

Vedlegg til dok. 66

NOTAT

28. april 2004

UTKAST TIL ENDRINGER I REVISORLOVEN OG REVISORFORSKRIFTEN OM REVISORS UAVHENGIGHET

1. Finansdepartementet har i høringsbrev 20.01.2004 oversendt høringsnotat av 19.12.2003 som er utarbeidet av Kredittilsynet. Høringsnotatet inneholder forslag til nytt femte ledd revisorloven § 4-5 om revisors uavhengighet med tilhørende forslag til endring i revisorforskriften.

Utkastet til nytt femte ledd i revisorloven § 4-5 lyder:

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

Om bakgrunnen for lov – og forskriftsutkastet heter det bl.a. i punkt 2 i høringsnotatet:

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

Tematisynet 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 tematisynet, ble det avdekket at revisjonsselskapene hadde en annen forståelse av revisorlovens regler om revisors rådgivningstjeneste 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 det Kredittilsynets tolkning. Det er dermed nødvendig med en klargjøring av rettstilstanden på dette området.”

2. Det går fram av det siterte at formålet med forslaget er å klargjøre, og ikke å endre gjeldende rett. Dette er også i samsvar med formulering av den foreslåtte

hjemmelsbestemmelsen som ikke gir departementet myndighet til å endre den rettstilstanden som er skapt ved revisorloven av 1999.

Denne intensjonen er imidlertid ikke fulgt opp i forskriftutkastet som sett i sammenheng med Kredittilsynets merknader på flere punkter synes å innebære en begrensning av revisors adgang til å yte rådgivningstjenester m.v. for revisorklienten i forhold til de rammer som følger av loven. Vi vil i det følgende utdype dette.

3. Det som er sagt om forholdet til de legale rammene i punkt 2 betyr at en endring av rettstilstanden slik Kredittilsynet foreslår bare kan gjennomføres ved lovendring, eventuelt ved at hjemmelsbestemmelsen uttrykkelig hjemler adgang til å fravike loven.

Ved en lovbehandling vil forslagene få en mer inngående og allsidig behandling enn det som har vært tilfelle med det foreliggende utkastet. Dessuten åpner lovbehandling i større utstrekning for offentlig debatt og politisk behandling i Stortinget. Etter vårt syn bør derfor en begrensning i revisors adgang til å yte rådgivningstjenester i et omfang som det her er lagt opp til behandles som en lovsak. Dette bør naturlig skje i sammenheng med tilpasningen av revisorloven til revidert 8. selskapsrettsdirektiv.

4. Vurderingen av om en rådgivningstjeneste "er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet" er utpreget skjønnsmessig. Lovens formulering har karakter av å være en rettslig standard hvor bransjeoppfatninger og bransjepraksis må tillegges vesentlig vekt ved praktiseringen av loven. Det er på denne bakgrunn påfallende at høringsnotatet i så liten grad legger vekt på bransjens egen oppfatning av standarden ved utforming av forslagene.

Vi har spesielt merket oss at høringsnotatet ikke har funnet grunn til å legge vekt på den behandlingen som bransjepraksis har fått i lovforarbeidene der slik praksis har oppnådd anerkjennelse av lovgiveren. Av særlig interesse i denne sammenheng er eksempler på regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand som av Revisorlovutvalget i utredningen i NOU 1997:9 s. 104-105 er nevnt som eksempler på tjenester revisor kan yte uten at det røkkes ved uavhengigheten:

- Teknisk utarbeidelse av regnskap, konsernoppgjør, budsjetter, selvangivelse og lignende basert på prinsipper og vurderinger utført av ledelsen.
- Gruppere eller på annen måte bearbeide regnskapet slik at dette kan danne et hensiktsmessig grunnlag for ledelsens beslutninger (eks.: sette opp aldersfordelte saldolister, beregne nøkkeltall etc.)

- Gjennomgåelse og vurdering av intern kontroll og formuesforvaltning utover det som kreves i revisjon. En slik gjennomgåelse vil normalt resultere i en rapport med forslag om rutineendringer.
- Veilede i oppgave for regnskapsføring eller for instruksjoner som skal fremskaffe regnskapsmateriale.
- Utrede konsekvenser ved valg av ulike regnskapsmessige eller skattemessige alternative løsninger.
- Bistand ved skatteklager eller henvendelser til skattemyndighetene.
- Gjennomgå regnskaper til mulige oppkjøpskandidater for å avdekke forhold en kjøper bør være klar over.”

På samme sted i utredningen er det gitt eksempler på konsulentbistand den valgte revisor ikke kan utføre. Dette omfatter bl.a.:

- ”- På vegne av klienten foreta en verdsettelse av eiendeler, gjeld, eller andre poster som inngår i regnskapet.
- Foreta bokføring eller registrering av regnskapsdata.
- Utarbeide styreberetning.
- Konsulentbistand som kompensasjon for revisjonsklientens manglende kompetanse eller kapasitet til å foreta vurderinger, noe som kan resultere i at revisor i realiteten selv foretar vurdering og utarbeidelsen av regnskapsmateriale.
- Fastsettelse av prinsipper og vurderinger i forbindelse med budsjetter.
- Opptre med fullmakt til å inngå rettshandel på klientens vegne.”

I NOU 1997:9 s. 105 gir Revisorlovutvalget uttrykk for at oppregningen gir et godt utgangspunkt for vurderingen av hva det er akseptabelt at den valgte revisor kan foreta av rådgivnings- og konsulentoppdrag hos sin revisjonsklient. Riktignok tilføyes det at ”Omfanget av revisors rådgivningsvirksomhet hos en klient er imidlertid viktig for om en revisor blir reelt uavhengig og likeledes fremstår som uavhengig. Uansett ovenstående eksempler må det påligge revisor en plikt til å vurdere den samlede virkning av de revisjonsfremmede tjenester i så måte.”

Finansdepartementet og Finanskomiteen ga sin tilslutning til utvalget når det gjaldt disse vurderingene (Ot. prp. nr. 75 (1997-98) s. 85 og Innst. O. nr. 25 (1998-99) s. 45), men med det forbehold at departementet synes å legge noe strengere vurdering til grunn når det gjelder teknisk bistand til regnskapsutarbeidelse (s. 86).

Det er påfallende at Kredittilsynet ikke har tatt hensyn til den konkretiseringen av grensen mellom tillatte og ikke tillatte rådgivningstjenester som her er gitt i

lovforarbeidene og som derfor må anses for å uttrykke gjeldende rett. Spesielt er dette påfallende siden bl.a. utkastet til ny § 4-5 i forskriften direkte synes å forby de aller fleste av de eksemplene på bistand m.v. som det i forarbeidene er forutsatt at revisor kan yte. Dette utdyper vi i punkt 7 nedenfor. Det er dermed uriktig når det i punkt 2 i høringsnotatet gis uttrykk for at forslagene bare innebærer en klargjøring av rettsstilstanden, dvs. ingen endring av denne. Som nevnt innledningsvis er en endring av rettsstilstanden heller ikke hjemlet i den foreslåtte hjemmelsbestemmelsen i nytt femte ledd i revisorloven § 4-5.

5. I Revisorlovutvalgets utredning i NOU 1997:9 s. 101 følgende, legger utvalget betydelig vekt på at det er et legitimt behov for at revisor utfører rådgivningsoppdrag for sine klienter utover den lovpliktige revisjonen. Det heter allerede innledningsvis under punkt 1 på s. 102 i utredningen, at revisor under utførelsen av sine revisjonsoppdrag vil måtte opptre som rådgiver. Videre heter det at som følge av sin funksjon må revisor foreslå forbedringer innenfor sitt ansvarsområde. Dette vil omfatte regnskapsopplegg, interne rutiner og kontroll osv. Også her synes særlig forskriftsutkastet § 4-5 å innebære en begrensning, se nærmere punkt 7.

Lovgiverens utgangspunkt er at slik bistand er legitime, og at det er unntak fra dette utgangspunktet som må begrunnes. I forskriftutkastet er utgangspunktet det motsatte. Forskriftsutkastet § 4-3 sett i sammenheng med den objektivitets- og uavhengighetsvurderingen som er foreslått i § 4-8 og de foreslåtte materielle begrensningene i rådgivningsadgangen synes nå å legge opp til at det er lovligheten av ytelsene som må begrunnes. Dette er et brudd med lovens system som har det motsatte utgangspunktet.

6. For så vidt gjelder store selskaper ble det på s. 103 i utredningen påpekt at også disse har et legitimt behov for rådgivning av flere grunner:
 - ”- Vårt regelverk er så komplisert at selv store virksomheter, med relativt god kompetansen, ofte vil ha behov for ekspertbistand.
 - Flere av de bekreftelsesoppgaver som gjennom lov er pålagt revisor, og som grenser mot rådgivning, jf. eksemplene foran, er ofte mest aktuelle i virksomheter som karakteriseres som store.
 - Sist, men ikke minst, er det nødvendig for revisor å veilede og rådgive som ledd i den prosess som leder frem til bekreftelse av årsoppgjøret.

Et generelt forbud mot rådgivning vil følgelig være meget vanskelig å praktisere og er neppe heller ønskelig.”

På denne bakgrunnen konkluderte utvalget med at ”en regel som tillot rådgivning overfor små foretak, men satte forbud mot tilsvarende rådgivning i større foretak, (vil) være uheldig. Et slikt skille vil Utvalget derfor ikke gå inn for. Enten virksomheten er stor eller liten vil det være behov for en viss rådgivning fra revisors side. I store virksomheter kan det imidlertid være aktuelt med ekstra stor aktsomhet og vekt på at uavhengighet ”in appearance” er tilstede.”

Både Finansdepartementet og Finanskomiteen tiltrådte disse vurderingene (Ot. prp. nr. 75 (1997-98) s. 85 og Innst. O. nr. 25 (1998-99) s. 45), som dermed ligger til grunn for gjeldende regler i revisorloven § 4-5.

Lovgivers utgangspunkt er at arten av lovlige tjenester revisor kan yte, er de samme overfor de store selskaper som overfor små og mellomstore selskaper. De foreslåtte begrensningene i de tjenestene revisor kan yte må således gjelde generelt, og gjøres gjeldende også overfor små og mellomstore revisorklienter. Noe annet vil være i strid med loven.

I omtalen av gjeldende rett i punkt 3 i høringsnotatet omtaler Kredittilsynet overhode ikke lovgivningens utgangspunkt om at rådgivning også til større selskaper er legitimt og ønskelig, og at arten av de tjenester som kan ytes i utgangspunktet er de samme i forhold til alle revisorklienter. Ved å unnlate å nevne dette utgangspunktet kan skjønnsregelen i utkastet § 4-8 annet ledd og den økte aktsomhetsplikten som her fastsettes, feilaktig bli oppfattet slik at arten av rådgivningstjenester som kan ytes til børsnoterte selskaper og selskaper av stor samfunnsmessig interesse er snevrere enn det som kan ytes til små og mellomstore selskaper.

7. Forskriftsutkastet § 4-5 avskjærer revisor fra å ”ivareta eller opptre slik at han skal blir oppfattet å ivareta funksjoner som reelt sett er en del av den revisjonspliktige strategi og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller intern revisjon.” Videre skal heller ikke revisor ”medvirke eller opptre slik at han kan bli oppfattet til å medvirke til ivaretagelse av slike funksjoner.” Annet ledd forbyr videre revisor å 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.”

Ut fra ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen er det ikke uten videre lett å konkretisere den nærmere grensen mellom tillatte og ikke tillatte ytelser. Bestemmelsen er således ikke egnet til å klargjøre rettstilstanden. Under enhver omstendighet er imidlertid forslaget slik det er formulert meget vidtrekkende, og synes å avskjære revisor fra å påta seg rådgivningsoppdrag som det i

forarbeidene er forutsatt at den valgte revisor kan utføre, jf. NOU 1997:9 s. 104-105 og notatets punkt 4 og 5 om dette. Medvirkningsbestemmelsen i utkastet § 4-5 første ledd annet punktum sett i sammenheng med oppregningen i § 4-5 første ledd første punktum vil således etter sin ordlyd avskjære revisor fra det meste av den bistand det i lovforarbeidene er forutsatt at han skal kunne yte. Om det ikke er meningen å avskjære slike tjenester, bør under enhver omstendighet forskriftens ordlyd omformuleres og forholdet kommenteres i merknadene.

Henvisningen i høringsnotatet punkt 3 til §§ 6-12 og 6-14 i aksjeloven og allmennaksjeloven, er ikke nevnt i lovforarbeidene, og disse bestemmelsene har så langt vi vet ikke vært tillagt vekt i noen annen sammenheng i forhold til revisorlovens regler om revisors rådgivningstjenester m.v. I høringsnotatet gjøres det ikke nærmere greie for hva som er grunnlaget for uttalelsen i høringsnotatet om at aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-14 på generelt grunnlag gir et utgangspunkt for hvilke plikter som må anses å tilligge den revisjonspliktiges egen ledelse, og hvor således revisor er avskåret fra å yte tjenester. Det heter dessuten at disse bestemmelsene ikke kan anses som uttømmende i denne sammenheng, uten at hva som ligger i dette nærmere presiseres. Hva det dermed siktes til når det foreskrives at henvisningen til akseloven og allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-14 ikke er uttømmende, er derfor uklart.

Henvisningen til §§ 6-12 og 6-14 kan gi mening når det gjelder styrets og daglig leders egne ledelses- og kontrolloppgaver. Henvisningen til bestemmelsene i aksjeloven og allmennaksjeloven synes imidlertid å rekke lenger enn dette, og synes bl.a. å innebære at revisor ikke på noen måte kan medvirke i spørsmål som har med forvaltningen av selskapet å gjøre. Bestemmelsen vil dermed bl.a. avskjære revisor fra å opptre som rådgiver på områder som har en naturlig sammenheng med funksjonen som revisor, så som å ta opp og foreslå forbedringer innenfor sitt ansvarsområde. Dette vil være en normal oppfølging av revisors plikter etter revisorloven § 5-4 fjerde ledd. Dette vil omfatte regnskapsopplegg, interne rutiner og kontroll osv. Dette er rådgivning som i NOU 1997:9 s. 102 klart er forutsatt at revisor skal kunne ta seg av. Som nevnt i punkt 4, vil dessuten utkastet § 4-5 avskjære revisor fra å yte slik bistand som det i NOU 1997:9 s. 104-105 er forutsatt at revisor kan foreta.

Dersom det ikke er meningen at forskriftsutkastet sett i sammenheng med merknadene i høringsnotatet skal forstås slik som antatt over, bør ordlyden i den endelige forskriften endres samtidig som merknadene tilpasses.

BA·HR

Oslo, 28. april 2004
BUGGE, ARENTZ-HANSEN & RASMUSSEN

Gudmund Knudsen

Gudmund Knudsen
Advokat
Saksansvarlig advokat: Gudmund Knudsen