

Finansdepartementet  
Postboks 8008, Dep.  
0030 OSLO



FINANSDEPARTEMENTET	
04. MAI 2004	
Saksnr.	03/2333-67
Arkivnr.	414.21

## AD: HØRING - UTKAST TIL ENDRINGER I REVISORLOVEN OG REVISORFORSKRIFTEN

Det vises til departementets høringsbrev av 20.01. d.å. vedlagt forslag til forskriftshjemmel for nærmere regler til utfylling og gjennomføring av revisorloven § 4-5 om revisors adgang til å utføre rådgivning og andre tjenester til revisjonsklienter, samt utkast til slike regler. Høringsdokumentet brevet inneholder også et forslag om endringer i revisorforskriftens bestemmelser om krav til etterutdanning innen revisjon, som NHO ikke har kommentarer til. I forhold til utkastet til forskriftshjemmel og forskrifter for nærmere utfylling av revisorlovens § 4-5, kan verken NHO støtte at det foretas en slik regulering nå, eller innholdet i den foreslåtte regulering. Vi kommenterer og begrunner dette nærmere nedenfor.

### Ikke regelendring nå

Det er etter NHOs oppfatning viktig at revisors forhold til klient er profesjonelt, og at revisor til enhver tid innehar den fornødne uavhengighet i forhold til sin revisjonsklient og sitt revisjonsoppdrag. Utviklingen nasjonalt og internasjonalt i den senere tid har synliggjort betydningen av dette.

EUs åttende selskapsrettsdirektiv omhandler bl.a. revisors uavhengighet. Forslaget til modernisert åttende selskapsrettsdirektiv som nå foreligger, vil antagelig bli sluttbehandlet i EU parlamentet i første halvdel av 2005 med implementeringsfrist for medlemsstatene i løpet av 2006. Forslaget inneholder store endringer i bestemmelser om kvalitetskontroll, godkjenning av revisorer og revisjonsstandarder i tillegg til at uavhengighetsreglene for revisor foreslås endret. Som en konsekvens av forslaget må det foretas en full gjennomgang av revisorloven inklusive en vurdering av revisors uavhengighetsregler.

Etter vårt syn vil det være uheldig om det på nåværende tidspunkt gjøres endringer i uavhengighetsreglene uten at endringene i åttende direktiv samtidig blir vurdert. NHO vil derfor foreslå at en eventuell klargjøring av innholdet i eksisterende uavhengighetsbestemmelser, foretas i forbindelse med implementeringen av endringene i åttende selskapsrettsdirektiv.

## Gjeldende rett – behov og mulighet for klargjøring

Revisorlovens kapittel 4 inneholder en rekke bestemmelser som har dette som formål. § 4-5 regulerer nærmere revisors forhold til rådgivingsoppdrag. 1. ledd forbyr oppdrag som er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. 2. ledd setter forbud mot at revisor yter tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egen ledelses- og kontrolloppgaver. Revisor må etter loven selv vurdere hvilke begrensninger bestemmelsene gir for hans mulighet til å yte tjenester i tillegg til revisjon. Dette må vurderes ut fra oppdragets art i forhold til bedriften størrelses og art, sammenholdt med bestemmelser i selskaps- og annen relevant lovgivning, herunder øvrige bestemmelser i revisorloven, jf revisorlovens § 5-1.

NHO er enig i at det kunne være ønskelig med enda klarere bestemmelser på dette området. Det ville kunne lettet både revisors egne vurderinger, og gi enda større veiledning til klienten i forhold til hvilke forventninger denne kan ha om tjenesteyting utover revisjon. Etter NHOs oppfatning er det imidlertid ønskelig at en slik klargjøring skjer gjennom en endring i loven selv, ikke i detaljerte forskrifter.

En klargjøring i loven på ulike måter. Enten kan det inntas en anvisning på prinsipper som kommer til anvendelse ved skjønnsutøvelsen, alternativt kan det gis anvisning på ulike hensyn som skal tillegges vekt ved revisors vurdering av egen uavhengighet. En slik reguleringform er også overenstemmende med EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet, som gir anvisning på ”a principles-based approach to statutory auditors independence”.

Detaljert regulering i forskrift er ikke hensiktsmessig. Loven bør selv kunne gi tilstrekkelig anvisning på den vurdering som skal foretas. Ved detaljert forskriftsregulering risikerer man dels ikke å medta forhold som burde vært regulert, dels omfatte forhold som ligger utenfor lovens intensjon og innhold. I tillegg gir det liten mulighet til å fange opp ytterligere behov for regulering av konkrete forhold raskt, samt en lite fleksibel regulering i forhold til bedrifter av ulike størrelse og med ulike behov for særlig fokus på revisors uavhengighet. Det er for eksempel forskjell i så henseende på børsnotertes selskaper med spredt eierskap, og minimums-aksjeselskapet med en eier, få ansatte og en dominerende kreditor.

NHO kan heller ikke se at de foreslåtte forskriftsbestemmelser gir en ytterligere avklaring av innholdet i bestemmelsen utover det som følger klart av loven, uten samtidig å snevre inn revisors mulighet til å yte tjenester i forhold til innholdet i revisorloven

### Forholdet til små og mellomstore bedrifter

Det er lange tradisjoner for at revisor yter rådgivningstjenester til små og mellomstore foretak her i landet. Revisor vil kjenne virksomheten godt, ofte fra flere års revisjon og kjennskap til selskapets ulike nøkkeltall, risikoforhold og markedsmuligheter. Dette gjelder først og fremst rådgivning som naturlig hører med som en del av den lovbestemte finansielle revisjon. I NOU 1997:9 s. 102 – 103 er dette drøftet og begrunnet, hovedsakelig med følgende forhold

- Revisor kjenner bedriften og har kompetanse bedriften kan nyttiggjøre seg, til en lavere kostnad enn annen ekstern kompetanse som også må sette seg inn i virksomheten
- De fleste norske bedrifter er små eller mellomstore, og mangler i stor grad den kompetanse revisor kan bidra med

- Tilgangen på annen kompetanse enn revisor kan være begrenset på grunn av bedriftens lokalisering.

Dette understrekes også av departementet i Ot. prp. 75 (1997-98) side 85;

*Det bør etter departementets oppfatning fremdeles være tillatt å yte denne formen for rådgivning. Revisor kan være en viktig støttespiller, spesielt for små- og mellomstore bedrifter, som ofte kjenner foretaket godt og derfor kan være den nærmeste til å gi gode råd. En positiv side ved dette må antas å være at rådgivning kan bidra til at revisjonsklienten i neste omgang legger frem et mer korrekt regnskap.*

Ved at bedriften opplyser om bruk av revisor som konsulent gjennom å opplyse om honorar ut over revisjonshonorar, vil dette også gi brukerne av regnskapsinformasjonen den nødvendige informasjon om at revisor også brukes til andre tjenester enn revisjon.

### **Innholdet i de foreslåtte forskrifter**

Gjeldende bestemmelser inneholder et forbud mot at revisor bistår selskapet i utøvelse av ledelses- og kontrollansvaret. Innholdet i denne bestemmelsen er i forarbeidene eksemplifisert med erstatning av foretakets manglende kompetanse og kapasitet samt fastsetting av prinsipper og vurderinger i forbindelse med utarbeidelse av budsjett og årsberetning.

Det foreslås i forslaget til forskrift å begrense bedriftenes mulighet til å bruke revisor som ressurs *utover* dette. Også andre oppgaver så som strategiarbeid og forretningsmessige disposisjoner foreslås inntatt i opplistingen over ikke tillatte oppgaver. Dette vil kunne få store konsekvenser for særlig små og mellomstore bedrifter. Slik innskrenkning og endring av gjeldende rett kan heller ikke etter vår oppfatning foretas uten en lovendring.

### **Konklusjon**

NHO kan på bakgrunn av dette, og at de foreslått bestemmelser heller ikke synes formålstjenelige, ikke støtte de foreslått endringene i revisorlovens § 4-5, eller de foreslått forskrifter.

Dersom departementet likevel foreslår lovendring og fastsetter forskrift, vil det være viktig at forholdet til og konsekvensene for små og mellomstore bedrifter vurderes på nytt på forhånd. Det må etter vår oppfatning herunder vurderes om bestemmelsene skal gjøres gjeldende for disse foretakene. Regjeringens egen enhet for vurdering av konsekvenser av regelverk for næringslivet, ORAKEL, må konsulteres i denne forbindelse

### **Til de foreslåtte konkrete bestemmelser**

NHO vil likevel kommentere de foreslåtte forskriftsbestemmelser.

#### **Til forskriftens § 4-3**

Forskriftens § 4-3 søker å definere hva som anses som rådgivning eller andre tjenester i revisorlovens § 4-5 1. ledds forstand, slik at det som ikke positivt faller inn under unntakene som fremgår av forslaget er å betrakte som rådgivnings- eller andre tjenester.

Bakgrunnen for en slik negativ avgrensning er at en positiv avgrensning vil være lite hensiktsmessig, noe NHO slutter seg til. En negativ avgrensning er imidlertid heller ikke uproblematisk, i og med at definisjonen av rådgivnings- eller andre tjenester på denne måten vil kunne komme til å favne for vidt. Bruk av egen ekstern revisor i forbindelse med gjensidig Due Diligence-prosesser i forbindelse med fusjoner og oppkjøp, vil eksempelvis bli definert som rådgivning i henhold til foreslått § 4-3.

#### **Til forskriftens § 4-4**

Forslagets inneholder etter vår oppfatning lite som bidrar til klargjøring i forhold til det som allerede følger av lovens § 4-5, og bidrar således ikke til å gjøre det enklere for revisor og klient å avgjøre hvilke tjenester som kan leveres. Eksemplene som gis, utarbeidelse av årsberetning og regnskapsføring, er videre allerede omhandlet i og forbudt etter revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 5. Dersom eksempler skal bidra til en klargjøring, bør det tas utgangspunkt i forhold som ikke allerede er klart forbudt i revisorloven.

Forskriftsteksten er utformet slik at enhver risiko for at revisor reviderer resultatet av egne råd (både faktisk risiko og tilsynelatende risiko), er for stor til at revisors uavhengighet ikke består. Det vil i tilfelle gi en annen situasjon i Norge enn EUs rekommendasjon om revisors uavhengighet legger til grunn, og vil være en vesentlig innstramming i forhold til revisorlovens § 4-5.

#### **Til forskriftens § 4-5**

Forslaget til paragraf 4-5 synes å forsøke å klargjøre hva som menes med ledelses- og kontrolloppgaver i lovens § 4-5. Bestemmelsen illustrerer problemene med en detaljert regulering av disse forhold. En opplisting av hva som inngår i ledelses – og kontrolloppgaver, i revisorlovens forstand, er ikke enkelt, og vil etter vår oppfatning måtte bygge på eksemplifiseringen i forarbeidene (omtalt ovenfor).; erstatte foretakets manglende kompetanse og kapasitet samt fastsette prinsipper og foreta vurderinger i forbindelse med utarbeidelse av budsjett og utarbeidelse av årsberetning. Forslaget til paragraf utvider forbudslisten til også å omfatte strategiarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller intern-revisjon. Etter vår oppfatning foreslår man her en utvidelse av bestemmelsen, som vi ikke kan støtte, og som vi heller ikke kan se at det er hjemmel for i loven. Bestemmelsen inneholder en altfor streng begrensning på dette området i forhold til en rekke foretak, hvor nettopp revisors medvirkning kan være helt nødvendig for at ledelsen skal kunne håndtere slike forhold på en god måte. Vi vil særlig fremholde første ledds bruk av begrepet "kan" som etter vår oppfatning gir en altfor sterk begrensning i forhold til hvilke tjenester og oppdrag revisor skal kunne påta seg i forhold til klienten.

#### **Til forskriftens § 4-6**

Vi stiller spørsmålsteget ved behovet for en slik bestemmelse, men har for øvrig ikke kommentarer til bestemmelsens utforming.

#### **Til forskriftens § 4-7**


Vi har ikke kommentarer til forskriftens § 4-7.

#### **Til forskriftens § 4-8**

Vi kan ikke se at det er et særlig behov for å innta i forskrifts form at revisor skal legge særlig vekt på at et selskap er børsnotert i sin vurdering av uavhengighet og objektivitet. Vi mener som nevnt at dette er ett element som naturlig inngår i en vurdering, og hvor vekten vil avhenge av de øvrige forhold som i den konkrete vurdering har vekt. NHO mener derfor det

ikke er nødvendig med noen egen bestemmelse uavhengighetsvurderingen når revisjonsklienten er børsnotert. Vi vil derfor foreslå at § 4-8 annet ledd strykes.

Vennlig hilsen,  
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON  
Juridisk Område



Ingebjørg Harto  
Avdelingsdirektør