

HØRINGSNOTAT

FORSLAG TIL ENDRING AV LOV 15 JANUAR 1999 NR 2 OM REVISJON OG REVISORER (REVISORLOVEN) OG FORSLAG TIL ENDRING AV FORSKRIFT 25 JUNI 1999 NR 712 OM REVISJON OG REVISORER

1. Høringsnotatets hovedinnhold

Høringsnotatet inneholder forslag til ny forskriftshjemmel i et nytt femte ledd i revisorloven § 4-5, til utfylling og gjennomføring av § 4-5 om revisors utføring av rådgivnings- og andre tjenester for revisjonsklienter m.v. Videre inneholder høringsnotatet Kredittilsynets forslag til forskriftsbestemmelser med hjemmel i dette forslaget til revisorloven § 4-5 femte ledd. Formålet med forskriften er å klargjøre de grenser for revisors rådgivningsvirksomhet overfor revisjonsklienter som følger av revisorloven § 4-5.

2. Bakgrunnen for lov- og forskriftsforslaget

Kredittilsynet gjennomførte i 2002/2003 et tematilsyn med de fem (nå fire) store revisjonsselskapenes og deres samarbeidende selskapers rådgivningsvirksomhet. Formålet med tilsynet var å kartlegge omfanget og arten av de nevnte selskapenes rådgivning til revisjonsselskapenes 10 største revisjonsklienter.

Tematilsynet avdekket at omfanget av rådgivnings- og andre tjenester til revisjonsklienter er betydelig. Det ble videre avdekket flere brudd på regelverket knyttet til revisors uavhengighet og objektivitet. Revisorenes rådgivningspraksis viste generelt en karakter og et omfang som tilsa at det har utviklet seg en praksis hvor revisjonsbransjens fortolkning av regelverket om rådgivning synes mer liberal enn det er grunnlag for. Gjennom de enkeltsaker som ble behandlet i forbindelse med tematilsynet, ble det avdekket at revisjonsselskapene hadde en annen forståelse av revisorlovens regler om revisors rådgivningstjenester enn det Kredittilsynet legger til grunn som gjeldende rett på dette området. Den norske Revisorforening (DnR) ga også uttrykk for en lovforståelse som var noe annerledes enn Kredittilsynets tolkning. Det er dermed nødvendig med en klargjøring av rettsstilstanden på dette området.

Det har siden revisorlovens ikrafttredelse i 1999 vært en betydelig utvikling internasjonalt når det gjelder kravene til revisors uavhengighet og objektivitet, og hvilke begrensninger som skal gjøres gjeldende for omfang og arten av revisors tjenester til revisjonsklienter. I USA er det gjennom den såkalte Sarbanes-Oxley Act innført strenge regler for revisors rådgivningsvirksomhet. I Europa la EU-kommisjonen 21. mai 2003 frem en 10-punkts plan for regulering av revisors virksomhet. EU-kommisjonen vil videre i begynnelsen av 2004 legge frem forslag til et nytt, modernisert åttende selskapsrettsdirektiv om revisorer og revisjon.

Allerede i mai 2002 fastsatte EU-kommisjonen en rekommandasjon om revisors uavhengighet¹. Denne gir minimumskrav for regulering av dette området, og gir medlemsstatene anledning til å fastsette strengere krav. Nevnte rekommandasjon er EØS-relevant, men ingen bindende rettsakt for Norge eller medlemsstatene. Det er imidlertid i

¹ Kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002: Revisorers uavhengighet i EU: Grunnleggende prinsipper

rekommandasjonen gitt klare signaler om at hvis medlemsstatene ikke gjennomfører regelverksendringer i overensstemmelse med rekommandasjonen, vil EU-kommisjonen etter en treårsperiode vurdere regulering i form av direktiv. En slik gjennomgang vil etter det Kredittilsynet erfarer ventelig skje i begynnelsen av 2005.

Rekommandasjonen inneholder ingen implementeringsfrist, og den er per i dag ikke en del av EØS-avtalen. Norge må imidlertid ta stilling til hvorvidt og hvordan rekommandasjonen eventuelt skal implementeres. Det er Kredittilsynets oppfatning at det norske regelverket med noen få unntak oppfyller de krav som fastsettes i rekommandasjonen, og at revisorloven på enkelte områder er strengere. Forholdet mellom gjeldende norsk rett og EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet behandles i høringsnotatets pkt 5.2.

I brev til Finansdepartementet av 25. juni 2003 foreslo Kredittilsynet opprettelse av en ny forskriftshjemmel i revisorloven kapittel 4 om uavhengighet og objektivitet, til utfylling og presisering av bestemmelsen i § 4-5 om rådgivningstjenester m.v. Kredittilsynet anførte i brevet at en slik forskriftshjemmel ville være et formålstjenlig og hensiktsmessig virkemiddel for klargjøring av regelverket på dette området, og for å hindre at uønsket bransjepraksis "setter seg". I brev av 29. oktober 2003 ba Finansdepartementet Kredittilsynet om å utrede behovet for en forskriftshjemmel som nevnt. Videre ble Kredittilsynet bedt om å utarbeide et konkret forslag til slik hjemmel, utfyllende forskriftsbestemmelser samt utkast til høringsnotat, som blant annet skulle redegjøre for på hvilke punkter revisorloven ikke oppfyller kravene i EU-rekommandasjonen som nevnt.

3. Gjeldende rett

Revisorloven av 1999 satte til dels skjerpede og klarere grenser for revisors muligheter til å yte rådgivningstjenester til revisjonsklienter enn det som fulgte av tidligere lov. Revisors uavhengighet og objektivitet reguleres av revisorloven kapittel 4, og § 4-5 er den sentrale bestemmelsen om revisors rådgivning. I forarbeidene til revisorloven ble det vurdert som vanskelig å trekke eksakte grenser for hva revisor kan og ikke kan levere av slike tjenester til revisjonsklienter, og reglene ble i stor grad utformet som rammebestemmelser. Foruten lovens ordlyd, må det nærmere innholdet av reglene utledes av alminnelige tolkningsfaktorer som forarbeider, formålsbetraktninger m.v.

Vurderingstemaet for om revisor kan eller ikke kan utføre rådgivnings- eller andre tjenester for revisjonsklienten, er etter ordlyden i § 4-5 første ledd hvorvidt tjenesten er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Hvorvidt revisor i slike situasjoner faktisk er og fremstår som uavhengig og objektiv, er en vurdering revisor selv, på en aktsom og skjønnsom måte, må foreta før og under utføring av tjenesten. Alle forhold som kan utgjøre en trussel mot uavhengigheten skal vurderes.

Ordlyden i revisorloven § 4-5 skiller ikke uttrykkelig mellom rådgivnings- eller andre tjenester levert til børsnoterte foretak og andre selskaper som ikke er notert på børs. I praksis må imidlertid revisor ta spesielle og ytterligere hensyn når han eller et selskap som revisor har samarbeidsavtale med, jf revisorloven § 4-7 tredje ledd, utfører slike tjenester for børsnoterte selskaper. Dette må ut fra forarbeider², formålsbetraktninger og reelle hensyn etter Kredittilsynets vurdering tolkes inn i bestemmelsen. I slike tilfeller er det kapitalmarkedets behov for tillit til revisors attestasjon av regnskapsinformasjon som er det avgjørende, noe

² Ot prp nr 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven) pkt 7.2.5.2 s 85 og pkt 7.2.3.2 s 81.

som bør være et vesentlig moment i revisors helhetsvurdering knyttet til uavhengighet og objektivitet ved utføring av rådgivnings- eller andre tjenester. Revisor må i slike situasjoner utvise særlig aktsomhet.

§ 4-5 annet ledd setter forbud mot at revisor yter tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Hva som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, der den revisjonspliktiges ledelses- og organisasjonsstruktur vil være et moment. Slike ledelses- og kontrolloppgaver må defineres etter sitt reelle innhold, ikke etter hvem som utfører dem, herunder om slike oppgaver er delegert. På generelt grunnlag gir aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-14 om styrets og daglig leders plikter et utgangspunkt for hvilke plikter som må anses å tilligge den revisjonspliktiges egen ledelse, men disse bestemmelsene kan ikke anses som uttømmende i denne sammenheng. Revisors hovedoppgave er å *vurdere* om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter, jf revisorloven § 5-1 første ledd første punktum. Revisor skal videre *vurdere* om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet, jf § 5-1 første ledd annet punktum. Som en forvaltningsmessig oppgave, skal revisor også *se etter* at den regnskapspliktige har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, jf revisorloven § 5-1 annet ledd.

De nevnte plikter må være revisors rettesnor i den uavhengighetsvurdering som skal foretas ved utføring av rådgivnings- og andre tjenester.

I henhold til revisorloven § 4-5 tredje ledd kan revisor ikke opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Unntak gjelder ved bistand i skatte- og avgiftssaker innenfor rammen av domstoloven § 218 annet ledd nr 2. Etter sistnevnte bestemmelse kan statsautorisert eller registrert revisor bistå revisjonsklienter med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatte- og avgiftsklager og andre henvendelser til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det er de praktiske fordeler ordningen innebærer som berettiger et slikt unntak på tross av prinsipielle, uavhengighetsmessige motforestillinger.

Kredittilsynet finner grunn til å understreke at bistand med skatte- og avgiftssaker også må vurderes opp mot revisorloven § 4-5 første ledd, også i prinsippet det som faller inn under domstoloven § 218.

4. Bransjestandarder om revisors uavhengighet

Den norske Revisorforening (DnR) vedtok i juni 2002 nye bransjestandarder om revisors uavhengighet som ble gjort gjeldende fra og med 2003. Standardene er en oversettelse av IFAC's (dvs. den internasjonale foreningen for revisorer - International Federation of Accountants) standarder på området. Bransjestandardene er bygget opp på samme måte som EU-kommisjonens rekommandasjon og er innholdsmessig på linje med EU-rekommandasjonen. DnRs bransjestandarder består av et rammeverk av prinsipper som revisorene må anvende for å identifisere trusler mot uavhengigheten, vurdere betydningen av disse truslene og etablere forholdsregler som eliminerer truslene eller reduserer dem til et

akseptabelt nivå. Den andre delen av standardsettet består av eksempler som beskriver spesifikke situasjoner som kan true uavhengigheten og hvordan disse bør håndteres av revisor. Kredittilsynet har merket seg at den delen av dette bransjestandardsettet som beskriver spesifikke eksempler, åpner for at revisor kan påta seg å føre regnskap under visse vilkår. Dette er det et totalforbud mot i revisorloven, jf § 4-1 annet ledd nr. 5. Videre åpnes det for at revisor også kan påta seg å ivareta internrevisjonen for revisjonsklienten på visse vilkår. I Norge er det nå slått fast at internrevisjonsfunksjonen ikke kan ivaretas av revisor. DnR's etiske retningslinjer fremstår overfor revisorbransjen som "nye regler for revisors uavhengighet".

Kredittilsynet finner det problematisk at bransjestandardene ikke på alle punkter er innenfor det norske lovverket. DnR har på generelt grunnlag gjort medlemmene oppmerksomme på at revisorlovens regler går foran DnR's etiske bransjestandarder i tilfelle av motstrid, men etter Kredittilsynets oppfatning er ikke dette klart nok. Det antas dessuten at for den praktiserende revisor vil det være mer betryggende å kunne forholde seg til at disse bransjestandardene fullt ut er innenfor revisorlovens rammer.

5. Rettstilstanden i EU og forholdet til norsk rett

5.1 Generelt

EUs åttende selskapsrettsdirektiv (84/253/EØF) om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper, inneholder ingen spesifikke krav til revisors uavhengighet, men fastsetter generelt at revisorene skal utføre revisjon med faglig integritet (artikkel 23). Videre fremgår det av artikkel 24 at revisorene ikke skal utføre lovpålagt revisjon dersom de ikke er uavhengige i henhold til den nasjonale lovgivning som pålegger revisjon. Revisorloven tilfredsstiller kravene i gjeldende åttende selskapsrettsdirektiv fullt ut.

EU-kommisjonens rekommandasjon av 16. mai 2002 om revisors uavhengighet setter opp en del grunnprinsipper som har betydning for revisors uavhengighet. Det slås fast at revisor må foreta en løpende risikovurdering i forhold til sin uavhengighet og objektivitet, og innføre korrigerende beskyttelsestiltak når det vurderes å være nødvendig.

Rekommandasjonen er i tilnærming og i system ulik revisorlovens. Revisorloven fastsetter rammer som revisor må holde seg innenfor dersom tilstrekkelig faktisk og tilsynelatende uavhengighet og objektivitet skal sikres, og har også på enkelte områder forbudsbestemmelser. EU-rekommandasjonen inneholder i prinsippet ingen absolutte skranker, 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 eller noen i dennes nettverk (samarbeidende selskaper) ikke vil kunne utføre selv om det tas forholdsregler, fordi truslene mot uavhengigheten uansett vil være for store. Fordelen ved rekommandasjonens tilnærming er at regelverket er prinsippbasert, og at revisors ansvar for vurderingen vektlegges i stor grad. Rekommandasjonen gir imidlertid som nevnt revisor i visse tilfeller mulighet til å anvende tiltak og forholdsregler som ifølge rekommandasjonen reduserer eller fjerner uavhengighetsrisikoen. Revisorloven inneholder ingen slike bestemmelser om bruk av beskyttelsestiltak eller forholdsregler, og overlater til revisor å vurdere og forsikre seg om at den nødvendige og tilstrekkelige uavhengighet og objektivitet foreligger.

Kredittilsynet legger til grunn at EU-rekommandasjonen innenfor rammen av revisorloven vil kunne bli lagt til grunn som en tolkningsfaktor med hensyn til forståelsen av lovens bestemmelser.

5.2 Forholdet mellom EUs rekommandasjon om revisors uavhengighet og norsk rett

Som nevnt avslutningsvis i høringsnotatets pkt 2 er det Kredittilsynets vurdering at revisorloven i all hovedsak oppfyller bestemmelsene i EU-kommisjonens rekommandasjon om revisors uavhengighet. På enkelte punkter inneholder imidlertid rekommandasjonen bestemmelser som etter Kredittilsynets oppfatning ikke kan utledes av gjeldende norsk rett. Dette vil bli redegjort for i det følgende.

Rekommandasjonens del A pkt 5 omhandler offentliggjøring av revisors honorarer. Pkt 5 nr 1 lyder (engelsk utgave):

"1. Where a statutory Auditor or, if the Statutory Auditor is a natural person, a firm of which he is a member or Partner has received fees from an Audit Client for (audit and non-audit) services provided during the client's reporting period, all these fees should be publicly and appropriately disclosed."

Pkt 5 nr 3 lyder blant annet (engelsk utgave):

"3. The total fee income should be broken down by four categories: statutory audit services; further assurance services; tax advisory services; and other non-audit services. The fees for non-audit services should be further broken down into subcategories so far as items in them differ substantially from another. (...)."

Etter gjeldende regnskapslov § 7-31 skal det i note til regnskapet opplyses om samlet godtgjøring til revisor, fordelt på revisjon og andre tjenester. Denne informasjonen legges til grunn av Kredittilsynet ved vurdering av revisors uavhengighet i relasjon til honorarstørrelse etter revisorloven § 4-6.

I henhold til rekommandasjonen bør som nevnt revisors samlede inntekter fra en klient offentliggjøres og deles i fire kategorier:

- Lovpålagte revisjonstjenester
- Andre attestasjonstjenester
- Skatterådgivning
- Andre tjenester utenfor revisjonen

Det følger som nevnt videre av pkt 5 nr 3 at honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen ytterligere bør deles opp hvis de inneholder vesentlig forskjellige poster.

Kredittilsynet har i forbindelse med pågående høring av forslag til ny regnskapslov fremmet forslag om endring av regnskapsloven på dette punkt, for å sikre at norsk regelverk vil tilfredsstillende EU-kommisjonens rekommandasjon.

Av rekommandasjonens del B fremgår en del omstendigheter og forhold som kan true revisors uavhengighet. I del B pkt 10 heter det blant annet (engelsk utgave):

”10. Senior personnel acting for a long period of time

1. Trust or familiarity may arise where certain members of the Engagement Team work regularly and for a long period of time on an Audit Client engagement, particularly where Public Interest Entity Audit Clients are concerned.

2. To mitigate these threats, where the audit of a Public Interest Entity is concerned, the Statutory Auditor is required:

- a) as a minimum to replace the Key Audit Partners of the Engagement Team (including the Engagement Partner) within 7 years of appointment to the Engagement Team. The replaced Key Audit Partners should not be allowed to return to the Audit Client engagement until at least a two years period has elapsed since the date of their replacement; and*
- b) to consider the independence risk which may arise in relation to the prolonged involvement of other Engagement Team members, and to adopt appropriate safeguards to reduce it to an acceptable level.”*

Revisjonsselskaper som reviderer børsnoterte foretak eller selskaper av stor samfunnsmessig interesse, skal altså som et minimum hvert syvende år erstatte den eller de revisorer som av revisjonsselskapet er utpekt som ansvarlige for oppdraget. Bestemmelsen skal sikre at revisor ikke får for tette relasjoner til revisjonsklientens ledelse.

Et krav om intern partnerrotasjon i revisjonsselskaper som reviderer klienter av stor samfunnsmessig interesse kan etter Kredittilsynets vurdering vanskelig utledes av dagens lovbestemmelser, og antas derfor å medføre behov for lovendring.

En annen omstendighet som i rekommandasjonens del B pkt 7.2.5 trekkes frem som en uavhengighetstrussel, er partsrepresentasjon for revisjonsklienten i rettsvister. Av bestemmelsen fremgår følgende (engelsk utgave):

”7.2.5. Acting for the Audit Client in the resolution of litigation

1. An advocacy threat exists whenever a Statutory Auditor, an Audit Firm, an entity within a Network or a Partner, manager or employee thereof acts for the Audit Client in the resolution of a dispute or litigation. A self-review threat may also arise where such a service includes the estimation of the Audit Client's chances in the resolution of litigation, and thereby affects the amounts to be reflected in the financial statements.

2. The significance of both the advocacy and the self-review threat is considered too high to allow a Statutory Auditor, an Audit Firm, an entity within a Network or a partner, manager or employee thereof to act for an Audit Client in the resolution of litigation which involves matters that would reasonably be expected to have a material impact on the client's financial statements and a significant degree of subjectivity inherent to the case concerned.

3. In cases not prohibited under (2) the Statutory Auditor should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining advocacy threat. This could include using

personnel (including engagement Partner) who are not connected with the audit Engagement Team and who have different reporting lines.”

Bestemmelsen omfatter partsrepresentasjon både fra revisor selv og dennes samarbeidende selskaper (nettverk), eksempelvis et advokatfirma. I henhold til rekommandasjonen er risikoen for partiskhet og selvrevisjon betraktet som for høy til at revisor eller et medlem i dennes nettverk kan foreta slik representasjon i en rettstvist, dersom rettstvisten med rimelighet kan forventes å ha en vesentlig innflytelse på klientens regnskaper, og det er en vesentlig grad av subjektivitet i saken.

Revisorloven § 4-5 tredje ledd setter som nevnt ovenfor i pkt 2 forbud mot at revisor, eller foretak som revisor har samarbeidsavtale med, jf revisorloven § 4-7 tredje ledd og forskrift om revisjon og revisorer § 4-2 annet ledd, opptrer som fullmektig for revisjonsklienten. Unntak gjelder ved bistand i skatte- og avgiftssaker etter domstoloven § 218. Etter sistnevnte bestemmelses annet ledd nr 2 kan statsautorisert revisor eller registrert revisor bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatte- og avgiftsklager og andre henvendelser til skatte- og avgiftsmyndighetene. Revisors samarbeidende foretak, eksempelvis et advokatfirma, kan ikke utføre mer omfattende rådgivning enn det revisor kan, jf forskrift om revisjon og revisorer § 4-2 annet ledd. I motsetning til revisor trenger et advokatfirma ikke særskilt hjemmel for å utøve rettshjelpsvirksomhet. Bransjen praktiserer regelverket slik at et advokatfirma som revisor har samarbeidsavtale med etter revisorloven § 4-7 tredje ledd, i skatte- og avgiftssaker kan representere en revisjonsklient i en rettstvist som denne har mot skatte- og avgiftsmyndighetene. Slik Kredittilsynet ser det kan det stilles spørsmål ved hvordan en slik praksis harmonerer med bestemmelsene i revisorloven og domstoloven, og de hensyn som ligger bak bestemmelsene.

Det er også spørsmål om den norske praksisen er i samsvar med EUs rekommandasjon, som i nevnte del B pkt 7.2.5 ikke klart skiller mellom skattesaker og andre rettstvister. På tross av dette, synes det som om det i vedlegget til rekommandasjonen pkt 7.2.5, som skal gi ytterligere veiledning i forhold til hovedprinsippene, er åpnet for partsrepresentasjon i skattesaker. Vurderingstemaet i forhold til rekommandasjonen er imidlertid uansett i utgangspunktet som nevnt om det er en rimelig mulighet for at tvisten har en vesentlig innflytelse på klientens regnskaper, og om det er vesentlig grad av subjektivitet involvert i saken. Dersom dette er tilfellet, kan revisor eller dennes nettverk ikke i noen typer saker opptre som partsrepresentant.

Kredittilsynet ser de prinsipielle motforestillinger som kan reises mot nevnte praktisering av regelverket i Norge. Det kan i denne sammenheng nevnes at det i USA, gjennom Sarbanes-Oxley Act, er tillatt for revisor og dennes nettverk å utføre alminnelige tjenester på skatte- og avgiftsområdet.

De forhold som er nevnt ovenfor der revisorlovgivningen ikke kan sies å være i samsvar med EUs rekommandasjon om revisors uavhengighet, får betydning for spørsmålet om hvordan og hvorvidt en eventuell implementering av anbefalingen i norsk rett skal foretas. EU-rekommandasjonen er som nevnt under pkt 2 per i dag ikke en del av EØS-avtalen. Med mindre Finansdepartementet av implementeringshensyn finner det nødvendig at norsk rett må endres nå for raskest mulig å tilfredsstillende EU-rekommandasjonen, finner Kredittilsynet det imidlertid hensiktsmessig at disse spørsmålene vurderes ved den generelle gjennomgangen av revisorloven som skal foretas på noe lengre sikt, som følge av et nytt og modernisert åttende

selskapsrettsdirektiv om revisjon og revisorer som er under utarbeidelse i EU, jf nedenfor under pkt 5.3.

5.3 Videre rettsutvikling i EU på området

I EU-kommisjonen foregår det for tiden et arbeid med å modernisere EUs åttende selskapsdirektiv (84/253/EØF) om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper. Moderniseringsprosessen knyttet til dette direktivet anses som hovedelementet i EU-kommisjonens fremtidige policy for bedring av revisjonskvaliteten i EU, og øking av tilliten til revisorfunksjonen etter avdekking av diverse finansskandaler. Direktivet vil bli utformet som et nytt direktiv, men vil ventelig også inneholde elementer fra gjeldende åttende selskapsrettsdirektiv.

Det nye åttende direktivet vil utgjøre en omfattende legal ramme for all revisjonsutøvelse innenfor EU-/EØS-området. Det skal ventelig være prinsippbasert, og blant annet inneholde krav knyttet til godkjenning og registrering, etikk og uavhengighet, bruk av revisjonsstandarder, kvalitetskontroll, disiplinær sanksjonering, offentlig tilsyn, og forholdet mellom revisor og revisjonsklient.

Når det gjelder det sistnevnte området, om forholdet mellom revisor og revisjonsklient, vil det nye direktivet ventelig kunne inneholde generelle krav om revisjonskomiteer i alle børsnoterte selskaper. Revisjonskomiteen skal overvåke prosessen knyttet til finansiell rapportering, og forholdet mellom selskapet og ekstern revisor.

Dersom et fremtidig nytt åttende direktiv eventuelt pålegger alle børsnoterte selskaper å opprette en revisjonskomité som nevnt, vil en implementering av direktivet i norsk rett kunne medføre behov for lovendring.

Revisorloven inneholder bestemmelser på mange av de områder som EU-kommisjonen ønsker å inkludere i det nye og moderniserte åttende selskapsrettsdirektivet. Kredittilsynet ser det imidlertid som naturlig at det foretas en gjennomgang av hele revisorloven som følge av en fremtidig vedtagelse av et nytt åttende selskapsrettsdirektiv og implementering av dette i norsk rett.

6. Behovet for lov- og forskriftsendringer knyttet til revisorloven § 4-5

Det er Kredittilsynets vurdering at terskelen for hva som skal til for at revisors utføring av rådgivnings- eller andre tjenester til revisjonsklienter er i konflikt med revisorloven, er relativt lav. Forslaget er imidlertid ikke ment å endre utgangspunktet i gjeldende rett, som innebærer at revisor har en viss adgang til å yte rådgivningstjenester til revisjonsklienter. Det vises i denne forbindelse til departementets uttalelser i forarbeidene til revisorloven knyttet til dette spørsmålet³. Departementet trekker særlig frem at rådgivning som naturlig hører med som en del av den lovbestemte revisjon har lange tradisjoner, og at dette fortsatt bør være tillatt. Videre heter i det i departementets uttalelser at revisor kan være en viktig støttespiller, spesielt for små- og mellomstore bedrifter, da han ofte kjenner foretaket godt og derfor kan være den nærmeste til å gi gode råd. Dette kan i følge departementet gi positive følger som at revisjonsklienten legger frem et mer korrekt regnskap. Departementet ser imidlertid betenkeligheter ved at revisor får en for sentral og omfattende rådgivningsrolle.

³ Ot prp nr 75 /1997-98) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven) pkt 7.2.5.2 s 85.

Kredittilsynet vil uansett understreke at lovens grunnleggende prinsipp og utgangspunkt i relasjon til denne problemstillingen er vurderingen av om tjenesten er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Som nevnt under pkt 2, ble Kredittilsynet i behandlingen av de enkeltsaker som oppstod i kjølvannet av tematisynet om revisors rådgivning til revisjonsklienter, og som omfattet brudd på bestemmelsene i revisorloven om uavhengighet, møtt med en lovforståelse som avvek fra det Kredittilsynet la til grunn. Konklusjonene etter gjennomføringen av tematisynet illustrerer etter Kredittilsynets vurdering at det er et klart behov for autoritativ klargjøring av de krav og grenser som følger av revisorloven § 4-5 om revisors utføring av rådgivnings- eller andre tjenester for revisjonsklienter. Behovet er ikke primært begrunnet i de konkrete overtredelser som ble avdekket i forbindelse med tematisynet, men tilsynets synliggjøring av at de aktuelle revisjonsselskaper og DnR har en forståelse av denne bestemmelsen som er noe annerledes enn det Kredittilsynet legger til grunn. Det er dermed behov for en ytterligere klargjøring av rettstilstanden når det gjelder revisors og samarbeidende selskapers rådgivning til revisjonsklienter.

I etterkant av tematisynet har Kredittilsynet utarbeidet et rundskriv (Kredittilsynets rundskriv 23/2003), som behandler problemstillinger knyttet til revisors og samarbeidende selskapers rådgivningsvirksomhet i forhold til de begrensninger som følger av revisorloven, særlig § 4-5. Rundskrivet gir uttrykk for Kredittilsynets oppfatning av hvordan lovens regler om revisors rådgivning til revisjonsklienter er å forstå, og at dette blir lagt til grunn for Kredittilsynets praktisering og håndheving av revisorloven.

Kredittilsynet er imidlertid av den oppfatning at et rundskriv ikke er et tilstrekkelig egnet virkemiddel for utfylling og presisering av bestemmelsen i revisorloven § 4-5, og som grunnlag for nødvendig håndheving av denne.

For å sikre at revisorene faktisk og tilsynelatende er tilstrekkelig uavhengige og objektive ved utføring av rådgivnings- eller andre tjenester for revisjonsklienter, er det slik Kredittilsynet ser det et behov for en forskriftshjemmel i revisorloven § 4-5, som gir hjemmel for mer presise og utfyllende bestemmelser som setter klarere og mer forutberegnlige grenser for hva revisor kan og ikke kan utføre av slike tjenester overfor sine revisjonsklienter. Dette er også til fordel for revisjonsbransjen. Det finnes i dag ingen slik forskriftshjemmel i revisorloven.

7. Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer ingen vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser, verken for offentlige myndigheter eller for bransjen.

8. Kredittilsynets forslag til bestemmelser til utfylling og presisering av grensene for revisors rådgivningsvirksomhet

Kredittilsynet foreslår en ny forskriftshjemmel i et nytt femte ledd i revisorloven § 4-5.

Forslaget lyder:

”Kongen kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.”

Forslaget til nye forskriftsbestemmelser forelås tatt inn i forskrift 25. juni 1999 nr 712 om revisjon og revisorer kapittel 4 om uavhengighet og objektivitet.

De foreslåtte forskriftsbestemmelsene vil etter Kredittilsynets vurdering bidra til å klargjøre hvor langt revisors adgang til å utføre rådgivnings- eller andre tjenester etter revisorloven § 4-5 strekker seg. En slik klargjøring vil etter Kredittilsynets oppfatning bedre grunnlaget for håndheving av revisorlovens bestemmelse om revisors rådgivningsvirksomhet. De utfyllende forskriftsbestemmelsene er ment å bidra til større forutsigbarhet for den enkelte revisor og de enkelte revisjonsselskaper, med hensyn til hvilke typer av rådgivnings- eller andre tjenester som etter art og/eller omfang er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

I tillegg til seks nye bestemmelser i forskriften, omfatter forslaget en endring av nevnte forskrift § 4-2 annet ledd om tilsvarende anvendelse av enkelte bestemmelser i revisorloven kapittel 4 på revisors samarbeidende selskaper. Endringen innebærer at de foreslåtte forskriftsbestemmelser med hjemmel i revisorloven § 4-5 femte ledd får tilsvarende anvendelse i de tilfeller det foreligger samarbeidsavtale som nevnt i forskriften § 4-2 første ledd.

8.1 De enkelte forslag med kommentarer

Til forskriften § 4-3

Forslaget lyder:

”Med rådgivnings- eller andre tjenester som nevnt i revisorloven § 4-5 første ledd og i forskriften her menes alle revisors tjenester til den revisjonspliktige som ikke er:

- 1. revisjon etter lov og god revisjonsskikk for å kunne avgi revisjonsberetning (revisjon av årsregnskapet),*
- 2. revisjon av delårsrapporter,*
- 3. attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart.”*

Forslaget til ny § 4-3 i forskriften inneholder en definisjon av hva som anses som rådgivnings- eller andre tjenester i revisorloven § 4-5 første ledd. Formålet er å angi en klarere grense mellom hva som anses som rene revisjonstjenester, og hvilke tjenester som revisor må vurdere i forhold til uavhengighet og objektivitet etter revisorloven § 4-5. Bestemmelsen har en negativ avgrensning av hva som omfattes av revisorloven § 4-5. Det som ikke positivt faller inn under unntakene som fremgår av forslaget, er å betrakte som rådgivnings- eller andre tjenester. Bakgrunnen for forslaget om en negativ avgrensning er at en motsatt løsning ville være lite hensiktsmessig. Det er nærmest umulig å gi en positiv oversikt over alle de ulike varianter av revisors tjenester som kan anses som rådgivnings- eller andre tjenester.

Kredittilsynet anser for det første de tjenester som revisor må utføre for å kunne revidere årsregnskap og avgi revisjonsberetning som en tjeneste som faller utenfor revisorloven § 4-5. Dette er kjerneområdet for revisjon, og omfatter de krav til revisjonens innhold, og de plikter som tilligger revisor i denne sammenheng, som følger av lov og god revisjonsskikk.

Videre er tjenester i tilknytning til revisjon av delårsrapporter omfattet av unntaket.

Det siste som positivt ikke omfattes av begrepet rådgivnings- eller andre tjenester i revisorloven § 4-5, er revisors attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlig myndighet eller overfor tredjepart. Dersom anmodning om attestasjoner og bekreftelser kommer fra revisjonsklienten, blir dette følgelig å betrakte som rådgivnings- eller andre tjenester etter § 4-5.

Et annet eksempel på en tjeneste som i henhold til bestemmelsen blir å regne som rådgivnings- eller andre tjenester, er revisors utføring av regnskapsteknisk bistand.

Til forskriften § 4-4

Forslaget lyder:

”Revisor skal ikke opptre på en slik måte at det oppstår risiko for at han må revidere resultatet av egne rådgivnings- eller andre tjenester. I denne sammenheng skal det særlig legges vekt på om de aktuelle tjenester utføres i forhold til funksjoner, rutiner og systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper. Det samme gjelder rådgivnings- eller andre tjenester i forhold til sentrale deler av revisjonsklientens interne kontrollfunksjoner.”

Den foreslåtte bestemmelsen fastsetter at revisor ikke kan sette seg i en situasjon hvor det oppstår risiko for selvrevisjon.

Utgangspunktet er at revisor skal være objektiv, slik at svakheter som kan ha betydning for regnskapsavleggelsen identifiseres. Revisor kan derfor ikke opptre som rådgiver på en slik måte at han i neste omgang skal revidere resultatet av egne råd eller sitt eget arbeid. Eksempelvis kan revisor ikke utarbeide selskapets årsberetning, da revisor i ettertid skal vurdere om opplysninger i denne om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet, jf revisorloven § 5-1 første ledd. Revisor kan videre ikke foreta bokføring eller registrering av regnskapsdata. Dette gjelder også om bilag er attestert og kontert av ledelsen i foretaket. Risikoen for selvrevisjon er særlig stor hvis rådgivningen er utført i forhold til funksjoner, rutiner og systemer som har direkte betydning for regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper. Risikoen for selvrevisjon forsterkes hvis slik rådgivning gis i betydelig omfang og over tid.

Revisor må i forbindelse med sin revisjon av årsregnskapet vurdere innretningen og kvaliteten på foretakets interne kontroll. I dette arbeidet må revisor være objektiv, slik at svakheter som har betydning for regnskapsavleggelsen kan identifiseres. Hvis revisor innenfor sentrale deler av foretakets interne kontroll yter rådgivning, er det risiko for at revisor reviderer resultatet av egne råd.

Et annet forhold er at revisor har en selvstendig plikt til å vurdere om foretaket har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll, jf. revisorloven § 5-1 annet ledd. Denne vurderingen ligger riktignok på et overordnet nivå og innenfor rammen av årsregnskapsrevisjonen, men i den grad revisor blir sentral i utforming og gjennomføring av foretakets kontrollopplegg, fratar dette revisor muligheten til å være tilstrekkelig objektiv når vurderingen etter § 5-1 annet ledd skal foretas.

Til forskriften § 4-5

Forslaget lyder:

”Revisor skal ikke ivareta eller opptre slik at han kan bli oppfattet å ivareta funksjoner som reelt sett er en del av den revisjonspliktiges strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon. Revisor skal heller ikke medvirke eller opptre slik at han kan bli oppfattet å medvirke til ivaretagelse av slike funksjoner.

Revisor kan ikke være leder for og/eller fungere som pådriver i prosjekter eller prosesser hos den revisjonspliktige som er knyttet til funksjoner som nevnt i første ledd.

Revisor kan ikke ta beslutninger for den revisjonspliktige eller levere vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger som er knyttet til funksjoner som nevnt i første ledd.”

Forslaget til ny § 4-5 omhandler begrensninger i revisors muligheter til utføring av rådgivnings- eller andre tjenester opp mot revisjonsklientens interne ansvarsoppgaver. Bestemmelsen er således utfyllende og presiserende i forhold til både første og annet ledd i revisorloven § 4-5.

Vurderingstemaet er revisors ivaretagelse av funksjoner som reelt sett utgjør en del av ulike interne prosesser hos revisjonsklienten. Medvirkning til ivaretagelse av slike funksjoner rammes tilsvarende. For å få frem at tilsynelatende uavhengighet er like viktig som faktisk uavhengighet, heter det i bestemmelsen at revisor heller ikke må opptre slik at han kan bli oppfattet å ivareta eller oppfattet å medvirke til ivaretagelse av funksjoner som reelt sett er en del av de interne prosesser hos revisjonsklienten som nevnes i bestemmelsen.

Eksempler på funksjoner som revisor ikke kan ivareta eller medvirke i, er revisjonsklientens strategiarbeid og forretningsvirksomhet. Dette vil kunne komme i konflikt med revisors plikter etter revisorloven § 5-1 annet ledd. Det samme gjelder dersom revisor ivaretar eller medvirker i tilknytning til fastsettelsen av prinsipper eller foretar vurderinger i relasjon til utarbeidelse av foretakets planer og budsjetter. Grensene må fastsettes etter en skjønnsmessig vurdering, men et avgjørende moment er revisors aktivitet og engasjement i det aktuelle rådgivningsoppdraget. Det er etter Kredittilsynets mening uforenlig med revisors rolle dersom revisor er leder for og/eller fungerer som pådriver i prosjekter eller prosesser hos revisjonsklienten, som har betydning for dennes økonomi- og formuesforvaltning, regnskapstransaksjoner og regnskapsavleggelse. Det er viktig at revisor ikke opptre på en slik måte at denne i ettertid kan få behov for å forsvare resultat av egne rådgivnings- eller andre tjenester som er utført i tilknytning til de nevnte funksjoner.

Forslaget innebærer videre at revisor ikke kan være en sentral deltager i eller påvirker av revisjonsklientens beslutningsprosess knyttet til de funksjoner som følger av bestemmelsens første ledd. Revisor kan heller ikke engasjere seg slik at han leverer vesentlige premisser til beslutninger som har relasjon til de nevnte funksjoner. Dette gjelder særlig på områder som omfattes av revisors etterfølgende bekreftelser, jf også forslaget til ny § 4-4.

Grenseoppgangen i forhold til beslutningstagning kan være uklar, og ofte er det slik at framskaffelse av premisser og tilrettelegging av beslutningsgrunnlag er viktigere for beslutningen enn selve beslutningsprosessen.

Til forskriften § 4-6

Forslaget lyder:

”Revisor kan ikke over tid utføre rådgivnings- eller andre tjenester på en slik måte at tjenestene erstatter manglende kapasitet og/eller kompetanse hos den revisjonspliktige. Revisors utføring av slike rådgivnings- eller andre tjenester må i denne sammenheng særlig vurderes i forhold til tjenestens betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og regnskapsavleggelse, tjenestens omfang og varighet.”

Forslaget innebærer at prinsippet som uttales i lovens forarbeider om at revisor ikke kan bistå revisjonsklienter på en slik måte at bistanden erstatter den revisjonspliktiges manglende kompetanse og kapasitet, forskriftsfestes⁴.

Utgangspunktet er at foretaket selv må sørge for tilstrekkelig kapasitet og kompetanse til å ivareta sentral drift og ledelse. Revisor kan uansett ikke over tid avhjelpe dette. Bistandens art må vurderes ut fra hvilken betydning den har i forhold til revisjonsklientens formues- og økonomiforvaltning, regnskapstransaksjoner og regnskapsavleggelse. Dersom bistanden har direkte betydning for disse prosessene, må omfang og varighet være svært begrenset, jf forslaget til ny § 4-4 ovenfor.

I de tilfeller revisor involverer seg på en slik måte at han over tid erstatter foretakets manglende kapasitet og/eller kompetanse knyttet til sentral drift og ledelse, blir revisor en del av foretakets virksomhet, noe som er i strid med revisorrollen. Hva som skal menes med ”over tid” vil være skjønnsmessig, men nærmer denne type bistand seg mesteparten av et regnskapsår, er det uansett et problem. Tilsvarende er det et problem hvis bistanden har preg av å være permanent ved at *samme type bistand* gjentar seg fast over flere år.

Til forskriften § 4-7

Forslaget lyder:

”Uavhengighets- og objektivitetsvurderingene etter revisorloven § 4-5 første ledd, jf. også § 4-8 i forskriften her, skal hensynta den samlede virkning av de rådgivnings- eller andre tjenester som revisor eller et foretak som revisor har samarbeidsavtale med som nevnt i revisorloven § 4-7 tredje ledd, utfører for den revisjonspliktige. Dersom summen av slike rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret, kan dette være egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.”

Formålet med dette forslaget er for det første å understreke at revisor, i tillegg til å vurdere sin uavhengighet og objektivitet i forhold til det enkelte rådgivningsoppdrag, må ta hensyn til hvordan de totale rådgivningstjenester påvirker uavhengigheten. For at kapitalmarkedet, eiere, kreditorer og myndigheter m.fl. skal ha tillit til revisor, er det av stor betydning at revisor fremstår og oppfattes som uavhengig og objektiv i forhold til den revisjonspliktige. Et forhold av betydning i denne sammenheng er omfanget av rådgivningstjenester som er utført av revisor og selskaper som revisor har samarbeidsavtale med etter revisorloven § 4-7 tredje ledd, for den revisjonspliktige. Det er et problem når summen av tilleggstjenester som ikke er relatert til revisoroppgraden over tid i vesentlig grad overstiger revisjonshonoraret. Selv om

⁴ Ot prp nr 75 (1997-98) Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven) pkt 7.2.5.2 s 85 og pkt 7.2.3.2 s 81-82.

revisor utfører rådgivningsoppdrag for en revisjonsklient som i utgangspunktet er akseptable, vil omfanget av revisors og dennes samarbeidende selskapers rådgivningsvirksomhet kunne være viktig for om revisor reelt sett faktisk er og fremstår som tilstrekkelig uavhengig og objektiv. Revisor må derfor i sin uavhengighetsvurdering hensynta den samlede virkning av de rådgivningstjenester som er levert fra revisor eller et samarbeidende foretak til en revisjonsklient.

Tilsvarende er det et habilitetsproblem hvis revisor har personlige eller økonomiske bindinger til den revisjonspliktige, den revisjonspliktiges ledelse og andre sentrale beslutningstagere som kan oppfattes å påvirke revisors objektivitet. Rådgivnings- eller andre tjenester som helt eller delvis utføres med resultatbasert godtgjørelse, kan være egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

Til forskriften § 4-8

Forslaget lyder:

”Før revisor eller et foretak som revisor har samarbeidsavtale med som nevnt i revisorloven § 4-7 tredje ledd, påtar seg rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, skal revisor foreta en uavhengighets- og objektivitetsvurdering. Revisor skal kunne dokumentere den uavhengighets- og objektivitetsvurdering som foretas. Det samme gjelder dersom det under utføringen av tjenesten oppstår forhold som kan ha betydning for revisors uavhengighet og objektivitet.

Dersom den revisjonspliktige er børsnotert eller er av stor samfunnsmessig interesse, skal dette forhold være et vesentlig moment i revisors uavhengighets- og objektivitetsvurdering som nevnt i første ledd. Revisor må i slike tilfeller utvise særlig aktsomhet.

Revisorloven § 5-5 gjelder tilsvarende.”

Forslaget til forskrift fastsetter for det første at revisor alltid må foreta en uavhengighets- og objektivitetsvurdering før revisor eller et samarbeidende foretak påtar seg å utføre rådgivnings- eller andre tjenester for revisjonsklienter. En slik vurdering skal også foretas under utføring av rådgivningsoppdraget dersom det oppstår forhold eller situasjoner som kan ha betydning for revisors uavhengighet.

Videre innebærer forslaget til ny § 4-8 at revisor på forespørsel må kunne dokumentere de nevnte uavhengighets- og objektivitetsvurderinger som i medhold av første ledd skal foretas før og under utføring av rådgivningsoppdraget. Når vurderingen av om revisor faktisk er og fremstår som uavhengig i forhold til utføring av rådgivnings- eller andre tjenester i revisorloven er overlatt til revisor selv, er det avgjørende at han kan fremlegge dokumentasjon som i tilstrekkelig grad viser de vurderinger som er gjort i denne sammenheng.

Kredittilsynet har funnet det viktig å forskriftsfeste at revisor må ta *spesielle og ytterligere* hensyn i sin uavhengighets- og objektivitetsvurdering i de tilfeller revisjonsklienten er et børsnotert foretak eller er av stor samfunnsmessig interesse. Revisor må i slike situasjoner utvise særlig aktsomhet. Det må fremgå av revisors dokumentasjon at han har tatt disse hensynene med som en vesentlig del av sin uavhengighetsvurdering.

Kravet til oppbevaring av dokumentasjon etter revisorloven § 5-5 gjelder tilsvarende i forhold til dokumentasjon av uavhengighet og objektivitet.

I. FORSLAG TIL ENDRING I LOV 15. JANUAR 1999 NR 2 OM REVISJON OG REVISORER

Forslag til § 4-5 nytt femte ledd i revisorloven

Forslaget lyder:

Kongen kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

II. FORSLAG TIL ENDRING AV FORSKRIFT 25. JUNI 1999 NR 712 OM REVISJON OG REVISORER

I

1. Forslag til endring av ingress/hjemmelsrekke.

Forslaget lyder:

Fastsatt av Finans- og tolldepartementet 25. juni 1999 med hjemmel i lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 3-2 fjerde ledd, § 3-3 fjerde ledd annet punktum, § 3-3 syvende ledd, § 3-6 første ledd nr. 1, § 3-7 første ledd nr. 1 og 4, § 4-2 fjerde ledd annet punktum, § 4-5 femte ledd, § 4-7, § 5-5 tredje punktum, § 11-1 og § 11-2. Jf. EØS-avtalen vedlegg IX nr. 19a (direktiv 94/19/EF). Endret 7 juli 1999 nr. 797, 22 feb 2000 nr. 197, 8 aug 2001 nr. 894, 19 des 2002 nr. 1691, XX XXXX 20XX.

2. Endring av § 4-2 annet ledd.

Forslaget lyder:

I de tilfeller det foreligger samarbeidsavtale som nevnt i første ledd, gjelder reglene i revisorloven § 4-1 første ledd, annet og femte ledd, § 4-2 annet og fjerde ledd, § 4-4, § 4-5 første til tredje ledd og § 4-6 tilsvarende for det samarbeidende foretak, jf også fjerde ledd. *Det samme gjelder denne forskrift §§ 4-3, 4-4, 4-5, 4-6, 4-7 og 4-8, med hjemmel i revisorloven § 4-5 femte ledd.*

3. Ny § 4-3

Forslaget lyder:

Med rådgivnings- eller andre tjenester som nevnt i revisorloven § 4-5 første ledd og i forskriften her menes alle revisors tjenester til den revisjonspliktige som ikke er:

- 1. revisjon etter lov og god revisjonsskikk for å kunne avgi revisjonsberetning (revisjon av årsregnskapet),*
- 2. revisjon av delårsrapporter,*
- 3. attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredjepart.*

4. Ny § 4-4

Forslaget lyder:

Revisor skal ikke opptre på en slik måte at det oppstår risiko for at han må revidere resultatet av egne rådgivnings- eller andre tjenester. I denne sammenheng skal det særlig legges vekt på om de aktuelle tjenester utføres i forhold til funksjoner, rutiner og systemer som har direkte betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og avleggelse av regnskaper. Det samme gjelder rådgivnings- eller andre tjenester i forhold til sentrale deler av revisjonsklientens interne kontrollfunksjoner.

5. Ny § 4-5

Forslaget lyder:

Revisor skal ikke ivareta eller opptre slik at han kan bli oppfattet å ivareta funksjoner som reelt sett er en del av den revisjonspliktiges strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon. Revisor skal heller ikke medvirke eller opptre slik at han kan bli oppfattet å medvirke til ivaretagelse av slike funksjoner.

Revisor kan ikke være leder for og/eller fungere som pådriver i prosjekter eller prosesser hos den revisjonspliktige som er knyttet til funksjoner som nevnt i første ledd.

Revisor kan ikke ta beslutninger for den revisjonspliktige eller levere vesentlige premisser for den revisjonspliktiges beslutninger som er knyttet til funksjoner som nevnt i første ledd.

6. Ny § 4-6

Forslaget lyder:

Revisor kan ikke over tid utføre rådgivnings- eller andre tjenester på en slik måte at tjenestene erstatter manglende kapasitet og/eller kompetanse hos den revisjonspliktige. Revisors utføring av slike rådgivnings- eller andre tjenester må i denne sammenheng særlig vurderes i forhold til tjenestens betydning for den revisjonspliktiges regnskapstransaksjoner og regnskapsavleggelse, tjenestens omfang og varighet.

7. Ny § 4-7

Forslaget lyder:

Uavhengighets- og objektivitetsvurderingen etter revisorloven § 4-5 første ledd, jf. også § 4-8 i forskriften her, skal hensynta den samlede virkning av de rådgivnings- eller andre tjenester som revisor eller et foretak som revisor har samarbeidsavtale med som nevnt i revisorloven § 4-7 tredje ledd, utfører for den revisjonspliktige. Dersom summen av slike rådgivnings- eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til revisjonshonoraret, kan dette være egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.

8. Ny § 4-8

Forslaget lyder:

Før revisor eller et foretak som revisor har samarbeidsavtale med som nevnt i revisorloven § 4-7 tredje ledd, påtar seg rådgivnings- eller andre tjenester for den revisjonspliktige, skal revisor foreta en uavhengighets- og objektivitetsvurdering. Revisor skal kunne dokumentere den uavhengighets- og objektivitetsvurdering som foretas. Det samme gjelder dersom det under utføringen av tjenesten oppstår forhold som kan ha betydning for revisors uavhengighet og objektivitet.

Dersom den revisjonspliktige er børsnotert eller er av stor samfunnsmessig interesse, skal dette forhold være et vesentlig moment i revisors uavhengighets- og objektivitetsvurdering som nevnt i første ledd. Revisor må i slike tilfeller utvise særlig aktsomhet.

Revisorloven § 5-5 gjelder tilsvarende.

II

Denne forskrift trer i kraft fra [...].