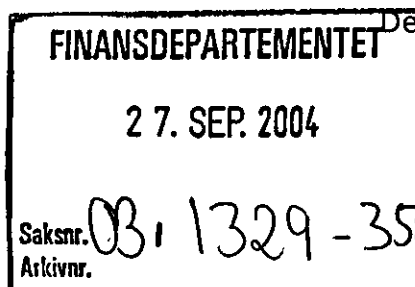


Finansdepartement
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



Den norske Revisorforening
SERVICEKONTOR

The Norwegian Institute of
Public Accountants

P.O. Box 5864 Majorstuen
N-0308 OSLO
Pilestredet 75 D
Telephone: +47 23 36 52 00
Fax: +47 22 69 05 55
firmapost.dnr@revisornett.no
www.revisornett.no

24. september 2004

Deres ref: 03/1329 FM HD

Vår ref.: KR

Forslag til endringer i revisorloven § 6-1 – Innføring av rapporteringsplikt

Vi viser til brev av 15. juni 2004.

Revisorene spiller allerede i dag en viktig rolle for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Revisorenes veiledning til klienter om forståelse av regelverket bidrar til et sunnere næringsliv og regnskaper man kan stole på. Revisors veiledning og kontroll bidrar til at den revisjonspliktige legger frem et mer korrekt regnskap og et riktigere grunnlag for beregning av skatter og avgifter.

Vi er positive til at revisorene pålegges en plikt til å rapportere alvorlige straffbare forhold. Et robust og treffsikkert regelverk som avgrensner rapporteringsplikten på en hensiktsmessig måte, vil styrke den rolle revisor har. Det er imidlertid avgjørende at reglene utformes så konkrete og objektive at de er mulig å etterleve i praksis, samt at de bidrar til å opprettholde tillitsforholdet med den revisjonspliktige. Vi peker nedenfor på enkelte områder der forslaget bør endres.

Den foreslåtte grensen for når rapporteringsplikten skal inntre er vanskelig å forholde seg til. Etter vårt syn bør grensen settes ved økonomiske forbrytelser som vedrører betydelige beløp eller som for øvrig er av grov karakter.

De foreslåtte regler avviker på vesentlige punkter fra tilsvarende regler i Danmark og Sverige. Dette gjelder spesielt det at revisor skal rapportere direkte til politiet uten å gi styret i selskapet mulighet til å rette opp forholdet eller selv anmelde forholdet til politiet. Videre gjelder det at rapporteringen ikke er avgrenset til bare å gjelde straffbare forhold utført av medlemmer av styret og ledelsen i kraft av sin stilling. Både den danske og den svenske løsningen synes å være bedre tilpasset revisors primære rolle, og vi anmoder derfor på det sterkeste om at tilsvarende løsninger velges i Norge.

Vi støtter at det innføres rapporteringsplikt til politiet for brudd på straffeloven, regnskapsloven og aksjelovene. Vi mener imidlertid at overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen bør dekkes av dagens rapporteringsplikt til skattemyndighetene gjennom å unnlate å underskrive på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen.

Rapporteringsordningen kan eventuelt forbedres ved at revisors nummererte brev til selskapet som begrunner hvorfor oppgaven ikke er underskrevet, sendes med kopi til skattemyndighetene. Dette sikrer at det offentlige varsles direkte, de får opplysninger om årsaken til unnlatt underskrift, og at det kan iverksettes relevante tiltak fra kompetente offentlige myndigheter med nødvendige ressurser til oppfølging av rapporterte forhold. Denne rapporteringsmodellen kombinert med deler av de svenske og danske reglene gir et mer robust og praktikabelt regelverk med formål å redusere økonomisk kriminalitet

Vi mener dessuten at rapporteringen bør skje til Økokrim på tilsvarende måte som rapporteringen etter hvitvaskingsloven. På denne måten kan faglig kompetente personer i politiet sørge for enhetlig behandling og analyse av rapportene.

Forslagets påvirkning på revisors rolle etter revisorloven

Revisors rolle er i første rekke å bekrefte at årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. Revisor ivaretar således ikke bare én brukergruppes interesser, men må gjøre objektive vurderinger i forhold til alle brukergruppene. Brukergruppene må ha tillit til at revisor er objektiv i sine vurderinger og ikke tar hensyn til enkeltinteresser.

En revisjon er ikke en 100 % kontroll av alle forhold vedrørende regnskapsføringen, men bygger på risiko- og vesentlighetsvurderinger og kontroll av utvalgte deler av grunnlagsmaterialet. Revisor er avhengig av å ha tillit fra foretakets styre og ledelse for å kunne gjennomføre en god og kvalitetsmessig revisjon.

Vi er enig i at revisor er godt plassert i forhold til å avdekke enkelte former for økonomisk kriminalitet. Det er imidlertid avgjørende at systemet for rapportering tilpasses revisors rolle slik den beskrives i revisorloven. Det system som foreslås i høringsbrevet ivaretar ikke den tradisjonelle revisorrollen i tilstrekkelig grad.

Etter vår mening bør hovedregelen være at revisor i første rekke må kontakte foretakets ledelse og styre. Dette må gjelde uansett hvilken type lovbrudd revisor kommer over, med mindre en rapportering til styret åpenbart vil kunne hindre eller vanskeliggjøre politiets oppfølging av lovbruddet. Det vil være rimelig at foretakets ledelse og styre får mulighet til å fremlegge sitt syn på saken og rette opp de forholdene som er ulovlige. En slik løsning kan være et bedre virkemiddel for å oppnå at foretaket etterlever de ulike lovkravene og bidrar samtidig til å bevare den tillit revisor er avhengig av fra både brukerne av regnskapet og styret/ledelsen i selskapet. Det viktigste må være at det straffbare forholdet rettes opp og at det rapporteres dersom det ikke rettes opp.

Det må kreves at foretakets ledelse og styre demonstrerer evne og vilje til å rette opp forholdet eller selv anmelde det i løpet av relativt kort tid. Relativt kort tid kan eksempelvis være to til fire uker. Dersom dette ikke gjøres, må revisor innrapportere forholdet til politiet ved fristens utløp. Dersom revisor vurderer forholdene slik at det er sannsynlig at bevis vil kunne gå tapt slik at en eventuell etterforskning skades eller vanskeliggjøres, må imidlertid revisor rapportere forholdet til politiet uten å informere selskapets styre.

Det er grunn til å påpeke at slike løsninger er valgt både i Sverige, som fikk regler om rapporteringsplikt i 1999, og i Danmark, som fikk tilsvarende regler i 2003. Det vil være uheldig dersom vi skulle velge en annen løsning enn våre nærmeste naboland har gjort. Dette gjelder spesielt når forslaget ikke i tilstrekkelig grad tar hensyn til den rolle revisor fyller etter de øvrige bestemmelser i revisorloven.

Oversikt over reglene i svensk og dansk rett

I høringsbrevet omtales de svenske og danske bestemmelsene om rapporteringsplikt. Omtalen er imidlertid svært kort og gir ikke et fullstendig bilde av disse bestemmelsene. Nedenfor gjengis derfor tilsvarende bestemmelser fra svensk og dansk rett:

Svensk aksjelovgivning

38 § En revisor skall vidta de åtgärder som anges i 39 och 40 §§, om han finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt något av följande lagrum: 1. 9 kap. 1, 3, 6 a och 9 §§, 10 kap. 1, 3, 4 och 5 §§, 11 kap. 1, 2, 4 och 5 §§, 17 kap. 7 § samt 20 kap. 2 § brottsbalken, och 2. 2, 4, 5 och 10 §§ skattebrottslagen (1971:69). Lag (1999:165).

39 § En revisor som finner att det föreligger sådan brottsmisstanke som avses i 38 § skall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser.

Någon underrättelse behöver dock inte lämnas, om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Lag (1998:760).

40 § Senast två veckor efter det att styrelsen har underrättats enligt 39 § första stycket skall revisorn avgå från sitt uppdrag. När han anmäler detta enligt 22 §, skall han i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på.

Vad som sägs i första stycket om avgång och anmälan gäller inte om

1. den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpes,
2. det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller
3. det misstänkta brottet är obetydligt.

I fall som avses i 39 § andra stycket skall revisorn, om anmälan om det misstänkta brottet inte redan har lämnats till polismyndighet eller åklagare, utan oskäligt dröjsmål avgå från sitt uppdrag och lämna en sådan handling som anges i första stycket. Lag (1998:760).

Dansk revisorlovgivning

§ 10 Stk. 5. Indser en virksomheds revisor, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Underretningen indføres altid i revisionsprotokollen. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende

kriminalitet og til at rette opp på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

Stk. 6. Finder revisor, at underretning til ledelsesmedlemmerne vil være uegnet til at forhindre fortsat kriminalitet, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. Det samme er tilfældet, hvis flertallet af virksomhedens ledelse er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser.

Stk. 7. Fratræder revisor, jf. stk. 1, og sker dette i forbindelse med, at revisor har en begrundet formodning om, at der foreligger en situation, som er omhandlet i stk. 5, 1. pkt., skal revisor straks underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet herom samt om grundene til sin fratreden.

Hvilke forhold bør rapporteringsplikten omfatte?

Et prinsipielt viktig punkt er hvilke straffbare forhold som skal medføre rapporteringsplikt til politiet, eller med andre ord når plikten til å rapportere skal inntre. I høringsforslaget presiserer Kredittilsynet at plikten for revisor kun skal omfatte mer alvorlige straffbare forhold. Kredittilsynet er opptatt av behovet for tillit mellom den revisjonspliktige og revisor. Den norske Revisorforening støtter Kredittilsynets syn. Revisors kontroll av regnskapet er ikke etterforskning og utføres med utgangspunkt i risikoen for vesentlige feil i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Revisor kommer jevnlig over brudd på aksjelov, regnskapslov, skatte- og ligningslov under utøvelsen av sitt yrke. Feilene er ofte ubevisste fra klientens side. I slike tilfeller driver revisor en utstrakt kommunikasjon og opplysningsvirksomhet overfor klienten om hvordan reglene er å forstå. Konsekvensen er normalt at klienten retter feilene. Dette er i forarbeidene til revisorloven beskrevet som en viktig del av revisorrollen.

For klienten er det en trygghet at revisor fyller denne rollen og følger opp at regelverket etterleves. Dersom klienten oppfatter at slike forhold nå skal rapporteres direkte til politiet uten at klienten får mulighet til å rydde opp i forholdet, vil dette vanskeliggjøre revisors kontrollfunksjon. En ansvarsbevisst revisjonspliktig som ønsker å etterleve regelverket må kunne vite at det kan gjøres feil og at det er mulig å rette opp disse uten å komme i politiets søkelys. Etter vårt syn bør det derfor fremkomme klart at lovbrudd som klienten selv rydder opp i, ikke skal rapporteres.

I høringsbrevet listes det opp en rekke eksempler på overtredelser som i medhold av straffeloven kan medføre mer enn 6 måneders fengsel. Den nedre grensen for når rapporteringsplikten skal inntre, reiser etter vår mening et krav om kompetanse om strafferett og juridisk teori som revisorene i utgangspunktet ikke har.

Vi foreslår derfor i stedet at rapporteringsplikten inntre ved økonomiske forbrytelser som vedrører betydelig beløp eller som for øvrig er av grov karakter. Denne grensen overensstemmer med den danske løsningen samtidig som den er mer overensstemmende med intensjonene med å innføre rapporteringsplikt.

Rapporteringen baseres dermed på revisors skjønn. Det blir nødvendig å utforme visse retningslinjer for hvordan skjønnet skal utøves. Dersom denne modellen for rapporteringsplikt følges, vil man unngå rapportering av ubetydelige forhold som det uansett neppe vil være ressurser eller interesse for å følge opp hos politiet. Innrapportering som ikke følges opp, vil bidra til å skape mistillit til rapporteringsordningen.

Når det gjelder brudd på straffebestemmelsene i aksjeloven og regnskapsloven, støtter vi Kredittilsynets vurdering av at rapporteringsplikten bør begrenses til de mest alvorlige bruddene. Dette er også fagområder hvor revisor har nødvendig kompetanse og i forbindelse med avgivelse av revisjonsberetning og øvrig rapportering må gjøre de nødvendige vesentlighetsvurderinger.

Brudd på skatte- og avgiftslovgivningen bør etter vår oppfatning unntas fra den generelle rapporteringsplikten. Vårt forslag til forbedring av revisors gjeldende rapportering vedrørende skatter og avgifter utdypes nedenfor.

Forholdet til øvrige rapporteringsordninger

I de tilfeller selskapets ledelse ikke korrigerer brudd på skatte- og avgiftslovgivningen før innsendelse av oppgaver til det offentlige, vil revisor reagere med å ikke underskrive næringsoppgave og/eller kontrolloppstillingen vedrørende skatte- og avgiftsmessige forhold. Dette følges opp med at årsakene til revisors manglende underskrift redegjøres for i et nummerert brev til selskapets styre og ledelse.

At denne rapporteringsformen allerede eksisterer og brukes, er ikke omtalt eller vurdert i høringsbrevet. Det er også viktig å være klar over at dagens rapporteringssystem til skattemyndighetene er unikt for Norge. Etter vårt syn er denne formen for rapportering mer hensiktsmessig på skatteområdet enn rapportering til politiet.

Dette rapporteringssystemet kan eventuelt forbedres ytterligere ved en bestemmelse i revisorloven hvor revisor pålegges å sende kopi av denne type nummererte brev direkte til skattemyndighetene.

Sett i lys av at skattemyndighetene allerede har en operativ organisasjon på plass og at politiet har begrensede ressurser, er det etter vårt syn mer hensiktsmessig at det er skattemyndighetene som håndterer revisors rapportering hva angår skatte- og avgiftsmessige forhold og at de grove lovbruddene rapporteres videre til politiet fra skattemyndighetene. Dersom dette gjennomføres, vil det som nevnt være naturlig at brudd på skatte-, avgifts- og ligningslovgivningen unntas fra den foreslåtte rapporteringsplikten til politiet, slik at en første vurdering skjer hos skattemyndighetene. Skattedirektoratets retningslinjer for rapportering til politiet vil da være grunnlag for hva som skal rapporteres videre.

Rapportering til Økokrim eller politiet

Økokrim har en vel fungerende organisasjon som er vant til å motta meldinger fra publikum om økonomisk kriminalitet. De besitter den nødvendige kompetanse og erfaring til å vurdere slike meldinger. På denne måten oppnår man også en bedre

koordinering med revisors rapportering i henhold til hvitvaskingsloven De danske reglene angir at mottager av meldingene skal være Økokrims søsterorganisasjon SØK. Vi kan ikke se at det er argumenter som forsvarer en annen løsning i Norge.

Revisors ansvar ved uriktig rapportering

Vi støtter forslaget om ansvarsfrihet som er et viktig fundament for at rapporteringsplikten skal kunne fungere,

Kredittilsynsloven § 3a og hvitvaskingsloven § 11 inneholder regler om ansvarsfrihet for revisor dersom opplysninger rapporteres til henholdsvis Kredittilsynet i "aktsom god tro" og Økokrim i "god tro". I forslaget til nytt syvende ledd i revisorloven § 6-1 foreslås det inntatt en ansvarsfrihetsbestemmelse som er identisk med § 3a i kredittilsynsloven.

Bruken av ordet "aktsom" i forslaget kan tyde på at revisor skal være ekstra forsiktig før innrapportering foretas. Vi ber om at det klargjøres hvilken betydning ordet "aktsom" skal ha, og om den forskjellige ordlyden i de tre lovene innebærer noen realitetsforskjeller for revisors vurderinger. Vårt forslag er at bestemmelsen utformes likelydende med bestemmelsen i hvitvaskingsloven § 11.

Forholdet mellom hvitvaskingsloven og forslaget

Den norske Revisorforening har 23. mars i år tatt opp i brev til Finansdepartementet at virkeområdet for hvitvaskingsloven er uklart. Foreløpig er brevet ikke besvart. Vi har senere erfart at det også synes å være uenighet mellom Justisdepartementet og Finansdepartementet på dette punkt. Etter vår vurdering har den foreslåtte rapporteringsplikt etter revisorloven en videre rekkevidde enn hvitvaskingsloven. Vår oppfatning er at for eksempel brudd på regnskapslovens bestemmelser om registrering og dokumentasjon eller vurdering av varelager neppe kan anses som hvitvasking. Tilsvarende gjelder dersom et selskap bryter aksjeloven ved å gi en aksjonær et ulovlig lån. På denne bakgrunn støtter vi at det innføres en rapporteringsplikt også i revisorloven.

Slik forslaget om rapporteringsplikt er utformet, kan det imidlertid forekomme forhold som er rapporteringspliktige etter begge lover. Dette er problematisk da forslaget i revisorloven og reglene i hvitvaskingsloven er ulike, for eksempel når det gjelder taushetsplikt. Vi anmoder derfor om at virkeområdet for hvitvaskingsloven klargjøres. Videre bør de forhold som er rapporteringspliktige etter revisorloven avgrenses slik at det ikke oppstår tilfeller som er rapporteringspliktige etter begge lover.

Styrets og ledelsens straffbare handlinger

Revisor må etter lovforslaget rapportere alle forhold han får kjennskap til gjennom sine revisjonsoppdrag. Slik lovforslaget foreligger, kan det synes som at revisor må rapportere alle lovbrudd som medlemmer av styret og ledelsen utfører. Etter de svenske og danske rapporteringsreglene er dette avgrenset til de lovbrudd som medlemmene i styret og ledelsen utfører i kraft av sine stillinger eller verv. Det sies

ikke noe om dette i høringsforslaget, og vi mener at den svenske og danske løsningen også på dette punkt bør implementeres i Norge.

Ansattes straffbare handlinger

Det foreslås at det ved avdekking av ansattes straffbare handlinger skal rapporteres til ledelsen. Etter vår oppfatning er dette en unødvendig bestemmelse. Tilsvarende bestemmelse finnes allerede i revisorloven § 5-2 fjerde ledd hvor det kreves at ledelsen og styret varsles i nummerert brev. Slik vi ser det inntreer denne plikten uten vesentlighetsvurderinger. Revisorloven § 6-1 om rapporteringsplikten bør derfor bare omfatte det som skal rapporteres til politiet.

Forholdet mellom rapporteringsplikten og fratreden

Vi støtter at revisor selv skal vurdere sin fratreden som revisor etter revisorloven § 7-1. Vi mener det kan være situasjoner hvor rapporteringsplikt inntreer, men hvor revisor likevel kan konkludere med at det er mulig å fortsette som valgt revisor. Dette kan blant annet være hvor daglig leder har begått lovbrudd og hvor vedkommende avskjediges.

Avslutning

Forslaget trenger forbedringer på en del punkter for å virke etter hensikten samtidig som den lovpålagte revisorrollen kan ivaretas på en tilfredsstillende måte. Vi utdyper gjerne våre forslag nærmere.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening



Per Hanstad
Administrerende direktør



Harald Brandsås
Fagdirektør