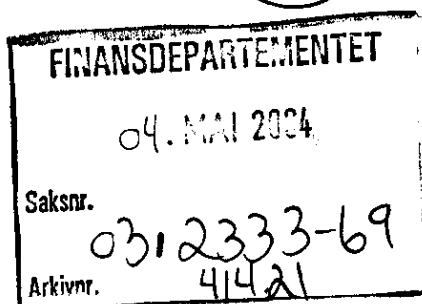




Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



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

Oslo, 3. mai 2004

Deres ref: 03-2333FM AnL  
02-4554

## Utkast til endringer i revisorloven og forslag til forskrift

### Innledning

Vi viser til Deres brev av 20. januar 2004.

Den norske Revisorforening oppfatter at hensikten med forskriften er å klargjøre revisorloven § 4-5 om revisors uavhengighet i forhold til rådgivningstjenester. Dessuten oppfatter vi at meningen ikke er å begrense rådgivning utover det som allerede er regulert i revisorloven. Den norske Revisorforening er enig i at det kan være behov for å klargjøre revisorlovens bestemmelser om revisors uavhengighet. Forskriftsforslaget bidrar imidlertid ikke etter vår oppfatning i tilstrekkelig grad til den ønskede klargjøring. En uklar forskrift vil derimot bidra til å svekke forutsigbarheten av de tolkninger som kan gjøres på grunnlag av forskriften. Samtidig kan forskriftsteksten på enkelte punkter oppfattes å innskrenke gjeldende lov og forarbeider. Dette er uheldig, og den foreslåtte hjemmelsbestemmelsen i revisorloven legger ikke opp til slike innskrenkninger. Forskriftsforslaget må således holde seg innen rammen av den foreslåtte hjemmelsbestemmelsen.

Forslaget til modernisert åttende selskapsrettsdirektiv som nå foreligger, innebærer store endringer i EUs regulering av revisjon og revisorer. En viktig konsekvens av forslaget til modernisert åttende selskapsrettsdirektiv er et behov for å vurdere flere sider ved revisorlovgivningen i Norge. Spesielt må reglene for revisors uavhengighet vurderes. Andre områder som må vurderes er bestemmelser om kvalitetskontroll, godkjenning av revisorer og revisjonsstandarder.

Den norske Revisorforening mener at vi i Norge bør ha et regelverk som er mest mulig harmonisert med regelverket i EU, og som man på europeisk nivå mener at sikrer god og konsistent kvalitet på gjennomført revisjon. Dette vil bidra til den nødvendige tilliten til revisjonen som utføres. Etter vår mening bør det så snart som mulig foretas en vurdering av nødvendige endringer i revisorloven. DnR bidrar gjerne i dette arbeidet.

I innstillingen fra Stortingets finanskomité om ny revisorlov er det forutsatt at Kredittilsynet, (som i revisorloven § 4-8 er gitt en dispensasjonsadgang i forhold til reglene i revisorloven § 4-1 annet og tredje ledd, § 4-2 og § 4-3), skulle være særlig oppmerksom på tilfeller hvor reglene og disse paragrafene gir utilsiktede og åpenbart urimelige utslag. Det ble ansett naturlig at reglene ble evaluert etter en tids virke. Nå som reglene har virket mer enn fem år, mener vi at uavhengighetsreglene trenger en revurdering. Etter vårt syn er det for eksempel viktig å klargjøre forholdet til EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet. Dette er spesielt viktig fordi "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". Det er uheldig at revisorlovens regler om uavhengighet nå endres uten at de fulle konsekvensene av EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet og direktivforslaget samtidig blir vurdert. Vi mener at en helhetlig gjennomgang av hele kapittel 4 i revisorloven vil være å foretrekke både for lovgiver og for dem som skal forholde seg til loven. I tillegg mener vi også at de forslagene som er under behandling om endringer i revisorloven § 6-1 om revisors rapporteringsplikt og § 5-6 om revisjonsberetningen burde omfattes av en slik helhetlig vurdering.

## **Generelle kommentarer**

### ***Forslag til nytt femte ledd i revisorloven § 4-5***

Kredittilsynet foreslår at det vedtas en forskriftshjemmel til utfylling og gjennomføring av revisorloven § 4-5. I kapittel 2 i høringsnotatet går det videre frem at det er nødvendig med en klargjøring av rettstilstanden og en utfylling og presisering av regelverket på området revisors rådgivningsvirksomhet overfor revisjonsklienter.

Vår forståelse er derfor at hensikten med endringene er å klargjøre. Dette fremgår også av høringsbrevet punkt 6, hvor det fremgår at forslaget ikke er ment å endre utgangspunktet i gjeldende rett som innebærer at revisor har en viss adgang til å yte rådgivningstjenester til revisjonsklienter. På enkelte områder innebærer imidlertid forslaget etter vår mening en innskrenkning av revisors arbeidsområde i forhold til revisorloven. Spesielt gjelder dette deler av §§ 4-5 og 4-6.

Vi viser i denne sammenheng til NOU 1997: 9 side 104-105, hvor det angis en rekke eksempler på regnskapsteknisk bistand og konsulentarbeid den valgte revisor kan utføre, og som vi oppfatter er lagt til grunn i Ot.prp. nr 75 (1997-98). Tilsvarende "konkrete eksempler på rådgivningstjenester revisor klart kan utføre for sine revisjonsklienter" finnes i Kredittilsynets rundskriv 23/2003 kapittel 5.

Vi stiller spørsmål ved om departementet gjennom forskriftsforslaget har til hensikt å begrense revisors adgang til å utføre de tjenestene som her er nevnt. Vi har ut fra eksempler i tidligere praksis en forståelse for at man ønsker å klargjøre hva revisor kan gjøre i en begrenset periode for å avhjelpe akutte situasjoner hos en revisjonspliktig. Forslaget til § 4-6 går imidlertid vesentlig lenger og vil etter vår oppfatning innskrenke gjeldende forståelse av revisorloven og dens forarbeider.

### ***Lov eller forskriftsregulering***

Det foreslås å gi en hjemmel for å gi utfyllende regler til lovens bestemmelse. Samtidig er de aktuelle utfyllende regler utredet og med på samme høring. Det kan da være nærliggende at

de foreslåtte forskriftsbestemmelser tas inn i loven. Av hensyn til dem som skal forholde seg til reguleringen av revisors uavhengighet, vil det være enklere om bestemmelsen er samlet ett sted; i loven.

Også på generell basis er det uheldig med mer delegert lovgivningsmyndighet enn det som er nødvendig. Etter vår mening bør reguleringen gjøres i loven.

## **Kommentarer til høringsbrevet**

### ***4. Bransjestandarder om revisors uavhengighet***

Vi gjennomfører for tiden en revurdering av vårt regelverk. I den forbindelse har vi også rådført oss med Kredittilsynet. Vi vil gjøre de nødvendige justeringer på de punkter hvor det er tvil om uavhengighetsreglene er i overensstemmelse med revisorloven.

### ***5.2 Forholdet mellom EUs rekommandasjon om revisors uavhengighet og norsk rett***

Høringsbrevets kapittel 5.2 diskuterer enkelte forhold i EU-rekommandasjonen. Det konkluderes med at implementering av bestemmelser om intern partner-rotasjon og det tilfellet at revisors samarbeidende advokatfirmaer representerer revisjonsklienter i retten, for eksempel i skattesaker, kan vente til den generelle gjennomgangen av revisorloven som en følge av et nytt og modernisert åttende selskapsrettsdirektiv.

De forholdene som her foreslås utsatt, er omhandlet i forslaget til modernisert åttende selskapsrettsdirektiv som bygger på EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet. Det er ikke enkelt å se at de forholdene som foreslås regulert i forskriftsforslaget er viktigere for tilliten til revisjonsfunksjonen enn de forholdene som anbefales utsatt til nytt åttende selskapsrettsdirektiv er vedtatt. Etter vårt syn underbygger dette at endringer i reglene for revisors uavhengighet bør vurderes samlet i forbindelse med implementeringen av endringene i åttende selskapsrettsdirektiv fra EU.

### ***7. Økonomiske og administrative konsekvenser***

Det slås fast at det ikke er økonomiske eller administrative konsekvenser av forslaget. Etter vårt syn er konklusjonen ikke begrunnet.

Forskriftsforslaget § 4-6 sår tvil om adgangen til å yte teknisk bistand til revisjonsklienten i forbindelse med at regnskapsutarbeidelsen blir videreført. Dersom det er meningen å innskrenke adgangen til å yte teknisk bistand, kan det få betydelige økonomiske og administrative konsekvenser for små og mellomstore foretak. Dette vil medføre vesentlige merkostnader. Vi oppfordrer til at dette utredes og kvantifiseres.

## **Kommentarer til de enkelte paragrafer**

Som tidligere nevnt, er det vår oppfatning at det i de enkelte paragrafene i forskriftsforslaget i betydelig grad brukes begreper og uttrykk som ikke er tilstrekkelig godt drøftet i forarbeidene. Dette bidrar ikke til å fremme klarhet rundt forståelsen og praktiseringen av revisorloven § 4-5.

### ***Til forskriften § 4-3***

Forslaget til forskriftstekst innebærer at alle tjenester som ikke faller inn under alternativ 1, 2 eller 3, blir å regne som "andre tjenester". Det blir da viktig at revisjon og revisjonslignende tjenester som attestasjoner av ulik art, omfattes av alternativ 1, 2 eller 3. Etter vårt syn bør imidlertid punkt 1 utvides med følgende tekst

1. revisjon etter lov og god revisjonsskikk som er nødvendig for å avgi en revisjonsberetning (revisjon av årsregnskapet), *herunder den prosess, inklusiv veiledning, som er nødvendig for avleggelse av et årsregnskap i samsvar med lovgivningens krav,*
2. *Revisjon av.....*

Teksten er hentet fra NOU 1997:9 side 104 venstre spalte. Forslaget må ses i sammenheng med våre kommentarer til forskriftsforslaget § 4-6 nedenfor.

Konsekvensen av bestemmelsen er at en valgt revisor som er uavhengig etter revisorlovens øvrige bestemmelser, må vurdere sin uavhengighet i forhold til revisorloven § 4-5 med tilhørende forskrift når "andre tjenester" enn nevnt i nr. 1-3 i forslaget vurderes levert.

### ***Til forskriften § 4-4***

Det fremgår ikke klart av forskriften med merknader hvilke deler av revisorloven § 4-5 forslaget til § 4-4 er ment å klargjøre. Forslaget fremstår i noen grad som en faneparagraf som fastslår at vurderingstemaet i forskriften er risikoen for at revisor kontrollerer eget arbeid.

Første setning i forskriftsforslaget § 4-4 synes å være en omskrevet versjon av første ledd i revisorloven § 4-5. De to andre setningene lister opp funksjoner hvor det er forbundet med særlig risiko at revisor leverer tjenester. Slik vi ser det, består revisors utfordring ikke i å fastslå at tjenester levert i forbindelse med de opplistede funksjonene medfører trusler mot revisors uavhengighet. Revisors utfordring ligger derimot i å fastslå hvor alvorlig de eventuelle truslene som oppstår mot uavhengigheten er, og hvilke tjenester som etter en vurdering av truslene og relevante forholdsregler, ikke kan leveres. Etter vår oppfatning bidrar forslaget ikke til å gjøre denne vurderingen enklere.

I andre avsnitt i kommentarene til paragrafteksten gis det noen eksempler på tjenester som ikke kan leveres. Avsnittet kan oppfattes å være en utdyping av annen setning i forskriftsforslaget. Eksemplene som gis er utarbeidelse av årsberetning og regnskapsføring, tjenester som allerede er forbudt etter revisorloven § 4-1 annet ledd nr. 5. Bruk av disse eksemplene illustrerer at forskriften med kommentarer ikke klargjør rettstilstanden. Dersom det skal gis eksempler som en rettledning, bør det tas utgangspunkt i tjenester som ikke allerede er eksplisitt forbudt etter revisorloven.

Bestemmelsen er utformet som et prinsipp med en viss rettledning i listen over funksjoner, hvor det er forbundet med særlig risiko at revisor leverer tjenester. Vi er enig i at et prinsippbasert rammeverk egner seg godt. Vi mener imidlertid det er uheldig at det innføres begreper i paragrafen som ikke er diskutert nærmere i høringsbrevet, slik at de gis et meningsfylt innhold som revisor og andre kan forholde seg til.

På denne bakgrunn mener vi at det i større grad bør gis rettledning i forhold til hva som skal anses å være "sentrale deler av klientens interne kontrollfunksjoner", og at det vurderes å angi

en metode for hvordan revisor kan vurdere hvilke tjenester som ikke kan leveres. Metoden bør etter vår mening bygge på analysemodellen i EUs rekommendasjon om revisors uavhengighet.

Slik forskriftsteksten nå fremstår, kan det oppfattes som at enhver risiko for at revisor reviderer resultatet av egne råd (både faktisk risiko og tilsynelatende risiko), er for stor til at revisor kan leve med den. Det vil i tilfelle være en strengere tolkning enn hva EUs rekommendasjon om revisors uavhengighet legger til grunn og en vesentlig innstramming i forhold til revisorloven § 4-5. Vi er usikre på hva departementet mener med forslaget og ber om at dette klargjøres.

#### ***Til forskriften § 4-5***

Forslaget omhandler begrensninger i revisors muligheter til å utføre rådgivnings- eller andre tjenester i forhold til revisjonsklientens interne ansvarsoppgaver. Hensikten er at bestemmelsen skal utfylle og presisere første og annet ledd i revisorloven § 4-5.

#### ***Første ledd første punktum***

Annet ledd i revisorloven § 4-5 omhandler at revisor ikke kan yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges ledelses- og kontrolloppgaver. Forslaget til § 4-5 synes å forsøke å klargjøre hva som menes med ledelses- og kontrolloppgaver. I første punktum lister paragrafen opp noen funksjoner (ledelses- og kontrolloppgaver) hos den revisjonspliktige som revisor ikke kan ivareta eller bli oppfattet å ivareta.

Det er vanskelig å gi en fullstendig og tilstrekkelig presis definisjon av hva som skal omfattes av begrepet ledelses- og kontrolloppgaver slik det brukes i revisorloven § 4-5. I Ot prp nr 75 (1997-98) side 82 hvor "ledelses- og kontrolloppgaver" omtales, gis tre eksempler på funksjoner hos foretaket revisor ikke kan ivareta. Revisor kan ikke

- erstatte foretakets manglende kompetanse og kapasitet
- fastsette prinsipper og foreta vurderinger i forbindelse med utarbeidelse av budsjett
- utarbeide klientens årsberetning

Forslaget til paragraf utvider forbudslisten til konkret å omfatte strategiarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll eller internrevisjon. Oppstillingen i paragrafen utvider etter vår oppfatning innholdet i begrepet ledelses- og kontrolloppgaver i Ot prp nr 75 (1997-98) og vil således kunne innskrenke revisors muligheter til å yte bistand til sine revisjonsklienter. Vi er enig i at revisor ikke kan ivareta klientens ledelses- og kontrolloppgaver under forutsetning av at begrepet er gitt et klart avgrenset innhold som revisor og andre kan forholde seg til. I slike tilfeller vil truslene mot revisors uavhengighet raskt bli så store at revisor ikke kan gjøre noe annet enn å si nei til oppdraget.

Vi er usikre på hva som menes med "å opptre slik at han kan bli oppfattet å ivareta" de nevnte funksjoner. Vi tror at begrepet "å opptre" med fordel kan utdypes med eksempler på ulike situasjoner hvor det angis hvor store truslene mot revisors uavhengighet anses å være og eventuelt hvilke forholdsregler som kan anvendes for å komme ned på et akseptabelt risikonivå. Slik forskriften nå fremstår, åpner den for ulike tolkninger. Dette bidrar etter vår mening ikke til klarhet, men bidrar til å svekke forutsigbarheten av de tolkninger som kan gjøres på grunnlag av forskriften. Vi mener at EUs rekommendasjon om revisors

uavhengighet i denne sammenheng gir mer systematisk og bedre veiledning enn forskriften og foreslår at det vurderes å innføre denne.

Videre er det nødvendig å klargjøre hva som menes med ordet "kontroll". Dersom det menes intern-kontroll, bør dette klart fremgå. Likeledes stiller vi spørsmål ved hva som menes med "forretningsmessige disposisjoner". Slik ordet nå brukes, kan det omfatte hele forretningsvirksomheten til klienten. Ordet "forretningsvirksomhet" brukes dessuten i tredje avsnitt i kommentarene til paragrafteksten. Bruk av ulike begrep om det samme gjør det uklart hva som menes. Vi ber om at det klargjøres.

#### Første ledd annet punktum

Første ledd annet punktum synes uklart, da det ikke fremgår hva som menes med "å medvirke". Vi stiller også her spørsmål ved hva som menes med "opptre slik at han kan bli oppfattet å medvirke". Ordlyden er etter vår mening uheldig, da den bidrar til å svekke forutsigbarheten av de tolkninger som kan gjøres på grunnlag av forskriften. Vi foreslår at annet punktum strykes.

#### Tredje ledd

I Ot prp nr 75 (1997-98) side 81 annen spalte utdyper departementet hva som ligger i revisorloven § 4-5 første ledd;

"I dette ligger først og fremst at revisor aldri kan engasjere seg slik at revisor deltar i eller påvirker beslutningsprosessen i foretaket. Særlig på områder som omfattes av revisors etterfølgende bekreftelser må det vises stor varsomhet."

Som et ledd i revisjonsprosessen må revisor være i dialog med klienten og veilede om regnskapslovens regler om regnskapsføring, presentasjon og vurdering. Det siste kan også omfatte skattelovgivningens regler om skattemessig verdiansettelse. Videre må revisor kunne forklare hva utfallet av valg mellom alternative løsninger kan være. Slike avklaringer er like mye en del av klientens prosess med å fremskaffe faktum for produksjon av årsregnskapet som det er en del av revisors prosess med å revidere årsregnskapet. Dessuten forventes det at revisor kommer med forslag til endringer/forbedringer av rutiner eller prosesser i foretaket når det skrives nummererte brev til klienten. Det kan tenkes mange situasjoner hvor det kan fremstå som om revisor leverer premisser for den revisjonspliktiges beslutninger. For eksempel kan det vises til Rundskriv 23/2003 kapittel 5, hvor det fremgår en rekke tjenester Kredittilsynet mener revisor klart kan utføre. En rekke av disse tjenestene kan oppfattes å ikke være tillatt etter tredje ledd. Etter vår mening er det nødvendig å avgrense forbudet i tredje ledd. På denne måten kan begrepet "vesentlige premisser" gis et noe mer presist innhold.

Begrepet "vesentlige premisser" anvendes i forskriftsteksten. Begrepet er ikke nærmere diskutert i kommentarene til forskriftsforslaget. Når et nytt begrep innføres, er det nødvendig å si noe om hva det skal inneholde. Uten at "vesentlige premisser" defineres nærmere, bidrar ordlyden ikke til å klargjøre regelverket.

#### Til forskriftens § 4-6

Bistand som erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet omtales i Ot prp nr 75 som et eksempel på innholdet i begrepet "ledelses- og kontrollopgaver". I forskriften brukes tilnærmet samme ordlyd.

Den første setningen i forslaget til § 4-6 kan synes å stå i motsetning til departementets holdning som kommer til uttrykk i Ot prp nr 75 (1997-98) nederst på side 85:

”Departementet er enig med utvalget i at revisor som etter gjeldende rett, fortsatt bør ha adgang til å yte teknisk bistand til revisjonsklienten i forbindelse med regnskapsutarbeidelsen uten at dette anses for å være en tjeneste som gjør vedkommende inhabil.”

Forslaget til § 4-6 kan leses slik at den tradisjonelle bistanden revisor yter ved årsavslutning til sine revisjonsklienter i forbindelse med regnskapsavslutning, ikke lenger kan ytes. I så fall vil det representere en vesentlig innstramming i forhold til gjeldende rett. Vi stiller spørsmål ved om dette er hensikten, og om det er innenfor den foreslåtte lovhjemmel.

Vi ber om at det klargjøres, for eksempel i § 4-3, at denne typen bistand omfattes av revisjonsbegrepet og derfor ikke rammes av § 4-6 første setning. Vi viser til vårt forslag til endringer i § 4-3 ovenfor.

#### ***Til forskriftens § 4-8***

Første ledd, første og annet punktum i forslaget til paragraf, innebærer et krav om dokumentasjon uansett om revisor finner trusler mot sin uavhengighet eller ikke. Forslaget går lenger enn både EU-rekommandasjonen og DnRs regler om uavhengighet.

Vi er imidlertid enig i at revisor bør dokumentere sine uavhengighetsvurderinger og har ingen kommentarer til forslaget.


#### **Avsluttende kommentarer**

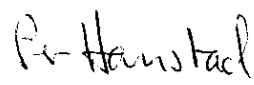
Etter vårt syn viser forslaget til forskrift til fulle de vanskeligheter som ligger i å regulere revisors uavhengighet i detalj. Hovedproblemet ligger i det å presist og fullstendig beskrive de situasjoner eller omstendigheter som revisor må unngå. Mange forskjellige omstendigheter eller kombinasjoner av omstendigheter kan medføre trusler mot revisors uavhengighet. Det er umulig å definere alle slike situasjoner og spesifisere de relevante korrigerende tiltak som bør iverksettes. Et begrepsmessig rammeverk som krever at revisor identifiserer og vurderer trusler mot sin uavhengighet, vil derfor kunne være en bedre løsning og dermed også i allmennhetens interesse. Et slikt begrepsmessige rammeverk finnes i form av den analysemodellen som er inkludert i EU-rekommandasjonen om revisors uavhengighet og i DnRs vedtatte uavhengighetsregler.

Etter vårt syn vil det være uheldig om det på nåværende tidspunkt gjøres endringer i uavhengighetsreglene uten at den fulle bredde av endringene i åttende direktiv samtidig blir vurdert. Spesielt er det viktig å avklare forholdet til EUs rekommandasjon om revisors uavhengighet. Den norske Revisorforening mener at vi i Norge bør ha et regelverk som er mest mulig i overensstemmelse med regelverket i EU, og som man på europeisk nivå er enig om sikrer god og konsistent kvalitet på gjennomført revisjon. Dette gir den nødvendige tilliten til revisjonen som utføres. DnR bidrar gjerne i dette arbeidet.

Dersom det er spørsmål eller kommentarer til dette brevet kan de rettes til Per Hanstad på tlf. 23 36 52 82 / 48 02 00 82. Vi utdyper gjerne innholdet i brevet.

Vennlig hilsen  
Den norske Revisorforening

  
Terje Boasson  
Styreleder

  
Per Hanstad  
Adm. direktør