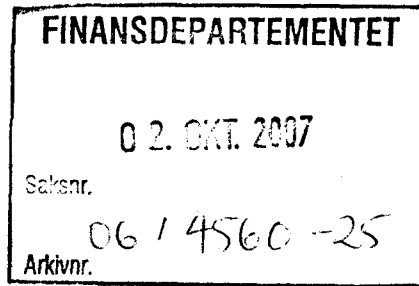


Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



Oslo, 28. september 2007

Deres ref. 06/4560 FM PCB

Høring – gjennomføring av direktiv 2006/43/EF om revisjon

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 28. juni 2007 vedlagt Kredittilsynets høringsnotat om gjennomføring av direktiv 2006/43/EF om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper (revisjonsdirektivet).

Generelle og prinsipielle merknader

Harmonisering av regelverket

Etter vår mening er det viktig at de norske rammebetingelsene for revisorer og revisjonsselskaper i størst mulig grad er harmonisert med de som gjelder i de øvrige EU-/EØS-land. Kredittilsynet har gitt uttrykk for tilsvarende oppfatning i sitt strateginotat "Mål og rapportering – et innspill til kredittilsynets neste strategiplan" fra desember 2005. I pkt 3.1 uttaler Kredittilsynet:

Det meste av EU-regelverket innenfor finanssektoren er såkalt "minimumsharmonisering" – som innebærer at de nasjonale myndigheter kan vedta regler som er strengere enn direktivbestemmelsene. Men hensynet til "level playing field", eller like konkurranseforhold innenfor EØS, tilsier at man ikke bør vedta strengere regler som vil være en ulempe for nasjonale aktører i konkurransen med aktører fra andre EØS-land. Dette vil kunne ha en negativ virkning for det norske finansmarkedet også når det gjelder å ivareta stabiliteten i finansmarkedet.

Vi mener lovforslagene og nåværende lov ikke i tilstrekkelig grad ivaretar harmoniseringshensynet. Et eksempel på manglende harmonisering er de norske habilitetsbestemmelsene i revisorloven kapittel 4, som går vesentlig lenger enn de som følger av EUs rekommandasjon om revisors uavhengighet, og som benyttes i de fleste EU-/EØS-land. Dette gjelder særlig reglene om hvem som regnes som revisors nærstående i revisorloven § 4-1.

Videre bygger revisjonsdirektivets bestemmelser om revisors uavhengighet og objektivitet (artikkel 22) på EU-rekommandasjonens prinsippbaserte tilnærming. Dette innebærer identifikasjon av uavhengighetstrusler og bruk av forholdsregler for å eliminere truslene eller

redusere dem til et akseptabelt nivå. Bestemmelsene i revisorloven kapittel 4 tar et prinsipielt utgangspunkt, men inneholder også noen konkrete forbud og gir ikke på samme måte skjønnsmessige retningslinjer for hvordan revisor skal sikre sin uavhengighet. Vi mener at de norske reglene burde vært vurdert i forhold til direktivets bestemmelser vedrørende uavhengighet, og at manglende harmoni på dette området kan skape praktiske problemer ved revisjon av internasjonale konserner.

Et annet eksempel på manglende internasjonal harmonisering er revisors straffeansvar. Revisors ansvar etter revisorloven er tredelt. Foruten disiplinæransvaret (tilbakekalling og suspensjon av godkjenning) i kapittel 9 og erstatningsansvaret i kapittel 8, hjemler loven også straffeansvar. Ved overtredelse av bestemmelser i revisorloven som kan straffsanksjoneres ved brudd, kan revisor bli rammet av alle tre ansvarsformer. Bestemmelsen i revisorloven § 9-3 hjemler straff i form av bøter eller fengsel ved forsettlig eller uaktsomt brudd på en rekke bestemmelser i loven. I motsetning til disiplinæransvar, ilegges straffansvar (og erstatningsansvar) av domstolene. I Norge har man sett flere eksempler på at revisor er idømt fengselsstraff som følge av overtredelse av revisors plikter etter revisorloven. I mange øvrige land i EU-/EØS-området sanksjoneres overtredelse av brudd på revisors plikter som oftest med administrative reaksjoner, gjerne bøter. Fengselsstraff blir sjelden idømt.

Et tredje eksempel er direktivets definisjon av nettverk i artikkel 2 nr 7. Revisorloven § 4-7 regulerer i utgangspunktet tilsvarende i vår egen lovgivning, men med en litt annen ordlyd som gjør det vanskeligere tilgjengelig for f.eks. utenlandske revisorer. Etter vår oppfatning ville det vært en fordel å endre ordlyden i § 4-7 tilsvarende direktivets ordlyd på dette punkt.

Revisors erstatningsansvar

Direktivets artikkel 31 fastsetter ikke materiellrettslige regler om erstatningsansvar for harmonisering på EU-/EØS-nivå, men pålegger Kommisjonen å utrede grunnlaget for en vurdering av eventuelle reformer knyttet til erstatningsreglene i EU-/EØS-landene. EU-kommisjonen valgte konsulentselskapet London Economics til å gjennomføre undersøkelsen som artikkel 31 i direktivet forutsetter og en rapport ble overlevert Kommisjonen og publisert i oktober 2006.

Rapporten viste at markedet for revisjon i EU er todelt. De fire store revisjonsselskapene (Ernst & Young, PwC, KPMG og Deloitte) dominerer revisjonsmarkedet for de store internasjonale og børsnoterte selskapene. De små og mellomstore revisjonsselskapene reviderer typisk nasjonale ikke-børsnoterte foretak, og blant annet som følge av regler om ubegrenset ansvar anses disse ikke å være et alternativ til de fire store når det gjelder revisjon av de største selskapene. Økt globalisering og større internasjonale selskaper med økt markedsverdi medfører større risiko for ansvar ved revisjon av denne type foretak.

Videre viser rapporten at muligheten for å oppnå forsikringsdekning er betydelig redusert de siste tiårene, samtidig som forsikringspremiene har økt betydelig. I tillegg viser rapporten at erstatningskravene er blitt større, og at risikoen for krav i en størrelsesorden som kan medføre at ett eller flere av de store revisjonsselskapene går over ende er reell. Bortfall av ett eller flere av de fire store revisjonsselskapene kan få stor samfunnsmessig betydning, blant annet gjennom svekkede konkurranseforhold og redusert revisjonskapasitet.

Undersøkelsen viser også at kombinasjonen av ubegrenset og solidarisk erstatningsansvar for det totale tapet, og krav om ansvarsforsikring, innebærer en risiko for at revisjonsselskapene

utsettes for det såkalte "deep pocket syndromet". Dette innebærer at revisjonsselskapene saksøkes for tap som de i realiteten ikke er eneansvarlig for.

Med utgangspunkt i undersøkelsens konklusjoner har Kommisjonen i et høringsdokument drøftet ulike muligheter for en ansvarsreform. Kommisjonens motiv for å vurdere spørsmålet om revisors erstatningsansvar er de samfunnsmessige konsekvensene av de gjeldende reglene på området, og hvordan disse påvirker revisjonsmarkedet.

Når det gjelder eventuelle konkrete forslag på dette området, har vi forståelse for at konklusjonen må avvantes til endelig avgjørelse er tatt i EU-kommisjonen. Vi forutsetter likevel at departementet følger opp spørsmålet så snart kommisjonen kommer med sine konklusjoner.

Begrepet "ansvarlig revisor"

Revisjonsdirektivets bestemmelser omfatter kun revisorer som foretar lovfestet revisjon ("statutory auditors" i engelsk terminologi). Gjennomføring av revisjonsdirektivet vil medføre et klarere skille mellom revisorer som utfører lovfestet revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap og de som ikke gjør det.

Begrepet "ansvarlig revisor" er foreslått tatt inn i revisorloven § 3-7 for å identifisere hvilke revisorer som kan foreta revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige eller som kan utpekes til å utføre revisjonen på vegne av et revisjonsselskap.

I gjeldende revisorlov benyttes begrepet "revisor" uten at dette er klart definert i loven. Det er forutsatt at der begrepet "revisor" er benyttet vil det ut fra en tolkning av bestemmelsen avgjøres hvorvidt den retter seg mot "ansvarlig revisor"/revisorer som ikke utfører lovpliktig revisjon (som har godkjenning som statsautorisert eller registrert revisor) og/eller revisjonsselskap.

I lovforslaget anvendes begrepet "ansvarlig revisor" kun på enkelte steder i loven, og ikke i alle de bestemmelser der det etter vår oppfatning er ment "ansvarlig revisor". Mange steder benyttes fremdeles begrepet "revisor", uten at det klart fremgår hva som menes.

Etter vår oppfatning er dette er uheldig. Med innføring av begrepet "ansvarlig revisor", bør loven oppdateres slik at begrepet brukes der bestemmelsene omhandler ansvarlig revisor. Der lovttekstens bestemmelser omhandler revisjonsselskap eller registrert/statsautorisert revisor, bør det fremgå eksplisitt. Dette er viktig for å unngå uklarheter, som eksempelvis i gjeldende § 3-5 første ledd nr 1 og i foreslått nytt nr 2. I nr 1 heter det at revisjonsselskapet skal ha et styre der flertallet av både styremedlemmer og varamedlemmer er "revisorer" som er godkjent etter revisorloven eller av myndighetene i en annen EØS-stat. I foreslått nytt nr 2 kreves at "revisor eller revisjonsselskap" som oppfyller kravene i nr. 1, skal inneha mer enn halvparten av stemmene i selskapet. Revisjonsdirektivet relaterer kravet til styresammensetning/stemmerettigheter til "statutory auditors". For å sikre oppfyllelse av direktivkravet og konsistent bruk av begrepet i loven, er det viktig at dette klargjøres.

I merknadene til de enkelte kapitlene nedenfor gir vi ytterligere eksempler på hvor det kan være uklart om loven mener "ansvarlig revisor", revisjonsselskap eller registrert/statsautorisert revisor.

Yrkesetiske regler

I høringsnotatet foreslås det å ta inn en bestemmelse i revisorloven § 4-1 nytt sjette ledd som gir departementet hjemmelt til i forskrift å fastsette yrkesetiske regler. I merknadene til lovparagrafen i kapittel 16 begrunnes dette med muligheten for å påse at revisorer som ikke er medlemmer i Den norske Revisorforening også skal kunne underlegges revisorforeningens regler om etikk. Det vises i denne forbindelse til direktivets artikkel 21 nr 1.

Etter vår oppfatning er denne forskriftshjemmelen uheldig, og er ikke nødvendig for å oppfylle direktivets artikkel 21 nr 1. Denne pålegger kun medlemsstatene å forsikre seg om at alle ansvarlige revisorer er underlagt etiske prinsipper. Dette vil være oppfylt gjennom forslag til ny § 1-2 annet punktum.

Etikk omfatter mye mer enn det som kan reguleres i konkrete regler og detaljutformingen av de etiske prinsippene bør således ikke gjøres i form av lovgivning. I tillegg er det viktig å unngå at vi i Norge får et detaljert regelverk som avviker fra det som revisorer i andre land er pålagt å følge.

Etter vår oppfatning bør det derfor presiseres i lovforslaget at forskriftshjemmelen i § 4-1 nytt sjette ledd kun omfatter regler om etikk og uavhengighet som er nødvendig for å gjennomføre Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, jf. artikkel 21 nr 2 og artikkel 22 nr 4.

Forskriftshjemler knyttet til internasjonale forpliktelser

En rekke steder i lovforslaget er det tatt inn hjemler til å gi forskrifter dersom dette er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser.

Etter vår oppfatning bør forskriftshjemlene begrenses til bestemmelser som er nødvendige for å gjennomføre Norges forpliktelser etter EØS-avtalen (jf. også punktet ovenfor om harmonisering).

Merknader til det enkelte kapittel i høringen

Kapittel 3: Kvalitetskontroll m.v.

Det er nytt at kvalitetskontrollen blir regulert i revisorloven. Vi mener det er viktig og positivt at dette lovfestes, både av hensyn til revisor, men ikke minst av hensyn til omverdenen som får tydeliggjort kravene til kvalitetssikring av revisjonsprofesjonen. For at bestemmelsen skal bidra til en slik tydeliggjøring, og dermed være til større nytte for revisorer og omverdenen, bør også opplistingen av kriteriene for gjennomføring og organisering av kvalitetskontrollen i revisjonsdirektivets artikkel 29 tas inn fullstendig i den foreslåtte § 5b-2.

Artikkel 29 og 43 i direktivet refererer begge til både "ansvarlig revisor" og revisjonsselskap. I den foreslåtte § 5b-2 første ledd står det at "revisor som reviderer revisjonspliktiges årsregnskap skal underlegges kvalitetskontroll minst hvert sjette år. Revisor som er underlagt kapittel 5 a skal kontrolleres minst hver tredje år". Det er viktig at det i lovteksten eksplisitt fremkommer om meningen i begrepet "revisor" i denne bestemmelsen skal være "ansvarlig revisor" eller revisjonsselskap, da dette ikke klart kan forstås ut fra sammenhengen.

Revisjonsdirektivets artikkel 29.2 bestemmer at Kommisjonen kan vedta gjennomføringstiltak for å styrke allmennhetens tillit til revisjonsfunksjonen, og sikre enhetlig anvendelse av artikkel 29.1 bokstav a), b) og e) til j). Det er i høringsforslaget ikke inntatt forskriftshjemmel

knyttet til gjennomføring av eventuelle slike gjennomføringstiltak fra Kommissjonen i norsk lovgivning. Vi foreslår at en slik forskriftshjemmel inntas i kapittel 5b.

Kapittel 5: Tilbakekalling av godkjenning

Artikkel 5 i direktivet krever (ved bruk av ”skal”) tilbakekalling ved vesentlig svekket vandel. I revisorloven § 9-1 er det bare en ”kan”-bestemmelse om tilbakekalling, som følge av eventuelle lovbrudd mv., uten henvisning til vandelsbestemmelsen i § 3-4 nr 1 (§ 9-1 viser bare til pkt. 2 og 3). Det er dermed etter vårt syn et spørsmål om direktivets krav på dette punktet er gjennomført i norsk lovgivning.

Kapittel 5.1: Krav til praksis

Paragraf 3-3 annet ledd i gjeldende revisorlov krever at minst to år av praksiskravet skal gjennomføres etter bestått revisorutdanning eller annen nærmere definert utdanning, for eksempel fullført siviløkonomutdanning. Etersom § 3-2 er oppdatert etter ny studiemodell, bør også innholdet i § 3-3 annet ledd oppdateres og spesifiseres.

I dag er det sannsynligvis få, om noen, som gjennomfører praksistiden før påbegynt bachelorstudium. Vi foreslår derfor å ta bort to-års regelen i revisorloven § 3-3 annet ledd, da dette kravet ikke følger av direktivet og det ikke lenger er hensiktsmessig etter dagens studiemodell.

I foreslått ny § 3-3 tredje ledd fremgår det at minst to år av praksistiden skal fullføres hos en godkjent statsautorisert eller registrert revisor eller et godkjent revisjonsselskap som foretar revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Direktivets krav er at praksisen må gjennomføres hos en ”statutory auditor”. For å gjennomføre direktivets krav må derfor statsautorisert eller registrert revisor etter vårt syn byttes ut med ”ansvarlig revisor”, og det vil heller ikke være nødvendig å benytte betegnelsen ”godkjent” foran revisjonsselskap da det fremgår av § 3-1, jf. § 3-5 at revisjonsselskapet må være godkjent for å kunne foreta revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige.

Kapittel 5.2: Godkjenning av revisjonsselskap

I § 3-5 første ledd nr. 5 er det et krav at selskapet må ha fast kontorsted i Norge for å få godkjenning som revisjonsselskap. Dette er igjen et krav etter § 3-1 annet ledd for å kunne utføre revisjon av årsregnskap for revisjonspliktige. Etter revisjonsdirektivet er det ikke anledning til å kreve dette for revisjonsselskap godkjent i en annen EØS-stat. Dette unntaket fremkommer ikke eksplisitt i den foreslåtte lovteksten.

Kapittel 6.2: Etikkbestemmelsene

Vi er enige i at bestemmelsen om at revisor er allmennhetens tillitsperson tas inn i § 1-2. Dette synliggjør både for revisorer og omverdenen hvilken rolle revisor har. Annet punktum av høringsutkastets § 1-2 bør flyttes til ny § 4-1 første ledd, da vi mener de etiske prinsippene bør samles i én bestemmelse, med en hensiktsmessig plassering i kapittel 4. Denne bør ha overskriften ”Generelle krav til etikk, uavhengighet og objektivitet”.

Direktivets artikkel 21 stiller et overordnet krav om at revisor skal være underlagt bestemmelser om etiske prinsipper som et minimum skal omfatte revisors funksjon i allmennhetens interesse, deres integritet, objektivitet, faglige kompetanse og tilbørlig aktsomhet. I høringsforslaget foreslås det å ta inn en overordnet bestemmelse med krav til at revisor skal opptre med integritet, objektivitet og aktsomhet, i tillegg til ovenfor nevnte bestemmelse om revisors funksjon i allmennhetens interesse. Krav til faglig kompetanse anses

allerede dekket i eksisterende revisorlov. For å sikre fullstendigheten og internasjonal harmonisering, mener vi at alle kriteriene i direktivets artikkel 21 må tas med i det vi mener bør være ny § 4-1 første ledd. Lovteksten vil da lyde: "Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet"

Kapittel 6.3: Habilitetsbestemmelsene

Revisorloven § 4-1 tredje ledd setter forbud mot at (ansvarlig) revisor reviderer årsregnskap for en klient dersom revisor har nærstående (definert i fjerde ledd) som har et forhold til klienten som nevnt i annet ledd nr 2 til 5 (habilitetsregler). Etter § 4-2 (smitteregelen) gis habilitetsbestemmelsene tilsvarende anvendelse for revisjonsselskap der nærstående som er omfattet av § 4-1 fjerde ledd nr 1 til 3 til andre (ansvarlige) revisorer, ledende ansatte, styremedlemmer eller større eier/deltaker i revisjonsselskapet har et forhold til klienten som nevnt i § 4-1 annet ledd nr 2 til 5.

For å sikre revisors nødvendige uavhengighet og objektivitet, mener vi det er viktig at loven inneholder klare habilitetsregler, og at habilitetsreglene også gjelder der revisors nærstående har et forhold til klienten som berører eller kan true uavhengigheten og objektiviteten. Det er imidlertid sentralt at habilitetsbestemmelsene kun omfatter forhold som har eller kan ha betydning for revisors uavhengighet og objektivitet, og at de ikke er så omfattende, for eksempel ved definisjonen av nærstående og slektskapsforhold for revisor, at de rammer urimelig.

Vi mener kretsen av nærstående som listes opp i revisorloven § 4-1 fjerde ledd, er videre enn det som er nødvendig for å sikre revisors uavhengighet og objektivitet, og at reglene i mange tilfeller fremstår som urimelige. Slik loven er utformet kan det i lys av utviklingen i samfunnet og familiestrukturer, skape til dels store vanskeligheter for revisor og revisjonsselskap å holde oversikten over hvilke relasjoner alle nærstående har til revisjonsklientene. For revisjonsselskapene i Norge fører dette for eksempel til problemer med hensyn til hvilke roller enhver nærstående til en revisor kan ha. I revisorloven § 4-1 fjerde ledd listes revisors nærstående opp. Revisors nærstående kan ikke ha roller som definert i § 4-1 andre ledd nr. 4 og 5. Det er i forhold til punkt 5 revisjonsselskapene spesielt har erfart urimelige konsekvenser for "andre revisorer" nærstående i forhold til hvilke jobber de kan ha. Teksten i punkt 5 "deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring.." kan med dagens bruk av teknologi omfatte veldig mange stillinger i et selskap.

Kredittilsynet har i høringsnotatet ikke foreslått å tilpasse de norske bestemmelsene på dette området til EUs rekommendasjon om revisors uavhengighet. Dette medfører at Norge skiller seg ut og går lenger på dette området enn alle land som det er naturlig å sammenligne seg med. I henhold til EU-rekommendasjonen omfatter revisors nærstående foreldre, søsken, ektefelle eller samboer og barn og andre som forsørges. Begrepet kan også omfatte andre familiemedlemmer som har mindre nære, men ikke mindre betydningsfulle, forbindelser med revisor. Dette kan omfatte tidligere ektefeller eller samboere og ektefeller og barn til andre familiemedlemmer.

Vi mener det er viktig å ha hensiktsmessige regler i revisorloven som gjør det enkelt for revisor, revisjonspliktige og øvrige brukere av revisjonstjenester å holde oversikt over eventuelle habilitetsberøvende relasjoner. Etter EU-rekommendasjonen kan det som nevnt også være relevant å trekke inn andre personer på bakgrunn av den generelle regelen om nærståendeforhold, men dette må i så fall vurderes ut fra situasjonen i det konkrete tilfellet og innebærer ingen automatisk diskvalifikasjon av revisor slik revisorloven gjør.

Slik revisorloven § 4-1 fjerde ledd nr 4 og 5 og § 4-2 er utformet, går de norske reglene lenger enn EU-rekommandasjonen og lenger enn det som er nødvendig for å sikre revisors uavhengighet og objektivitet. Vi foreslår derfor å oppheve § 4-1 fjerde ledd nr 4 og 5.

Kapittel 7.4: Meldeplikt og plikt til å begrunne fratreden

I Norge er tjenestetiden for revisor fra det tidspunkt revisor velges og frem til ny revisor er valgt, enten på ordinær generalforsamling eller på ekstraordinær generalforsamling, jf. asl § 7-2 annet ledd. Det er heller ikke noe krav i EØS-retten om at revisor skal velges for en bestemt periode. Dette innebærer at vi i Norge ikke har tjenestetid (term of appointment) i den betydning som fremgår av artikkel 38 nr 2. Etter vårt syn er det derfor tilstrekkelig for å gjennomføre direktivet at § 7-1 tredje ledd endres til å kreve melding med begrunnelse i de tilfeller *revisor* fratrer.

Med denne bakgrunn mener vi også at forslaget til § 7-1 nytt fjerde ledd er unødvendig for å gjennomføre direktivet. Tilsvarende bør det i lys av diskusjonen ovenfor om revisors tjenestetid vurderes om den foreslåtte endringen i aksjelovene § 7-2 nytt tredje ledd er hensiktsmessig.

Dersom høringsnotatets forslag blir opprettholdt, må direktivet gjennomføres fullt ut og den foreslåtte lovteksten endres slik at også den revisjonspliktige, i tillegg til revisor, får plikt til å melde og gi begrunnelse, jf artikkel 38 nr 2 "...the audited entity and the statutory auditor or audit firm inform the authority or authorities...".

I den foreslåtte lovteksten er det skrevet at melding skal gis til Foretaksregisteret. Ettersom det er Kredittilsynet som er tilsynsmyndighet, og som skal ha opplysningene, bør dette også i samsvar med kravene i direktivet fremgå av lovteksten.

Kapittel 8: Revisors bruk av ISA-er i forhold til den rettslige standard "god revisjonsskikk"

De norske revisjonsstandardene (RS) som fastsettes av DnR på grunnlag av de internasjonale revisjonsstandardene ISA (utgitt av IAASB), er i betydelig grad med på å gi innhold til begrepet "god revisjonsskikk". Standardene setter omfattende og konkrete krav til hvordan revisor skal utføre revisjonen, og krever at revisor dokumenterer sitt arbeid.

DnR vil fortsette dette viktige arbeidet med å utvikle "god revisjonsskikk" og gi det et praktiserbart innhold. Etter at IAASB har omarbeidet ISA-ene til det såkalte "Clarity-formatet", vil det bli klarere hva som er obligatoriske krav og hva som er supplerende veiledning i standardene. Om veiledningsdelen blir en del av forskriften når revisjonsstandardene eventuelt blir vedtatt som forskrift, er uklart. Dersom veiledningsdelen ikke blir en del av forskriften, forutsetter vi at disse likevel forblir en del av "god revisjonsskikk".

Tilsvarende forutsetter vi at øvrige nasjonale standarder, for eksempel de kommende norske attestasjonsstandardene SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter og SA 3802 Revisors uttalelser, redegjørelser og bekreftelser etter selskapslovgivningen, vil være en del av god revisjonsskikk.

Vi er ikke enig i at ISA-ene som tilsvarer dagens norske revisjonsstandarder (RS) vil medføre vesentlig merarbeid for revisorene ved gjennomføringen av revisjonen når disse får

forskriftsstatus, slik det hevdes i høringsnotatets kapittel 15, tredje avsnitt. Kravene til revisors handlinger endres ikke, men det at revisjonsstandardene får forskriftsstatus vil kunne få konsekvenser for håndhevingen og sanksjoneringen av brudd på kravene.

Kapittel 10: Krav ved revisjon av konsernregnskaper

Ny § 5-7 annet ledd krever at konsernrevisor skal gjennomgå revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskap med sikte på konsernrevisjonen. Formuleringen ”med sikte på konsernrevisjonen” er ikke entydig, men kan oppfattes som å vise til henholdsvis konsernrevisors gjennomgåelse eller revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskapet. Vi foreslår derfor følgende ordlyd ”Med sikte på konsernrevisjonen skal konsernrevisor gjennomgå revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskap...”.

Det fremkommer ikke klart i høringsforslaget hva som menes med begrepet ”gjennomgå” i ny § 5-7 annet ledd om at revisor skal gjennomgå revisjonsarbeidet utført av revisor i datterselskap med sikte på konsernrevisjonen. Vi legger til grunn at den nye internasjonale revisjonsstandarden om konsernrevisjon, ISA 600, vil definere og avgrense innholdet i dette kravet/begrepet.

I paragrafens tredje ledd bestemmes det at for datterselskap som revideres av revisor fra land utenfor EØS-området som ikke har gjensidig samarbeidsavtale med Kredittilsynet, skal konsernrevisor etter forespørsel fra Kredittilsynet kunne fremlegge dokumentasjon av revisjonsarbeid utført av revisor i datterselskap. Vi legger til grunn at denne bestemmelsen ikke stiller krav til bruk av et bestemt språk i datterselskapets revisors dokumentasjon av sitt revisjonsarbeid.

Kapittel 11.9, 11.10 og 11.13: Revisjonsutvalg

Vi mener at innføringen av revisjonsutvalg vil være med på å sikre kvaliteten på den finansielle rapporteringen og kvalitetsmessig bedre revisjon, og støtter innføring av lovbestemt krav om revisjonsutvalg for selskaper av allmenn interesse i Norge.

Forslaget om å plassere bestemmelsene om revisjonsutvalg i allmennaksjeloven kapittel 7, er etter vårt syn misvisende. Revisjonsutvalg er et underutvalg av selskapets styre, og hører naturlig inn under bestemmelsene om styrets arbeidsoppgaver og reguleringen av styrets arbeid i allmennaksjeloven kapittel 6.

Kredittilsynet kan etter forslaget unnta kredittinstitusjoner og forsikringsselskap fra kravet om revisjonsutvalg, jf. forskriftshjemmel mellom annet i forelått ny § 17 d i sparebankloven. Vi ser ikke hvilke hensyn som begrunner et unntak for denne type foretak, som må anses å være av allmenn interesse. Revisjonsutvalgets oppgaver kan i mindre selskaper utføres av selskapets styre som helhet, og det er etter vårt syn derfor ikke behov for en slik unntaksbestemmelse.

I forelått ny § 7-6 tredje ledd er det inntatt en bestemmelse om at styret som helhet kan ivareta revisjonsutvalgets oppgaver dersom ”selskapet”, siste regnskapsår, oppfyller to av tre gitte størrelseskriterier. Vi forutsetter at dette begrepet i konserntilfeller må forstås som konsernet, og ikke morselskapet. Etter vår mening bør dette spesifiseres i lovteksten.

I forslaget til asal § 7-7 bokstav a står det at revisjonsutvalget skal ”forberede styrets kvalitetssikring” av finansiell rapportering. Den engelske teksten er ”monitor the financial reporting process”. Etter vår vurdering gir disse setningene noe ulik mening. Denne oppgaven

er ikke nærmere kommentert i kapittel 11.10 i høringsforslaget. I oversettelsen av direktivet, som er gjengitt der, er formuleringen ”overvåke prosessen for regnskapsavleggelsen” brukt. Vi mener oversettelsen av direktivet gir en mer presis forståelse av innholdet i direktivets engelske versjon.

I forslaget til asal ny § 7-7 bokstav c) står det at revisjonsutvalget skal ”overvåke og ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet/konsernregnskapet”. I Norge er en av revisors oppgaver å kontrollere styrets overholdelse av noen oppgaver og plikter. Det er for eksempel styret som avlegger årsregnskapet, og det er revisors oppgave å kontrollere dette. I andre land er det ikke alltid styret som har denne oppgaven. Med bakgrunn i dette mener vi at det foreslåtte begrepet ”overvåker” er uheldig, og det vil kunne fremstå som om at styret skal overvåke den instansen som skal kontrollere at styret overholder de ovenfor nevnte oppgavene. Vi foreslår derfor at begrepet ”overvåke” strykes slik at bestemmelsen kun krever at revisjonsutvalget skal ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet/konsernregnskapet. Vi gjør i tillegg oppmerksom på at begrepet ”årsregnskapet” i regnskapsloven § 3-2 inkluderer konsernregnskap.

I asal § 7-7 bokstav d) står det ”gjennomgå med revisor og overvåke revisors uavhengighet, herunder andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor”. Formuleringen etter komma er uklar. Vi viser til at setningen i den norske oversettelsen av direktivteksten er oversatt til: ”.....revisors uavhengighet, særlig utføringen av tilleggstjenester til foretaket som revideres”.

I direktivet artikkel 41 nr 4 er det et krav at revisor skal rapportere vesentlige forhold avdekket under revisjonen til revisjonsutvalget, og da spesielt vesentlige svakheter i internkontrollen knyttet til finansiell rapportering. Vi kan ikke se at dette er tatt med i noen paragraf i lovforslaget. Etter vår mening bør dette naturlig tas med i § 5a-3 i ny bokstav d).

Kapittel 11.11: Åpenhetsrapport

I § 5a-2 nr 5 om tidspunkt for siste periodiske kvalitetskontroll, henvises det til § 5b-1. § 5b-1 omhandler intern kvalitetskontroll slik at henvisningen må være til § 5b-2 som omfatter periodisk kvalitetskontroll.

I samme paragraf nr 9 er ”partners” oversatt med ”eiernes”, noe som etter vår vurdering ikke gir riktig mening ut fra formålet med bestemmelsen. Jf også at det er foreslått å fjerne kravet om at mer enn en viss andel av et revisjonsselskap må eies av ”ansvarlige revisorer”. I den norske oversettelsen av direktivet er ”partners” oversatt med ”partnere”. DnR mener at denne oversettelsen, eventuelt ”ansvarlige revisorer”, gir en bedre mening.

Kapittel 11.12: Rotasjon og karenstid

En mer hensiktsmessig overskrift til § 5a-4 er etter vår mening ”Bytte av ansvarlig revisor”. I foreslått § 5a-5 forbys ”revisor” å tiltre i ledende stilling hos den revisjonspliktige innen en periode på minst to år fra siste revisjonsberetning ble avgitt. Etter vår mening bør det i lovteksten spesifiseres at det bare er ”ansvarlig revisor” eller utpekt ”ansvarlig revisor” på vegne av revisjonsselskapet for den aktuelle revisjonspliktige, som omfattes av bestemmelsen.

Kapittel 14: Overgangsbestemmelse vedr. utdanningskrav

Om en kandidat ikke har oppnådd laudabel karakter fra det tidligere HRS, men har tatt ny eksamen og oppnådd karakteren C, vil ikke denne kandidaten få master-tittelen og vil dermed

heller ikke være kvalifisert for godkjenning som statsautorisert revisor etter de foreslåtte reglene i LRR. Det bør utarbeides overgangsbestemmelser som omfatter dette forholdet.

Forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer

I høringsutkastet side 74 tredje avsnitt foreslås det at forskriftens § 1-4 første ledd nr. 3 skal oppheves. Denne bestemmelsen finnes ikke i gjeldende forskrift.

Vi står gjerne til disposisjon med utdyping av kommentarene.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening

Per Hanstad

Per Hanstad
Adm. direktør

Harald Brandsås
Harald Brandsås
Fagdirektør