



NORGES OFFENTLIGE UTREDNINGER
NOU 1997: 9

Om revisjon og revisorer

**Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon
28. januar 1994**

**Avgitt til
Finans- og tolldepartementet 16. januar 1997**

**STATENS FORVALTNINGSTJENESTE
STATENS TRYKNING**

OSLO 1997

Til Finans- og tolldepartementet

Revisorutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 28. januar 1994 for å vurdere revisjonslovgivningen.

Utvalget legger med dette fram sin utredning.

Oslo, 16. januar 1997

Knut Løken leder

Aase Marit Fjellanger

Margot Kvalvik Fon

Per Hanstad

Bjørgunn Havstein

Karl Tore Hareide

Inger Helene Iversen

Arne Kinserdal

Ole Kirkvaag

Roy Kristensen

Vetle Hylland Olsnes

Björg Selås

Trygve Sørli

Sammendrag

0.1 HOVEDPUNKTER OG SAMMENDRAG AV UTVALGETS KONKLUSJONER

Revisorutvalget er gitt i oppdrag å utrede behovet for endringer i de bestemmelser som foreligger om revisorer og revisjon. I dette kapittel er de vesentligste konklusjoner, som Utvalget har komme frem til, først knyttet opp mot tildelt mandat. Deretter trekkes opp de prinsipielle linjer i Utvalgets forslag til endret lov om revisjon og revisorer. Den nye lov foreslås erstatte någjeldende lov «14. mars Nr. 2 1964 Lov om revisjon og revisorer».

På de fleste områder er det samstemmighet innen Utvalget om utredning og lovtekst. Avvikende syn er reflektert på aktuelle steder i utredningen ved henvisning til særmerknader. Disse er tatt inn i utredningen som vedlegg 1.

Det ble opprettet et underutvalg som særlig skulle se på forholdet mellom revisor og offentlig myndighet. Dette utvalget har avlagt egen rapport som er inntatt i utredningen i sin helhet som vedlegg 2. En rekke av de synspunkter underutvalget hadde, er innarbeidet også i Utvalgets konklusjoner.

0.1.1 Utredning og lovutkast i forhold til mandatet

Utvalget skal vurdere behovet for å foreslå eventuelle endringer i lovgivningen om revisjon og revisorer. En overordnet oppgave er å foreslå tilpasninger av lovgivningen til EØS-reglene om revisjon og revisorer

Utvalget har funnet at det fortsatt er behov for lovbestemmelser på området. Det bør imidlertid foretas vesentlige spesifiseringer og endringer i forhold til gjeldende lov om revisjon og revisorer. På den bakgrunn fremsettes forslag om en helt omskrevet revisorlov. Revisjonsplikten foreslås regulert i regnskapslov, aksjelov og andre særlover.

Lovforslaget er tilpasset EU-direktivene, men går på en del områder ut over de krav EU-direktivene stiller. Av særlig betydning er åttende rådsdirektiv (84/253/EØF) som fastsetter rammebestemmelser for revisor.

Behovet for revisjon er likeledes vurdert i relasjon til aktuelle brukergruppers behov. I utkastet til ny revisorlov har Utvalget forsøkt imøtekomme alle vesentlige behov av generell art.

I lys av utviklingen mot flere revisjonsformer med avvikende formål (finansiell revisjon, operasjonell revisjon og forvaltningsrevisjon), har Utvalget vurdert revisjonsbehovet i en større bredde enn hva som har vært lagt til grunn ved tidligere offentlige utredninger i tilknytning til revisorloven. Utvalget erkjenner et klart behov for flere revisjonsformer enn finansiell revisjon i næringslivet, men finner det likevel mer formålstjenlig at eventuelle bestemmelser om revisjon med andre formål inntas i bransjelover og andre spesiallover etter hvert som det oppstår behov for å fastsette krav om slik revisjon. Å fastsette generelle krav om andre revisjonsformer enn finansiell revisjon i revisorloven vil etter Utvalgets mening være for omfattende.

Utvalget skal vurdere revisors ansvar, plikter og oppgaver. Utvalget skal utarbeide forslag til hvordan regelverket om disse forhold skal være. Det vises til omtale av slike spørsmål i blant annet Ot.prp. nr. 35 (1988-89), St. prp. nr. 1 Gul Bok (1991-92) avsnitt 6.6 om regnskaps- og revisjonslovgivningen og Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet fra 1992. Utvalget bes legge til grunn at revisor skal medvirke aktivt i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder på skatte og avgiftsområdet

I dag er rammen for revisors oppgaver, plikter og ansvar uklar. Etablering av grenser for det lovbestemte revisjonsinnholdet, samt klargjøring av revisors funksjon og ansvar står derfor sentralt i Utvalgets utredning og lovforslag. I denne forbindelse er det lagt til grunn en markert deling av revisors oppgaver i lovbestemmelser om *revisjon* og bestemmelser om andre oppgaver som pålegges den lovbestemte revisor (*særoppgaver*). Kravene til revisjonens innhold, samt kvalifikasjonskrav for de revisorer som står ansvarlig for gjennomføringen, er fastsatt i lovforslaget eller forutsettes fastsatt med hjemmel i denne loven, mens særoppgaver også kan fastsettes med hjemmel i andre lover.

Den lovbestemte revisjonen omfatter prosedyren frem til og med revisors uttalelse (revisjonsberetning) om den informasjon foretaket fremlegger i sine offisielle regnskap. Utvalget har på samme måte som i gjeldende revisorlov i hovedsak ikke inntatt spesielle krav i lovteksten om revisjonens innhold, men henvist til god revisjonsskikk og revisorforeningenes standarder på de forskjellige områder. Likeledes har Utvalget drøftet og erklært seg enig i den dreining i internasjonal retning som revisorforeningenes forslag til nye standarder innebærer. Disse bygger på revisjonsstandarder (ISA) utgitt av The International Auditing Practices Committee.

Utvalget foreslår ingen separate revisjonshandlinger direkte rettet mot preventiv sikring, oppdaging eller oppklaring av økonomisk kriminalitet. På den annen side er det ved de nye standarder som revisorforeningene er i ferd med å innføre, samt ved de skjerpede bestemmelser lovutkastet inneholder for revisors undersøkelser, dokumentasjon og rapportering, etablert en markert bedre sikring mot slik kriminalitet enn hva tilfellet er i dag. Ut over dette vil myndighetene kunne pålegge revisor definerte særoppgaver/attestasjoner på spesielle områder, så lenge disse oppgavene ikke svekker revisors mulighet for å ivareta sin hovedfunksjon.

Utvalget skal vurdere hvilke utdannings- og kompetansekrav som skal gjelde for revisorer. Herunder må det vurderes om revisorutdanningen bør inndeles i obligatoriske og valgfrie elementer. Utvalget må ta stilling til om det er hensiktsmessig å opprettholde flere kategorier revisorer med ulike kvalifikasjonskrav, og eventuelt vurdere kvalifikasjonskravene for hver kategori separat. Det må tas særskilt stilling til retten til å utøve revisoryrket i Norge i de tilfeller vedkommende har tilegnet seg sine faglige kvalifikasjoner i en annen stat, herunder eventuelt hvilke tilleggskrav som bør stilles dersom vedkommendes kvalifikasjoner ikke tilsvarer kvalifikasjonskravene i henhold til det norske regelverket

Utvalget har konkludert med at det fortsatt bør være to godkjenningsnivåer for de revisorer som skal være ansvarlig for utøvelse av den revisjon revisorloven regulerer. For å tilfredsstille EU's åttende rådsdirektivs krav innebærer lovutkastet at minstekravet for gjennomført praktisk opplæring økes med ett år til tre år. Likeledes innføres en ny offentlig godkjenningssprøve på begge nivåer etter gjennomført utdanning og praktisk opplæring. Utvalget anbefaler å videreføre prinsippet med krav om et høyere karaktersnitt for sentrale fag ved den teoretiske eksamen enn hva som er nødvendig for å bestå eksamen. De norske kravene til begge revisorkategorier vil etter dette tilfredsstille, og til dels være høyere enn de kvalitetskrav forannevnte direktiv innebærer.

Utvalgets forslag om å knytte godkjenningskravene til utdanningsnivå, praktisk opplæring og en spesiell godkjenningssprøve, og ikke til bestemte undervisningsanstalter som i dag, åpner for alternative utdanningsveier i Norge eller i utlandet. Kravene om kunnskaper i norsk lovgivning vil imidlertid medføre at visse deler av utdanningen må tas i Norge.

Likeledes foreslår Utvalget i tråd med åttende rådsdirektivs forutsetning etablert et spesielt regelsett for godkjenning i Norge av revisorer som tidligere er godkjent i et annet EØS-land.

Utvalget foreslår at ordningen med to forskjellige kategorier revisjonsselskaper opphører. Ordningen anses ikke nødvendig ved å pålegge den revisor som utpekes som ansvarlig på oppdraget de spesielle kvalifikasjonskrav som eventuelt stilles i tilknytning til de aktuelle foretak.

Det generelle behov for teoretiske kunnskaper må etter Utvalgets syn føre til en utvidelse av den alminnelige revisorutdanning i Norge med ett studieår, mens endringsbehovet for det høyere revisorstudiet ikke behøver medføre utvidet studietid i forhold til i dag. Når det gjelder studieinnholdet vil fagkretsen i det alminnelige revisorstudium i stor grad være bundet til de fag åttende direktiv omtaler. Generelt anser Utvalget det imidlertid som aktuelt å dreie innholdet i de enkelte fag mot mer vektlegging av grunnleggende økonomiteori. Ved det høyere revisorstudium vil man generelt stå friere i valg av fordypningsområder, men også her forutsettes studentene å ha dekket den fagkrets EU's åttende rådsdirektiv omtaler.

Utvalget foreslår at det etableres egne utdanningstitler for de som består eksamen etter fullført studium i Norge.

Utvalget har også berørt utdanningsbehovet for andre revisjonsformer, men foreslår ikke konkrete utdanningsveier eller samordning med den alminnelige revisorutdanning i denne forbindelse. Utviklingen går hurtig, samtidig som behovene for slik revisjon varierer meget både innen offentlig og privat virksomhet, både når det gjelder art og innhold. Utvalget finner det naturlig at både offentlige og private undervisningsinstanser selv løpende evaluerer behovet og legger opp til slik revisjonsundervisning i en takt og i en form som er tilpasset utviklingen. Dette har også sammenheng med at Utvalget ikke i dag finner tilstrekkelig grunnlag for å etablere spesielle godkjenningsordninger for revisorer som utøver andre revisjonsformer enn hva som pålegges gjennom revisorloven.

Utvalget har fastsatt aktuelle habilitetskrav til revisor som forutsettes overholdt i hele godkjenningsperioden. Kravet om fornyelse av godkjenningen hvert 5. år med tilhørende krav om etterutdanning er sammenfallende med bestemmelsen i gjeldende revisorlov § 12 tredje ledd. Dette ledd er imidlertid ennå ikke iverksatt i påvente av nødvendig forskrift. Kravene til revisors aktsomhetsplikt mot inhabilitet overfor det enkelte foretak skjerpes. Derimot foreslår ikke Utvalget formelle begrensninger for revisors rådgivning, assistanse eller kontorsamarbeid så lenge revisor derved ikke kommer i konflikt med forannevnte hovedkrav. Noen reell liberalisering av habilitetskravene har ikke Utvalget ment å innføre.

Utvalget skal vurdere behovet for endringer i reglene om revisjonsplikt i revisorloven og annen lovgivning, unntatt lovgivning som bare gjelder stats- og kommuneforvaltningen. Det må tas stilling til om det er hensiktsmessig å opprettholde et system hvor revisjonspliktige med bestemte kjennetegn påbys bruk av en særskilt kategori revisor, og i så tilfelle hvilke retningslinjer som skal legges til grunn for videreutvikling av dette systemet

Utvalget anbefaler revisjonsplikten knyttet opp mot plikten til å fremlegge årsregnskap etter regnskapsloven. Revisjonsplikten for de enkelte foretak forutsettes dog kunne fastsettes i andre lover enn regnskapsloven, slik at myndighetene her vil ha frihet til å begrense eller utvide revisjonsplikten uavhengig av denne lov. Det er i dag allerede visse unntak i forhold til regnskapsloven, og Utvalget finner det ikke påkrevet å foreslå disse opphevet. Utvalget fraråder imidlertid utvidet fritaksadgang, og anbefaler således bl.a. fortsatt revisjonsplikt for alle aksjeselskaper, uansett størrelse.

Som nevnt tidligere, har Utvalget ikke funnet det naturlig å foreslå generell lovgivning om revisjon med primært operasjonelle eller forvaltningsmessige formål.

Utvalget foreslår krav om at ansvarlig revisor i foretak nevnt i forslag til regnskapslov § 1-4 pkt. 1 og 4 må inneha godkjenning på høyeste nivå. Dette dreier seg i det vesentlige om meget store foretak. Ut over dette kan spesielle krav til revisors bakgrunn og kvalifikasjoner stilles i de enkelte lover som pålegger revisjonsplikt.

Utvalget skal vurdere hvordan myndighetene kan organisere sitt forvaltningssarbeid med revisor- og revisjonsspørsmål, herunder vurdere Kredittilsynets og Revisorrådets rolle

Utvalget foreslår ingen vesentlige endringer i dagens forvaltningsprosedyrer, registerføring, tilsynsvirksomheten eller organisatorisk plassering. En ny Revisornemnd foreslås å overta den rollen dagens Revisorråd har. Etter Utvalgets mening bør Revisornemnda i stedet for å være et rådgivende organ for Kredittilsynets styre i klagesaker, selvstendig ivareta hele klagebehandlingen. Revisornemnda bør dertil, ved siden av å være et rådgivende organ for Finansdepartementet, også overvåke den forvaltning som utøves av Kredittilsynet mht. godkjenning, registerføring og tilsyn. Utvalget anser det nødvendig at nemnda har sitt eget sekretariat som kan forberede klagesakene og for øvrig ivareta administrative funksjoner for nemnda.

Utvalget skal utrede de økonomisk-administrative konsekvenser av de forslag som fremmes

Utvalget foreslår ikke endringer i revisjonsomfanget eller revisjonsinnhold som fører til vesentlige endringer i de totale kostnader, hverken for offentlige myndigheter eller for brukerne av revisors tjenester. Utvalget har ikke funnet at ytterligere lempninger i revisjonspliktens omfang nødvendigvis vil slå ut i reduserte kostnader. Sannsynligvis ville i så tilfelle offentlige kontrollkostnader øke, mens foretakenes kostnader til den lovbestemte revisjonen for en stor del ville bli erstattet av kostnader til avtalepålagt revisjon og rådgivning.

Revisorutdanningen og forvaltningen av godkjenningsordningen vil medføre noe høyere kostnader enn i dag, men ikke av et vesentlig omfang. Utvidelsen av det alminnelige revisorstudium med ett år er den største post i så måte. En slik utvidelse antas uansett ville tvinge seg frem på bakgrunn av et stadig høyere kunnskapskrav til praktiserende revisorer.

De vesentligste administrative konsekvenser vil være innføring av ny praktisk prøve som grunnlag for offentlig godkjenning, samt forslaget om Revisornemndas rolle og plassering. Utvalgets forslag om at revisjonsplikten flyttes til andre lover og at det fastsettes formkrav for alle lovpålagte særoppgaver, vil kreve en relativt betydelig omarbeiding av gjeldende lov- og forskriftsbestemmelser.

Utvalget skal avgi sin utredning til Finansdepartementet. Finansdepartementet skal holdes orientert om Utvalgets arbeid. Finansdepartementet kan gjøre endringer, utdypninger og tillegg i mandatet

Utredningen blir ved dette dokument avgitt til Finansdepartementet. Departementet er holdt orientert om fremdriften, spesielt om de forsinkelser som er oppstått i forhold til den mandatets krav, 15. februar 1995.

Utvalget har i den tiden arbeidet har pågått ikke fått nye eller endrede pålegg fra Finansdepartementet.

0.1.2 Lovens struktur og innhold

Utkastet til revisorlov er bygget opp i 16 kapitler. Generelt inneholder lovutkastet vesentlig mer spesifiserte bestemmelser enn gjeldende revisorlov.

"Utvalgsarbeidet" i Kap. 1 Lovens virkeområde og definisjoner

Kapitlet knytter lovbestemmelsene til finansiell revisjon og særoppgaver som det er naturlig å kombinere med denne revisjonen. Et viktig unntak er at loven ikke automatisk gjelder revisjon i stat, fylke eller kommune. Dette må i tilfelle fastsettes i annen lovgivning.

Begrep knyttet til revisor og revisjon har i liten grad standardisert eller lovbestemt betydning. Utvalget har derfor funnet det fornuftig å innta korte forklaringer av hva som legges i de viktigste begrep loven benytter. Av særlig betydning er at lovutkastet foreslår at lovens revisjonsbegrep her kun knyttes til revisjon av regnskapet, mens andre oppgaver pålagt revisor benevnes som særoppgaver.

"Aktuelle begrep" i Kap. 2 Revisjonens formål. Særattestasjoner

Lovutkastet fastsetter revisjonsformålet til å bekrefte hvorvidt regnskapet er utarbeidet og avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk. Det blir fremhevet at dette også omfatter at regnskapsføringen er innrettet på en måte som sikrer grunnlaget for all lovpålagt økonomirapportering. Loven krever dertil at revisjonen skal bidra til å forebygge misligheter og feil.

Lovutkastet stiller formkrav til lovpålagte særoppgaver for revisor. Dette for å klargjøre oppgavens innhold og adressat.

"Historisk utvikling og status i Norge" i Kap. 3 Godkjenning av revisorer

Lovutkastet fastsetter eksklusivitet for titlene registrert og statsautorisert revisor. Likeledes at kun godkjente revisorer kan ivareta lovpålagt revisjon etter revisorlovens bestemmelser.

Det fastsettes krav om utdanning og praksis med tilhørende prøver for begge revisorkategorier. Praksisprøven er ny og i tråd med EU's åttende direktiv. Lovutkastet knytter ikke som gjeldende revisorlov godkjenningen til bestemte utdanningsinstitusjoner, men til fagkrav. Dette innebærer også rett til å ta vesentlige deler av utdanningen i andre land. Kravet om kjennskap til norske forhold og norsk lovgivning vil imidlertid medføre at ikke all utdanning kan tas i utlandet.

Praksiskravet er øket fra to til tre år. Kravene til praksisinnholdet er tilsvarende gjeldende krav, men det forutsettes at minst to av årene er tatt etter gjennomført teoretisk studium. Dette er ikke nødvendig i dag.

Krav vedrørende personlige forhold er de samme for begge kategorier revisorer og i alt det vesentlige i tråd med hva som er fastlagt også i gjeldende lov. Lovutkastet innfører bestemmelser om sikkerhetsstillelse. I dette kapitlet foreslås også bestemmelser om aksept av revisorer godkjent i andre EØS-land. Lovutkastet er her i samsvar med gjeldende bestemmelser, men presiserer bedre kravene til sikkerhetsstillelse, administrasjon, bopel m.m.

Kapitlet omtaler også bestemmelsene om godkjenning av revisjonsselskap. De fleste krav er sammenfallende med gjeldende bestemmelser, men en vesentlig nyhet i lovutkastet er at man ikke lenger finner det nødvendig å skille mellom registrerte og statsautoriserte selskaper. I de tilfeller lov forutsetter statsautorisert revisor, knyttes dette kravet til den revisor som er ansvarlig på vedkommende oppdrag.

Til slutt inneholder lovutkastet her bestemmelser om de forhold som vil føre til bortfall av rett til å være valgt eller ansvarlig revisor. Det innføres et skille mellom godkjenningen og retten til å ivareta revisjonsoppdrag. Dette legger til rette for at revisorer fortsatt kan beholde den revisortittel som de en gang har fått, selv om de ikke oppfyller alle de kravene som må stilles til en ansvarlig revisor. Forholdet er av stor betydning for revisorer som velger å gå inn i offentlig revisjon, intern revis-

jon eller andre yrker. Dette muliggjør også at pensjonerte revisorer ikke behøver gi fra seg sin tittel. Bortfall av tittel vil kun skje som ledd i sanksjon fra Kredittilsynet.

"Utdanningsopplegg" i Kap. 4 Revisors uavhengighet og objektivitet

Lovutkastet stiller et grunnleggende krav om at ingen kan ivareta revisjonsoppdrag hvis det foreligger forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet til foretaket. Ansvar for å forsikre seg om dette pålegges den revisor eller det revisjonsselskap som velges. Deretter presiserer lovutkastet de særlige forhold som alltid vil medføre en slik situasjon. I gjeldende revisorlov er disse siste forhold nevnt først, mens den generelle aktsomhetsplikt er inntatt som «andre særlige grunner». Endringen i lovformulering innebærer en større vektlegging av det skjønns som alltid må foretas.

Det er foreslått visse mindre justeringer i habilitetsreglene i forhold til gjeldende lov på bakgrunn av utilsiktede konsekvenser bestemmelsene etterhvert har fått for de aller største revisjonsselskapene.

Omfanget av revisors rett til å utføre rådgivning eller andre tjenester, samt bestemmelser om eventuell deltakelse i annen virksomhet, er spesifisert i loven. Disse bestemmelser er i alt det vesentlige i tråd med hva som praktiseres i dag.

Utvalget har ikke funnet det riktig å innføre begrensninger i forhold til revisors honorar fra en klient. Forholdet må vurderes i lys av den generelle aktsomhetsregel.

"Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)" i Kap. 5 Revisors plikter som valgt revisor

Lovutkastet knytter revisjonens utførelse til lov og forskrift, samt til hva som til enhver tid må anses som god revisjonsskikk. Utkastet stiller selv ingen spesielle utførelseskrav, og innholdskravene er meget overordnede. Utvalget har ikke funnet det naturlig å ta detaljerte krav inn i loven så lenge dette blir mer detaljert beskrevet i revisjonsstandarder.

Lovutkastet stiller krav om en plikt for revisor, ut over hva som er nødvendig av hensyn til regnskapsbekreftelsen, om å se etter at foretakets styrende organ ivaretar lovbestemte styrings- og kontrollplikter. Fordi det ikke foreligger bestemmelser eller standarder for styrets arbeid, er revisors plikt til å ta forholdet opp begrenset til forhold hvor det skjer vesentlige pliktbrudd.

Lovutkastet krever at revisor skal dokumentere sitt arbeid, spesielt rapportere indikasjoner om misligheter og feil.

I kapitlet er også inntatt bestemmelser om nummererte brev fra revisor til foretakets ledelse. Utvalget har funnet det viktig å spesifisere krav til hva som skal rapporteres på denne måten. I dag synes det som praksis varierer meget. Det spesielle med de nummererte brevene er at offentlige tilsynsmyndigheter, f.eks. skatterevisor, gjennom disse har tilgang til hva revisor har tatt opp.

Til slutt omhandler kapitlet bestemmelser om revisjonsberetningen. De spesifiserte krav er i samsvar med gjeldende god revisjonsskikk.

"Revisjonens formål, innhold og omfang" i Kap. 6 Revisors taushetsplikt. Informasjonsplikt

Lovutkastet viderefører i det vesentlige gjeldende bestemmelser om viktigheten av revisors taushet om forhold han blir kjent med under sin revisjon. Det løses imidlertid noe på taushetsplikten ved at revisorer i datterselskap kan gi informasjon til morselskapets revisor, og at revisor pålegges plikt til å utlevere dokumenter til ret-

tighetshavere som ikke får disse fra foretaket, samt ved en utvidet informasjonsplikt til bostyrer. Revisor kan også pålegges informasjonsplikt med hjemmel i lov. Innstilling om slik lovbestemt informasjonsplikt i særlige tilfeller foreligger for Stortinget som endringsforslag til kredittilsynsloven. Dette lovforslag har sin bakgrunn i det såkalte BCCI-direktiv fra EU.

"Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov" i Kap. 7 Revisors fratreden. Nyvalg

Lovutkastet fastsetter spesifiserte bestemmelser for revisors fratreden. Av særlig betydning er pålagt plikt til å dokumentere årsak, samt å gi melding om denne til påtroppende ny revisor. Lovutkastet fastsetter dertil plikt for den påtroppende revisor til å begrunne hvorfor han påtar seg oppdrag i tilfeller hvor avtroppende revisor har frarådet ny revisor å påta seg oppdraget. Lovutkastet har her tatt inn bestemmelser som tidligere bare har vært omtalt i revisorforeningenes interne regelverk om god revisorskikk, samtidig som disse retningslinjer er betydelig skjerpet. Bakgrunner for dette er at Utvalget bl.a. anser slike bestemmelser av viktighet i sikringen mot økonomisk kriminalitet.

Utover hva som foran er nevnt, inneholder ikke kapitlet bestemmelser som bryter med gjeldende lovbestemmelser for revisors fratreden og nyvalg eller god revisorskikk.

"Revisors rammevilkår" i Kap. 8 Revisortilsyn

Lovutkastet pålegger Finansdepartementet å opprette et Revisortilsyn. I utredningen har Utvalget anbefalt at dette fortsatt administreres av Kredittilsynet.

Revisortilsynets oppgaver forutsettes omfatte de samme som i dag, – godkjenning, registerføring, tilsyn og sanksjonsfastsettelse. Gjeldende bestemmelser finnes i hovedsak i revisorloven § 13 tredje ledd og i Forskrift om revisjon og revisorer av 19.09.1990 nr. 766.

"Revisorutdanningen" i Kap. 9 Tilsyn

Lovkapitlet omtaler de overordnede retningslinjer for tilsynsarbeidet. Bestemmelsene gir også hjemmel for Revisortilsynets rett til å kreve opplysninger, få fremlagt revisors arbeidspapirer, foreta undersøkelser m.m.

Lovutkastet gir Revisortilsynet rett til å samarbeide med revisorforeningenes egne tilsynsorganer, og i den grad det åpnes for innsyn i disse organers dokumentasjon, bygge på denne.

"Godkjenning og tilsyn" i Kap. 10 Sanksjoner

Lovutkastet fastsetter Revisortilsynets sanksjonsmuligheter til

- tilbakekalling av godkjenning
- advarsel og kritikk
- sanksjoner overfor revisjonsselskaper og deres tillitsmenn
- suspensjon av rettigheter

Bestemmelsene spesifiserer nødvendig grunnlag for hver enkelt av disse sanksjoner. Utvalget har funnet det viktig å fastsette klarere kriterier enn hva som foreligger i dag.

Det innføres en foreldelsesfrist for ilegging av sanksjoner på fem år. Slik frist foreligger ikke i dag.

"Straff og erstatning" i Kap. 11 Revisorregister

Lovutkastet fastsetter detaljert hva registeret skal inneholde av informasjon om den enkelte registreringspliktige. Det innføres også bestemmelser om revisors informasjonsplikt til registeret, registerets informasjonsplikt til revisor og andres rett til informasjon fra registeret. Krav om sletting av sanksjoner etter fem år i det register som er tilgjengelig for andre, er nytt i det foreliggende lovutkast.

"Merknader til de enkelte paragrafer" i Kap. 12 Revisornemnd

Det foreslås opprettet en nemnd – Revisornemnda – til erstatning for dagens Revisorråd. Lovutkastet fastlegger at nemnda skal etableres av Finansdepartementet, at den skal ha 7 medlemmer og oppnevnes for en periode på tre år ad gangen. Nemndas medlemmer skal bestå av revisorer og ellers personer som har erfaring fra virksomhet som berøres av revisjon. Nemndas leder skal fylle vilkårene for å være høyesterettsdommer.

Nemndas oppgaver omfatter å være ankeorgan for sanksjonsvedtak av Revisortilsynet og være rådgivende organ for Finansdepartementet.

"Lovutkast" i Kap. 13 Klager på revisor

Lovutkastet gir enhver som har direkte økonomisk interesse i foretaket rett til å inngi klage på revisor til Revisortilsynet. Denne samme rett skal offentlige myndigheter som fører tilsyn eller kontroll med foretakets regnskaper ha.

Lovutkastet gir overordnede regler for saksbehandlingen. Disse er i alt det vesentlige i samsvar med de interne retningslinjer Kredittilsynet benytter i dag.

Såvel klager som innklaget foreslås kunne ilegges saksomkostninger i tilfelle en klage er urimelig eller revisors forhold særlig kritikkverdig. Nærmere bestemmelser forutsettes utarbeidet av departementet.

Kap. 14 Straff

Lovutkastet fastsetter skyldkrav og strafferammer i relasjon til forholdets art. Bestemmelsene er mer detaljerte enn gjeldende bestemmelser, samtidig som det innføres mulighet for fengsel inntil ett år i særlige tilfeller. Foreldelsesfristen for å reise straffesak etter revisorloven er satt til fem år.

Kap. 15 Erstatning

Både revisor og revisjonsselskap er etter lovutkastet ilagt erstatningsplikt. Erstatning forutsetter skade som revisor forsettlig eller uaktsomt har voldt foretaket eller andre. For øvrig vises til de alminnelige erstatningsregler. Lovutkastet gir anledning til lempning for erstatningsansvaret.

0.1.3 Særmerknader

Utvalgets utredning, konklusjoner og forslag til lovtekst er utarbeidet over mer enn to år. Under behandlingen av de enkelte forhold ga medlemmer fra tid til annen uttrykk for at de ikke fullt ut kunne innestå for de konklusjoner man drøftet seg frem til. Dette fant man best løst ved å gi anledning til særmerknader på de punkter man ønsket å få frem spesielle synspunkter.

Særmerknadene er inntatt i utredningen som vedlegg 1. Alle forslag om alternative lovbestemmelser er tatt inn i Utvalgets lovforslag under de respektive para-

grafer. Det er videre gjort henvisninger i de forskjellige kapitlers konklusjoner der disse på noe punkt avviker fra særmerknadene. På flere av de punkter medlemmene ikke kunne enes om et felles forslag, viste det seg at Utvalget delte seg omtrent på midten. Dette har medført at enkelte av særmerknadene er tiltrådt av mer enn halvparten av medlemmene.

Særmerknad nr. 16 står i en viss særstilling ved at den berører det prinsipielle grunnsyn for hva denne lov legger i revisjonsbegrepet. Merknaden er imidlertid ikke ført frem til noen avvikende lovbestemmelser. Det er ingen uenighet i Utvalget om at de intensjoner særmerknaden gir uttrykk for, bør vurderes i tiden fremover, men som i andre land har det i Norge hittil vist seg vanskelig å etablere målekriterier, revisjonsstandarder og teknikker, grenser for revisors funksjonsområde og ansvar m.m. Det lovforslag som foreligger vil imøtekomme utvalgsmandatets pkt. 2 meget langt på vei. Den overveiende del av økonomisk kriminalitet vil reflekteres i regnskapet og i så måte dekkes av revisors plikter etter lovforslaget. En revisjonsdekning mot misligheter og andre lovbrudd utenom regnskapsområdet vil medføre en så betydelig utvidelse av revisjonsplikten og kompetansekravene til revisorene, at dette ikke synes være en farbar vei.

0.2 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

0.2.1 Økonomiske konsekvenser

0.2.1.1 Revisorutdanningen

Den avsluttende utdanningen av revisorer i Norge skjer i dag gjennom bestemte skoler på høyskolenivå for den alminnelige revisorutdanning og ved Norges Handelshøyskole for den høyere revisorutdanning. Undervisningen omfatter fag aktuelle for finansiell revisjon og en fagkrets tilknyttet økonomiområdet. Utdanningen innen andre revisjonsformer skjer i Norge primært som kurs med forskjellig varighet. Etterutdanningen skjer for en stor del ved privatororganiserte kurs. Det foreligger ingen oversikt over de offentlige og private kostnader i tilknytning til teoriopplæring av revisorer.

Utvalget har foreslått en utvidelse av det alminnelige revisorstudium med ett år. Samtidig åpnes for delvis utdanning i andre land og gjennom andre norske utdanningskanaler. Hvordan utdanningsveier og studieinnhold vil endres, og derved kostnadene for det offentlige og for samfunnet totalt, vil først og fremst avhenge av behovsøkningen i de generelle kompetansekrav, utviklingen i behovet for revisjon med andre formål enn hva den finansielle revisjon dekker, forholdet privat/offentlig revisjon o.l. Utvalgets konkrete forslag om utvidelse av det alminnelige revisorstudiet med ett år vil imidlertid føre til en økning i behov for skolekapasitet, lærekrefter og undervisningsmateriale. Utvalget kan ikke gi noe overslag over hva dette kan beløpe seg til, da en utvidelse fra 3 til 4 års utdanning ikke nødvendigvis fører til en linær vekst i kostnadene. For de læresteder som allerede har rett til å gi siviløkonomutdanning, vil kostnadsøkningen bli liten.

Den foreslåtte lovbestemte etterutdanning vil etter all sannsynlighet fortsatt skje ved at arbeidsgivere og revisorforeninger avholder kurs. Utvalget finner det ikke mulig å anslå hva dette kan medføre av kostnader for samfunnet, men antar at etterutdanningen i siste omgang vil belastes de reviderte foretak. Administrativt vil etterutdanningen etter Utvalgets forslag medføre oppfølging gjennom tilsynsapparatet, men kostnadene ved denne oppfølgingen blir minimale i det store bildet.

Over tid må man regne med at teoretisk opplæring i andre revisjonsformer enn finansiell revisjon i større grad enn i dag vil inngå i offentlig undervisning. Så lenge

Utvalget ikke foreslår lovbestemmelser om slik revisjon, er det imidlertid ikke naturlig å konsekvensberegne en slik utvikling her.

Utvalget foreslår ingen endring i kravet om teoriutdanning for det høyere revisjonsstudium. Eventuelle endringer fremover i kostnadsbildet for denne utdanningen på bakgrunn av endring i studieinnhold etc. har derfor ikke direkte sammenheng med Utvalgets lovforslag.

0.2.1.2 Godkjenningsordningen

Kostnadene ved den teoretiske eksamen inngår i dag i ovennevnte kostnader for utdanningsinstitusjonene. Utvalget har ikke kommet med forslag som endrer kostnadsomfanget på dette punkt. I tråd med EØS-avtalens bestemmelser forutsetter imidlertid Utvalget gjennomført ytterligere en mer praktisk rettet totrinnsprøve i tilknytning til godkjenningen. Denne er foreslått lagt til de samme institusjoner som forestår revisorutdanningen. Tilsynsmyndighetene vil få en tilleggsfunksjon for å kvalitetskontrollere oppleggene. Kostnadene i tilknytning til denne prøven vil avhenge noe av den form og det omfang prøven vil få (foreslått fastlagt i forskrift), men Utvalget antar at dette ikke vil omfatte vesentlige beløp.

Administrative funksjoner i tilknytning til de enkelte godkjenninger i form av kandidatvurdering, registerføring og oppfølging skjer i dag ved Kredittilsynet. Ovennevnte praksisprøve og foreslått fornyelsesordning vil medføre en viss administrasjon. Kostnaden inngår i de samlede kostnader som omtales senere i tilknytning til tilsynsordningen.

0.2.1.3 Tilsynsordningen

Den lovbestemte tilsynsordningen koster i dag i Kredittilsynets regi ca kr 3,9 mill. (1,5 promille av revisjonshonorarene). Kostnadene fordeles på revisorene og fører ikke til kostnader for offentlige budsjetter.

Utvalget har ikke foreslått endringer i tilsynsomfanget, bortsett fra å peke på visse rasjonaliseringsmuligheter i sammenheng med kopling mot den foreningsbaserte kvalitetskontroll. Dette motveies av tidligere nevnte økning i forvaltningsarbeidet i tilknytning til fornyelsesordningen og etterutdanningskontroll. Man kan således ikke regne med samlede kostnadsendringer av betydning.

Utvalget foreslår ingen endring i ordningen med fordeling av kostnadene for tilsyn og forvaltning.

0.2.1.4 Foretakenes revisjonskostnader

Samlede direkte kostnader for foretakene i tilknytning til revisjonen etter revisorlovens bestemmelser, er i dag ca 2,5 milliard kroner. Dette omfatter bare de lovbestemte oppgaver og rådgivning som er en naturlig del av denne funksjonen. Rådgivning og annen assistanse som kreves særskilt fakturert, er ikke medregnet.

Utvalget anbefaler ikke vesentlige endringer i omfanget av hvilke foretak som pålegges revisjonsplikt. En eventuell fritakelse av revisjonsplikten for visse foretak synes ikke å kunne føre til særlige endringer i total kostnader. Revisors arbeide har for de fleste foretak en vesentlig verdi ut over bekreftelsesfunksjonen, slik at erfaring fra andre land viser at foretakene likevel vil engasjere revisorer eller andre med tilsvarende kompetanse for å dekke dette behovet. Videre antas at banker og andre kreditorer i tilfelle av lovfritak ofte vil stille krav om revisjon som ledd i sikringen av sin kredittgivning. I utredningen har Utvalget drøftet et eventuelt fritak for revisjonsplikt for mindre foretak i sammenheng med f.eks. bruk av autoriserte regn-

skapsførere. Utvalget har ikke anbefalt en slik ordning, og antar heller ikke at dette vil bety vesentlige innsparinger for foretakene. Dette siste vil imidlertid avhenge noe av hvilke undersøkelser og hvilken sikkerhet f.eks. myndighetene forventer i avgifts- og ligningsunderlaget, samt hvilke kontroller myndighetene selv må gjennomføre etter bortfall av revisjon.

Utvalget foreslår heller ikke nye revisjonsoppgaver av vesentlig betydning for foretakenes kostnader. Selv om lovforslaget i forhold til tidligere inneholder mer spesifiserte krav til rapportering, dokumentasjon o.l., utføres dette arbeidet i det all vesentlige allerede i dag som ledd i god revisjonsskikk. Kravet om å planlegge revisjonen med henblikk på å oppdage feil og misligheter kan i enkelte foretak muligens bety økte kostnader i et begrenset omfang, men da dette kravet også fremkommer av de internasjonale standarder for revisjon som nå også legges til grunn i de norske standarder, kan en eventuell kostnadsøkning her ikke knyttes til lovforslaget.

Utvalget åpner for at revisor kan pålegges særoppgaver. Slik rett har myndighetene også i dag. Utvalget foreslår selv ingen nye særoppgaver som medfører kostnadsøkning av betydning for foretakene eller det offentlige.

0.2.1.5 Særmerknadene

Ingen av de særmerknader som fører frem til et alternativt lovforslag er av en slik art at de vil endre kostnadsstrukturen i påviselig grad, hverken for myndigheter eller næringslivet.

Særmerknad nr. 16 vil, avhengig av hvilket omfang man tenker seg gjennomført undersøkelser fra revisors side, kunne medføre betydelige kostnadsøkninger for næringslivet. Da lovbrudd av, mot og gjennom et foretak kan skje innen alle områder av foretakets drift innebærer en utvidelse av revisjonsformålet i forhold til i dag, at revisor vil kunne få et betydelig øket engasjement. En utvidelse av revisorenes ansvar på dette området vil samtidig måtte få konsekvenser for revisors forsikringskostnader, hvilket i siste omgang belastes klienten.

En utvidelse krever dessuten nye revisjonsstandarder, nye revisjonsteknikker og etablering av målekriterier for kvaliteten av foretakets intern kontroll. Dette forutsetter også til dels omfattende omlegging og utvidelse av utdanningskravene innen foretaksadministrasjon, intern kontroll, bransjelære og juridiske kunnskaper.

Så lenge kriteriene ikke er fastlagt, vil det ikke være mulig å anslå hva dette kan bety for næringslivets revisjonskostnader.

0.2.2 Administrative konsekvenser

0.2.2.1 Praktisk prøve

Innføring av en praktisk prøve før godkjenning som registrert eller statsautorisert revisor, vil kreve administrasjon både ved de utdanningsinstitusjoner hvor prøvene gjennomføres, og i Kredittilsynet som er foreslått tilrettelegge ordningen. Utvalget har foreslått at innholdskravet for denne prøven etableres i samråd med revisorforeningene.

0.2.2.2 Revisornemnda

Dagen Revisorråd arbeider i nær tilknytning til Kredittilsynets administrasjon. Utvalget forutsetter at den foreslåtte Revisornemnda blir helt fristilt fra Kredittilsynet. Dette forutsetter eget sekretariat og egen saksplanlegging. Revisornemnda vil dessuten inneha en vesentlig sterkere rolle enn dagens Revisorråd ved at den både

blir et selvstendig klageorgan for Kredittilsynets sanksjoner og dertil får som oppgave å overvåke hvordan Kredittilsynet ivaretar sin forvaltningsoppgave.

I dag inngår Revisorrådets kostnader i Kredittilsynets budsjetter og kostnadsfordeling. Dette synes lite aktuelt i fremtiden.

0.2.2.3 Gjennomgang av lover og forskrifter

Utvalget foreslår at bestemmelser om revisjonsplikt inntas i regnskapsloven og i lover om de forskjellige organisasjonsformer. Dette medfører en gjennomgang av gjeldende bestemmelser og oppdatering av aktuelle lover.

I dag foreligger dertil et betydelig antall bestemmelser om revisjon i forskrifter og i andre lover enn revisorloven. Utvalget har forutsatt at det stilles bestemte form- og innholds krav til slike sær oppgaver. Dette vil bl.a. ha betydning for om konsekvenser av brudd kan knyttes til revisorlovens erstatnings- og strafferegler. Kravene fører imidlertid til at alle gjeldende bestemmelser må gjennomgås og eventuelt omskrives i tråd med revisorlovens formkrav.

KAPITTEL 1

Utvalgsarbeidet**1.1 SAMMENSETNING**

Ved kongelig resolusjon 28. januar 1994 ble det nedsatt et utvalg som skulle vurdere behovet for og foreslå eventuelle endringer i lovgivning for revisjon og revisorer.

Utvalget fikk følgende sammensetning:

- avdelingsdirektør Knut Løken (leder)
- statsaut. revisor Per Hanstad, Norges Statsautoriserede Revisorers Forening
- registrert revisor Vetle Hylland Olsnes, Norges Registrerte Revisorers Forening
- ekspedisjonsjef Bjørg Selås, Riksrevisjonen
- spesialletterforsker Roy Kristensen, ØKOKRIM
- adv. Tone Østensen, Oslo Børs
- fylkesrevisjonssjef Aase Marit Fjellanger, Norges Kommunerevisorforbund
- skatterevisor Karl Tore Hareide, Norges Skatterevisorers Landsforening og Skatterevisorenes Forening
- professor Arne Kinserdal, Norges Handelshøyskole
- amanuensis Bjørgunn Havstein, Høgskolen i Bodø
- spesialrevisor Inger Helene Iversen, Skattedirektoratet
- annen nestleder Margot Kvalvik Fon, Landsorganisasjonen i Norge
- rådgiver Ole Kirkvaag, Finansdepartementet.
- statsaut.revisor Trygve Sørli, NHO, seksjonssjef/ass. revisjonssjef i Norsk Hydro asa

I samsvar med mandatet og i samråd med Finansdepartementet ble det 11. april 1994 nedsatt et underutvalg til å vurdere forholdet mellom revisor og offentlig myndighet. Underutvalgets leder er oppnevnt av Finansdepartementet, de øvrige av og blant Utvalgets medlemmer. Underutvalget har bestått av:

- avdelingsdirektør Carsten Arnholm, leder
- spesialrevisor Inger Helene Iversen
- spesialletterforsker Roy Kristensen
- registrert revisor Vetle Hylland Olsnes

Utvalgets medlem adv. Tone Østensen ba seg ved brev av 24. mai 1995 entlediget fra arbeidet. Det ble ikke oppnevnt noe nytt medlem i hennes sted.

Statsaut. revisor Bengt A. Rem og statsaut. revisor Leif Wiig har vært Utvalgets sekretærer. Etter samtykke fra Finansdepartementet ble adv. Hans Cordt-Hansen i februar 1995 trukket inn i sekretærfunksjonen. Han erstattet da Leif Wiig.

1.2 MANDATET

Utvalget ble gitt følgende mandat:

1

Utvalget skal vurdere behovet for å foreslå eventuelle endringer i lovgivningen om revisjon og revisorer. En overordnet oppgave er å foreslå tilpasninger av lovgivningen til EØS-reglene om revisjon og revisorer.

2

Utvalget skal vurdere revisors ansvar, plikter og oppgaver. Utvalget skal utarbeide forslag til hvordan regelverket om disse forhold skal være. Det vises til omtale

av slike spørsmål i blant annet Ot. prp. nr. 35 (1988-89), St. prp. nr. 1 Gul Bok (1991-92) avsnitt 6.6 om regnskaps- og revisjonslovgivningen og Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet fra 1992. Utvalget bes legge til grunn at revisor skal medvirke aktivt i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet, herunder på skatte- og avgiftsområde.

I samråd med Finansdepartementet skal det opprettes et underutvalg som særlig skal se på forholdet mellom revisor og offentlig myndighet. Det forutsettes at underutvalget rapporterer til revisorlovutvalget, slik at Utvalget kan ta stilling til underutvalgets forslag og foreta en samordning med Utvalgets øvrige forslag.

3

Utvalget skal vurdere hvilke utdannings- og kompetansekrav som skal gjelde for revisorer. Herunder må det vurderes om revisorutdanningen bør inndeles i obligatoriske og valgfrie elementer. Utvalget må ta stilling til om det er hensiktsmessig å opprettholde flere kategorier revisorer med ulike kvalifikasjonskrav, og eventuelt vurdere kvalifikasjonskravene for hver kategori separat. Det må særskilt tas stilling til retten til å utøve revisoryrket i Norge i de tilfeller vedkommende har tilegnet seg sine faglige kvalifikasjoner i en annen stat, herunder eventuelt hvilke tilleggskrav som bør stilles dersom vedkommendes kvalifikasjoner ikke tilsvarer kvalifikasjonskravene i henhold til det norske regelverket.

4

Utvalget skal vurdere behovet for endringer i reglene om revisjonsplikt i revisorloven og annen lovgivning, unntatt lovgivning som bare gjelder stats- og kommuneforvaltningen. Det må tas stilling til om det er hensiktsmessig å opprettholde et system hvor revisjonspliktige med bestemte kjennetegn påbys bruk av en særskilt kategori revisor, og i så fall hvilke retningslinjer som skal legges til grunn for videreutvikling av dette systemet.

5

Utvalget skal vurdere hvordan myndighetene kan organisere sitt forvaltningsarbeid med revisor- og revisjonsspørsmål, herunder vurdere Kredittilsynets og Revisorrådets rolle.

6

Utvalget skal utrede de økonomisk-administrative konsekvenser av de forslag som fremmes.

7

Utvalget skal avgi sin utredning til Finansdepartementet. Finansdepartementet skal holdes orientert om Utvalgets arbeid. Finansdepartementet kan gjøre endringer, utdypninger og tillegg i mandatet.

8

Frist for utredningen er 15. februar 1995.

1.3 MANDAT FOR UNDERUTVALG

I samsvar med forutsetningene i Revisorlovutvalgets mandat punkt 2 annet ledd ble det 11. april 1994 oppnevnt et slikt underutvalg. Underutvalget fikk følgende mandat:

«Underutvalget skal særlig vurdere revisjonspliktens omfang og utforming i forhold til offentlige myndighetsinteresser.

Underutvalget skal legge vekt på å gjennomgå det offentlige kontrollbehov og behov for innsyn i ulike sammenhenger, herunder bl.a. skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrolloppgaver i forhold til skatte- og avgiftspliktige, det offentlige kontrollbehov i forhold til organisasjoner mv. som mot-

tar offentlige tilskudd i ulike former, avgir attestasjoner for mengdeforhold o. lign. som kan få betydning for slike tilskudd osv.

Spørsmål som gjelder revisjon innenfor den offentlige forvaltning faller utenfor underutvalgets oppgaver.

Underutvalget skal vurdere om offentlige myndighetsinteresser best ivaretas gjennom krav om alminnelig revisjon i samsvar med revisjonslovgivningen eller om visse offentlige interesser mer hensiktsmessig kan sikres gjennom at revisor pålegges å utstede konkrete attestasjoner for ulike forhold. I den forbindelse bør det gjøres rede for revisjons- og/eller attestasjonsbehovene i offentlig sektor og hvilke krav det offentlige anser ønskelig at revisor skal oppfylle.

Underutvalget skal legge fram sin utredning med tilrådinge og konklusjoner for hovedutvalget innen 30. september 1994. Det forutsettes at underutvalget legger fram en oversikt over de emner som antas å bli vurdert innen utgangen av mai 1994. Sammen med oversikten skal det også legges fram en delutredning om det offentliges behov (kontroll og innsyn) slik dette følger av mandatet for underutvalget.

Hovedutvalget vil på et senere tidspunkt komme tilbake til spørsmålet om utforming av lovttekster på basis av underutvalgets konklusjoner.

Det forutsettes at underutvalgets leder i nødvendig utstrekning tar opp forståelsen av underutvalgets mandat med Revisorlovutvalget, og at underutvalgets leder holder Revisorlovutvalgets leder orientert om arbeidet og fremdriften i underutvalget.»

1.4 UTDYPNING AV MANDAT FOR HOVEDUTVALGET

Følgende forståelse av Utvalgets mandat er lagt til grunn:

- Utvalget skal iflg. mandatets pkt. 1 vurdere behovet for og foreslå endringer i lovgivningen om revisjon og revisorer. Dette omfatter også behov for generelle lovkrav om andre revisjonsformer enn finansiell revisjon. Videre fremgår det av pkt. 4 at behovet for endringer i reglene for revisjonsplikt i «revisorloven og annen lovgivning» skal vurderes. Med «revisjonsplikt» har imidlertid Utvalget først og fremst forstått lovbestemt plikt for regnskapspliktige til å la sine årsregnskaper underkastes uavhengig revisjon. Utvalget har funnet det riktig å tolke begrepet vidt i visse sammenhenger. Blant annet har man funnet det riktig å ta opp til behandling enkelte regler om plikt til revisjonslignende særlige bekrefteiser, vanligvis benevnt som særattestasjoner. Et spesielt unntak fremkommer etter mandatets pkt. 4 for «revisjonsplikten» i stats- og kommuneforvaltningen.
- Når det gjelder utdanningskrav for revisorer som utøver lovbestemte former for revisjon, har Utvalget vurdert alle kategorier revisorer, – også revisorer ansatt i stat og kommune.
- Underutvalget i h.t. mandatets pkt. 2 annet ledd rapporterer til hovedutvalget. (Hovedutvalget har på selvstendig grunnlag drøftet de områder nevnte underutvalg har fremmet innstilling på.)
- Begrensningene i Utvalgets arbeide innebærer at det ikke vil bli avgitt forslag når det gjelder:
 - Krav til revisjon og revisorer som det ikke er naturlig å lovfeste gjennom det man definerer som den alminnelige revisjonslovgivningen. Det har imidlertid vært naturlig å fremskaffe grunnlagsinformasjon om andre revisorers funksjon som basis for en vurdering av ønskeligheten av lovbestemmelser.
 - Revisors arbeidsmetoder for å dekke revisjonsformålene så langt dette ikke er nødvendig for å klargjøre lovbestemte krav.

- Former for «god revisorskikk» så langt det ikke i annen forbindelse synes nødvendig å lovfeste slike forhold. Det vil imidlertid også her bli fremskaffet grunnlagsinformasjon som basis for en vurdering av behovet for lovbestemmelser.
- Detaljering av former for «god revisjonsskikk». Det vil imidlertid være aktuelt å se på visse hovedlinjer og forutsetninger for at disse typer standarder skal få en rettslig betydning, herunder drøfting av de standardsettende organer.
- Revisjonspliktens omfang og innhold i stats- og kommuneforvaltningen.

KAPITTEL 2

Aktuelle begrep**2.1 GENERELT OM REVISJONSBEGREPET**

Oversatt betyr å revidere «å se på nytt», – på tilsvarende måte som f.eks. revurdere betyr «å tenke på nytt». Begrepet er ikke reservert i norsk lovgivning for den funksjonen revisorloven eller annen revisjonslovgivning omfatter. Bruken av ordet indikerer likevel en prinsipiell grense for hva det å revidere innebærer ved at det forutsettes en forutgående handling eller vurdering.

Så lenge «revidere» også er retningsgivende for

- «revisjon» – gjennomføringen av det å revidere – og
- «revisor» – betegnelsen for den som utøver funksjonen,

vil grensesettingen naturlig også være retningsgivende for disse begrepene.

På engelsk benyttes fagbegrepene *audit* og *auditor*. Ordene er knyttet til en lyt-funksjon, men disse antyder på samme måte at man tar stilling til noe som andre først har engasjert seg i.

I lovverket benyttes «revisjon» i flere andre betydninger enn hva som er aktuelt i tilknytning til denne utredningen. Betydningen av revisjonsbegrepet i relasjon til utredningsområdet, fremgår først og fremst av den praktiske forståelse av ordene revisjon og revisor i den tiden disse har vært i bruk på dette området. Som det vil fremgå av den historiske gjennomgangen i "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3 av de forskjellige revisjonsformer, har ordene over årene både utviklet sitt innhold og sitt omfang.

2.2 REVISJONSFORMÅLENE

I Norge forekommer flere former for revisjon, – både lovbestemte og ikke lovbestemte. Disse skilles primært ved at *formålene* med revisjonsarbeidet kombineres forskjellig. Innledningsvis er det derfor aktuelt å sortere ut prinsipielt forskjellige formål som ligger til grunn for revisjon:

1. Bekrefte at årsoppgjør og andre regnskapsoppstillinger er oppsatt i henhold til gitte kriterier (AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS/FINANSIELL REVISJON)
2. Bekrefte at organisasjon og rutiner er etablert og funksjonerer effektivt mot foretakets mål (OPERATIONAL AUDITS/OPERASJONELL REVISJON)
3. Bekrefte at foretaket følger etablert lov, forskrifter, vedtekter og retningslinjer fastsatt av ledelsen (COMPLIANCE AUDITS/FORVALTNINGSREVISJON)

Revisjon av at foretaket følger det regelverk som er gitt gjennom lovverket eller fra foretakets eiere gjennom vedtekter, benevnes som «formell forvaltningsrevisjon», mens kontrollen med at de enkelte handlinger er forsvarlige og i tråd med ledelsens forutsetninger dekkes av begrepet «reell forvaltningsrevisjon».

De revisjonsformer man finner i offentlig og privat virksomhet vil preges av ulike kombinasjoner og vektlegging av forannevnte formål. Denne kombinasjonen påvirker revisjonsomfanget, prosess og metoder. I resten av Utvalgets utredning er behandlingen gruppert i henhold til de viktigste formene man finner innen norsk revisjon:

- Bekreftelse av årsoppgjør etter regnskapsloven og tilknyttede revisjonsopp-

- gaver
- Foretaksinterne revisjonsformer (Generell intern revisjon, IT-revisjon, mislighetsrevisjon, kvalitetsrevisjon o.l.).
- Offentlig revisjon.

Denne oppdelingen er valgt fordi lovgivningen naturlig vil være oppdelt slik.

2.3 REVISORBEGREPET

Revisorloven setter i dag krav om en bestemt utdanning og faglig bakgrunn for revisorer som skal kunne påta seg ansvaret for de lovbestemte revisjonsoppgaver knyttet til revisjon av privatrettslig organiserte foretaks årsoppgjør. De som tilfredsstill disse kravene har rett til å bruke de lovbeskyttede betegnelser «registrert revisor» og «statsautorisert revisor». Det er foreløpig ingen offentlig godkjenning av andre revisoryrker.

Det er flere utdanningsveier som gir opplæring i de forskjellige former for revisjon. Enkelte av disse utdanningsveier anvender etter bestått eksamen og oppfylte eventuelle praksiskrav uttrykk som diplomert, godkjent, sertifisert m.v. i tillegg til revisorbetegnelsen. Alle disse titler er knyttet til *utdanningen*, men det er bare statsautorisert/registrert revisor som er lovbeskyttet.

Revisorbetegnelsen knyttes ofte også til den *organisasjon* (etat) revisor tilhører, som f.eks. kommunerevisor, trygderevisor, skatterevisor o.l. Slike betegnelser benyttes i særlig grad innen offentlig revisjon.

Revisorbetegnelsen kan også knyttes til vedkommende revisors *spesialfunksjon*, som IT-revisor, kvalitetsrevisor, mislighetsrevisor o.l.

De forskjellige revisjonsformer og utdanningsopplegg er nærmere omtalt i "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3.

Det vises også til artikkel 2 flg. i EU's 8. rådsdirektiv. Dette er nærmere omhandlet under "*EØS-krav til revisorer og revisjonsselskaper*" i kap. 5.2.

2.4 BEGREPET ØKONOMISK KRIMINALITET

Kriminalitetsbegrepet

Økonomisk kriminalitet brukes ikke som et begrep i vår lovgivning. I revisjonsstandardene benyttes «mislighet», men dette begrepet er neppe sammenfallende med økonomisk kriminalitet.

I praktisk ordbruk skiller man klart mellom «mislighold» og «mislighet». Med mislighet menes først og fremst utnyttelse av gitt tillit for egen vinning. Mislighetsbegrepet er dessuten normalt knyttet til slik virksomhet som primært rammer foretaket innenfra. I Knut Løkens bok «Kontroll» 1996 s. 180 defineres mislighetsbegrepet i forbindelse med omtale av foretakenes interne kontroll slik:

«Mislighet foreligger når ansatte, tillitvalgte eller forbindelser benytter seg av gitt tillit til å oppnå uberettiget økonomisk fordel.»

Denne definisjonen omfatter imidlertid ikke en rekke forhold som må benevnes som økonomisk kriminalitet. Løkens bok gir eksempler på slike forhold:

«I – definisjonen har man ikke tatt med kriminell virksomhet fra eierne (Corporate crime) – så som skatteunndragelser, feilinformasjon til aksjemarkedet, bevisst feilfakturerings til kundene, deltakelse i korrupsjon, konkurssvindel etc.»

Det er i prinsippet ikke noe i veien for å utvide mislighetsbegrepet i definisjonen til også å omfatte eieres og ledelsens handlinger mot omverden, ved at det også i dette tilfellet skjer brudd på gitt tillit (f.eks. tillit til at lover og regler overholdes). Uansett synes imidlertid ikke en slik definisjon dekkende for alle de forhold det er naturlig for Utvalget å vurdere i relasjon til revisjonsplikten.

I utkast til standard RS 240 «Misligheter og feil» (jf standardens "*Revisjonens innhold*" i pkt. 3.1.1.3 og pkt. "*Revisorloven/(Aksjeloven)*" i 6.1.1) er misligheter definert slik:

- «Begrepet «misligheter» benyttes om tilsiktede handlinger utført av en eller flere personer innen ledelsen, ansatte eller tredjeparter, som medfører feilinformasjon i regnskapet. Misligheter kan omfatte:
- Manipulasjon, forfalskning eller endring av regnskapsdata eller dokumenter.
 - Underslag av eiendeler.
 - Ufullstendig eller unnlatt registrering av transaksjoner.
 - Registrering av transaksjoner uten reelt grunnlag.
 - Feilaktig bruk av regnskapsprinsipper.»

Denne definisjonen er preget av at den inngår i en standard for revisjon rettet mot regnskapet. Den utelukker således misligheter som ikke medfører feilpresentasjon i regnskapet. Selv med en vid fortolkning av hva som må anses som «riktig regnskap», er det flere forhold som ikke kan sies medføre feilaktig regnskapspresentasjon, men som i praksis medregnes som misligheter. Dette gjelder eksempelvis returprovisjoner til ansatte, brudd på valuta- eller verdipapirhandelloven, hvitvasking, informasjonstyveri o.l. Definisjonen i RS 240 går på den annen side for enkelte av eksemplene ut over den ramme for definisjon av misligheter som er nevnt foran.

Den sentrale enhet for etterforskning og påtale av økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet, Økokrim, omtaler begrepet slik i sin virksomhetsplan for 1995:

«Økonomisk kriminalitet er – kort sagt – den kriminalitet som er knyttet til næringslivet og annen organisert økonomisk virksomhet i privat og offentlig sektor. Den særkjennes av at de lovstridige handlinger finner sted innenfor en økonomisk virksomhet som i seg selv er, eller iallfall gir seg ut for å være, lovlig.»

I «Økonomisk kriminalitet. Utvalgte emner innen spesiallovgivningen.», Oslo 1990, sier bokens redaktør Morten Eriksen innledningsvis:

«Begrepet «økonomisk kriminalitet» favner over brede og uensartede grupper av lovbrudd. Kort og upresist kan man si «økonomisk kriminalitet» omfatter lovovertridelser begått i tilknytning til utøvelse av offentlig eller privat næringsvirksomhet. Typisk vil gjerningsmannen være ute etter å oppnå fordeler han eller hans virksomhet ikke lovlig har krav på, eller ulovlig unngå byrder han eller hans virksomhet skulle bære. Dette vil han gjerne skjule overfor omverdenen; ved å meddele uriktige eller misvisende opplysninger, eller ved å unnlate å gi nødvendige informasjonen der han har plikt til å gjøre dette.»

Begge disse to siste formuleringene er meget vidtfavnende og for lite presise til å benyttes som en ramme for drøftingen av revisorerers plikter. I Nord. 1992: 18, s. 36, sies det:

«En definition som har och haft stor betydelse i Sverige för begrepet ekonomisk brottslighet är Svenska justitierutskottets definition som har följande lydelse:

«Enligt den beskrivning av begreppet som de brottsbekämpande myndigheterna, dvs. i första hand polis- och åklagarmyndigheterna, använder bör till ekonomisk brottslighet räknas först och främst sådan kriminalitet som har ekonomisk vinning som motiv. Härutöver skall brottsligheten för att betraktas som ekonomisk brottslighet ha en kontinuerlig karaktär, bedrivs på ett systematiskt sätt och förövas inom ramen för näringsverksamhet som i sig inte är kriminaliserad men som i det enskilda fallet utgör själva grunden för de kriminella handlingarna.

De ekonomiska brotten anses ofta vara av kvalificerad art i den meningen att de enskilda brotten har stor omfattning, rör stora samhälliga värden eller drabbar grupper av enskilda. Brotten är i regel svåra att uppdaga och beivra. Som exempel på vad som brukar hänföras till ekonomisk brottslighet i här avsedd mening kan nämnas brott som skattebedrägeri, valutabrott, bedrägerier och gäldenärsbrott.»»

Det er åpenbart at heller ikke denne beskrivelse er tilstrekkelig presis for en dekkende drøfting av revisorenes engasjement. Definisjonen synes i første rekke å omfatte kontinuerlig og systematisk kriminalitet, og man må eventuelt benytte spesielle begrep om engangskriminalitet og om slik virksomhet i mindre omfang.

Utvalget finner at det uansett er behov for å konkretisere de områder og former for kriminell virksomhet som revisjonslovgivningen eventuelt skal omfatte. En viss spesifisert rettleiding i hvilke forhold som er ønskelig å drøfte, kan man lese ut av Regjeringens reviderte handlingsplan mot økonomisk kriminalitet (februar 1995):

«Selv med en stram avgrensning omfatter økonomisk kriminalitet svært mye. Regjeringens arbeid retter oppmerksomheten bl.a. mot regnskaps- og bokføringsovertredelser, konkurskriminalitet, skatte-, avgifts- og tollunndragelser, ulovlige finanstransaksjoner over landegrensene, ulovlig kartellvirksomhet (f.eks. prissamarbeid), datakriminalitet, brudd på arbeidsmiljøbestemmelser, børss- og bankkriminalitet og miljøkriminalitet. En overgripende kriminalitetsform er handlinger som tar sikte på å skjule det ulovlige utbyttet fra enhver form for profittbasert kriminalitet. Hvitvasking av utbytte kan foregå ved at finansinstitusjoner eller annen næringsvirksomhet benyttes i hvitvaskingsoperasjoner.»

Innen disse kriminalitetsformer vil det være nødvendig å avgrense revisorenes oppgaver og ansvar etter prinsipielle skillelinjer.

En vid definisjon av økonomisk kriminalitet innebærer at det på de ulike områder vil være store forskjeller på ulike revisorkategoriens muligheter – og forutsetninger ut fra kompetanse m.v. – til å forebygge eller avdekke økonomisk kriminalitet. Dette siste er vesentlig for å avgjøre hvem som bør pålegges å utføre en eventuell lovbestemt kontrollplikt.

KAPITTEL 3

Historisk utvikling og status i Norge**3.1 LOVBESTEMT REVISJON AV ÅRSOPPGJØRET ETTER REGNSKAPSLOVEN****3.1.1 Historisk utvikling***3.1.1.1 Bakgrunn for revisjonsordningen*

Den private revisjon i Norge oppsto først i forbindelse med bank- og forsikringsvesenets framvekst i første halvdel av forrige århundre. En vesentlig årsak til at det ble etablert en revisjonsordning var eiernes behov for kontroll av lederne av den virksomhet de eide. Etter hvert fant også andre interessegrupper at det var behov for kontroll for beskyttelse av deres interesser. Dette gjaldt kreditorer, de ansatte, allmennheten og det offentlige. Først ved århundreskiftet begynte utviklingen av det revisjonsvesen vi kjenner i dag.

Revisjon utviklet seg til et eget fag med egne yrkesutøvere som det etter hvert ble stilt strenge krav til både når det gjaldt faglige kvalifikasjoner og uavhengighet. Den historiske utviklingen i Norge har fulgt de samme linjer som i land det er naturlig å sammenligne seg med, først og fremst de nordiske og anglo-saksiske land. Utviklingen innen regnskap og revisjon har fulgt hverandre parallelt. På grunn av sine kunnskaper og sin erfaring på det regnskapsmessige området og på beslektede områder, har revisor etter hvert påtatt seg en rekke arbeidsoppgaver i tillegg til revisjon. Dette kan være forskjellige former for konsulentvirksomhet for den klient han reviderer og det kan være spesialoppdrag for andre.

*3.1.1.2 Lovgivning, kvalifikasjonskrav og revisjonens målsetting**Frem til 1964*

Den første lovbestemmelse av betydning for revisjon av private regnskaper kom i 1899 da konkursloven ble endret slik at retten fikk anledning til å oppnevne en eller flere revisorer til å revidere konkursskyldnerens regnskap. I akkordloven av 1899 ble slike regler også vedtatt for revisjon av akkordbo.

I 1898 ble det nedsatt en komité som avga innstilling om aksjelov i 1901. Det ble der foreslått at representantskapet eller generalforsamlingen skulle velge en eller flere revisorer. Aksjeloven ble først vedtatt i 1910 og inneholdt bestemmelse i tråd med forslaget. Loven stilte ingen krav til revisors kvalifikasjoner, uavhengighet eller utførelsen av revisjonen. I 1918 oppnevnte Handelsdepartementet Revisorlovkomiteen som skulle vurdere revisors kvalifikasjoner, revisjonsplikt og bestemmelser om revisjonsarbeidets utførelse. Bakgrunnen var Justisdepartementets uttalelse om at det burde innføres en ordning som sikret at revisjon av aksjeselskaper bare ble overlatt til «samvittighetsfulle og fullt saksyndige personer». Komiteen avga sin innstilling i 1924 og denne førte til lov om statsautoriserte revisorer av 22.9.1929 som ble stående til 1964. Loven førte til at det ble gitt offentlig autorisasjon til de som oppfylte betingelsene i loven.

24. januar 1931 ga Handelsdepartementet regler om revisjonens utførelse i aksjeselskaper og den 6. september samme år gav departementet tilsvarende «regler om de statsautoriserte revisorerers plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet» gjeldende for revisjon etter 1929-loven. Fra 1931 hadde dermed aksjeselskaper, banker, forsikringsselskaper og boligsparelag revisjonsplikt, men hvem som helst

kunne utføre denne revisjonen. Den eneste begrensning var at valget ikke måtte komme i strid med lovgivningens inhabilitetsregler.

I 1936 ble lov om inkasso-, auksjons- og retts hjelp vedtatt, og de statsautoriserte revisorene ble gitt rett til å bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene. Regelen medførte at de statsautoriserte revisorene fikk samme rett som praktiserende jurister til å opptre som partsrepresentant i skattesaker overfor myndighetene.

I 1950 fikk revisor plikt til å medundertegne årsoppgaven til skattemyndighetene.

I 1957 ble det vedtatt en ny aksjelov som i lovs form fastslo revisjonsplikt for alle aksjeselskaper. Loven inneholdt en rekke detaljregler om revisors plikter, men ingen kvalifikasjonskrav til revisor.

Fra 1964 til i dag

I 1953 ble det oppnevnt en revisorlovkomité som avga innstilling i 1956 (Innst. 1957:18). Komiteen skulle vurdere spørsmålet om en egen lov om revisjon og revisorer. Bakgrunnen for komitéens oppnevning var blant annet en uttalelse fra Finansdepartementet om at kravene til kvalifikasjoner hos revisor i større bedrifter burde tas opp til behandling og avgjørelse i forbindelse med den alminnelige revisorlovgivning. I innstillingen ble det lagt særlig vekt på drøftelsen av revisjonspliktens omfang, faglige krav til revisor og revisors stilling i forhold til offentlige myndigheter. På bakgrunn av komitéens innstilling utarbeidet Handelsdepartementet Ot.Prp. nr 41 (1962-63) om Lov om revisjon og revisorer. Loven ble vedtatt 14. mars 1964 med ikrafttredelse 1. januar 1965. Lov om statsautoriserte revisorer av 1929 ble da opphevet. Med revisorloven av 1964 ble det innført betydelige endringer, bestemmelser som i hovedsak fortsatt gjelder.

Det ble stilt krav om bestemte faglige kvalifikasjoner til den som skal være revisor i revisjonspliktig virksomhet. I tillegg til krav om minsteutdanning og praksis kreves også at vedkommende har bestått en prøve i revisjonsfag. Revisjon i revisjonspliktig virksomhet skulle heretter utføres av en eller flere statsautoriserte eller registrerte revisorer, og departementet fikk fullmakt til å gi pålegg om at visse grupper virksomheter må ha statsautorisert revisor. Fra 1964 ble derved yrket lukket.

Det sentrale i loven er innføring av begrepet «god revisjonsskikk» som skulle erstatte de tidligere detaljbestemmelser om revisors oppgaver og plikter.

Samtidig ble det iverksatt revisjonsplikt for store deler av næringslivet. Etter revisorloven av 1964 fikk en rekke virksomheter revisjonsplikt uansett hvilken form virksomheten ble drevet i og uansett virksomhetens omfang.

Rammebetingelsene for den moderne revisor ble lagt ved Lov om revisjon og revisorer av 14. mars 1964 nr 2. I innstillingen fra Revisorlovkomitéen av 1953, som forberedte revisorloven, avgitt 2. oktober 1956, ble det uttalt at revisjonsinstituttet har sin bakgrunn i følgende kontrollbehov:

- behovet for kontroll for å forhindre underslag og besvikelser
- bedriftsledelsens behov for oversiktighet og kontroll med bedriftens økonomiske liv
- behovet for kontroll med den bedriftsledelse som forvalter andres kapitalinteresser
- behovet for kontroll ut fra offentlige hensyn

Revisorloven av 1964 gjelder fortsatt, dog med enkelte endringer underveis.

I 1976 ble ny aksjelov vedtatt. Reglene om revisjon og revisor i denne loven ble samordnet med revisorloven av 1964 og er nærmere beskrevet senere i utredningen.

Forskrifter om revisjon og revisorer av 28.12.1976 ga utfyllende bestemmelser til revisorloven og den nye aksjeloven, og inneholdt unntak fra revisjonsplikten for virksomheter med omsetning under bestemte grenser (ikke for aksjeselskaper eller kommandittaksjeselskaper). Revisjonspliktgrensen ble i 1984 fastsatt til 2 millioner kroner. Ved lov av 21. juni 1985 nr 83, selskapsloven, ble revisjonsplikten på generelt grunnlag knyttet til regnskapsplikten i regnskapsloven. Forskriften av 28.12.1976 er erstattet av ny forskrift fra 1. januar 1990. Fra 1990 fikk også alle ansvarlige selskaper og kommandittselskaper revisjonsplikt, uavhengig av virksomhetens størrelse. 24. juni 1994 ble revisjonspliktgrensene endret til 5 mill.

Revisors oppgaver og plikter ble drøftet på nytt ved at det i 1979 ble nedsatt et utvalg for å utrede revisors plikter og ansvar overfor det offentlige. Bakgrunnen var St.meld. nr. 74 (1977-78) Om tiltak mot skatteunndragelser. Utvalgets innstilling forelå i NOU 1985:36. Utredningen medførte ikke vesentlige og/eller prinsipielle endringer i synet på hva som burde være revisors oppgaver i revisjonspliktig virksomhet og heller ingen store endringer i revisors arbeid. De lovendringer som ble resultatet av utredningen, var særlig utvidelse av revisjonsplikten, skjerping av reglene om revisors habilitet og styrking av revisortilsynet.

Revisors hovedfunksjon ble i nevnte utvalg beskrevet som:

- Et kontrollarbeide som tar sikte på å sikre at det gis dekkende og relevant økonomisk informasjon gjennom årsoppgjørene til de revisjonspliktige virksomhetene, og at lovgivningen på dette felt er fulgt.
- Et kontrollarbeide for å sikre at bedriftsledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at bokføringen er i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte.

3.1.1.3 Revisjonens innhold

I Norge omkring år 1880-90 var revisjonen i begynnelsen av rent tallmessig art, og arbeidsmetoden var i stor utstrekning bilagskontroll. Etter 1910 var revisjonsbegrepet i rask utvikling bort fra ren tallrevisjon til også å omfatte analyse og vurdering. Allerede i 1916 fikk man en tilføyelse i aksjeloven om at i selskaper uten representantskap eller i selskaper hvor vedtektene eller generalforsamlingen bestemmer det, «skal revisjonen også omfatte forretningens drift». Senere viste det seg at denne plikten til kvalitetsmessig bedømmelse av forvaltningen gikk lengre enn hva som naturlig passet inn i et helhetlig revisjonsopplegg. Bestemmelsen ble da også fjernet i 1930.

Aksjeloven av 1957 inneholdt regler om revisjon og granskning av aksjeselskaper i §§ 90-101. Lovens § 90 fastslo at alle aksjeselskaper hadde revisjonsplikt, og § 91 inneholdt en serie med detaljregler om revisors plikter. Disse pliktene omfattet bl.a. revisjon av den løpende bokførsel, å påse at årsoppgjøret var korrekt og å foreta nærmere undersøkelse når det var grunn til å tro at ledelsen eller tillitsvalgte hadde utvist ansvarsbetingende forhold overfor selskapet.

28. desember 1976 vedtok Handelsdepartementet forskrift om revisjon og revisorer som ga utfyllende regler til lov om revisjon og revisorer og aksjeloven. Kapittel 4 i forskriftene inneholdt regler om revisjonsutførelse. I tillegg til formuleringen om at revisor i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk skal granske virksomhetens årsoppgjør og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig (samme formulering som i lovene selv), inneholdt forskriftene i § 4-2 en bestemmelse om at revisor skulle se etter at virksomhetens ledelse hadde oppfylt sin plikt til å sørge for at bokføringen var i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk og at formuesforvaltningen var ordnet på betryggende måte og at den var gjenstand for betryggende kontroll. På dette punktet inneholdt ikke forskriftene

noen henvisning til «god revisjonsskikk», og bestemmelsen hadde karakter av en detaljregel.

Fra 1. januar 1990 trådte det i kraft omfattende endringer i revisorloven og i aksjelovens bestemmelser om revisjon, som beskrives i "*Status i dag*" i avsnitt 3.1.2 *Status i dag*.

Fordi den eksterne, lovbestemte revisjon – i tråd med internasjonal utvikling – etter hvert i mindre grad har sett kontroll og sikring mot økonomiske misligheter som sin oppgave, har man i foretak som tradisjonelt har vært særlig berørt av problemet, ofte pålagt interne revisjons- eller sikkerhetsavdelinger en slik funksjon for å dekke de sider av økonomisk kriminalitet som innebærer tapsrisiko for foretaket. Revisjonsprogram og metoder/teknikk er utviklet i operasjonell retning for bedre å dekke dette risikoområdet. I de største bankene har man sågar egne «mislighetsrevisorer» med slike funksjoner som oppgave. Denne revisjonen har naturlig nok ikke vært rettet mot eventuell kriminell virksomhet fra foretakets egen side, eksempelvis skatteunndragelser. I utredningen er revisjon i tilknytning til risikoen for økonomisk kriminalitet behandlet i egne avsnitt.

Den rettslige standard god revisjonsskikk

Begrepet *god revisjonsskikk* ble første gang innført i lovgivningen i 1958 ved en endring i de dagjeldende regler om revisjon i aksjeselskaper. Dette ble fulgt opp ved at man i revisorloven tok inn en bestemmelse om at revisjonen skulle utføres i samsvar med god revisjonsskikk. Begrepet god revisjonsskikk ble klargjort gjennom *De fem uttalelser 1955*, som Norges Statsautoriserte Revisorers Forening utga på anmodning fra Revisorlovkomitéen av 1953. Den rettslige standarden er fra 1968 utviklet og utdypet gjennom en rekke revisjonsstandarder. Revisjonsstandardenes formål er å gi troverdighet til revisjonen. Revisor kan kun gi regnskapene økt troverdighet dersom brukerne av informasjonen stoler på at revisor utfører sitt arbeid i samsvar med etablerte standarder for arbeidets utførelse, i Norge samlet under den rettslige standard «god revisjonsskikk». Utviklingen av standarder om god revisjonsskikk (normer og anbefalinger) ivaretas fortsatt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening i samarbeid med Norges Registrerte Revisorers Forening.

Næringslivets økende internasjonalisering har medført at regnskap ikke lenger bare er nasjonale spørsmål. Behovet for utvikling av internasjonale regnskapsstandarder medførte etableringen av The International Accounting Standards Committee i 1973. IASCs arbeid er av fundamental betydning for arbeidet i Norsk RegnskapsStiftelse og dermed for utviklingen av norsk regnskapspraksis.

Behovet for internasjonalisering er imidlertid minst like stort når det gjelder revisjon. The International Federation of Accountants (IFAC) ble etablert i 1977 med det formål å utvikle og fremme en samordnet verdensomspennende revisorprofesjon med harmoniserte standarder. IFAC har utviklet et omfattende sett av internasjonale standarder for revisjon og beslektede tjenester. (International Standards of Auditing – ISA). ISA er grunnleggende for utvikling av god revisjonsskikk i alle land det er naturlig å sammenligne oss med. Nasjonalt skjer det en tilpasning til rammelovgivningen i det enkelte land. Debatten i utlandet dreier seg om de samme problemstillinger som i Norge. Det pågår en kontinuerlig videreutvikling av ISA.

Norges Statsautoriserte Revisorers Forening og Norges Registrerte Revisorers Forening er begge medlemmer av IFAC. Medlemskapet forplikter til å gjøre kjent blant medlemmene de faglige standarder (anbefalinger) som blir vedtatt av disse organisasjonene og å arbeide for at anbefalingene blir fulgt i Norge så langt det er praktisk mulig. Revisorforeningene er i ferd med å fastsette helt ny oppdeling og nye formuleringer i standardsamlingen, jf "*Innholdet*" i kap. 6.1.1.2 Disse, som

antas tre i kraft i 1997, er en fullstendig tilpasning til retningslinjer foreslått av IFAC.

3.1.1.4 Rapportering

Revisors rapportering har utviklet seg fra et system med bruk av en innbundet og paginert revisjonsprotokoll for revisors anmerkninger og bekreftelse av regnskapets riktighet ved underskrift på årsregnskapet, til et system med journalførte, numererte brev. Fra ca 1930 har aksjeloven krevd årlige revisjonsberetninger fra revisor. Dels gjennom lovgivning og dels gjennom revisjonsstandarder har man også fått krav om revisjonsberetninger for revisjon av andre selskapsformer.

3.1.1.5 Revisors ansvar

Revisors ansvar har utviklet seg fra et meget beskjedent nivå før annen verdenskrig til en situasjon i dag med betydelig ansvar, såvel erstatningsmessig som strafferettslig. Dybwad skrev i sin lærebok om revisjon (både i 1920 og 1931-utgaven) at:

«da det maa antages som givet at det for tiden vil falle meget vanskelig at faa en domstol overbevist om at en revisors arbeide er saa slet at det burde medføre erstatningsplikt.»

Etterhvert erkjente man at revisor hadde et ansvar, ikke minst som en følge av at revisorerklæringen om årsregnskapet ble tillagt økende vekt. Ansvaret dreide seg i stor grad om underslag og misligheter i virksomheten. I et foredrag på Den VII Nordiske Revisorkongress i 1954 uttalte O.r.sakfører J.A. Kittelsen og statsautorisert revisor E. Wulff-Pedersen at revisor har et ansvar, men at ansvaret begrenses ved at spørsmålet om uaktsomhet avgjøres etter målestokken god revisjonsskikk, eller alminnelige godkjente revisjonsstandarder.

I 1950 fikk man straffebestemmelser i skatteloven i forbindelse med at revisor ble pålagt å medundertegne årsoppgaven til skattemyndighetene. Videre fikk man også i aksjeloven av 1957 og revisorloven av 1964 straffebestemmelser vedrørende revisor.

I aksjeloven av 1976 fikk man erstatningsansvarbestemmelser for revisor. Tilsvarende regler ble også inntatt i revisorloven.

3.1.2 Status i dag

Her følger en kort sammenstilling av de sentrale elementene i revisjonen slik den utøves i dag. Utvalget vil gjennomgå retningslinjer og prinsipper mer grundig i forbindelse med behandlingen av de enkelte tema senere i utredningen.

Revisors oppgaver

Revisors arbeid reguleres i hovedsak av revisorlovens § 6 hvor det fremgår at revisor skal «granske bedriftens årsoppgjør og regnskaper og behandlingen av dets anliggender for øvrig». Av lovteksten framgår det at revisors arbeid knyttes til selskapets årsoppgjør og regnskaper. Revisor skal dessuten ta stilling til behandlingen av bedriftens *anliggender for øvrig* og har dermed oppgaver utover granskingen av regnskapene og årsoppgjøret. Omfanget av pliktene knyttet til «anliggender for øvrig» er imidlertid ikke entydig definert. Revisors oppgaver, plikter og ansvar er definert gjennom lov, forskrifter og god revisjonsskikk. Den rettslige standarden *god revisjonsskikk* benyttes i lovgivningen istedet for detaljregler, og gir muligheter

for en mer dynamisk utvikling av fagområdet. Resultatet av revisors arbeid gis gjennom revisjonsberetningen om årsoppgjøret til generalforsamlingen eller selskapsmøtet. Revisjonsberetningen er dermed interessentenes viktigste informasjonsskilde om resultatet av den utførte revisjon.

Ifølge ligningsloven § 4-5 nr 5 har revisor plikt til å medundertegne på klientens regnskapsskjema. Arbeidsgivere plikter å sende inn en egen oppgave til ligningskontoret over innberetningspliktige utbetalinger, følgeskriv til lønns- og trekkoppgavene. Følgeskrivet skal også undertegnes av revisor. Innholdet i revisors attestasjon er definert i NSRFs norm vedrørende kontroll av skatter og avgifter og Skattemetodikkens melding Ko nr 2 av 29. februar 1988. Det er i lovgivningen for øvrig gitt en rekke andre lignende bestemmelser om bekreftelser.

Revisor er i aksjeselskap pålagt flere særlige oppgaver i tilnytning til stiftelse, kapitalutvidelse, fusjon og nedsettelse av kapital. Oppgavene er nærmere beskrevet i "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap. 6.

Brukerhensynet

Ifølge «Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon» er formålet med revisjon å dekke behovene for profesjonell og uavhengig etterprøving og bekreftelse av økonomisk informasjon. I NOU 1985:36 nevnes en rekke interessegrupper spesifikt og det ble dermed presisert hvilke kontrollinteresser som skal ivaretas av revisor. Spesifikasjon av brukergruppene fremgår av "*Innledning*" i kap. 6.2.1.1. Det ble videre presisert viktigheten av å sikre at regnskapslovgivningen blir etterlevet.

De brukere som har eierinteresser i selskap har rett til å utnevne selskapets ledelse og motta rapportering fra denne. Investorer i et selskap kan inndeles i to undergrupper, de private investorene som normalt har liten regnskapskunnskap og ikke benytter profesjonell hjelp til dette, og de profesjonelle investorene som har en slik kunnskap.

De brukere som ikke har en direkte økonomisk interesse i selskapet, kan likevel være berørt av måten selskapets ressurser er forvaltet på. For et lokalsamfunn vil det for eksempel være vesentlig å vite om en lokal hjørnestensbedrift er solid og at det ikke foreligger usikkerhet om fortsatt drift.

Den lovbestemte revisjon innebærer primært en uavhengig etterprøving og bekreftelse av et foretaks årsoppgjør. Hver enkelt brukergruppe forventer at revisor skal ta hensyn til deres behov. Ifølge norsk lovgivning er ikke revisors ansvar avgrenset til kun å gjelde brukerne med eierinteresse, og vil derfor omfatte alle brukere av regnskapsinformasjon.

Brukergruppens interesse av et foretaks årsoppgjør varierer vesentlig og kan i endel situasjoner være direkte motstridende. Brukernes behov vil for eksempel variere avhengig av:

- Nærheten mellom eierne og ledelsen. Der eierne leder virksomheten, som i de fleste norske virksomheter, er eiernes interesse for årsoppgjøret mindre enn der eierne er passive i forhold til virksomheten. Disse eierne får normalt mer omfattende informasjon gjennom året. Eiernes behov for revisors kontroll vil variere tilsvarende.
- Selskapets økonomiske situasjon. For kunder og leverandører samt långivere vil årsoppgjøret ha mindre interesse når virksomheten går godt enn når den går dårlig.
- Hvor avhengig virksomheten er av interessegruppene generelt. Det er klart at et enkeltmannsforetak finansiert alene ved egenkapital vil ha mindre interesse i å utarbeide et informativt årsoppgjør enn en børsnotert industrivirksomhet.

Til tross for de sterkt varierende behov som foreligger, er kravene til årsoppgjøret i det vesentlige de samme.

Revisjonspliktens omfang

I henhold til lov om revisjon og revisorer – revisorloven – av 14. mars 1964 nr 2, er revisjonsplikt knyttet til regnskapsplikt etter regnskapsloven. Hovedregler om revisjonsplikt reguleres i revisorloven § 1, første ledd:

«Regnskapspliktige etter lov av 13. mai 1977 nr 35 om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven) har revisjonsplikt etter denne lov når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov.»

Revisjonsplikt for regnskapspliktige begrenses imidlertid i revisorloven § 1, annet ledd (etter endring 24. juni 1994):

«Revisjonsplikt etter første ledd gjelder likevel ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn 5 mill. kroner Fritaket for revisjonsplikt for regnskapspliktige som omfattes av selskapsloven (lov 21. juni 1985 nr. 83), gjelder bare dersom antallet deltakere ikke overstiger fem. Fritaket gjelder ikke for kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person med begrenset ansvar.»

Flere selskapstyper har revisjonsplikt uavhengig av omsetning i henhold til revisorloven § 1, fjerde ledd:

«Fritaket fra revisjonsplikt etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikten følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.»

Alle aksjeselskaper er revisjonspliktige etter aksjeloven uten hensyn til driftsinntektens størrelse. I tillegg er revisjonsplikten regulert i en rekke særlover. I henhold til revisorloven § 2 gjelder ikke loven virksomhet som drives av stat, kommune eller kommuner i fellesskap. Er den offentlige virksomheten organisert som aksjeselskap, blir den revisjonspliktig etter samme regler som privateide selskaper.

Revisjonens innhold

Revisjonens innhold reguleres gjennom lov, forskrift og god revisjonsskikk.

Hovedbestemmelsen om revisjonens innhold er revisorloven § 6 første ledd som lyder:

«I den utstrekning det følger av god revisjonsskikk, skal revisor granske bedriftens årsoppgjør og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig. Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til bedriftens fordringshavere, innehaver eller deltakere, bedriftens ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.»

Tilsvarende bestemmelser finnes i aksjeloven § 10-7, første ledd.

Loven regulerer i liten grad innhold og gjennomføring av revisjonen, men henviser til den rettslige standard «god revisjonsskikk». Revisjonsstandarder eller god revisjonsskikk må ikke forveksles med revisjonsmetodikk eller revisjonshandlinger. God revisjonsskikk kan tilfredsstilles på forskjellige måter gjennom bruk

av forskjellige revisjonshandlinger. Det er ingen lover eller forskrifter som regulerer hvordan en revisjon skal gjennomføres i praksis.

Revisjonsselskapene (spesielt de store internasjonale) og revisorforeningene bruker betydelige ressurser på å utvikle metodikker som skal sikre kvalitet og effektivitet ved gjennomføringen av revisjonen.

Revisors metodikk vil inneholde:

- risikovurderinger og revisjonsplan
- programmer for vurdering av internkontroll
- programmer for verifikasjon av årsoppgjøret
- standarder for dokumentasjon og arkivering
- kvalitetssikring

Mislighetrevisjon

Behovet for kontroll for å forhindre «underslag og besvikelser» er av Revisorlovutvalget av 1953 formulert i deres motiver av 1956, som et av hovedmålene for å ha en plikt til å velge revisor. Revisjon innrettet for å avdekke misligheter anses imidlertid i dag ikke å inngå som noen frittstående del av den ordinære revisjonen. Derksom revisor under den løpende revisjon likevel oppdager forhold som kan tyde på underslag, må revisor undersøke forholdet nærmere.

Det er et gap mellom hva revisorene har beskrevet gjennom standarder som sine oppgaver og det mange av interessentene forventer at revisor gjør for å forhindre eller avdekke misligheter. Dette diskuteres i mange land, men Utvalget er ikke kjent med at mislighetsrevisjon er regulert i noe land. EUs regler omhandler heller ikke dette konkret.

Revisjonsberetningen

Aksjeloven § 10-9 og revisorloven § 8 fastslår at revisor har plikt til å avgi revisjonsberetning for hvert regnskapsår og spesifiserer minimumskrav til opplysninger i beretningen.

Slik loven er formulert er det opp til revisor å avgjøre hvilke opplysninger som skal med i beretningen. Loven stiller minimumskrav til informasjon, men sier at revisor skal gi «slik redegjørelse for resultatet av revisjonen for øvrig som det etter forholdene er grunn til» og «opplysninger som han mener bør komme til aksjeeiernes kunnskap». Hvis revisor ønsker å gi opplysninger utover det minimum loven krever må han imidlertid være oppmerksom på taushetsplikten, se nedenfor. Som rettesnor kan det sies at revisor ikke har rett til å gi opplysninger i sin beretning som bedriften ikke ønsker publisert når det samtidig foreligger lovlig adgang til å holde disse hemmelig. Går revisor utover denne grensen, kan han straffes for brudd på taushetsplikten, og hvis det oppstår et økonomisk tap på grunn av bruddet, kan revisor også bli erstatningsansvarlig.

Det er utarbeidet en egen norm vedrørende revisjonsberetningens form og innhold.

Revisjonsberetningen i aksjeselskaper avgis til generalforsamlingen. Dette skyldes at det er generalforsamlingen som har valgt revisor, jf aksjeloven § 10-1. Revisor henvender seg imidlertid gjennom sin revisjonsberetning til alle brukere av regnskapsinformasjonen, og det reflekteres blant annet ved at revisors beretning sendes inn sammen med årsoppgjøret til Regnskapsregisteret i Brønnøysund og er offentlig tilgjengelig i dette registeret.

Revisjonspliktige stiftelser som plikter å sende sitt årsoppgjør til Fylkesmannen, skal også vedlegge revisjonsberetningen og den holdes offentlig tilgjengelig

der. I andre revisjonspliktige foretak er det opp til foretakets ledelse å bestemme i hvilken utstrekning de vil gi interessegruppene adgang til revisjonsberetningen. Revisor kan ikke uten klientens samtykke informere tredjemann om innholdet i beretningen.

Plikt til å informere virksomheten om forhold som avdekkes under revisjonen

Ifølge aksjeloven § 10-10 har revisor plikt til å informere selskapet om forhold som revisor har påpekt. Tilsvarende regel finnes i revisorloven § 8, siste ledd. Fra og med 1990 skal revisors meddelelser etter disse paragrafene skje ved brev som nummereres fortløpende, og det påhviler foretaket å journalføre brevene og oppbevare dem betryggende sammen med journalen.

Revisors rapportering til skatte- og avgiftsmyndigheter

Revisor er ikke gjennom lov, forskrifter eller god revisjonsskikk gitt rett eller plikt til å rapportere feil og mangler direkte til skatte- og avgiftsmyndigheter.

Revisors reaksjonsformer er å unnlate å undertegne på næringsoppgaven og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver. Dette vil gi myndighetene et signal om at noe er galt.

Ifølge aksjeloven § 10-10 og revisorloven § 8, siste ledd skal revisors begrunnelse for manglende pliktig underskrift på næringsoppgaven etter ligningsloven § 4-5 inntas i brev til klienten. Disse nummereres fortløpende.

Det er uklart om det foreligger tilsvarende rapporteringsplikt for manglende underskrift på følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver.

Kompetanse

Med få unntak er revisjon av revisjonspliktige foretak forbeholdt statsautoriserte og registrerte revisorer.

I flere tilfeller krever loven statsautorisert revisor. Dette gjelder bl.a. aksjeselskaper (AL § 10-3) hvis:

1. Selskapet de tre siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte, eller
2. Selskapets aksjer eller obligasjoner noteres på børsen eller er tegnet etter offentlig tegningsinnbyding.»

Samme paragrafs annet ledd gir Finansdepartementet fullmakt til å bestemme at visse selskaper også ellers skal ha statsautorisert revisor, og til ved forskrift eller i enkelttilfelle å dispensere fra kravet om at revisor skal være statsautorisert.

Særlovgivningen krever at forretningsbanker, forsikringsselskap og foretak organisert etter lov om statsforetak, skal ha statsautorisert revisor.

Aksjeloven § 10-2 annet ledd gir Finansdepartementet anledning til, gjennom forskrift eller i det enkelte tilfelle å fastsette at kommune- eller fylkesrevisjon kan velges som revisor når en eller flere kommuner sammen har mer enn 50% av stemmene i et aksjeselskap. Finansdepartementet har i et skriv til Kommunaldepartementet, datert 25.04.91, gitt generell dispensasjon for kommune- eller fylkesrevisjonen til å revidere kommunale-/fylkeskommunale aksjeselskap inntil videre, forutsatt at eierkravet er oppfylt og at spørsmålet om taushetsplikt er regulert i selskapets vedtekter.

Uavhengig av formell utdanning må revisor i henhold til norm for grunnleggende prinsipper for revisjon vurdere sin faktiske kompetanse:

«Revisor må til enhver tid vurdere om han har den nødvendige kompetanse og kapasitet til å gjennomføre sitt oppdrag i samsvar med god revisorskikk.»

Uavhengighet

Kravet til uavhengighet er et av de fundamentale krav til revisor.

I norm for grunnleggende prinsipper for revisorer presiseres:

Det er en forutsetning at revisor er uavhengig i forhold til det enkelte oppdrag.

Det skilles ofte mellom to sider ved uavhengigheten:

- Tilsynelatende uavhengighet (independence in appearance), det vil si hvordan brukerne av årsoppgjøret oppfatter revisors situasjon med hensyn til uavhengighet.
- Virkelig uavhengighet (independence in fact), det vil si at revisor faktisk har utført sine oppgaver på et objektivt grunnlag.

Det er ikke nødvendigvis samsvar mellom disse to uavhengighetsbegrepene.

Virkelig uavhengighet innebærer at revisor utfører sitt arbeid og avgir sin revisjonsberetning på et objektivt og saklig grunnlag uten å være påvirket av utenforliggende hensyn. Selv om revisors arbeid er uklanderlig og beretningen korrekt, kan brukerne likevel mangle den nødvendige tillit til revisors arbeid og beretningen fordi den tilsynelatende uavhengigheten ikke er til stede.

Det er ikke tilstrekkelig at revisor er uavhengig av sin oppdragsgiver alene. Revisor må også fremstå som, og faktisk være, uavhengig av alle de øvrige interessegrupper rundt selskapet.

Formelle habilitetsregler og krav til uavhengighet fremkommer av revisorloven § 5 og i aksjeloven § 10-4.

I forskrift om revisjon og revisorer § 2-1 er det gitt bestemmelser vedrørende revisors habilitet når flere revisorer arbeider i samme revisjonsselskap.

Revisor som rådgiver

Retningslinjene for revisors rolle som konsulent overfor sine revisjonsklienter fremgår av aksjeloven § 10-4 og revisorloven § 5, tredje ledd.

«Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Bestemmelsene i denne paragraf skal ikke være til hinder for at revisor kan foreta teknisk utarbeiding av årsoppgjør, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsoppgjør eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler.»

I tillegg har revisorforeningene avgitt uttalelsene «Regler for god revisorskikk vedrørende rådgivning» (av 14. desember 1990) og «Forholdet mellom revisjon og rådgivning for den valgte revisor» (av 8. november 1992).

Disse uttalelsene gir en oversikt over problemstillingen og inneholder eksempler som illustrerer skillet mellom revisjon og rådgivning. Uttalelsen vedrørende forholdet mellom revisjon og rådgivning trekker opp et skille mellom lovbestemt revisjon og annen revisjonsmessig bistand. Den skiller også mellom regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand den valgte revisor kan utføre, og konsulentbistand den valgte revisor ikke kan utføre. Sammen med de utfyllende eksempler som er tatt med, gir uttalelsen en oversikt over problemstillingen.

Det illustreres i de nevnte uttalelser at det er tjenestenes art og ikke omfang som er det avgjørende. Normalt vil volumet av tilleggstjenester variere sterkt fra år til år.

Så lenge bistanden ikke medfører at revisor deltar i beslutningsprosessen, kommer med forslag til verdsettelse av balanseposter eller på annen måte opptrer i strid med lover og regler, kan revisor uavhengig av omfanget av dette arbeidet yte bistand til sine revisjonsklienter uten at det anses at uavhengigheten påvirkes.

Revisor må imidlertid vise aktsomhet ved utførelse av slike tilleggstjenester til sine revisjonsklienter, slik at det ikke kan reises tvil om revisors uavhengige stilling, hverken tilsynelatende eller faktisk.

Tilgang til opplysninger og taushetsplikt

Etter revisorloven § 7 har revisor full tilgang til informasjon:

«Bedriftens ledelse skal gi revisor adgang til å foreta de undersøkelser han finner nødvendig, og skal likeså sørge for at revisor får de opplysninger og den bistand han krever for utførelsen av sitt oppdrag.»

For aksjeselskap er plikten til å gi revisor informasjon utvidet til å også omfatte styret, bedriftsforbudsamtning og representantskap. Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon, "*Utdanning av interne revisorer*" i pkt. 4.3, sier videre at:

«Revisor må ikke akseptere at virksomhetens ledelse eller tredjemann hindrer ham i å utføre sitt arbeid overensstemmende med god revisjonsskikk. Han kan ikke inngå avtale som innebærer innskrenkning av revisjonen i henhold til lov og god revisjonsskikk.»

I henhold til revisorloven § 15, tredje ledd første punktum, er revisor pålagt taushetsplikt.

«Med de unntak som følger av lov, er registrert eller statsautorisert revisor og deres assistenter, forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til.»

Grensedragningen mellom informasjonsrett, informasjonsplikt og taushetsplikt kan i mange tilfelle være vanskelig. Det kan bl.a. være behov for avklaring av revisors taushetsplikt i forhold til bobehandling, gransking og rettssaker. Det er ikke avklart i lovverket hvem som kan fritta revisor for taushetsplikten.

Kvalitetskontroll

De store internasjonale revisjonsfirmaer har i en rekke år hatt intern kvalitetskontroll for å sikre at revisjonsoppdrag blir gjennomført med en tilstrekkelig kvalitet. NSRF har utarbeidet en norm for intern kvalitetskontroll med virkning fra 1987. Dette er en kombinasjon av kontroll rettet mot revisjonsselskapets organisasjon (for eksempel opplæring, kapasitet og faglig kvalifikasjoner) og kontroll av det enkelte oppdrag.

I tillegg ble det både i NSRF og NRRF i 1992 iverksatt kvalitetskontrollordning for medlemmene. Reglene har som formål å kontrollere at medlemmene opptrer i overensstemmelse med god revisorskikk (etiske bransjeregler) og god revisjonsskikk.

Gjennom revisorloven § 15 er det dessuten gjennomført offentlig tilsyn med revisor. Dette utøves av Kredittilsynet og er nærmere omtalt under "*Tilsynsvirksomhet*" i kap. 4.5.1.2.

God revisorsskikk

Revisorforeningene har i sine etiske normer utviklet regelsett som delvis er sammenfallende med lovreglene og delvis inneholder utvidelser. Det bemerkes at foreningenes normer kun er bindende for medlemmene, og at det i Norge ikke er pliktig medlemskap i foreningene.

NSRFs etiske normer er formulert i Regler for god revisorsskikk fra 1984. NRRF har fra 1987 hatt tilsvarende regelsett for sine medlemmer.

Disse regler inneholder bestemmelser om:

- generell målsetting og yrkesholdning
- revisors uavhengighet
- forholdet til klienter
- forholdet til andre revisorer
- revisors forhold til allmennheten

Foreningenes styre skal påse at reglene blir fulgt, og kan bringe spørsmål inn for avgjørelse i de foreningsoppnevnte disiplinærutvalg. Tilsvarende kan ligningsmyndighetene, de administrative myndigheter, domstolen, medlemmene, klienter og andre som har berettigede interesser å ivareta, bringe spørsmål inn for disse disiplinærutvalg. Det er fastsatt ulike reaksjonsformer overfor medlemmene, fra irettesettelse til eksklusjon.

Valg av revisor og revisors godtgjørelse

Det er generelt eierne i et foretak som oppnevner revisor. I aksjeselskaper vil det si generalforsamlingen, jf AL § 10-1, første ledd. Hvis aksjeselskapet har bedriftsforsamling eller representantskap, skal et av disse organene fremsette forslag til hvem som skal velges. Hvis selskapet ikke har slike organer, er det styret som foreslår revisor overfor generalforsamlingen. Ifølge samme paragrafs siste ledd er det også generalforsamlingen som fastsetter revisors honorar, og ifølge § 10-5 tjenestegjør revisor inntil ny revisor oppnevnes; det vil si at det også er generalforsamlingen som avsetter revisor ved å oppnevne ny revisor.

Det er ikke lovbestemt hvem som oppnevner og avsetter revisor i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, men det ligger i disse selskaperens natur at det er eierne som tar avgjørelser av denne typen. For andre revisjonspliktige selskapstyper finnes det gjerne lovregler for hvem som skal velge revisor.

Revisorskifte

Et selskap står fritt til når som helst å velge ny revisor. For aksjeselskaper må forslag om revisorskifte fremgå av innkalling til generalforsamling (se § 10-5).

Revisor har rett til å være tilstede på generalforsamlingen (AL § 10-11), plikt til å svare på spørsmål (AL § 10-12) og rett til å redegjøre for sitt syn på revisorskifte (AL § 10-5).

For å sikre at informasjon om omstendighetene rundt revisorskiftet er tilgjengelig, bestemmer § 3-1 (1) i Forskrift om revisjon og revisorer at når revisor fratrer sitt verv skal han skriftlig gjøre rede for årsaken til sin fratreden overfor oppdragsgiverne.

For å sikre at den påtroppende revisor skal være informert om forholdene rundt revisorskifte, pålegger § 3-1 (2) i Forskrift om revisjon og revisorer vedkommende å orientere seg om årsaken til den tidligere revisors fratreden før han binder seg til å overta oppdraget.

AL § 10-5, første ledd bestemmer at revisor tjenestegjør inntil annen revisor velges i hans sted.

Samme paragrafs annet ledd bestemmer at revisor har rett til å tre tilbake selv om tjenestetiden ikke er ute, det vil si selv om ny revisor ikke er valgt, hvis «*særlige forhold*» tilsier det.

Hvis et selskap ikke lykkes å få ny revisor skal skifteretten ifølge AL § 10-6, første ledd oppnevne revisor inntil annen revisor er valgt på foreskrevet måte. AL § 13-2, første ledd punkt 4 sier at skifteretten ved kjennelsen skal beslutte selskapet oppløst hvis den ikke finner en revisor som er villig til å påta seg oppdraget. Det skal med andre ord ikke være mulig for et aksjeselskap å eksistere uten revisor.

Regler for god revisorskikk § 4-4 pålegger en revisor som mottar forespørsel om å påta seg et revisjonsoppdrag å underrette den eksisterende revisor så snart som mulig, og før han binder seg til å ta oppdraget. Hvis den valgte revisor mener at oppdraget ikke bør overtas av en annen revisor, skal han skriftlig gi klar beskjed om dette. Er forholdene av vesentlig karakter, skal den nye revisor normalt ikke påta seg oppdraget før forholdene er rettet. Hvis revisor påtar seg oppdraget i strid med den tidligere revisors råd, skal han meddele dette skriftlig til den tidligere revisor.

Revisors erstatningsansvar

I de senere år har vi sett en økt mengde erstatningssaker mot revisor. Erstatningssøksmålene gjelder ofte betydelige beløp. I enkelte saker har revisor stått alene som saksøkt, mens ledelsen og styret, som har hovedansvaret for drift og forvaltning av selskapet, har gått fri. Noe av bakgrunnen for dette kan være at revisor som oftest har en betydelig forsikringsdekning, noe styremedlemmer i de fleste tilfeller ikke har.

Revisors ansvar fremkommer av aksjeloven § 15-2:

«For revisor og granskingsmann gjelder bestemmelsene om erstatningsansvar i § 15-1 tilsvarende.

Er et revisjonsselskap valgt til revisor, er selskapet og den som har utført revisjonen, ansvarlig for skaden en for begge og begge for en.»

Tilsvarende bestemmelse er inntatt i revisorloven § 17 a.

3.2 INTERN REVISJON I PRIVATRETTLIG ORGANISERTE FORETAK

3.2.1 Historisk utvikling

I Norge har det utviklet seg forskjellige former for revisjon med formål primært å sikre foretakenes egen virksomhet og ledelsens ansvar i denne forbindelse. Innen bank var det dessuten helt inn på 80-tallet vanlig at ansatte revisorer også ivaretok den lovbestemte oppgaven som er omtalt i utredningens "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i pkt. 3.1. Utviklingen av de interne revisjonsformer har skjedd på ulike måter:

1. Multinasjonale konserner etablerte i flere norske datterselskap i årene etter siste verdenskrig interne revisjonsavdelinger hvor det operasjonelle revisjonsformålet sto sentralt. Også rene norske konsern innførte etter hvert tilsvarende revisjon. Dette hadde sin bakgrunn i morselskapets behov for kontroll med at virksomheten i datterselskapene fulgte de mål og prinsipper i virksomheten som var forutsatt fra konsernledelsen, og at det ikke oppsto uventede tapssituasjoner på grunn av svikt i linjeledelsen. Denne revisjonen har således hatt en klar operasjonell karakter allerede fra første stund. Utviklingen går i retning av i

særlig grad å vektlegge foretakets evne og rutiner for måloppnåelse og effektivitet. Således fjerner denne revisjonsformen seg ytterligere fra finansiell revisjon.

2. Den lovbestemte bekreftelsen av årsoppgjøret i forretnings- og sparebanker i Norge ble tidligere utført av interne, ansatte revisorer. Banklovene og Bankinspeksjonens spesielle revisjonsforskrifter la grunnlaget for denne faste knytningen mellom revisor og banken. Et resultat av denne knytningen ble imidlertid at bankrevisorene etterhvert kom til å utføre mer omfattende revisjonshandlinger enn hva de var lovpålagt å utføre. For bankledelsen var det naturlig at deres revisor relativt detaljert også vurderte og testet sikkerhet og kvalitet i bankens forskjellige rutiner, – d.v.s. revisjon med operasjonelle formål. Avgrensningen mellom de lovpålagte og mer internt rettede revisjonsformålene var imidlertid uklar, og revisjonsavdelingene var ofte i liten grad særlig bevisste denne funksjonsdelingen.

Først ved Kredittilsynets «Forskrift for forretningsbanker og sparebanker om klargjøring av kontrollansvar, dokumentasjon og bekreftelse av den interne kontroll» av 15. januar 1994 ble bankene pålagt en begrenset intern operasjonell revisjonsplikt. I denne forskriftens § 3-2 kreves det en årlig rapport om den interne kontrollens kvalitet til styret og daglig leder fra «den interne revisjonen eller annen instans utenom den operative organisasjonen».

I slutten av 80-årene ble ordningen med at internt ansatte revisorer kunne utføre den lovbestemte bekreftelsen av årsoppgjøret i banker fjernet, og funksjonen overført til eksterne, valgte revisorer. I praksis har de interne revisjonsavdelinger i stor grad fortsatt å utføre finansiell revisjon, men nå som en ikke lovpålagt sikring for bankens ledelse.

3. På en del områder har det i løpet av de siste 10 årene, som en del av, eller i tillegg til, operasjonell revisjon, og spesielt i større private foretak, fremkommet et behov for uavhengig spesialistgjennomgang av visse deler av virksomheten for
 - å sikre ledelsen mot uforutsette tap (f.eks. på IT- eller mislighetsområdet)
 - å gi trygghet for foretakets ledelse, kunder og leverandører om at forutsatte prosedyrer rundt produksjonsprosessen blir gjennomført i tråd med standarder, avtaler og kjente prinsipper (kvalitetsrevisjon)
 - å sikre ansatte, ledelse og samfunnet rundt bedriften at lovbestemmelser vedr. helse, miljø og sikkerhet blir fulgt (HMS-revisjon).

Alle disse spesielle former for revisjon er av operasjonell karakter. Først i de senere år har man mer bevisst sett fellestrekkene i de forskjellige operasjonelle revisjonsformene.

Intern revisjon har opprinnelig kun vært utført av revisorer ansatt i foretaket, – gjerne i en egen revisjonsavdeling på siden av foretakets linjeorganisasjon under foretakets ledelse for å styrke uavhengighet. De senere år har dog enkelte foretak engasjert revisorer utenfra med spesialkompetanse innen operasjonell revisjon for å dekke denne funksjonen for foretaksledelsen. I den forbindelse synes det også som betegnelsen «intern» benyttes mer og mer i betydningen at funksjonen dekker internt behov, – og ikke henspiller på plasseringen i organisasjonen.

3.2.2 Generell operasjonell revisjon

Operasjonell revisjon er tidligere definert som revisjon med formål å bekrefte at organisasjon og rutiner er etablert og funksjonerer effektivt mot foretakets mål.

Det foreligger i dag ingen lovbestemte krav til utdannelse eller praktisk bakgrunn for interne, operasjonelle revisorer. Nasjonale og internasjonale organisasjoner av interne revisorer har imidlertid etablert standarder både for revisorenes funksjon og faglige bakgrunn på samme måte som «God revisjonsskikk»/«God revisorskikk» for de eksterne, finansielle revisorer. Disse standarder har imidlertid ikke noen rettslig betydning slik standarden «God revisjonsskikk» for den lovbestemte revisjonen har i Norge.

I praksis har den operasjonelle delen av revisjonen fått følgende innhold:

- Se etter at foretakets virksomhet er etablert i tråd med formål, vedtatt politikk og retningslinjer/rammer satt av eiere, ledelse og offentlig myndighet.
- Vurdere om foretakets interne kontroll er forsvarlig bygget opp gjennom organisasjon og rutiner slik at satte mål kan nås. Dette innebærer normalt en vurdering og testing av foretakets kontroll med at:
 - Rutiner er i overensstemmelse med lovkrav
 - Foretakets politikk og interne retningslinjer følges
 - Organisasjon og rutiner er etablert som forutsatt
 - Verdier sikres
 - Ressurser utnyttes effektivt
 - Misligheter og kriminalitet mot foretaket unngås
 - Foretakets renommé sikres.
- Testing ved analyser og stikkprøver at den interne kontrollen funksjonerer som forutsatt.
- Rapportere konklusjonene etter utførte revisjonskontroller på et tilstrekkelig høyt nivå i organisasjonen slik at eventuelle feil og svakheter blir rettet.
- Periodisk gi en totalsammenstilling over vurderinger og tester av foretakets interne kontroll til foretakets ledelse.
- Systematisk dokumentere revisjonsarbeidet slik at man i ettertid kan se hvilken basis revisor har hatt for rapporterte konklusjoner.

I den grad revisjonshandlingene ikke er fastlagt i lov eller forskrift, vil foretaksledelsen bestemme hvilke av ovenstående oppgaver man ønsker gjennomført i det enkelte foretak.

Også innen den operasjonelle revisjonsprosessen vil man i det vesentlige finne tilsvarende hovedgrupper for metodikkinnholdet som tidligere omtalt vedr. den eksterne, finansielle revisjon:

- Risikovurderinger og revisjonsplan
- Programmer for vurdering av den interne kontroll
- Programmer for verifikasjon av den interne kontrollers gjennomføring og ledelsens overvåking
- Retningslinjer for dokumentasjon og arkivering
- Kvalitetssikring.

Utforming, innhold og hva man legger i de enkelte nøkkelbegrep vil imidlertid til dels være meget forskjellig fra hva man legger i de samme begrep i finansiell revisjon.

De etterfølgende revisjonsformer må betraktes som operasjonell revisjon med spesialiserte formål. Oppregningen er ikke fullstendig.

3.2.3 IT-revisjon

IT-revisjonen (IT=Informasjonsteknologi) oppsto i Norge først i forbindelse med de store bankdatasentralene. Disse sentralene var etablert for å ivareta ny og komplisert

teknologi i fellesmiljø som kunne sikre en forsvarlig og samlende utvikling innen bankvesenet. De ansvarlige revisorene i bankene bak sentralene fikk etterhvert et revisjonsproblem ved at sentrale deler av rutiner og regnskapsføring skjedde utenom bankene. For å løse dette problemet etablerte man revisjonskomiteer som igjen ansatte og ledet spesielle revisorer innen datasentralene for å ivareta sitt behov gjennom rapporter til de ansvarlige revisorer i bankene. Både på grunn av bankrevisorenes allerede sterke knytning til operasjonelle oppgaver, og fordi den regnskapsbekreftende revisjonen i datasentralene primært måtte rettes mot IT-organisasjon og rutiner, fikk IT-revisjonen et klart operasjonelt formål, uten at dette fremgikk av instruks for revisjonskomiteene. Først ved Kredittilsynets forskrift av 16.12.1992 nr. 1157 «om bruk av informasjonsteknologi» med ikrafttreden 1. januar 1993, ble det operasjonelle revisjonsformål forskriftsfestet for banker og forsikringsselskap gjennom forskriftens § 3-1:

«- - - Kvalitet, tilgjengelighet og konfidensialitet skal sikres ved at det etableres og vedlikeholdes

kontroll/revisjon uavhengig av IT-organisasjonens system- og driftsansvar for å sikre at IT-funksjonen er etablert og utføres i samsvar med lover, forskrifter og interne retningslinjer.»

I dag har også andre foretak enn bankene IT-revisorer. Eksterne revisjonsforetak, som hovedsakelig utfører finansiell revisjon, har i mange tilfeller funnet det formålstjenlig å ansette denne type revisorer eller gi sine ordinære revisorer spesialutdanning på området. Disse kan utføre rene operasjonelle revisjonshandlinger for revisjonsselskapets klienter som tilleggsteneste, eller være de finansielle revisorer hjelpelige med den gjennomgang og testing av IT-systemene som normalt er nødvendig for å kunne gi en årsoppgjørsbekreftelse.

IT-revisjonen retter seg normalt mot følgende hovedelementer:

- Sikkerhetsopplegg rundt maskinutstyr og drift
- Driftsopplegget
- Standarder, instruksverk og rutiner for å sikre utvikling og vedlikehold av IT-systemer
- Administrasjon av IT-området
- Internkontroll bygget inn i de enkelte IT-applikasjoner
- Kontroll og avstemming av kommunikasjon og drift

I forhold til annen operasjonell revisjon er det enkelte forhold som særpreger IT-revisjonen:

- Forandringer i utstyr og driftsopplegg skjer så hyppig at det vanskeliggjør en årsplanlegging og revisjonsprogrammer etter ordinært mønster
- For at revisors risikovurderinger skal ha maksimal verdi for foretakets ledelse, må en stor del av revisjonshandlingene settes inn før internkontrollen er etablert i og rundt datasystemene.
- Kommunikasjonen med IT-ledelsen vil i større grad enn i annen operasjonell revisjon skje muntlig og gjennom notater. Dette fordi utvikling og revisjon ofte skjer parallelt.

3.2.4 Mislighetsrevisjon

I de forventninger som generelt stilles til revisjon og revisorer står mislighetsarbeidet sentralt. Det vises også til mandatets pkt. 2 første ledd, siste setning:

«Utvalget bes legge til grunn at revisor skal medvirke aktivt i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder på skatte- og avgiftsområdet.»

Forventningene gjelder både de eksterne revisorer som ble omtalt i "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i kapittel 3.1 og de revisorer som arbeider internt for foretaksledelsen.

De første revisorer i private foretak i Norge med mislighet som spesialformål kom i begynnelsen av 80-årene. Fortsatt er det kun noen få større foretak som har etablert funksjonen som selvstendig revisjonsoppgave. En mislighetsrevisor vil normalt ha følgende hovedoppgaver:

- Vurdere og teste internkontroller av spesiell betydning for sikring mot misligheter og annen kriminalitet.
- Løpende arbeide for å oppdage slik virksomhet.
- Oppklare oppdagede kriminelle forhold.

Den første oppgaven er helt overensstemmende med hva generell operasjonell revisjon skal dekke, – dog begrenset til sikring av risiko for de tap som misligheter innebærer. Det vil imidlertid være store avvik i teknikk og behov for bakgrunnskunnskap.

De to siste oppgavene innehar ikke de karakteristika som utredningen innledningsvis tillegger revisjonsbegrepet.

3.2.5 Miljørevisjon

Miljørevisjon er delvis en del av understøttelsen av den ordinære finansielle revisjon og delvis en selvstendig yrkesutøvelse for å bekrefte spesifikk informasjon om oppfyllelse av miljøvernkrav eller en frivillig miljøstandard. Europakommisjonen har vedtatt en regulering med frivillig deltakelse på den industrielle sektor i «Eco-management and Audit Scheme» (EUs ledelses- og revisjonsplan om miljø). Formålet med denne planen er å ta bedre hensyn til miljømessige spørsmål i industrien. Planens hovedelementer er:

- foretakets ledelse og gjennomføring av politikk, programmer og ledelsessystemer når det gjelder miljøvern
- systematisk og periodisk evaluering av dette gjennom en miljørevisjon og
- offentliggjøring av informasjon om dette med en uavhengig attestasjon.

For å bli registrert i EUs ledelses- og revisjonsplan om miljø må foretakene utarbeide en miljøbekreftelse med opplysninger om foretakets og dets miljøtiltak og -planer. Denne bekreftelsen skal verifiseres av en uavhengig person. For å opprettholde registreringen må det skje en periodisk og systematisk miljørevisjon. Denne revisjonen kan utføres av foretakets valgte revisor eller en annen ekstern revisor. I løpet av dette tiår er det gjort anslag på at miljørevisjon knyttet til EUs regler vil vokse betydelig og vil utgjøre en betydelig del av revisjonsselskapenes virksomhet.

Denne delen av miljørevisjonen er så langt ikke spesielt utviklet i Norge.

Et visst omfang miljørevisjon vil måtte innbefattes i den ordinære finansielle revisjon ved at foretakenes miljøforpliktelser må regnskapsføres.

3.2.6 Kvalitetsrevisjon

På flere områder stilles det i dag krav i forholdet leverandør/kunde at kvalitetssikringen av produksjon og distribusjon holder standardiserte mål. Derved

fremkommer også behovet for revisjonsordninger for å sikre partene. Ved at standardene har sammenfallende kvalitetskrav for alle land som tilslutter seg disse, vil den økede handel over grensene være et sterkt insitament for å etablere funksjonen.

Kvalitetsrevisjonen har sin bakgrunn i formålet å vurdere og teste hvordan aktiviteter utføres i forhold til det som er fastlagt gjennom avtaler mellom leverandør og kjøper, og i retningslinjer innen foretaket, og hvordan disse overensstemmer med overliggende standardiserte krav (f.eks. NS-EN ISO 9001). ISO (International Standardisation Organization) har imidlertid definert kvalitetsrevisjon mer på linje med prinsippene for operasjonell revisjon generelt:

«Systematisk og uavhengig undersøkelse for å fastslå om kvalitetsaktivitetene og resultatene av dem stemmer overens med det som er planlagt, og om de er effektivt gjennomført og er hensiktsmessige for å oppnå målene (NS-EN ISO 8402).»

ISO har utarbeidet retningsgivende standarder som kan brukes i forbindelse med kvalitetssystemrevisjoner:

NS-ISO 10011-1 Revisjon

NS-ISO 10011-2 Kvalifikasjonskriterier for kvalitetssystemrevisor

NS-ISO 10011-3 Ledelse av revisjonsfunksjonen.

Revisjonen kan skje rutinemessig eller ad hoc etter initiativ fra foretaksledelsen eller fra kunder. Man skiller derfor mellom:

- *Førsteparts revisjoner* på vegne av foretaksledelsen.
- *Andreparts revisjoner* fra andre foretak, vanligvis en kunde. Formålet kan være å bedømme en leverandør før en kontrakt plasseres eller for å følge opp leveransen.
- *Tredjeparts revisjoner* fra en instans som er nøytral både i forhold til leverandør og kunde.

I NS-EN ISO 9002 omtales prosessen i krav punkt 4.17:

«Leverandøren skal etablere og holde ved like dokumenterte prosedyrer for planlegging og iverksetting av interne kvalitetsrevisjoner for å verifisere at aktivitetene og tilhørende resultater er i overensstemmelse med planene, og for å fastslå virkningen av kvalitetssystemet.

Interne kvalitetsrevisjoner skal planlegges på grunnlag av aktivitetens status og betydning og skal utføres av personell som er avhengig av dem som er direkte ansvarlig for aktiviteten som er gjenstand for revisjon.

Resultatene av revisjonene skal registreres (se 4.16) og forelegges de ansvarlige innenfor det reviderte området. Ledelsen for området skal i rett tid gjennomføre korrigerende tiltak for de mangler som er avdekket under revisjonen.

Oppfølgingsaktiviteter for revisjoner skal bekrefte og registrere iverksetting og virkningen av korrigerende tiltak (se 4.16).»

Revisjonsprosessen har følgende faser:

- Initiativ fra oppdragsgiver
- Forberedelse fra revisors side
- Revisjonsgjennomgangen
- Rapportering
- Gjennomføring av korrigerende tiltak
- Bekreftelse fra revisor.

3.2.7 Revisjon av helse, miljø og sikkerhet

Denne revisjonsformen ble introdusert gjennom «Forskrift om internkontroll» av 22. mars 1991. Forskriften retter seg primært mot etablering og dokumentasjon av lovbestemte internkontrolltiltak på området. Av forskriftens § 12 fremgår det imidlertid at foretakets ledelse er ansvarlig for etablering av et internt tilsyn med disse tiltakene, og i Kommunaldepartementets veiledning uttales at dette kan skje ved «systemrevisjon». I forskriften er «systemrevisjon» definert slik:

«Systematisk granskning av virksomhetene for å fastslå at internkontrollaktivitetene og resultatene av dem stemmer overens med internkontrollsystemet, og at internkontroll aktivitetene er hensiktsmessige for å oppnå virksomhetens mål for miljø og sikkerhet»

Dette innebærer både vurdering og testing av etablert organisasjon og rutiner rundt foretakets miljø- og sikkerhetsproblematikk, hvilket tilsvarer de generelle karakteristika for operasjonell revisjon. I tillegg pålegges revisjonen å vurdere *hensiktsmessigheten*, – noe som må anses som reell forvaltningsrevisjon. På den annen side uttaler veiledningen at hensikten med internt tilsyn i form av systemrevisjon kun er å fastslå at internkontrollsystemet er etablert og følges slik at det sikrer *myndighetenes* krav.

Spesielt for denne revisjonen er at den «skal foregå i samarbeide med representanter for de ansatte». Dette kan imidlertid ikke hindre at funksjonen må oppfattes som operasjonell revisjon med visse definerte rammer for formål og prosess.

Det stilles ingen formelle krav til utøverne av revisjonen.

3.3 REVISJON I OFFENTLIG SEKTOR

3.3.1 Riksrevisjonen

3.3.1.1 Historisk utvikling

Riksforsamlingen på Eidsvoll vedtok at bevilgningsmyndigheten ikke lenger skulle høre under Kongen, men legges til Stortinget. Som en konsekvens av dette ble det også tatt inn i Grunnloven en bestemmelse om at Stortinget skulle oppnevne fem revisorer til å gjennomgå statens hovedregnskaper. Regnskapene fra de underliggende etater skulle fortsatt revideres av forvaltningen selv.

I 1918 vedtok Stortinget at revisjon og desisjon (desisjon = avgjørelse i regnskapssaker) av spesialregnskapene også skulle legges til Statsrevisjonen og «Lov om statens revisionsvæsen» ble vedtatt. Etter loven skal Riksrevisjonen revidere «samtlige av den øverste administrasjon og av andre overfor staten regnskapspliktige myndigheter og personer avlagte regnskaper over penger, forraad og værdier av enhver art og kontrollere de av dem trufne dispositioner over disse». Frem til i dag er revisjonsomfanget ytterligere utvidet.

3.3.1.2 Dagens situasjon

Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan og har en uavhengig stilling i forhold til forvaltningen.

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnlovens § 75k, Lov om statens revisionsvæsen av 8. februar 1918 og Stortingets instruksjer og vedtak. Den overordnede oppgave er å føre kontroll med at statens midler brukes og forvaltes på en økonomisk forsvarlig måte og i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

Riksrevisjonen har bl.a. ansvar for å:

- revidere statsregnskapet og innstille til Stortinget om desisjon (avgjørelse).

- revidere underordnede forvaltningsorganers regnskaper, statlig forretningsvirksomhet og statlige stiftelser.
- føre kontroll med statsrådets ansvar i forhold til de eierinteressene staten har i selskaper mv.
- kontrollere at statlige midler blir brukt slik det er forutsatt.
- veilede om økonomiforvaltningen i staten.
- informere Stortinget om større prinsipielle saker som Riksrevisjonen har behandlet.

I den senere tid har Riksrevisjonen satset betydelig på å utvikle egen revisjonsmetodikk og det er utarbeidet en ny revisjonsveiledning. Veiledningen er inndelt i generell del, konstitusjonell revisjon, regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Fra 1. januar 1996 er revisjonsvirksomheten også spesialisert i større grad enn tidligere, bl.a. ved å skille ut forvaltningsrevisjon som et eget spesialområde.

Riksrevisjonen har ingen spesielle krav til utdanning for revisorene. For tiden rekrutteres i hovedsak medarbeidere med høyere utdanning som f.eks. økonomer, jurister og statsvitere eller medarbeidere med revisorutdanning på høyskolenivå.

3.3.2 Kommunal/fylkeskommunal revisjon

3.3.2.1 Historisk utvikling i Norge

Før det kommunale selvstyre ble organisert ved Formannskapslovene av 1837, ble de regnskaper som nærmest svarte til de senere kommuneregnskaper revidert av vedkommende regjeringsdepartement. Etter formannskapslovene slik de ble vedtatt, skulle kommunens regnskaper revideres av to menn valgt av det samlede kommunestyre.

I landkommuneloven av 1921 ble denne ordning i det vesentlige opprettholdt. Etter bykommuneloven av 1921 skulle bystyret med samtykke av Kongen fastsette ordningen av regnskapsrevisjonen.

Kommuneloven av 1938 fastsatte at kommunerevisor skulle ansettes og lønnes av kommunene.

I lov om fylkeskommuner og kommuner av 16.06.61 ble ordningen videreført med bl.a. følgende formulering: «der skal ansettes regnskapskyndig revisor til å revidere fylkeskommunens/-kommunens regnskaper.»

I medhold av disse bestemmelsene fastsatte Kommunaldepartementet 1. oktober 1969 instruks for Kommunerevisjonen. Det overordnede tilsyn med revisjonen skulle utføres av et desisjonsutvalg eller formannskap (fylkesutvalg).

Revisors arbeidsoppgaver er i instruksene definert som følger:

«kommunerevisor utfører sitt arbeid som tilsynsorgan på vegne av kommunestyret (evt. representantskap og styre i interkommunalt selskap). Hans oppgave er å påse at regnskapsføringen er riktig og svarer til de disposisjoner som foretas, og at disse disposisjoner er hjemlet i gyldig vedtak av rette myndighet. Han skal også kontrollere (revidere kritisk) de økonomiske disposisjoner som foretas. Det ligger dog utenfor hans oppgave å vurdere hensiktsmessigheten av de vedtak som de besluttede organer gjør».

Kommunerevisjonen skulle etter dette utføre en kritisk revisjon som også inneholder elementer av forvaltningsrevisjon.

3.3.2.2 Status

Kommuneloven

I henhold til lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr. 107 § 60 nr. 2, skal kommunestyret og fylkestinget velge et kontrollutvalg som skal «forestå det løpende tilsyn med den kommunale og fylkeskommunale forvaltning» på vegne av kommunestyre og fylkesting. Revisjonen skal skje ved egen kommunal/fylkeskommunal revisjon, eller ved felles revisjon for flere kommuner eller fylkeskommuner (§ 60 nr. 3)

Forskrifter

Kommunal- og arbeidsdepartementet har med hjemmel i lov om kommuner og fylkeskommuner, § 60 nr. 9, fastsatt forskrifter om revisjon og kontrollutvalg av 13. januar 1993. Her konkretiseres kravene til kommunerevisor i tre hovedoppgaver:

Revisor skal:

- a) Bekrefte at regnskapene er avlagt i samsvar med lov og gjeldende forskrifter, og at regnskapene gir et uttrykk for kommunens årsresultat og stilling som er i overenstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.
- b) Påse at økonomiforvaltningen og den interne, administrative kontroll er organisert og virker på en betryggende måte.
- c) Påse at kommunens/fylkeskommunens midler forvaltes på en økonomisk forsvarlig måte.
- d) Foreta en systematisk vurdering av bruk og forvaltning av de kommunale midler med utgangspunkt i oppgaver, ressursbruk og oppnådde resultater.

Revisjon av aksjeselskaper

Finansdepartementet har gitt dispensasjon som innebærer at kommune- og fylkesrevisjonen kan revidere aksjeselskaper som er mer enn 50% kommunalt-/fylkeskommunalt eid. Det er i dispensasjonen understreket at revisjonen skal omfattes av det samme regelverk som gjelder revisjon i aksjeselskap for øvrig.

Revisjon av stiftelser

I den kommunale og fylkeskommunale virksomheten kan enkelte forvaltningsoppgaver kanaliseres gjennom stiftelser. Deler av de offentlige midlene fra de kommunale og fylkeskommunale budsjetter benyttes f.eks. til bokollektiv/behandlingshjem og er dermed også undergitt bestemmelsene i lov av 23. mai 1980 nr. 11 om stiftelser.

Etter lovendring 7. april 1995 er hovedregelen om revisjonsplikt formet slik i § 11 første ledd:

«Enhver stiftelse har revisjonsplikt etter lov av 14. mars 1964 om revisjon og revisorer (revisorloven).»

For kommunale og fylkeskommunale stiftelser er det i samme §'s nest siste ledd gitt følgende unntaksbestemmelse fra hovedregelen:

«Dersom en eller flere kommuner eller en fylkeskommune har betydelig styringsfunksjon i forhold til en stiftelse, ved rett til å velge eller oppnevne styret eller et flertall i styret eller på annen måte, kan kommune- eller fylkesrevisjonen velges som stiftelsens revisor. Det samme gjelder hvor stiftelsens virksomhet i vesentlig grad er basert på tilskudd eller bevilgning

fra kommune eller fylkeskommune som nevnt. For øvrig gjelder reglene i denne paragraf.»

3.3.2.3 *Utvikling av normer og metodikk*

Normer

Norges Kommunerevisorforbund har 1991-1994 utarbeidet forslag til anbefalinger for utførelsen av den kommunale revisjon. Arbeidet har primært hatt som mål å gi et grunnlag for kvaliteten i den kommunale revisjonen. Anbefalingene (senere normer) vil kunne gi innholdet i begrepet som skal oppfattes som god kommunal revisjonsskikk. Normene er tenkt å bli et forpliktende rammeverk for utøvelsen av kommunal revisjon sammen med den foreliggende forskrift for kommunal revisjon.

Metodikk

Både kommuneloven, forskriftene, anbefalinger og normer stiller krav til revisor. Her sies det hva man skal gjøre, men lite om hvordan det praktiske revisjonsarbeid skal gjennomføres.

Forslaget til anbefaling til god kommunal revisjonsskikk for planlegging av revisjonen i kommuner krever at det foreligger en beskrivelse av hvordan revisjonsarbeidet legges opp, fra planleggingsfasen via gjennomføring av kontrollhandlingen og dokumentasjon av disse, og frem til avleggelse av revisjonsberetningen. Norges Kommunerevisorforbund har derfor utarbeidet en revisjonsmetodikk innenfor kommunal revisjon som vil bestå av 3 deler:

1. Teoridel om generell kommunal revisjonsmetodikk
2. Reell forvaltningsrevisjon
3. Revisjonsmetodikkens praktiske del

3.3.3 Statlig internrevisjon

Trygderevisjonen fungerer i dag som internrevisjon for Rikstrygdeverket og er den eneste revisjon av intern karakter i staten som er lovbestemt, jf folketrygdlovens § 13-9. Den arbeider i henhold til instruks av 15. februar 1995 fastsatt av Rikstrygdeverkets styre.

En rekke andre statlige etater har imidlertid opprettet egne internrevisjoner i den senere tid. Disse arbeider i det vesentlige med operasjonell revisjon, men har også oppgaver knyttet til finansiell revisjon.

3.4 SKATTEETATENS KONTROLLVIRKSOMHET

3.4.1 Avgrensning

Med skatteetaten forstås i denne forbindelse Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene, ligningskontorene og sentralskattekontorene for utenlandssaker og storbedrifter. Beskrivelsen nedenfor vil i stor grad omhandle den kontrollvirksomhet som ivaretas av skatterevisorene på fylkesskattekontorene, idet denne kontrollvirksomheten i det vesentlige også vil beskrive den kontrollvirksomhet som ivaretas fra de andre kontrollinstanser. Beskrivelsen tar kun sikte på å beskrive den kontrollvirksomheten som utføres ved bokettersyn. Rene kontorkontroller av egenoppgaver, f eks selvangivelser og avgiftsoppgaver, omfattes ikke.

3.4.2 Historisk utvikling

Da omsetningsavgiften ble innført i Norge i 1936 gjennom lov om midlertidig omsetningsavgift, ble det behov for kontroll av denne avgiften og av regnskapene hos de som da ble avgiftspliktige. Kontroller ble iverksatt ved hjelp av «ligningsrevisorer». Disse første kontrollørene ble ikke fast ansatt, kun engasjert, og de var heller ikke mange. Kontrollørkorpset ble gradvis utvidet frem mot omleggingen til et nytt avgiftssystem i 1970; merverdiavgiften. Som følge av denne omleggingen ble avgiftsmantallet kraftig utvidet, idet en rekke næringer og tjenester som tidligere var utenfor avgiftsområdet nå ble avgiftspliktige. Dette medførte igjen at kontrollørstaben ble utvidet med et betydelig antall stillinger. Dagens arbeidsområde er også betydelig utvidet og innebærer kontroller rettet både mot skatte- og avgiftslovgivningen, hvor kontroll av om regnskaps- og revisjonsbestemmelsene er overholdt er en naturlig del.

3.4.3 Målsetning for kontrollarbeidet

I Strategiplan for Skattedirektoratet er det overordnede mål å sikre «Rett fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som politiske myndigheter vedtar». Hovedmål 3 rettes mot kontroll og innebærer at «Skatter og avgifter skal fastsettes riktig og til rett tid, og uoppgitte beløp skal avdekkes.»

Den overordnede strategien som trekkes opp på kontrollområdet går ut på å styre utviklingen mot verdiorienterte tiltak:

- Flere større skatte- og avgiftsunndragelser avdekkes
- Raskere saksbehandling
- Styrke ligningen, kontrollen og merverdiavgiftsbehandlingen av de største selskapene i landet
- Bidra til bekjempelse av straffbare skatte- og avgiftsunndragelser
- Økt preventiv effekt
- Økt evne til kontrollmetodisk utvikling
- Flere fellende dommer i de straffesaker som tas opp

Summen av tilgjengelige ressurser for kontroll, hvordan denne organiseres og utnyttes, vil være avgjørende for i hvilken grad man klarer å oppnå de ovennevnte målene.

3.4.4 Hjemler for kontroll

De mest sentrale bestemmelsene vedr skatteetatens kontrollvirksomhet finnes i ligningslovens § 4-10 og 6-15, merverdiavgiftslovens § 46, investeringsavgiftslovens § 7, og § 6 i forskrift av 15.12.81 om beregning og oppgjør mv av arbeidsgiveravgift til folketrygden gitt i medhold av folketrygdlovens § 16-3 siste ledd og § 17-7 første ledd. Av hjemmelsgrunnlaget kan slutes at skatterevisorene har anledning til å foreta kontroller både mht inntekts- og formuesskatt, merverdi- og investeringsavgift, samt arbeidsgiveravgift.

Ligningslovens kap 6 omhandler tredjemanns plikt til å gi kontrollopplysninger. Lovens § 6-15 gir kontrollhjemmel overfor disse. Ligningslovens kap 4 omhandler opplysningsplikt om egne forhold. Lovens § 4-10 er kontrollhjemmel overfor disse. Merverdiavgiftslovens § 46 er kontrollhjemmel mht den næringsdrivendes egen virksomhet, mens lovens §§ 47-53 omhandler tredjemanns plikt til å gi kontrollopplysninger.

Såvel ligningsloven som merverdiavgiftsloven gir skattemyndighetene vide kontrollhemler og pålegger også kontrollobjektene bistandsplikt i forhold til skattemyndighetene.

Et særskilt kontrolltiltak, representerer de såkalte «trekketersyn» (arbeidsgiverkontroll) som kommunekassereren eller den som har fullmakt fra ham, skattefogden, kommunerevisjonen eller Riksrevisjonen foretar hos dem som plikter å foreta skattetrekk. Hjemmelen for slike kontroller er skattebetalingslovens § 47.

3.4.5 Skatterevisorenes arbeidsoppgaver

Stedlig kontroll drives fra fylkesskattekontorenes kontrollavdelinger. En stedlig kontroll går ut på å kontrollere grunnlaget for de næringsdrivendes inntekts- og formuesbeskatning, samt grunnlaget for beregning av merverdi- og investeringsavgift og arbeidsgiveravgift. Kontroll av hvorvidt lover og forskrifter på regnskaps- og revisjonsområdet er oppfylt, inngår også.

Ved bokettersyn som ikke er avgrenset til å gjelde bare deler av et regnskap – fullstendige bokettersyn – vil en kontroll omfatte følgende punkter:

- Planlegging / Dokumentasjon
- Vurdering av intern kontroll
- Vurdering av om regnskapet formelt er i overensstemmelse med aktuelle lover og forskrifter
- Avstemming av merverdiavgifts- arbeidsgiveravgifts- og ligningsoppgaver
- Gjennomgang av regnskapets materielle side for øvrig
 - Vurdering av relevante nøkkeltall
 - Testing av bilag
- Utforming av bokettersynsrapport, jf forskrift av 23.12.83

Det følger av dette at skatterevisor, må være i stand til å uttale seg om alle sider av virksomhetenes regnskap. Da skatteetatens kontroller i hovedsak retter seg mot det private næringsliv kan revisorene i stor grad benytte vanlig privat revisjonsmetodikk. Selv om det ikke er lovbestemte krav til utdanning, ansetter skatteetaten i dag i personer med registrert revisorutdanning eller tilsvarende.

KAPITTEL 4

Utdanningsopplegg**4.1 UTDANNING AV STATS-AUTORISERTE REVISORER**

Det er naturlig å dele den historiske utvikling når det gjelder utdanningsopplegg i to: Tiden fra etablering og tittel frem til det kom et offentlig heldagsstudium på høyskolenivå, og tiden etter dette. Den første tidsperioden blir da 1930-1972 og den andre perioden 1973 til i dag.

4.1.1 1930-1972

Det var loven av 22.09.1929 som innførte autorisasjon som statsautorisert revisor. Betingelsen var bl.a. bestått revisoreksamen. Slik eksamen ble første gang avholdt i 1930.

Noe undervisningstilbud i revisjon fantes ikke da loven kom i 1929. Private handelsskoler og handelsgymnas hadde bl.a. fagene bokføring, handelsregning og rettslære i fagkretsen, men ikke revisjon. Det var altså et helt nytt område som inngikk i en offentlig eksamen og som det måtte tilegnes kunnskaper i.

Faglig tilegnelse av kunnskap for revisoreksamen og dermed revisoryrket skjedde i hele den første perioden ved en kombinasjon av erfaring/lærdom fra praksis, kveldskursdeltakelse og selvstudier. NSRF tok initiativ til etablering av kurstilbud. Den første revisoreksamen i 1930 var delt i fagområdene revisjonsteknikk, bokholderi, handelsregning og rettslære.

En viktig endring kom i 1964 ved Lov om revisjon og revisorer. Her ble «registrert revisor» introdusert og dermed også to eksamensordninger, revisoreksamen for å bli registrert revisor og høyere revisoreksamen for å bli statsautorisert revisor. Kravene til forkunnskaper og utdanningsnivå var forskjellig.

Etter Reglement fastsatt av Handelsdepartementet 13.06.1967 skulle skriftlig prøve til Høyere revisoreksamen bestå av følgende fag:

- Revisjon (2 eksamensdager)
- Bedriftsøkonomi
- Rettslære
- Sosialøkonomi

4.1.2 1973 til i dag

I regi av Norges Handelshøyskoles Kursvirksomhet ble det studieåret 1972/73 etablert et ettårig studium i revisjon. Allerede fra 1973 av ble dette et ordinært høyskolestudium ved NHH. «Utdannelsessaken» fant sin løsning i 1974 da Stortinget vedtok de nødvendige endringer i revisorlovgivningen, jf lovendring av 15.02.1974 og forskrift av 03.10.1974.

Kravene for opptak til Høyere Revisor Studium (HRS) er alternativt:

- høyskolekandidateksamen i økonomisk-administrative fag og bestått revisoreksamen fra distriktshøgskole e.l.
- siviløkonomeksamen
- juridisk embetseksamen
- sosialøkonomisk embetseksamen.

For søkere til studiet uten tilstrekkelige forkunnskaper i revisjon, statistikk, bedriftsøkonomi eller rettslære kan det være nødvendig med tilleggskurs fra siviløkonomstudiet.

Høyere revisoreksamen består nå av følgende fag:

- Revisjon I (eksamen i oktober)
- Revisjon II (» »)
- Regnskapslære (» »)
- Rettslære (eksamen i juni)
- Skatterett (» »)

Karakterene for de tre første fagene teller dobbelt i det samlede resultat.

Selv om fagområdene generelt sett er de samme ved HRS i dag som ved etablering i 1973, er innholdet og nivå endret betydelig over disse vel 20 årene.

En endring skjedde fra og med studieåret 1992/93 da HRS formelt ble et tresemesters studium.

Studieopplegget er nå følgende:

Tabell 4.1:

<i>Fagområde</i>	<i>Kurs</i>
Revisjon	Revisjonsteori og -metode 1
	Revisjonsteori og -metode 2
	Advanced Auditing
	Revisjonsteori og -metode 2
	Økonomisk kontroll
	Økonomisk analyse
	Integrerte emner i revisjon
Regnskap	Regns " <i>Utvalgsarbeidet</i> " i kap 1
	Regns " <i>Aktuelle begrep</i> " i kap 2
Skatterett	Skatterett 1
	Skatterett 2
Rettslære	Rettslære 1
	Rettslære 2

HRS fremtrer i dag som et studium på masternivå med høy internasjonal standard. Det er et meget omfattende og arbeidskrevende studium som også krever stor modenhet og evne til å se fagområdene i sammenheng.

4.2 UTDANNING AV REGISTRERTE REVISORER

4.2.1 Historisk utvikling

Loven av 14. mars 1964 innførte en ny kategori revisorer – registrert revisor. Vilkår for å bli registrert revisor var minst 2 års praksis og avlagt revisoreksamen etter denne praksis. Det ble også gitt overgangsregler som gjorde det mulig for personer med praksis fra regnskap og/eller revisjon å bli registrert revisor uten å avlegge revisoreksamen.

Revisorloven hadde ingen direkte bestemmelser om revisjonsundervisning. Det ble imidlertid satt minimumskrav til grunnutdanning for å kunne avlegge revisoreksamen:

- eksamen fra økonomisk gymnas eller examen artium og i tillegg minst ettårig dagkurs ved handelsskole eller handelsgymnas, eller tilsvarende utdanning.
- og at kandidaten på selvstendig grunnlag kunne dokumentere nødvendig praksis.

Ved lovendring den 15.2.1974 og forskrift av 3.10.1974 ble det fastsatt regler om revisoreksamen og faglig innhold i revisorutdanningen. Revisorutdanningen ble lagt til distriktshøgskolene som en økonomisk/administrativt utdanning med spesialiseringsretning regnskap/revisjon. I henhold til forskriften fastsatte Kirke- og undervisningsdepartementet 2. mai 1975 Rammeplan for revisjonsstudiet. Rammeplanen fastsetter minimumskrav til fagkrets, vekttallsfordeling og krav til faginhold i studiet. Studieplanen fram til revisoreksamen ble lagt opp som et fulltidsstudium på 50 vekttall som tilsvarer 5 semesters fulltidsstudium. Obligatoriske emner ble satt til 44 vekttall og valgfrie emner til 6 vekttall.

I rammeplanen presiseres det at revisjonsstudiet ved distriktshøgskolene er et yrkesrettet studium som tar sikte på:

- å gi studentene den teoretiske utdanningen som en anser nødvendig for utføring av oppgaver som tilligger en registrert revisor
- å kvalifisere for opptak ved høyere revisjonsstudium ved Norges Handelshøgskole

Rammeplanen av 2.5.1974 ble erstattet av ny Rammeplan av 30.10.1980 og studiet ble utvidet med 10 vekttall som tilsvarer ett semester fulltidsstudier. Obligatoriske fag ble utvidet til 58 vekttall og valgfrie emner redusert til 2 vekttall. Økningen i vekttallsomfanget hadde direkte sammenheng med utvidelsen av formålet med revisjonsstudiet hvor det ble tilføyd:

«-studiet tar sikte på å kvalifisere for oppgaver av regnskaps- og revisjonsmessig art i den offentlige sektor av samfunnet.»

Bakgrunnen for endringen var ønsket om å skaffe revisorer med tilfredsstillende utdanning også til revisjon i offentlig sektor. «Offentlige fag» ble nå tatt inn som en del av rammeplanen og utvidelsen av rammeplanen besto av offentlig økonomi, stat- og kommunalkunnskap, kommunal økonomi og planlegging, offentlig regnskap og revisjon i offentlig sektor, tilsammen 10 vekttall, samt tillegg på 2 vekttall skatterett.

Rammeplanen gir den enkelte skole frihet til å bestemme detaljert pensuminnhold og litteratur med unntak av de emnene som inngår i revisoreksamen; rettslære, skatterett og revisjon. Innholdet i disse emnene skal i vesentlig grad være lik for alle skoler med revisjonsstudium.

Inntil utgangen av 1980 var det overgangsbestemmelser som ga adgang til revisoreksamen for kandidater som tilfredsstilte de krav som gjaldt for å få gå opp til revisoreksamen fram til 31.12.73.

4.2.2 Utdanningen i dag

Utdanning av registrerte revisorer i dag foregår ved høgskoler med revisjonsstudium. Revisjonsstudiet organiseres i dag både som et tre-årig studium med opptak direkte til et tre-årig program, eller som en spesialisering og påbygging til to-årig økonomisk – administrativ utdanning.

Omfang og innhold i studiet er fastlagt gjennom Rammeplan for 3-årig revisjonsstudium av 30. oktober 1980. Bestemmelser om revisoreksamen er fastsatt i forskrift av 3. april 1992 som avløste tidligere forskrift av 3.10.1974. Gjeldene forskrift gir ingen bestemmelser om hvem som har adgang til revisoreksamen. Departementet forutsetter at de som har utdanningsbakgrunn som etter tidligere etablert praksis gis adgang til studiet, får adgang til revisoreksamen.

Etter dagens ordning for revisoreksamen avlegges det prøve i:

1. Revisjon (3 prøver)
2. Rettslære
3. Skatterett

Også her vektes karakteren for revisjonsbesvarelsen dobbelt i forhold til karakterene for rettslære og skatterett.

Eksamensoppgavene i revisjon er de samme for alle høyskolene. For å bestå eksamen må kandidaten oppnå 3,0 eller bedre i alle prøvene. Dessuten må kandidaten ha godkjent eksamen i samtlige av de andre emnene i rammeplanen.

4.3 UTDANNING AV INTERNE REVISORER

Utdannelsen av generelle interne revisorer har i det vesentlige vært gjennomført som kursvirksomhet i foretaks eller organisasjoners regi. I 1992 etablerte Handelshøyskolen BI en utdanning i operasjonell revisjon som kombinert med annen høyere utdanning og praksis gir adgang til å benytte betegnelsen «Diplomert internrevisor» (ikke lovbeskyttet tittel), og som dessuten er et fundament for å gå opp til den internasjonale prøven for «CIA»-betegnelsen (Certified Internal Auditor). Denne prøven forutsetter at kandidaten har en 3-årig høyere utdanning (60 vekttall og som tilsvarer en bachelor degree) og spenner over praktiske og teoretiske spørsmål og utredningsoppgaver innen en omfattende fagkrets. Kurset går over ett år og er en del av BI's «Management program» med 10 vekttall. Undervisningen gis i en kombinasjon av forelesninger på samlinger, gruppeoppgaver, hjemmeoppgaver gjennom året og casepresentasjoner. Studentene må utarbeide en relativt omfattende prosjektoppgave om et selvvalgt emne. Programmet retter seg mot personer som har en relevant praktisk bakgrunn for utførelse av operasjonell revisjon generelt eller innen et spesialområde. Man forutsetter at kandidatene har en teoretisk bakgrunnsutdanning fra høyskole, men dette kan kompenseres gjennom relevant yrkeserfaring. Tittelen «Diplomert revisor» kan man imidlertid kun oppnå hvis man tidligere eller etter kurset har gjennomført et høyskolestudium og for øvrig oppfyller definerte praksiskrav.

BI-programmet omfatter følgende emner:

- *Kontroll og kvalitetssikring*
 - Kontrollbegrepet, kontrollformer og ansvar
 - «Integrated Framework»
 - Intern kontroll – administrativ kvalitetssikring
 - Rapportering og kommunikasjon – styringssystemer
 - Overvåking
 - Kvalitetssikring, – modeller, TQM, kvalitetsstandarder (ISO), sertifisering, administrativ kvalitetssikring
 - Misligheter
- *Revisjon*
 - Revisjonsbegrepet – revisjonsformer
 - Standarder

- Den operasjonelle revisjonsprosessen
- Evaluerings- og testeteknikk
- Revisjonsrapportering
- Oppfølging og kvalitetskontroll av revisjonsarbeidet
- Ledelse av interne revisjonsavdelinger
- Samarbeid med andre revisjonsformer
- Spesielle revisjonsformål, – mislighetsrevisjon, kontraktsrevisjon, HMS-revisjon, securityrevisjon, kvalitetsrevisjon, IT-revisjon, finansiell revisjon
- Spesielle revisorgrupperinger, – Riksrevisjonen, kommunerevisjon.

Utdanning av operasjonelle revisorer på spesialområder skjer bare i regi av foreninger og foretak i Norge.

Opplæringen og etterfølgende godkjenning av kvalitetsrevisorer gis primært gjennom to kanaler, – Norsk Veritas A/S eller Norsk Foreningen for Kvalitet (NFK). Begge utdannelsene er kun basert på ukekurs i vedkommende instans regi, men forutsetter til dels relativt omfattende teoretisk og praktisk bakgrunn.

NFK avholder to typer kurs, «Grunnkurs i revisjonsteknikk» og «Kurs for opplæring til NFK-godkjente revisjonsledere». Grunnkurset er basert på at kursdeltakerne minst har fullført videregående skole, og for øvrig forventes det at kursdeltagerne på forhånd har minst fire års heltids yrkeserfaring fra en relevant arbeidsplass og hvorav minst to år bør være fra kvalitetssikringsaktiviteter. Grunnkurset behandler temaene:

- Definisjoner i henhold til ISO-standarder
- Retningslinjer for kvalitetssikring og intern kontroll
- Gjennomgang av relevante lover og forskrifter
- Forskjellige revisjonstyper
- Ansvarsfordeling ved revisjon
- Revisjonsmetodikk
- Revisjonsgjennomføring og styrende dokumentasjon
- Avviksbehandling og rapportering.

Godkjenningskurset for revisjonsledere forutsetter normalt høyere teknisk utdanning og lang praktisk erfaring med kvalitetsarbeide. Grunnlaget for å delta i kurset fremkommer gjennom en poengberegning hvor tidligere utdanning, praktisk erfaring etc. gis poeng.

4.4 UTDANNINGSOPPLEGG FOR SKATTEREVISORER

Innledning

Utdanning av skatterevisorene kan inndeles i følgende faser:

- Ansettelse av revisorer fra privat og offentlig revisjon fram til 1970.
- Fra 1970 opprettelse av revisorlinje på skatteetatskolen i Oslo for utdanning av skatterevisorer.
- Fra og med 1982 ble utdanningen på skatteetatskolen avsluttet med avleggelse av registrert revisoreksamen.
- Fra våren 1993 ble den opprinnelige revisorlinjen ved skatteetatskolen nedlagt, og alle ved utdanningen i det alminnelige revisorstudiet gis nå kun tilleggsopplæring i spesialfag knyttet til skatte- og avgiftskontrollen.

Rekruttering

Fram til 1970 ble ferdig utdannede revisorer ansatt som skatterevisorer. Fra 1970 til 1989 utdannet etaten egne skatterevisorer på skatteetatskolen i Oslo. Fra 1992 kreves teoretisk utdanning minimum lik registrert revisoreksamen eller tilsvarende for ansettelse som skatterevisorer.

Utdanning av skatterevisorer ansatt etter 1990

Etaten ansetter skatterevisorer som minimum har teoretisk utdanning som registrert revisor eller tilsvarende. Revisorene gis en teoretisk utdanning på skatteetatskolen i spesielle fag knyttet til skatte- og avgiftskontroll. Undervisningen har gradvis økt til 400 timer og avsluttes med eksamen i følgende fag:

- bokettersynsteknikk
- avgiftsrett
- skatterett

I tillegg har elevene en semesteroppgave i bokettersynsteknikk.

Etterutdanning

Fra og med 1993 tilbyr Skattedirektoratet skatterevisorene et årlig oppdateringskurs som går over 4 kursdager. I tillegg har skatteetaten noen spesialkurs med begrenset deltakerantall.

4.5 OFFENTLIG GODKJENNING OG TILSYN

I Norge er det til nå bare etablert lovbestemt godkjenning og tilsyn for revisorer etter revisorloven.

4.5.1 Historikk

Kravene for å få bevilling som statsautorisert revisor var etter loven av 1929 følgende:

- Ha fylt 27 år, fast bopel i riket, ført en hederlig og rettskaffen vandel, og være økonomisk vederheftig. Disse kravene er tilsvarende i dagens revisorlov bortsett fra at minimumsalderen er opphevet.
- 5 års praksis som revisor, hvorav 3 år her i landet.
- Bestått revisoreksamen.

Til å gjennomføre eksamenen oppnevnte Handelsdepartementet et revisorråd. Revisorrådet ble også tillagt funksjon ved håndhevelse av loven, bl.a. ved at det på departementets anmodning avga uttalelser og utredninger. I tillegg hadde revisorrådet en funksjon ved sanksjoner mot revisor. Tilbakekalling av en statsautorisert revisors bevilling var tillagt departementet etter innstilling fra revisorrådet.

Ved den nye revisorloven av 14.mars 1964 ble det innført en revisoreksamen og en høyere revisoreksamen. Betingelsen for å få adgang til revisoreksamen var allmennutdanning tilsvarende økonomisk gymnas samt 2 års praksis i revisjonsarbeid her i landet.

For å kunne få adgang til høyere revisoreksamen ble kravet etter dette bestått revisoreksamen, samt 5 års praksis fra revisjonsarbeid. Det måtte være minst 3 år mellom bestått revisoreksamen og høyere revisoreksamen.

Etter lov om revisjon og revisorer av 14.mars 1964 § 11 er vilkårene for å bli registrert revisor følgende:

- fast bopel i riket
- ha ført en hederlig og rettskaffen vandel
- være økonomisk vederheftig
- ikke være umyndiggjort
- bestått revisoreksamen
- etter det fylte 20 år 2 års forskjelligartet revisjonspraksis her i landet.

Departementet (Handelsdepartementet) skulle føre et register over revisorer. Reglene om bopel i riket, vandel og økonomisk vederheftighet ble videreført fra den tidligere loven av 1929. I tillegg ble det innført krav om at vedkommende ikke var umyndiggjort. Dette ble gjort for å få korrespondanse med bortfallsbestemmelsene av rettigheter som revisor. Titlene registrert revisor og statsautorisert revisor ble beskyttet slik vi kjenner de i dag, og gitt revisorer med henholdsvis revisoreksamen og høyere revisoreksamen, samt lovbestemt praksis.

Revisorrådet ble utvidet med ett medlem, til 4 medlemmer, og dets oppgaver var tilsvarende den tidligere loven, bortsett fra at revisorrådet også fikk oppgaven å gjennomføre både revisoreksamen og høyere revisoreksamen. Disiplinærmyndigheten ble som tidligere tillagt departementet etter innstilling fra revisorrådet.

Sanksjonsbestemmelsene i loven av 1964 tilsvarer de bestemmelser som gjaldt etter loven av 1929.

I forbindelse med innføring av to revisorklasser ble det fastsatt overgangsregler om at revisorer som ved lovens ikrafttreden selvstendig drev revisjon som sitt vesentlige yrke, kunne opptas i revisorregisteret uten at vedkommende fylte kravet om revisoreksamen, men for øvrig fylte kravene.

Ved lovendring i 1967 ble revisorrådet gitt hjemmel til å delegere sin myndighet for gjennomføringsansvaret for revisoreksamen og høyere revisoreksamen.

Revisorloven hadde ingen direkte bestemmelser om revisorutdanningen. Disse spørsmålene ble utredet videre, og på begynnelsen av 1970 tallet lagt til henholdsvis distriktshøyskolene og Norges handelshøyskole.

1. januar 1988 ble foretatt en omorganisering av tilsynsansvaret med revisjon og revisorer ved at ansvaret ble overført til Finansdepartementet. Departementet delegerte tilsynsoppgavene til Kredittilsynet.

Ved lovendring 16. juni 1989 ble tilsynsansvaret med revisorer og revisjonsvirksomhet tillagt Kredittilsynet. Revisorrådet ble utvidet til 7 medlemmer, og tillagt funksjonen som klageorgan over enkeltvedtak etter revisorloven. Klagebehandlingen ble nærmere regulert i forskrift om revisjon og revisorer fastsatt 19 desember 1990.

Krav om fornyelse av retten til å påta seg revisjonsoppdrag ble ved lovendringen i 1989 gjeninnført i loven, etter at kravet ble opphevet i 1964. Det kan stilles krav om etterutdanning og praksis i femårsperioden som fornyelsen gjelder for. Foreløpig er ikke ordningen satt ut i livet ved forutsatt forskrift.

4.5.1.1 Revisorregisteret.

Revisorregisteret føres av Kredittilsynet. Det er fastsatt forskrift om register over revisorer og revisjonsselskaper 10. desember 1991.

Pr. 31. desember 1995 var følgende registrert i revisorregisteret som operative revisorer:

Registrerte revisorer 2289

Statsautoriserte revisorer 1544

I tillegg var det følgende revisjonsselskaper:

- Registrerte 212
- Statsautoriserte 217

Det var fremdeles 714 operative registrerte revisorer etter overgangsordningen fra 1964.

4.5.1.2 Tilsynsvirksomhet

Frem til siste halvdel av 1991 ble tilsynsansvaret overfor revisorene og revisjonsvirksomheten foretatt gjennom et «passivt» tilsyn. Dette skjedde ved at Handelsdepartementet og etter 1988 Finansdepartementet ved Kredittilsynet mottok klager på revisorer. Klagen ble oversendt Revisorrådet for innstilling på eventuell sanksjon. Rådets undersøkelser skjedde gjennom skriftlig forespørsel til partene.

Gjennom vedtak i Kredittilsynets styre ble det besluttet å opprette en egen seksjon for stedlig revisortilsyn. Dette innebærer at tilsynsvirksomheten skjer ved kontroll av revisors arbeidspapirer på revisors kontor. Tilsynskandidater er revisorer hvor Kredittilsynet har mottatt signal om at virksomheten bør gjennomgå ved et kontrollbesøk. Signalet kan være klage, medieomtale, observasjoner fra Kredittilsynets øvrige avdelinger eller andre myndigheter, spesielt skattemyndighetene. Det foretas også stedlige tilsyn på stikkprøvebasis blant revisorer som tilhører en definert risikokategori. Gjennom slike «aktive» tilsyn er det oppnådd å få klagesaker bedre opplyst før vedtak om eventuelle sanksjoner.

Kredittilsynets stedlige revisortilsyn startet i 1992, nesten samtidig med innføring av kvalitetskontroll i regi av de to revisorforeningene. Ved høringsrunden i forbindelse med innføring av Kredittilsynets stedlige tilsyn, ga 6 av 8 brukerpregede instanser uttrykk for at det var tildels meget sterke behov for stedlige tilsyn, og at revisorforeningenes egne kvalitetskontrollopplegg ikke kunne dekke dette.

Sanksjoner

Sanksjonene overfor revisorene er hjemlet i revisorloven §14. Sanksjonen som benyttes er følgende:

- Inndragning av registrering eller bevilning for en tidsperiode eller for alltid.
- Advarsel.

Med hjemmel i Kredittilsynsloven er det også gitt revisorer og revisjonsselskap kritikk og merknader ved kritikkverdige forhold.

KAPITTEL 5

Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)**5.1 REVISJONSBESTEMMELSENE****5.1.1 Omfattende finansiell revisjon**

EU-direktiv 78/660/EØF om årsregnskaper har i artikkel 51 krav til revisjon av årsregnskap hos de foretak som kommer inn under direktivet. I hovedsak er det aksjeselskap og andre selskap med begrenset ansvar som omfattes av direktivet. Revisor skal i tillegg til revisjon av årsregnskapet, påse at årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet. Revisjonen skal utføres av en revisor som er autorisert i henhold til nasjonal lovgivning.

Foretak med ubegrenset ansvar, som enkeltmannsforetak og ansvarlige selskaper, kommer normalt ikke inn under direktivet. Revisjonsplikt for ansvarlige foretak er således ikke regulert i EUs selskapsrettsdirektiver. I den grad alle deltakerne i et selskap med ubegrenset ansvar, er selskaper med begrenset ansvar, kommer EU-direktiv 78/660/EØF likevel til anvendelse (rådsdirektiv 90/605/EØF). Dette gjelder f.eks. dersom alle deltakerne i et ansvarlig selskap er aksjeselskaper. Stiftelser kommer ikke inn under direktivets krav til årsregnskap og revisjon.

Små aksjeselskaper slik de er definert i direktiv 78/660/EØF artikkel 11

- balansesum: 2.500.000 ECU (21 mill. NOK)
- nettoomsetning: 5.000.000 ECU (42 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50

kan av den enkelte medlemsstat unntas fra plikt til å velge autorisert revisor dersom selskapet på balansedagen ikke overstiger to av de tre kriteriene. For selskap som fritas for revisjonsplikt, skal medlemsstatene vedta sanksjonsregler i nasjonal lovgivning i tilfelle reglene om årsregnskap og årsberetning ikke følges.

Foretak som utarbeider konsoliderte regnskap, konserner, skal i henhold til direktiv 83/349/EØF artikkel 37, sørge for at det konsoliderte regnskap revideres av en autorisert revisor. Det er adgang til å unnta små aksjeselskaper fra plikten til å utarbeide konsoliderte regnskaper, direktiv 83/349/EØF artikkel 6. I så fall kan de også unntas fra plikten til å ha autorisert revisor. Ellers er det ingen adgang til å unnta konserner fra revisjonsplikt.

Fritaket for revisjonsplikt retter seg kun mot kriteriene for balansesum, nettoomsetning og antall ansatte. Direktivet åpner ikke for generelle fritak for enkelte næringer eller selskap med spesiell eiersammensetning, f.eks. kommunalt eide aksjeselskaper. Det er imidlertid ikke noe til hinder for at medlemsstatene stiller strengere krav til revisjon av f.eks. bestemte næringer. Dersom man fritar små selskaper for revisjonsplikt kan man bestemme at enkelte næringer, f.eks. banker, skal ha revisjonsplikt uavhengig av størrelse. Grensene for definisjon av små selskaper er forhøyet med 25 prosent den 21. mars 1994 (direktiv 94/8/EU). Ved omregning av ECU til nasjonal valuta kan de angitte verdier økes med inntil 10%. Det er ECU-verdien på tidspunkt for vedtakelse, evt. endring av direktivet som er avgjørende for nasjonale grenseverdier.

Når det gjelder kravene til revisors kvalifikasjoner i EU er disse regulert i EU-direktiv 84/253/EØF. Det vises til omtalen i "[EØS-krav til revisorer og revisjons-selskaper](#)" i kap. 5.2.

De enkelte medlemsstater i EU

Det er ikke mulig å gjennomføre noen enkel sammenligning av kravene til revisjonsplikt i de forskjellige medlemsstater i EU. Dette skyldes flere forhold, herunder viktige kulturelle forskjeller. Utvikling av revisorprofesjonen har nådd ulike nivåer. Enkelte medlemsstater i EU har først ved implementering av EUs direktiver, utviklet en revisorprofesjon slik vi kjenner den i Norge. Revisordekningen er av den grunn så begrenset i mange land at dette kan påvirke hvem som kan være revisjonspliktige. Andre land har en vel etablert revisorprofesjon og har hatt krav til revisjon i mer enn 100 år.

I Storbritannia kan man si at valgte revisorer («Registered Auditors») utfører mange av de samme oppgaver i små aksjeselskaper som en skatterådgiver («Steuerberater») i Tyskland utfører for den samme type små aksjeselskaper, men som er fritatt for revisjonsplikt i Tyskland. En Steuerberater vil stemple selvangivelse og andre meldinger til skattemyndighetene med sitt navn, jf "*Begrensede finansielle revisjonsformer*" i pkt. 5.1.2. Dette innebærer at han under sitt arbeid med regnskap og skattemessige forhold ikke har sett noen brudd på skattelovgivningen eller annen form for økonomisk kriminalitet. Det kan derfor sies at fritak for revisjonsplikt i Tyskland ikke medfører vesentlig innskrenking i arbeidsoppgavene for den eksterne attestor i forhold til land med revisjonsplikt for alle selskaper. Attesteringen til skattemyndighetene skjer på denne måte i Tyskland og Storbritannia, men skjer i noen land av en skatterådgiver, i andre av en valgt revisor. I Storbritannia som i andre land med revisjonsplikt for små aksjeselskaper, er revisjonsplikten for disse i stor utstrekning begrunnet med behovet til én av interessentene, nemlig skattemyndighetene. En sammenligning som viser at små aksjeselskaper har revisjonsplikt i Storbritannia, men ikke i Tyskland, gir et feilaktig bilde om man ikke trekker andre forhold, som skatterådgivernes attestasjonsplikt, inn i bildet.

Interessentene til regnskap og revisjon er ulikt definert. I enkelte land baseres revisjonsplikten kun på hensynet til aksjeeierne, mens det f.eks. i Norge i lov er likestilt en rekke interessegrupper som kreditorer, offentlige myndigheter, ansatte, ledelse og eiere, jf revisorloven § 6 første ledd. Enkelte land bruker andre instrumenter for å ivareta behovet til interessegruppene. Dette kan være gjennom finansinstitusjonenes direkte kontroll gjennom f.eks innsetting av styremedlemmer, bruk av skatterådgivere som attestor på regnskapsrapporteringen til skattemyndighetene og bruk av offentlige ansatte skatterevisorer.

I flere land gjennomfører skattemyndighetene ettersyn regelmessig og ofte hos alle næringsdrivende. I Belgia skjer dette hvert tredje år. I Norge kan det være flere tiår mellom hvert kontrollbesøk fra de offentlig ansatte skatterevisorene. De valgte revisorer har i motsetning til i f.eks. Belgia, plikt til å legge stor vekt på forholdet til beskatningen ved utførelse av revisjonen.

Selv om enkelte land har benyttet adgangen til å gjøre unntak fra plikten til revisjon av små private aksjeselskaper, har dette fritaket i blant mindre verdi på grunn av at andre faktorer gjør at etableringen av virksomhet skjer i annen foretaksform. Som eksempel kan nevnes at i Frankrike velges ofte den offentlige typen aksjeselskaper «sociétés anonymes» (SA) også for mindre virksomheter på grunn av skattemessige forhold. For den private typen aksjeselskaper «sociétés à responsabilité limitée» (SARL) er det gjort unntak fra revisjonsplikt, men selskapstypen er vesentlig mindre benyttet enn tilsvarende form for små aksjeselskaper benyttet i andre land i EU. I realiteten har derfor unntaket fra revisjonsplikt for små SARL liten praktisk betydning.

En fullstendig sammenligning av revisjonsplikten skulle hensyntatt faktorer som ulik organisering og utvikling av næringslivet, ulik vektlegging av interessegruppens behov, ulikheter i utviklingen av revisorprofesjonen, kulturelle forskjeller

og ønsker om kontroll med næringsvirksomhet. Innen rammen av denne beskrivelse, har det ikke vært mulig å «nøytralisere» slik ulikheter for å kunne oppnå sammenlignbare forhold. Den følgende beskrivelsen gir således en mer statistisk beskrivelse av revisjonsplikten. Ved lesing av omtalen av landene må man trekke inn i vurderingen hvorfor det er ulikheter i revisjonsplikten mellom Norge og de enkelte land, og landene imellom.

Når det gjelder revisors kvalifikasjoner i de forskjellige land, er det i det etterfølgende pekt på de normale veier for revisors utdanning. På samme måte som i Norge, finnes det i hvert land et stort antall veier frem til offentlig autorisasjon som revisor.

Med aksjeselskaper menes i fremstillingen også andre selskapsformer med begrenset ansvar, og etter endringsdirektiv 90/605/EØF, også andre selskapsformer hvor alle deltakerne er selskaper med begrenset ansvar.

Danmark

Alle «aksjeselskaber», «anpartsselskaber», «kommandittaksjeselskaber», og fra 1995 «interessentskaber» og «kommandittselskaber» hvor alle deltakere har begrenset ansvar, har plikt til å velge en «statsautoriseret revisor» eller «registreret revisor», årsregnskabsloven § 61a.

Registrerte revisorerers adgang til å velges som revisor er begrenset på enkelte områder. Registrerte revisorer kan velges til revisor i små og mellomstore aksjeselskap hvor selskapet, eller eventuelt konsernet, ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 50.000.000 DKK (55 mill. NOK)
- nettoomsetning: 100.000.000 DKK (110 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall heltids ansatte i regnskapsåret: 250.

Aksjeselskaper hvor aksjene noteres på børs skal sammen med banker, sparebanker, forsikringsselskaper, børsmeglerselskaper og visse kredittinstitusjoner, velge to revisorer, hvorav minst en skal være statsautorisert revisor. I enkelte lover er det krav om at den annen revisor skal være statsautorisert eller registrert revisor. Aksjeselskap hvor en bestemt andel av eierne bestemmer det, skal også velge statsautorisert revisor. Overgangsregler gjelder for registrerte revisorer som tidligere lovlig er valgt som revisor.

I banker, sparebanker, forsikringsselskaper og visse kredittinstitusjoner er det i tillegg krav om intern revisor.

Danmark har ikke benyttet adgangen til å frita små aksjeselskaper fra revisjonsplikt.

For å bli statsautorisert revisor kreves en femårig teoretisk utdanning på universitetsnivå, pluss tre års yrkeserfaring og en etterfølgende revisoreksamen. For å bli registrert revisor kreves en teoretisk utdanning av tre års varighet på universitetsnivå, tre års yrkeserfaring og en avsluttende revisoreksamen.

Sverige

«Aktiebolag» (aksjeselskap) må velge en «auktoriserad revisor» eller «godkänd revisor». I tillegg er det revisjonsplikt for store foretak som ikke er aktiebolag. For enkelte foretak er det krav om å velge auktoriserad revisor. Dette gjelder bl.a. børsnoterte selskaper, større aktiebolag med mer enn 200 ansatte eller hvor verdiene av eiendeler overstiger et fastsatt beløp. For banker, forsikringsselskaper, og en del

andre foretak er det også krav om å velge auktoriserad revisor. Videre kan en minoritet av aksjeeierne kreve at det velges auktoriserad revisor.

I det foreliggende forslag til endringer i den svenske aksjelov er det ikke foreslått endring av betydning for revisjonspikten. Opsjonen til å fritta små aksjeselskaper for revisjonsplikt er ikke benyttet i forslaget, og reglene om plikt til å velge «auktoriserad revisor» i visse selskaper foreslås ikke endret.

Etter endringen av lov om revisorer i 1995 opprettholder man ordningen med to kategorier revisorer, «godkända» og «auktoriserade».

For å få avlegge revisoreksamen («godkänd revisor») må man ha en utdanning som minimum svarer til EU's krav, d.v.s. tre års utdanning på universitetsnivå (kandidateksamen med økonomisk innretning), og minimum tre års praksis som omfatter revisjon av årsregnskaper og konsernoppgjør eller lignende revisjonshandlinger og som skjer under veiledning av en «godkänd eller auktoriserad» revisor.

For å avlegge høyere revisoreksamen kreves minst fire års (minimum 160 poeng) utdanning på universitetsnivå (kandidat- eller magistereksamen med økonomisk innretning) og minst 5 års praksis. De tre første år kan være praksis som for «godkänd revisor», mens de to siste år må skje under veiledning av auktoriserad revisor og innbefatte kvalifisert medvirkning ved revisjon av foretak som på grunn av sin størrelse eller av andre grunner er vanskelig å revidere.

Finland

Aksjeselskaper («aktiebolag»/«osakeyhtiö») har plikt til å velge revisor. Minst en av revisorene må være «auktoriserad revisor» («CGR-revisor») eller «godkänd revisor» («GRM-revisor») dersom bundet egenkapital overstiger 2 millioner FIM (ca. 2,7 mill. NOK). Aksjeselskap hvor aksjene noteres på børs, eller har hatt gjennomsnittlig mer enn 500 ansatte, skal velge minst en CGR-revisor. En rekke andre foretak har i tillegg krav om å velge revisor, uten at denne nødvendigvis må være CGR-revisor eller GRM-revisor.

Det er foreslått, men foreløpig ikke vedtatt, omlegging av revisjonspikten som følge av EU-tilknytningen. Denne omleggingen vil medføre en vesentlig utvidelse avplikten til å velge en CGR-revisor eller GRM-revisor. Alle aktiebolag må etter forslaget velge revisor. Små aktiebolag vil etter forslaget kunne velge en lekmann som revisor (ikke autorisert revisor) dersom selskapet ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 2.000.000 FIM (2,7 mill.NOK)
- nettoomsetning: 4.000.000 FIM (5,4 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 10.

Dersom et aksjeselskap overstiger disse grenser, må det etter forslaget velges to revisorer hvorav minst en må være CGR-revisor eller GRM-revisor. Dersom aksjeselskapet overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 12.500.000 FIM (17 mill.NOK)
- nettoomsetning: 25.000.000 FIM (34 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50,

må det etter forslaget velges to revisorer som skal være uavhengige av hverandre og hvorav minst en må være CGR-revisor og den andre CGR-revisor eller GRM-revisor.

Dersom selskapet overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 150.000.000 FIM (202 mill.NOK)
- nettoomsetning: 300.000.000 FIM (405 mill. NOK)

- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 300,

må det velge to CGR-revisorer.

For å bli CGR-revisor kreves det en fire-årig utdanning fra handelshøyskole, fem års revisjonspraksis og en avsluttende eksamen. For å bli GRM-revisor kreves det en to-årig utdanning på et handelsinstitutt, som ikke er universitetsnivå, fem års revisjonspraksis og en revisoreksamen. Utdanningen for å bli GRM-revisor er foreslått utvidet for å tilfredsstille EUs krav, men den endelige utforming av forslaget er foreløpig ikke klar.

Storbritannia

Aksjeselskaper («public limited companies» and «private limited companies») må velge en godkjent revisor («Registered Auditor»). Sovende aksjeselskaper kan på visse betingelser unnlate å velge revisor. Registered Auditor kan være «Chartered Accountant» (England, Wales, Skottland og Nord-Irland) eller «Certified Accountant» når de er kvalifisert av kompetent myndighet («Recognized Supervisory Bodies» – RSB). Det er ikke stillet spesielle krav til revisor i store selskaper.

Med utgangspunkt i fremleggelse av forslag til statsbudsjett for 1994 er det foreslått fritak for revisjonsplikt for små «privat limited companies» dersom

- omsetning er inntil GBP 90.000 (990.000 NOK) og
- balansesum er under GBP 1.400.000 (15.400.000 NOK).

Større aksjeselskaper med

- omsetning inntil GBP 350.000 (3.800.000 NOK) og
- balansesum under GBP 1.400.000 (15.400.000 NOK).

kan erstatte revisjon med en bekreftelse (compilation report) om riktigheten av årsregnskapet fra en uavhengig revisor (Accountant) og som er medlem av en av revisororganisasjonene.

For å bli Registered Auditor må man være Chartered Accountant eller Certified Accountant og medlem av en av de organisasjoner som organiserer disse. For å bli Chartered Accountant er det nødvendig å ha minst et tre-årig studium på universitet eller høyskole, 20 – 35 ukers kurs i regnskap og revisjon avhengig av fag i universitetsstudiet, tre års praktisk trening med to eksamener, som består av mange prøver, i løpet av praksistiden.

For å bli Certified Accountant kan utdanningen gjennomføres på flere måter. Generelt kan man si at den normalt vil være på nivå med tre års studier på universitets- eller høyskolenivå etterfulgt av tre års praktisk trening. Revisororganisasjonene i Storbritannia tilbyr flere ulike veier for å gjennomføre utdanningen. Den praktiske trening må være av tre års varighet.

Tyskland

Alle små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt, jf forretningsloven (Handelsgesetzbuch – HGB) § 316. Dette gjelder uavhengig av om de er organisert som «Aktiengesellschaft» – AG, «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» – GmbH og «Kommanditgesellschaft auf Aktien» – KGaA. Alle små aksjeselskaper har en Steuerberater som bistår i forbindelse med rapportering til skattemyndighetene, jf pkt. 5.1.2. Små aksjeselskaper er i forretningsloven § 267 definert som selskap som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 3.900.000 DM (17 mill. NOK)
- nettoomsetning: 8.000.000 DM (35 mill. NOK)

- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Mellomstore og store aksjeselskaper har revisjonsplikt. Mellomstore aksjeselskaper, eventuelt konsern, er i forretningsloven § 267 definert som selskap som ikke er et lite aksjeselskap og som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 15.500.000 DM (67 mill. NOK)
- nettoomsetning: 32.000.000 DM (138 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 250.

Store aksjeselskaper, som overstiger ovennevnte kriterier, må velge en «Wirtschaftsprüfer», mens mellomstore aksjeselskaper kan velge en Wirtschaftsprüfer eller en «vereidigter Buchprüfer».

For å bli Wirtschaftsprüfer må man ha gjennomgått et fire-årig universitetsstudium, etterfulgt av fem års praksis, hvorav fire år må være fra revisjon, og en avsluttende skriftlig og muntlig eksamen. For å bli vereidigter Buchprüfer kreves det at vedkommende først er Steuerberater (skatterådgiver) eller Rechtsanwalt (advokat), har fem års yrkeserfaring som sådan hvorav minst tre år må være fra revisjonsarbeid og en avsluttende skriftlig og muntlig eksamen. Utdanning som Steuerberater krever minst fem års og som «Rechtsanwalt» minst seks års utdanning på universitetsnivå og oppfyller kravene i EUs 8. rådsdirektiv. De fleste Wirtschaftsprüfer er først utdannet som Steuerberater.

Nederland

Alle små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Små aksjeselskaper er definert som selskap som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 5.000.000 NLG (19 mill. NOK)
- nettoomsetning: 10.000.000 NLG (38,5 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50

Mellomstore og store aksjeselskaper («Naamloze Vennootschappen», «Besloten Vennootschappen», «Coöperaties» og «Onderlinge Waarborgmaatschappijen») er pliktig til å velge «Registeraccountants» (RA) eller «Accountants-administratieconsulenten» (AA) som revisor. Ved lovendring i 1993 er AA også gitt anledning til å utføre revisjon i alle typer foretak og revisorgruppene er nå likestilt i lovgivningen.

Den valgte revisor har ingen spesiell funksjon som kontrollør av at skatte- og avgiftslovgivningens regler overholdes. Den valgte revisor utfører revisjonshandlinger for å bekrefte den økonomiske informasjonen. Accountants-administratieconsulenten har, ved siden av advokater, vært ansett som næringslivets spesialister på skatteregler.

For å bli Registeraccountants kreves det en utdanning på universitetsnivå av minst fire års varighet. Dette tas ofte gjennom seks års fulltids universitetsstudier eller åtte års deltidsstudium i regi av revisororganisasjonen NIVRA. For å bli Accountantsadministratie-consulenten vil utdanningskravet etter endringene i 1993 bli forlenget med ett år til å være minst et tre-årig studium på universitetsnivå. Begge grupper må i tillegg ha tre års revisjonspraksis som avsluttes med en eksamen.

Belgia

Små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Store aksjeselskaper («société anonyme», «société de personnes à responsabilité limitée» og «société en comman-

dite par actions») er pliktig til å velge en «Reviseur d'entreprises» som revisor. Store aksjeselskaper er definert som selskap som overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 85.000.000 BEF (18 mill. NOK)
- nettoomsetning: 170.000.000 BEF (36 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50

I tillegg må alle selskaper med mer enn 100 ansatte velge ekstern revisor uavhengig av balansesum og nettoomsetning.

Grensedragningen mot revisors arbeid i ikke revisjonspliktige foretak er vanskelig å trekke. Dette skyldes at andre regnskaps- og revisjonstjenester enn lovpliktig revisjon kun kan utføres av Reviseurs d'entreprises og «Experts-comptables». En Experts-comptables kan således velges som revisor i foretak som defineres som små aksjeselskaper i henhold til ovennevnte definisjon, og kan utføre revisjon som ikke er lovpliktig. En Experts-comptables kan videre kontrollere og korrigere regnskapsføringen i alle typer selskaper, gjøre forskjellige undersøkelser hos klientene, og kan drive regnskapsføring og rådgivning for andre. For begge grupper er det stillet krav til uavhengighet i forholdet til klienter.

Kvalifikasjonskravene er de samme for både Reviseur d'entreprises og Experts-comptables, det er typen tjenester som ytes som er ulik. En universitetseksamen etter fire års studier gir adgang til opptaksprøve til revisoryrket og etterfølges av tre års revisjonspraksis. I praksistiden skal det tas kurs i forskjellige revisjonsfag. En avsluttende skriftlig og muntlig revisoreksamen for Reviseurs d'entreprises og tilsvarende testing for Experts-comptables er nødvendig før man får bevilling fra en av de to private foreningene.

Frankrike

Alle aksjeselskaper som er benevnt «sociétés anonymes» (SA) og «sociétés en commandite par actions», er revisjonspliktige. Andre typer selskaper med begrenset ansvar, dvs. mindre aksjeselskaper og kommandittselskaper, som «sociétés à responsabilité limitée» (SARL) herunder «entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée» (EURL) og «sociétés en commandite simple», har revisjonsplikt dersom de overstiger kriteriene for små aksjeselskaper. Små aksjeselskaper (SARL, EURL og SEC) er definert som selskaper som ikke overstiger to av tre følgende kriterier:

- balansesum: 10.000.000 FRF (12,7 mill. NOK)
- nettoomsetning: 20.000.000 FRF (25 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Børsnoterte selskaper må velge to uavhengige revisorer. Av skattemessige grunner benyttes selskapsformen SA i praksis i stedet for SARL og EURL. Små aksjeselskaper blir av den grunn sjeldnere fritatt for revisjonsplikt i Frankrike enn i sammenlignbare land.

Som revisor må velges en Commissaire aux comptes. Nesten alle commissaires aux comptes er i tillegg Experts comptables. Experts comptables utfører som i Belgia, mange tjenester som ligger nær opp til revisjon i revisjonspliktige foretak.

Den teoretiske utdanningen for å bli en Commissaire aux comptes kan tas gjennom universitetsstudier, kurs på handelshøyskoler eller andre kurs utenfor universitetene. Utdanningen er av fire års varighet etterfulgt av eksamen, tre års revisjonspraksis og en avsluttende skriftlig og muntlig revisoreksamen.

Irland

Alle selskaper med begrenset ansvar («Public Limited Companies» og «Private Limited Companies») har plikt til å velge revisor. Som revisor kan velges «Chartered Accountants» eller «Certified Public Accountants». Medlemmer av revisorforeningene i Storbritannia kan i stor utstrekning utføre revisjon i Irland.

Irland har ikke benyttet adgangen til å unnta små aksjeselskaper fra revisjonsplikten.

Den teoretiske utdanningen må minst være av tre års varighet med en etterfølgende eksamen. Den praktiske utdanningen må i tillegg være tre år etterfulgt av en avsluttende eksamen.

Luxembourg

Mellomstore og store aksjeselskaper («société anonyme», «société à responsabilité limitée» og «société en commandite par actions») må velge ekstern revisor. I tillegg må en del andre foretak som banker, finansinstitusjoner, forsikringsselskaper, investeringsfond og en del selskapstyper hvor deltakerne er selskap med begrenset ansvar, velge revisor. Små aksjeselskaper er fritatt fra å velge ekstern revisor («reviseur d'entreprises»), men må ha en annen, men ikke nødvendigvis uavhengig revisor («commissaire aux comptes»). Små aksjeselskaper er definert som et selskap som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 77.000.000 LUF (16 mill. NOK)
- nettoomsetning: 160.000.000 LUF (33 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Den teoretiske utdanningen er normalt fire år med en eksamen, men kan i visse tilfeller gjennomføres som en høyskoleutdanning over tre år. Tre års praktisk trening er nødvendig før en avsluttende eksamen.

Spania

Mellomstore og store aksjeselskaper («Sociedad Anónima» – SA, «Sociedad (de Responsabilidad) Limitada» – SL eller SRL, «Sociedad Comanditaria por Acciones» – S.Com.PA) og mellomstore og store arbeidereide selskaper må revideres. Dette gjelder også børsnoterte selskaper, obligasjonsutstedende selskaper, finansforetak, forsikringsselskaper og selskaper som mottar støtte eller oppdrag fra staten (innenfor visse rammer). Også i noen andre tilfeller er revisjon pålagt gjennom lov. Små aksjeselskaper er definert som et selskap som ikke overstiger to av følgende tre kriterier i to etterfølgende år:

- balansesum: 230.000.000 ESP (12 mill. NOK)
- nettoomsetning: 480.000.000 ESP (25,5 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Revisjon skal utføres av en revisor oppført i revisorregisteret («Registro Oficial de Auditores de Cuentas», ROAC). ROAC administreres av et offentlig organ «Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas» – ICAC. Revisor må være medlem av en av de tre revisororganisasjonene «Instituto de Auditores-Censores», «Registro de Economistas Auditores» og «Registro de Titulares Mercantiles». Revisorer fra de tre grupper er likestilte som revisorer.

Den teoretiske utdanningen består av en universitetseksamen av normalt fem års varighet, tre års praktisk trening og en avsluttende eksamen arrangert av ICAC.

Portugal

Små aksjeselskaper er fritatt for revisjonsplikt. Små aksjeselskaper er definert som et selskap som ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 180.000.000 PTE (7,5 mill. NOK)
- nettoomsetning: 370.000.000 PTE (15,5 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

Større private aksjeselskaper og alle andre aksjeselskaper («sociedade anónima de responsabilidade limitada», «sociedade em comondita por accões», «sociedade por quotas de responsabilidade limitada», «sociedade em nome colectivo», «sociedade em comandita simples») må velge revisor i tillegg til at de må velge et revisjonsstyre (Conselho fiscal) hvor den eksterne revisor deltar. Børsnoterte aksjeselskaper må velge et stort revisjonsselskap (et av de såkalte Big 6 revisjonsselskaper).

Som revisor («Revisores oficiais de contas») kan velges de som er godkjent i Justisdepartementets register, og som er medlem av en av tre revisororganisasjoner.

Årsregnskap til skattemyndighetene skal underskrives av en revisor som ikke nødvendigvis behøver å være registrert som «Revisores oficiais de contas».

Utdanningen skjer normalt gjennom fem års universitetsstudier etterfulgt av tre års praktisk trening, eller tre års høyskoleutdanning etterfulgt av fem års praktisk trening.

Italia

Italienske aksjeselskaper («la società per azioni», «la società a responsabilità limitata», «la società in accomandita per azioni», «la società in nome collettivo», «la società in accomandita semplice») er fritatt for revisjonsplikt dersom selskapet ikke overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 2.000.000.000 ITL (8,9 mill. NOK)
- nettoomsetning: 4.000.000.000 ITL (17,8 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50.

Plikt til å ha ekstern revisjon har større aksjeselskaper, børsnoterte selskaper, forsikringsselskaper, finansselskaper og enkelte andre.

For utdanning til revisor «revisori contabili» er det nødvendig med minst en universitetsutdanning på tre år, etterfulgt av tre års revisjonspraksis og en avsluttende statseksamen. De tidligere revisorgrupper, «dottori commercialisti», som har fire års universitetsstudier, statseksamen og fra 1993 også tre års revisjonspraksis, og «ragionieri», som fra 1993 har tre års universitetsstudium, tre års praksis og statseksamen, må registreres som revisori contabili før de kan utføre lovpliktig revisjon.

Hellas

Revisjonsplikt har aksjeselskaper som overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 130.000.000 GRD (3,8 mill. NOK)
- nettoomsetning: 260.000.000 GRD (7,7 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 50.

I tillegg er det revisjonsplikt for børsnoterte selskaper, banker, forsikringsselskaper, selskaper som utsteder obligasjoner og selskaper som mottar statsstøtte.

Fra 1993 ble det opprettet en statlig godkjenning av revisorer, SOE, hvor alle som skal kunne utføre lovpliktig revisjon må være autorisert. Opptakskriteriene skal

oppfylle kravene i det åttende selskapsrettsdirektiv, og revisorene har minst tre års utdanning og tre års praksis.

Østerrike

Østerrike har revisjonsplikt for alle «Aktiengesellschaften» og for andre aksjeselskaper («Gesellschaften mit beschränkter Haftung») dersom disse har et såkalt Aufsichtsrat eller de overstiger to av følgende tre kriterier:

- balansesum: 200.000.000 ATS (123 mill. NOK)
- nettoomsetning: 300.000.000 ATS (185 mill. NOK)
- gjennomsnittlig antall ansatte: 300.

EUs direktiver vil bli implementert i østerriksk lov innen 1. januar 1996 og fritaket for revisjonsplikt vil bli redusert for å oppfylle kravene i direktiv 78/660/EØF. Det er for tiden ikke kjent hvilket nivå man da vil legge seg på.

Mindre aksjeselskaper bruker skatterådgiver på noenlunde tilsvarende måte som i Tyskland.

Alle Aktiengesellschaften må velge en Wirtschaftsprüfer som revisor. Gesellschaften mit beschränkter Haftung må velge en Wirtschaftsprüfer eller Buchprüfer som revisor. En Wirtschaftsprüfer må ha en universitetsutdanning av minst fire års varighet pluss praktisk revisjonserfaring. Utdanningen til Buchprüfer opphørte for fire år siden, men oppfylte utdanningsnivået etter EUs regler og de antas å kunne fortsette som revisorer etter implementering av EUs direktiver.

5.1.2 Begrensede finansielle revisjonsformer

Bortsett fra landene i det nordlige Europa og Irland, har andre medlemsstater i EU og EØS gitt unntak for revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Bakgrunnen for dette er beskrevet foran i "*Omfattende finansiell revisjon*" i pkt. 5.1.1.

I land som har begrenset revisjonsplikten, bistår de næringsdrivende ofte av skatterådgivere o.l. i forbindelse med rapportering til skattemyndighetene. Skatterådgivere er i mange land en lovbeskyttet profesjon på samme måte som revisorer og advokater. Revisorer og advokater er ofte del av skatterådgiverprofesjonen, men i de fleste land innehas yrket av personer utdannet spesielt for skatterådgivning. Utdanning og praksis for å bli skatterådgiver er ofte på samme nivå som for å bli revisor. Det vises f.eks. til omtalen av skatterådgivere og deres utdanning under omtalen av Tyskland i "*Omfattende finansiell revisjon*" i kap. 5.1.1.

I Tyskland er det ikke lovpålagt bruk av skatterådgivere, men i praksis benytter alle ikke-revisjonspliktige aksjeselskaper en Steuerberater (skatterådgiver) til utarbeidelse av bl.a. selvangivelse, lønns- og avgiftsrapportering og årsregnskap. En Steuerberater vil stemple selvangivelse og andre meldinger til skattemyndighetene med sitt navn. Dette innebærer at han under sitt arbeid med regnskap og skattemessige forhold ikke har sett noen brudd på skattelovgivningen eller annen form for økonomisk kriminalitet. Lignende er situasjonen i Nederland, Belgia og Frankrike hvor den gruppe revisorer som ikke utfører lovpliktig revisjon (Administratieconsulenten og Experts Comptables), utfører tjenester ved utarbeidelse av skattemessig årsoppgjør mv.

I Storbritannia er det i forslaget om begrensning i revisjonsplikten for små aksjeselskaper foreslått at det likevel må utarbeides en såkalt compilation report som innebærer at en uavhengig revisor bekrefter at årsoppgjør stemmer med det som er bokført i regnskapet. Denne uavhengige revisor vil da ikke behøve å revidere bokføringen og grunnlaget for årsregnskapet før en compilation report utarbeides.

Skattemyndighetene vil da få en bekreftelse på årsoppgjøret, men ingen bekreftelse knyttet til grunnlaget for det. For de aller minst aksjeselskaper med driftsinntekter under GBP 90.000 (NOK 990.000) vil det heller ikke være krav om en compilation report, jf foran under "*Omfattende finansiell revisjon*" i pkt. 5.1.1.

Bruk av skatterådgivere og revisorer som attestor overfor skattemyndigheter er i flere andre land lignende med beskrivelsen ovenfor. En eller flere av de kvalifiserte revisorene (public accountants, experts-comptables osv.) er engasjert med å gi en bekreftelse til skattemyndighetene. Denne bekreftelsen bygger på en kontroll av det skattemessige årsregnskapet uten at bokføringen er revidert.

På denne måten har flere land som har fritatt små aksjeselskaper fra lovpliktig revisjon, likevel etablert et system med begrenset revisjon. En av grunnene til at dette systemet er at revisors arbeid i mange land i hovedsak er rettet mot eiernes, inkl. aksjeeiernes, behov og ikke mot alle interessegruppene til regnskap og revisjon slik som i de nordiske landene.

5.1.3 Andre lands regelverk vedrørende operasjonell revisjon

Såvidt Utvalget har kunne bringe i erfaring er det ikke i noe land innført pålegg i form av lov eller forskrift om operasjonell revisjon som sådan i private foretak. Det som finnes av reguleringer, er krav om *internrevisjon* innen visse bransjer, – f.eks. bank, forsikring og offentlig sektor. Krav om slik revisjon er i de fleste land knyttet sammen med lovbestemmelser om foretaksledelsens etablering og gjennomføring av internkontroll, og vil derfor i det vesentlige være av operasjonell art. Nedenstående oversikt viser land som har innført krav om internrevisjon, og for hvilke bransjer:

Tabell 5.1:

<i>Land</i>	<i>KRAV OM INTERNREVISJON I LOV OG/ELLER FORSKRIFT</i>			
	<i>Bank</i>	<i>Forsikring</i>	<i>Børsnoterte selskaper</i>	<i>Annet</i>
<i>Australia</i>	*	*		*
<i>Belgia</i>	*			
<i>Danmark</i>	*	*		
<i>Finland</i>				
<i>Frankrike</i>	*			
<i>Tyskland</i>	*			
<i>Hellas</i>	*			
<i>Nederland</i>				
<i>Ungarn</i>	*			
<i>Irland</i>	*			
<i>Israel</i>	*	*	*	*
<i>Italia</i>				
<i>Luxembourg</i>				
<i>Norge</i>	*	*		
<i>Portugal</i>				
<i>Spania</i>				
<i>Sverige</i>	*			
<i>Sveits</i>	*			
<i>England</i>	*			

Kilde: European Confederation of Institutes of Internal Auditing: Position Paper on Internal Auditing, April 1996.

Hvordan og på hvilke områder internrevisjonen innretter sitt arbeid i de forskjellige land er i varierende grad dekket i landenes regelverk. Internrevisjonens formål, omfang og innhold vil derfor kunne variere.

5.2 EØS-KRAV TIL REVISORER OG REVISJONSSELSKAPER

Det foreligger kun krav om lovfestet revisjon i forbindelse med finansiell revisjon i aksjeselskaper.

5.2.1 EU-krav til revisor

Det 8. rådsdirektiv omhandler autorisasjon av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper. Direktivet dreier seg i hovedsak om krav til utdanning og praksis.

Reglene er tilpasset en situasjon med en kategori autoriserte revisorer. Imidlertid er ikke reglene til hinder for at en medlemsstat har flere kategorier autoriserte revisorer så lenge minimumskravene er tilfredsstillt. Flere medlemsstater har idag to eller flere kategorier autoriserte revisorer.

Nedenfor omtales nødvendige tilpasninger i norsk lovgivning.

5.2.1.1 *Krav til utdanning*

Nivå/fagkrets

Det 8. rådsdirektiv stiller ingen krav til skoler eller institusjoner som driver opplæring av revisorer.

Direktivet stiller konkrete krav til hvilke fagområder kandidatene skal eksamineres i. Listen omfatter fagområder som må dekkes, samt fagområder som skal dekkes i den grad de har betydning for revisjonen. Direktivet sier intet om det relative omfang av de forskjellige fagene. Opplistingen av fag, muligens med en viss underdekning på området operasjonell revisjon, synes å være dekket av pensum ved samtlige utdanningsveier som fører frem til begge revisoreksamener i Norge. EU ved Kommisjonen eller Domstolen har ifølge FEE (Federation des Experts Comptables Europeens) til idag ikke gitt uttrykk for noen oppfatning om hvilket nivå som kreves. Heller ikke etter konkret forespørsel om dette fra Nederland i forbindelse med implementeringen av direktivet, er det tatt stilling til spørsmålet.

Det nåværende revisorstudiets vektall knyttet til kursene i offentlig økonomi, stats- og kommunaladministrasjon, offentlig regnskap og offentlig revisjon er fag som ikke kommer inn under fagangivelsen i artikkel 6 i det 8. rådsdirektiv, kfr. også artikkel 1 i dette direktiv samt artikkel 1 og artikkel 51 i 4. rådsdirektiv. Ut fra total fagsammensetning i nåværende treårige revisorstudium, kan det stilles spørsmål til hvorvidt total studietid for de fagkretser som skal dekkes i henhold til EUs 8. rådsdirektiv artikkel 6 er tilstrekkelig.

Lengde på utdannelsen

Det er ingen klare krav i det EUs 8. rådsdirektiv om lengden av den teoretiske utdannelsen. I direktivets artikkel 4 heter det i den norske oversettelse:

«En fysisk person kan først autoriseres til å foreta lovfestet revisjon av dokumenter nevnt i artikkel 1 nr. 1 etter å ha nådd et nivå som gir adgang til universitetet, og deretter fulgt teoretisk undervisning, gjennomgått praktisk opplæring og bestått en statlig arrangert eller godkjent fageksamen på nivå med avsluttende universitetseksamen.»

EU's direktiv om gjensidig anerkjennelse av eksamensbevis for videregående utdanning av minst tre års varighet gir imidlertid indikasjoner om EU's oppfatning av eksamen på universitetsnivå (89/48/EØF).

I følge «Revisorerna och EG», SOU (1993:69), er det et vilkår at personen har gjennomgått en teoretisk utdanning på universitetsnivå. Det konstateres at gjennomsnittlig teoretisk utdanningstid i medlemsstatene er 2,5 til 3,5 år, og derfor at normalstudietid på 3 år trolig må antas å ligge innenfor rammen av direktivets krav. Utdanningsperioden må inneholde emnene i artikkel 6.

En annen tolkning av bestemmelsen i 8. rådsdirektiv artikkel 4 er at den teoretiske utdannelsen må være like lang som den som ligger forut for laveste avsluttende universitetseksamen i vedkommende medlemsstat. I følge det danske Justisdepartementet, i notat av 29. mai 1990, må man legge nasjonale standarder til grunn for hva som er avsluttende universitetseksamen. I følge dette notatet må utgangspunktet for

fortolkningen av artikkel 4 være om utdannelsen kan sies å være på universitetsnivå. «Universitetseksamen» i artikkel 4 er således i Danmark tolket mer omfattende enn for eksempel et enkeltstående grunnfag. Ved en slik tolkning kan det være laveste universitetsgrad som er sammenligningsgrunnlaget for utdannelsens lengde. I Norge er dette cand.mag., og bak denne graden ligger 80 vekttall som tilsvarer fire års heltidsstudier.

Problemstillingen er også drøftet i Innstilling fra Fagutvalget for revisorutdanning (mars 1993) kapittel 3.2. Komiteens oppfatning er at den norske revisorutdannelsen i fremtiden må legge vekt på blant annet språk og internasjonalisering, det vil si fagområder som internasjonalt blir innlært før selve revisorutdannelsen og således ligger forut for tre års utdanning (minstekravet for anerkjennelse av eksamensbevis fra annet land). Dette medfører sterkere krav til de enkelte spesialområder, og forutsetter mer enn tre års studietid.

Det må i utredningen avklares hvorvidt det er tilstrekkelig med 3 års studietid samlet for fagkretsen som fremkommer av artikkel 6, eller om det nasjonale kravet til laveste universitetsgrad, her 4 år, er nedre grense for nødvendig studietid.

Innstillingen fra Fagutvalget for Revisorutdanning går inn for en utvidelse av revisorstudiet til 4 år. Ved en slik utvidelse må minstekravet til lengde i det 8. rådsdirektiv være oppfylt. Korteste vei til høyere revisoreksamen, idag 3 års heltids revisorstudium og 1,5 års høyere revisorstudium, oppfyller minstekravet.

Eksamen

Artikkel 4 stiller krav om bestått statlig arrangert eller godkjent fageksamen. Kravet om testing av teoretiske kunnskaper er oppfylt via dagens eksamensordninger. Imidlertid heter det i artikkel 5 at eksamen skal sikre at kandidaten har evnen til å anvende kunnskapen i praksis. Denne eksamen skal, i det minste delvis, være skriftlig.

Registrert eller høyere revisoreksamen kan i dag avlegges før kandidaten har praksis fra utøvelsen av yrket. Kravet i artikkel 5 og presisering i artikkel 8 vedrørende testing av praktisk anvendelse av teoretisk kunnskap er derfor neppe oppfylt. Eksamen vedrørende praktisk kunnskap må avlegges etter fullført praksistid.

I «Revisorerna och EG» (SOU 1993:69) konkluderer man med at direktivet ikke er til hinder for at eksamen gjennomføres som deleksamener i løpet av utdannelsen for den teoretiske delen og tilsvarende ved deleksamener i løpet av praksisperioden.

Dagens revisoreksamen og høyere revisoreksamen i Norge har både en teoretisk og praktisk vinkling. Det kan derfor stilles spørsmål om kravet til praktisk eksamen ville vært opprettholdt ved at disse eksamener ble avlagt etter gjennomført praksisperiode. Imidlertid skal den praktiske delen av eksamen bekrefte at kandidaten evner å bruke sine teoretiske kunnskaper i praksis. Dette kan tyde på at det ikke vil være i samsvar med direktivet å godta at praksistiden er fullført før det teoretiske studiet påbegynnes. Hele eller deler av praksisperioden må derfor sannsynligvis gjennomføres etter den teoretisk utdannelsen. Det må i utredningen avklares hva som er tilstrekkelig for at teoretisk del kan anses gjennomført i denne forbindelse.

I rapporten «EØS-avtalen og revisors kvalifikasjoner» fra en arbeidsgruppe nedsatt av Norges Registrerte Revisorer Forening og Norges Statsautoriserte Revisorer Forening (juli 1992 kapittel 3.2.1), konkluderes med at den praktiske eksamen bør komme i tillegg til dagens eksamen.

Utdannelsesmønsteret kan etter dette være slik at kandidatene fullfører sine teoretiske studier på universitets- og høyskolenivå med avsluttende teoretisk eksamen.

Deretter gjennomføres en praksisperiode og etter fullført praksis avlegges en egen praktisk eksamen.

Artikkel 7 gir medlemsstatene rett til å bestemme at personer med universitetseksamen innen et eller flere av de opplistede fagområder kan fritas fra den teoretiske eksamen i det aktuelle fag. Dette medfører at dagens ordning med å kombinere siviløkonom-, jus- og sosialøkonomistudiene med høyere revisorstudium kan fortsette.

5.2.1.2 *Krav til praksis*

Lengde på praksisperioden

Artikkel 8 stiller krav om minst 3 års praktisk opplæring i blant annet revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Dette nødvendiggjør en utvidelse av praksisperioden fra 2 år til 3 år. Direktivet gir ikke anledning til å gjøre unntak fra 3 års praksistid.

Som nevnt ovenfor fremgår det ikke klart av direktivet når praksistiden må gjennomføres i forhold til den teoretiske utdannelsen, og om den kan gjennomføres i løpet av den teoretiske utdannelsen.

Praksisperiodens innhold

Minst to tredjedeler av den praktiske opplæring skal finne sted under en person som er autorisert i henhold til medlemsstatens lovgivning i samsvar med 8. direktiv. Medlemsstaten kan tillate at opplæringen finner sted under en person autorisert i henhold til annen medlemsstats lovgivning i samsvar med 8. direktiv. Det må avklares om Norge skal tillate at hele opplæringen finner sted i annet EØS-land.

Det må tas stilling til hva som er annen relevant praksis når den opparbeides under andre enn autorisert revisor, som for eksempel offentlig revisjon, intern revisjon, praksis hos skattemyndigheter o.l.

Medlemsstaten skal påse at hele den praktiske opplæringen foregår under personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til opplæringen. Dette kan innebære at det bør foreligge en selvstendig erklæring allerede på kandidatens ansettelsestidspunkt om at den praktiske opplæring skal foretas i samsvar med kravene i det 8. direktiv og skal føre frem til praktisk eksamen.

Praksistiden skal omfatte revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomisk oppgjør. Dette følger av artikkel 8. Det må vurderes hvorvidt det må stilles konkrete krav til revisjonspraksisens innhold når det gjelder allsidighet herunder revisjon av store kontra små virksomheter.

5.2.1.3 *Alternative krav til generell autorisasjon*

Medlemsstatene kan i henhold til artikkel 9 autorisere personer som ikke oppfyller vilkårene nevnt ovenfor dersom personen kan dokumentere lang og relevant praksis eventuelt i kombinasjon med gjennomgått praktisk opplæring. Det stilles imidlertid krav om bestått fageksamen.

Disse regler ble gitt for de land som ved implementering av direktivet ikke hadde noen godkjennelsesordning, og er ikke ment som generell unntaksordning fra de alminnelige krav. Fordi det i Norge er etablert godkjennelsesordninger, er det etter Utvalgets oppfatning ikke behov for disse regler, og de kan således utelates.

5.2.1.4 Overgangsregler

Medlemsstaten kan i henhold til artikkel 12 nr 1 anse personer som autorisert dersom de ved iverksettelsen av direktivet var utøvere av yrket og var autorisert etter enkeltvedtak ved rette myndigheter i medlemslandet. Dette betyr at praktiserende statsautoriserte revisorer er autorisert etter reglene i 8. direktiv.

Kredittilsynets kontroll for opptak i registeret av registrerte revisorer er innenfor kravet om enkeltvedtak jf artikkel 12. Det er uklart om registrerte revisorer som har begrenset rett til å utøve revisjon, omfattes direkte av autorisasjonsreglene i artikkel 12 nr 1. Det samme gjelder muligens statsautoriserte revisorer og da eventuelt registrerte revisorer som ikke praktiserer yrket ved innføring av EØS-reglene i Norge – jfr betegnelsen «professional persons» i engelsk tekst, «profesjonelle ervervsutøvere» i dansk tekst, «yrkesutøvere» i svensk tekst og «utøvere av yrket» i norsk tekst.

Artikkel 18 gir overgangsreglene for personer som etter dagens regler er under utdanning eller i praksisperiode, og som ved avslutning ikke vil oppfylle direktivets krav til autorisasjon. Betydning av regelen er at norske myndigheter har adgang til å autorisere personer som innenfor en 6 års periode tilfredsstillers dagens krav til å bli statsautorisert revisor.

5.2.2 EU-krav til revisjonsselskaper

5.2.2.1 Autorisasjon av revisjonsselskaper

I det 8. direktiv artikkel 2 nr 1 fremkommer at lovfestet revisjon skal utføres av kun autoriserte personer. Autorisert person omfatter i denne sammenheng fysiske og juridiske personer, herunder revisjonsselskaper.

Etter norske regler kan kun fysiske personer få bevilling som statsautorisert revisor eller godkjenning som registrert revisor. Revisjonsselskaper er således ikke tildelt tittelen statsautorisert eller registrert revisor i henhold til enkeltvedtak. Imidlertid skal revisjonsselskap innføres i revisorregisteret og det kontrolleres i denne forbindelse at vilkårene er tilstede.

Direktivet overlater til medlemsstatene å innføre eventuelle regler for hvilke samarbeidsformer som skal være akseptable for revisorer. Det stilles imidlertid visse betingelser for at en sammenslutning skal kunne påta seg lovbestemt revisjon og oppnå autorisasjon som revisjonsselskap.

1. Den eller de fysiske personene som i revisjonsselskapets navn utfører revisjonen skal «inneha de kvalifikasjoner som er påkrevet for autorisasjon», men det kreves ikke at vedkommende faktisk er autorisert. Medlemsstatene kan likevel stille betingelse om faktisk autorisasjon i sin nasjonale lovgivning.
2. Flertallet av de stemmeberettigede i selskapet skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som minst oppfyller kravene til å få generell autorisasjon. Det stilles ikke krav om nasjonal juridisk kunnskap for personer som har sine kvalifikasjoner fra et annet EØS-land. Det er likevel adgang for en medlemsstat å bestemme at flertallet av de stemmeberettigede faktisk skal være autorisert, og da gjelder kravet om dokumentasjon av juridisk kunnskap.
3. Flertallet (evt en av to) av medlemmene i selskapets administrasjons- eller ledelsesorgan skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller kravene til generell autorisasjon. Medlemsstatene kan også i denne forbindelse bestemme at personene skal være autorisert.

Direktivet stiller ikke krav til selskapsform. Tillatte selskapsformer kan bestemmes av medlemsstatene. Direktivet medfører behov for tilpasning i norske regler.

5.2.2.2 *Overgangsregler*

Selskap som allerede er autorisert ved enkeltvedtak av kompetent myndighet når de harmoniserte regler trer i kraft, kan også anses for å ha generell autorisasjon, jfr artikkel 14. Dog senest innen 5 år etter ikrafttredelsen må kravene etter artikkel 2, nr 1 b) ii) og iii) være overholdt – jfr "*Autorisasjon av revisjonsselskaper*" i kap. 5.2.2.1 ovenfor.

Personer som har utført revisjon i et revisjonsselskaps navn før ikrafttredelsen, kan gis rett til å fortsette selv om de ikke oppfyller de generelle krav i direktivet jfr artikkel 14 nr 3. Betydningen av overgangsreglene må avklares for registrerte revisjonsselskaper. Det vil i denne forbindelse være avgjørende hvorvidt kravet til utdanning medfører at registrerte revisorer kan autoriseres etter artikkel 20.

5.2.3 **Særskilt, begrenset autorisasjon**

Aksjeselskap og konsern skal ifølge 4. og 7. selskapsrettsdirektiv sørge for revisjon av sitt regnskap. Det enkelte land kan gjøre unntak fra revisjons- og regnskapsplikten dersom selskapet eller konsernet er under nærmere angitte størrelser. Dersom slikt unntak ikke er gjort, skal revisjonen av aksjeselskapet eller konsernet som hovedregel revideres av person med generell autorisasjon.

Medlemslandene kan imidlertid tillate at revisjonen av slike selskaper foretas av en person som ikke oppfyller alle kriteriene for å få generell autorisasjon jfr artikkel 20 og 21. Dette benevnes «særskilt (spesiell) autorisasjon». En forutsetning er at medlemslandet når direktivet vedtas har flere kategorier personer som foretar revisjon.

Særskilt autorisasjon kan kun gis til personer som opptrer i eget navn. Dette kan tolkes dithen at særskilt autorisasjon kun gjelder fysiske personer.

Særskilt autorisert person kan revidere selskap som ikke overskrider grensen for to av de følgende tre kriterier som er fastsatt i 4. direktiv, artikkel 27:

Balansesum 8 mill ECU

Omsetning 16 mill ECU

Gj.sn.antall ansatte i regnskapsåret 250

Hvis selskapet inngår i et konsern, kan en særskilt autorisert revisor kun revidere selskapsregnskapet hvis den konsoliderte virksomheten for konsernet ikke overstiger mer enn ett av nevnte kriterier.

Avhengig av om dagens utdanningsopplegg for registrerte revisorer i Norge tilfredsstiller minimumskravene til autorisasjon, kan eventuelt reglene om særskilt autorisasjon benyttes for disse.

Kommune-, fylkes- og distriksrevisjonen oppfyller ikke kravene til generell autorisasjon. Dette nødvendiggjør en tilpasning av aksjelovens paragraf 10-2.

5.2.4 **Autorisasjon av personer utdannet i utlandet**

I henhold til artikkel 11 kan medlemslandene på nærmere angitte vilkår autorisere personer som har hele eller deler av utdanningen i et annet medlemsland.

Forutsetningene for slik autorisasjon er at personens kvalifikasjoner anses som likeverdige med kravene i medlemslandets lovgivning og det 8. direktiv, samt at personen kan dokumentere nødvendig juridisk kunnskap. Kravene i artikkel 3 vedrørende god vandel og at personen ikke driver virksomhet som er uforenelig med lovfestet revisjon, får anvendelse.

KAPITTEL 6

Revisjonens formål, innhold og omfang**6.1 GJELDENE RETT****6.1.1 Revisorloven/(Aksjeloven)***6.1.1.1 Formålet*

Formålet med revisjon av årsregnskapet og grunnlaget for dette er ikke entydig definert i vår lovgivning og historisk sett har formålet variert noe i samsvar med de behov ulike interessegrupper til enhver tid har hatt, kfr. "*Aktuelle begrep*" i kap. 2 og "*Historisk utvikling og status i Norge*" i 3. Gjeldende revisorlov § 6 lyder:

«I den utstrekning det følger av god revisjonsskikk, skal revisor granske bedriftens årsoppgjør og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig. Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til bedriftens fordringshavere, innehaver eller deltakere, bedriftens ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.

Revisor skal følge de instruksjoner og pålegg som gis av bedriften, for så vidt de ikke strider mot bestemmelsene gitt i lov eller i medhold av lov, eller mot vedtekt eller god revisjonsskikk.»

Denne bestemmelse reiser en rekke fortolknings spørsmål som Utvalget kommer tilbake til under drøftingen. For å klargjøre formålet med revisjonen etter gjeldende rett finner Utvalget det nødvendig å gå inn på noen av motivene til gjeldende bestemmelser og den beskrivelse av revisjonen som er gitt i en del faglitteratur.

I NOU 1985:36 «Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige», s. 16 er det sagt at i praksis kan revisors hovedfunksjon karakteriseres som:

- a) Et kontrollarbeide som tar sikte på å sikre at det gis dekkende og relevant informasjon gjennom årsoppgjørene/årsregnskapene til de revisjonspliktige virksomhetene, og at lovgivningen på dette felt er fulgt.
- b) Et kontrollarbeide for å sikre at bedriftsledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at bokføringen er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte.»

I «Den eksterne revisor» (1991) sier Bror Petter Gulden s. 21:

«Ekstern revisjon består i at en person med økonomisk kompetanse, som er uavhengig og som ikke har særinteresser i virksomheten, går inn i virksomheten og foretar en granskning av årsoppgjøret og avgir en beretning til allmenheten om at årsoppgjøret etter hans/hennes mening er uten vesentlige feil.»

«Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon» (av 4. okt. 1988) definerer formålet slik:

«Formålet med revisjon er å dekke behovene for profesjonell og uavhengig etterprøving og bekreftelse av økonomisk informasjon.»

I det foreliggende utkast til revisjonsstandarder for den finansielle revisjonen, som bygger på NSRF's oversettelse av tilsvarende International Standards of Auditing (ISA), er det samme uttrykt slik:

«Formålet med revisjon av et regnskap er å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om at regnskapet i det alt vesentlige er i overensstemmelse med lov og god regnskapsskikk.»

Også i Nord 1992:18 «Revisorn och ekonomisk brottslighet» s. 16, var man inne på revisjonens formål:

«Enligt detta stadgande, (bem.: henvisning til svensk aksjelov) som i princip har motsvarande lydelse i de övriga nordiska länderna, skall revisorn bli i den omfattning god revisionssed bjuder kontrollera bolagets årsredovisning jämte räkenskaper.

När syftet med revisionen skall diskuteras är det viktigt att studera företagsinteressenternas behov av revisorns kontrollverksamhet. På grund av att aktieägarna endast svarar med insatt kapital ställs krav på officiell redovisning av aktiebolagets ställning och resultat. Omvärlden har ej endast behov av information om bolaget utan måste även kunna kräva att den officiella redovisningen är tillförlitlig. Trots att syftet med revisionen till viss del angivits i aktiebolagslagarna finns det ändå ett relativt stort utrymme för de nordiska revisorernas egna bedömningar om vilka granskningsuppgifter som skall prioriteras. Vid dessa avvägningsoperationer spelar interessenternas behov en viss roll.»

Det påpekes her at såvel når det gjelder revisjonens formål som dens innhold, må interessegruppens behov trekkes inn.

Revisjonens formål avspeiles til en viss grad også i revisorloven § 8 som setter krav til den informasjon som skal inn i revisors beretning. Foruten bekreftelse på at revisjonen er utført, skal beretningen inneholde

- uttalelse om hvorvidt årsoppgjøret er gjort opp i samsvar med loven,
- slik redegjørelse for «resultatet av revisjonen for øvrig som det etter forholdene er grunn til»,
- «særskilt angivelse dersom revisor finner at resultatregnskapet og balansen ikke bør fastsettes slik de foreligger» og
- «særskilt merknad dersom det etter revisors oppfatning ikke er gitt slike opplysninger om «bedriftens årsresultat og stilling som burde ha vært gitt.»

Formålet kan ut fra ovenstående kort sammenfattes slik:

Revisjonens formål er å bekrefte

- at lovgivningens krav til bokføring og regnskap følges og
- at det grunnlag ulike interessegrupper skal bygge sine vurderinger og beslutninger på ikke inneholder vesentlige feil.

Revisjonsbestemmelsene i revisor- og aksjeloven stiller således først og fremst krav om finansiell revisjon. Når det gjelder forvaltningsrevisjon eller revisjon av operasjonell art vil et flertall av dagens revisorer med henvisning til formålet anse at slik revisjon begrenses til områder og oppgaver som helt naturlig er del av eller følger av den finansielle revisjonen. Forholdet er omdiskutert. Utvalget finner det imidlertid ikke nødvendig å gå dypere inn på forholdet her, men stå helt fritt til å drøfte revisjonsbehovet på bakgrunn av samfunnets samlede behov.

6.1.1.2 Innholdet

Revisorloven § 6 sier at revisor skal *granske*

- bedriftens årsoppgjør og regnskaper og
- «behandlingen av dens anliggender for øvrig.»

I den sammenheng skal revisor *se etter*

- at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk og
- at det er gitt så fullstendige og spesifiserte opplysninger som tilsies av hensyn til ulike interessegrupper og den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov.

Når det gjelder innholdet i denne prosess og gjennomføringen av de nevnte oppgaver, henviser loven bare til den rettslige standard «god revisjonsskikk». En slik rettslig standard kjennetegnes ved at den til enhver tid skal ha et innhold som svarer til den alminnelige rettsoppfatning på området. Denne rettsoppfatning har hos oss, som i andre land, vært kontinuerlig utviklet gjennom profesjonens egne normer og anbefalinger til god revisjonsskikk.

Internasjonaliseringen av næringslivet har også ført til et økende internasjonalt samarbeid mellom revisororganisasjonene om utviklingen av standarder for god revisjonsskikk. Det foreligger nå et omfattende sett standarder (ISA) utarbeidet av International Federation of Accountants gjennom International Auditing Practices Committee. Disse standarder, som er implementert i en del land, har tidligere vært en del av grunnlaget ved utarbeidelse av norske normer og anbefalinger. Det foreligger nå, i oversatt form, et forslag som omfatter de sentrale ISA. De er planlagt innført også hos oss, med de eventuelle tilpasninger som vår nasjonale lovgivning tilsier. I sitt arbeid benytter nå revisorforeningene «Revisjonsstandard», forkortet til RS om alle anbefalinger til god revisjonsskikk. RS vil derfor bli brukt som forkortelse i det etterfølgende. Normer/anbefalinger/standarder er viktige verktøy revisor nytter ved utførelsen av sine oppgaver og som bidrar til å gi den rettslige standard et innhold. Den rettslige standard og innholdet i anbefalinger etc. må selvsagt være tilpasset det som i h.t. lovgivningen er revisjonens formål.

Denne form for revisjon, defineres i engelsk terminologi slik:

«Systematic inspection of accounting records involving analyses, tests and confirmations.»

I Nord 1992:18, s. 15, er det vist til en definisjon fra The Committee On Basic Auditing Concepts som går litt videre.

«Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users.»

En nærmere beskrivelse av begrepet revisjon er gitt av Mogens Christensen i «Revisorsansvar», (1992 s. 34):

«Revision av årsregnskaper og andre regnskaper vil sige, at revisor uden begrænsninger skal udføre de undersøgelser, der i overensstemmelse med god revisionskikk er nødvendige, for at revisor kan opnå en begrundet overbevisning om, at regnskabet overholder den lovgivning, der er af betydning for regnskabsaflæggelsen, og at regnskabet på retvisende måde afspejler de stedfundne transaktioner, aktiverne og passiverne, virksomhedens resultat og dens økonomiske stilling. Revisionsoppgaven omfatter også revisors

rapportering, således som den først og fremmest kommer til uttrykk i påtegninger på regnskaber og i revisjonsprotokollater.

Når der skal foretages revisjon, har revisor en «metodefrihed» i sit valg af undersøgelser, dog begrenset af de mindstemål, der er indeholdt i standarden «god revisjonsskikk» anvendt på det konkrete tilfælde. Der kan ikke træffes aftale om begrænsninger i revisors undersøgelsesfelt eller aftales, at visse undersøgelser ikke skal foretages. Revisor kan ikke pålægges begrænsninger eller hindres i sin adgang til at foretage undersøgelser. Praktiske forhold kan derimod bevirke, at ønsket verdigt bevismateriale ikke kan fremskaffes eller kun kan fremskaffes under store omkostninger. I sådanne tilfælde må revisor vælge at basere sin overbevisning på et svagere bevismateriale, f.eks. indirekte bevis i form af oplysninger, tilkendegivelser eller analyseresultater.

I uttrykket «begrunnet overbevisning» ligger dels, at revisor ikke skal opnå vished (100 % sikkerhed) om det, revisor udtaler seg om, dels, at revisors overbevisning skal være begrunnet, d.v.s. at den skal være dannet på baggrund af en kritisk vurdering af et bevismateriale, der understøtter eller bekrefter de regnskabsmessige udsagn.»

Det faglige innhold og omfang av revisjonen styres altså av den rettslige standard god revisjonsskikk. Selv om revisor har en viss frihet til å velge metode, må han uten begrensninger utføre de undersøkelser som er nødvendige for at formålet med revisjonen skal nås og for at han skal kunne avgi sin bekreftelse.

Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon definerer god revisjonsskikk:

«God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i henhold til lover og regler og overensstemmende med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket.»

I tillegg til norm for grunnleggende prinsipper for revisjon foreligger følgende normer og anbefalinger:

- Planlegging av revisjonsoppdrag
- Revisors risikovurdering
- Revisors vesentlighetsvurdering
- Dokumentasjon av revisors arbeid
- Revisjon av varebeholdninger
- Revisjon av kundefordringer
- Revisjon av varige driftsmidler
- Revisjon av gjeld
- Revisors kontroll av skatter og avgifter
- Revisjon av latente forpliktelser
- Revisjon av årsberetningen
- Revisjon av forhold inntruffet etter balansedagen
- Formuesforvaltning og intern kontroll
- Usikkerhet om fortsatt drift
- Revisjonsberetningens form og innhold
- Ekstern revisors bruk av den interne revisjonens arbeid
- Bruk av en annen revisors arbeid
- Intern kvalitetskontroll
- Revisors særattestasjoner
- Revisors vurdering og kontroll av stiftelse, kapitalforhøyelse, kapitalnedsettelse og oppløsning av selskap

I norm for grunnleggende prinsipper for revisjon fremkommer følgende hovedprinsipper for revisjonens utførelse:

«Innledning

Gjennom sine revisjonshandlinger skal revisor skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis, slik at han etter sin profesjonelle vurdering kan uttale seg om det finnes vesentlige feil eller mangler i den informasjonen som skal bekreftes. Revisjonen har følgelig ikke som formål å avdekke alle feil som kan oppstå eller foreligge.

Med bevis forstås det grunnlag som underbygger revisors vurderinger og konklusjoner. Med vesentlige feil eller mangler forstås det totale omfanget av feil eller mangler som gjør det sannsynlig at brukeren av informasjonen ville fatte en annen beslutning enn om disse feilene ikke var tilstede.

På grunn av faktiske og økonomiske begrensninger i enhver revisjon og i ethvert system for intern kontroll, er det risiko for at informasjonen kan inneholde vesentlige feil, selv om revisor har utført sitt oppdrag i henhold til god revisjonsskikk.

Planlegging

Revisjonsoppdrag må planlegges for å sikre tilstrekkelige og effektive revisjonshandlinger. Planleggingen skal sikre at risikoforhold blir avdekket så tidlig som mulig og tatt hensyn til ved valg av revisjonshandlinger.

Revisor må under utførelsen av sitt arbeid vise initiativ og aktsomhet, slik at det tas hensyn til endringer i forutsetningene for det planlagte arbeid.

Revisjonshandlinger

Revisjonshandlingene må velges ut fra hensiktsmessighet og effektivitet på det enkelte oppdrag.

En vesentlig del av revisjonsarbeidet er innrettet mot verifikasjonen av regnskapstall, enten direkte gjennom kontroll av regnskapsdata eller indirekte gjennom kontroll av det interne kontrollsystemets pålitelighet.

Med utgangspunkt i sin vurdering av den interne kontroll må revisor ta standpunkt til i hvilken grad han vil bygge på denne ved valg av revisjonshandlinger.

Selv om revisor tillegger den interne kontrollen høy pålitelighet, må han foreta direkte regnskapsverifikasjoner for å oppnå nødvendig sikkerhet for at det ikke eksisterer vesentlige feil.

På de områder revisor finner det mest effektivt og rasjonelt å verifisere regnskapstallene ved direkte kontroll av regnskapsdata, er det tilstrekkelig at han gjennomgår hovedtrekkene i virksomhetens rutiner og interne kontroll.

Revisor skal gjennomgå og vurdere regnskapssystemet. Revisor skal se etter at ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at bokføringen er i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk, og at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte og at den er gjenstand for betryggende kontroll.

Dokumentasjon

Revisor må utarbeide og oppbevare tilstrekkelig dokumentasjon for å underbygge at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk.

Revisors arbeidspapirer skal vise hvilket grunnlag han har benyttet i sitt arbeid og de revisjonshandlinger som er foretatt, samt hans konklusjoner.

Betydningen av eventuelle avdekkede mangler eller feil skal fremgå av konklusjonene. Revisor skal trekke en samlet konklusjon som skal komme til uttrykk gjennom den bekreftelse han avgir.»

Det har vært reist spørsmål om hva som ligger i lovens formulering om at revisor skal granske «behandlingen av dens (virksomhetens) anliggender for øvrig». På dette punkt er det usikkerhet, selv om førende revisorer nok etterhvert har etablert en klar holdning til hvordan denne formuleringen må forstås for at oppgavene skal få en logisk avgrensning innen revisorenes naturlige arbeids- og kompetanseområde. I de senere år har det vist seg meget viktig å ha klare grenser, sett på bakgrunn av et økende antall erstatningssaker mot revisor.

Dagens lovforståelse vedr. formuleringen «anliggender for øvrig» er omtalt særskilt i "*Spesielt om revisor og kontrollen med «anliggender for øvrig»*" i kap. 6.1.1.4.

Revisor konkluderer etter fullført revisjon ved å avgi revisjonsberetning. Det er vesentlig at denne har en slik form at det ikke kan reises tvil om hva revisor har ment. Dette oppnås gjennom å gi revisjonsberetningen en standardisert form.

Standard revisjonsberetning for aksjeselskaper kan ha følgende ordlyd:

«Vi har revidert årsoppgjøret for * for 199* som viser et årsoverskudd på kr. *. Årsoppgjøret, som består av årsberetning, resultatregnskap, balanse og noter, er avgitt av selskapets styre og administrerende direktør.

Vår oppgave er å granske selskapets årsoppgjør, regnskaper og behandlingen av dets anliggender for øvrig.

Vi har utført revisjonen i henhold til gjeldende lover, forskrifter og god revisjonsskikk. Vi har gjennomført de revisjonshandlinger som vi har ansett nødvendige for å bekrefte at årsoppgjøret ikke inneholder vesentlige feil eller mangler. Vi har kontrollert utvalgte deler av grunnlagsmaterialet som underbygger regnskapspostene og vurdert de benyttede regnskapsprinsipper, de skjønsmessige vurderinger som er foretatt av ledelsen, samt innhold og presentasjon av årsoppgjøret. I den grad det følger av god revisjonsskikk har vi gjennomgått selskapets formuesforvaltning og interne kontroll.

Styrets forslag til disponering av årsoverskuddet og egenkapitaloverføringer tilfredsstillende de krav aksjeloven stiller.

Etter vår mening er årsoppgjøret gjort opp i samsvar med aksjelovens bestemmelser og gir et forsvarlig uttrykk for selskapets økonomiske stilling pr. * og for resultatet av virksomheten i regnskapsåret i overensstemmelse med god regnskapsskikk.»

Avvik fra normalberetningen

I anbefalingen er gjengitt fire hovedgrupper avvik fra normalberetningen som i hovedsak angir:

1) Beretning med presisering:

Presisering anvendes i de situasjoner hvor

- revisor ønsker å henlede oppmerksomheten på usikkerhet eller andre vesentlige forhold av betydning for virksomhetens fremtidige resultater, eller
- revisor påpeker ansvarsbetingende handlinger eller gir andre opplysninger som bør komme til aksjeeiernes kunnskap.

En presisering i revisjonsberetningen innebærer ikke noe forbehold til årsoppgjøret og kan ikke benyttes når revisor er uenig i deler av årsoppgjøret.

2) Beretning med forbehold:

Denne form for beretning anvendes i de situasjoner hvor revisor finner å kunne avgi en positiv konklusjon på årsoppgjøret som en helhet, men

- er uenig i ett eller flere elementer i årsoppgjøret, eller
- ikke har kunnet utføre enkelte av de revisjonshandlinger som han anser nødvendige.

Dersom forholdet er av vesentlig betydning for årsoppgjøret, må revisor ta et klart forbehold i revisjonsberetningen.

3) Beretning med negativ uttalelse om årsoppgjøret:

Negativ uttalelse om årsoppgjøret betyr at revisor konkluderer med at årsoppgjøret ikke er gjort opp i samsvar med lov og god regnskapsskikk.

Hvorvidt feil eller mangler ved årsoppgjøret skal medføre at revisor avgir en beretning med negativ konklusjon, må vurderes ut fra hvor vesentlig revisors uenighet er i forhold til årsoppgjøret.

4) Beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsoppgjøret:

I de situasjoner hvor virksomheten ikke har gitt revisor adgang til nødvendige opplysninger eller har hindret revisor i å foreta nødvendige revisjonshandlinger, kan ikke revisor uttale seg om årsoppgjøret. Det samme er tilfelle dersom revisor ikke har kunnet utføre de revisjonshandlinger som han anser nødvendige for å kunne uttale seg om årsoppgjøret som en helhet. I begge disse situasjoner må det klart fremgå av revisjonsberetningen at revisor ikke har kunnet utføre revisjonen i henhold til god regnskapsskikk og følgelig ikke kan uttale seg om årsoppgjøret.

6.1.1.3 Omfanget

Med revisjonens omfang menes i denne sammenheng revisjonsplikts utstrekning, d.v.s. hvilke rettssubjekter som omfattes av plikten til å ha revisjon. Hovedregelen om dette finner vi i revisorloven § 1 første ledd som lyder:

«Regnskapspliktige etter lov av 13. mai 1977 nr. 35 om regnskapsplikt m.v. (regnskapsloven) har revisjonsplikt etter denne lov.»

Regnskapsplikts omfang er regulert i lov om regnskapsplikt (regnskapsloven) av 13. mai 1977 nr 35. Regnskapsplikts rekkevidde fremkommer av § 1:

«Enhver som driver næringsvirksomhet har regnskapsplikt for slik virksomhet, når ikke annet er bestemt i eller i medhold av denne lov. Regnskapsplikt har dessuten alle aksjeselskaper, ansvarlige selskaper, kommandittselskaper, gjensidige forsikringsselskaper, pensjonskasser, pensjonsfond, sparebanker, kredittforeninger, boligsparelag, boligbyggelag, borettslag, samvirkelag som går inn under aksjelovens § 18-2 første ledd nr. 2, fond som går inn under lov om verdipapirfond og statsforetak.»

Hovedregelen innebærer at enhver som driver næringsvirksomhet i prinsippet har revisjonsplikt. Som kriterier for at det drives «næring» settes vanligvis at virksomheten har:

- en viss aktivitet
- en viss varighet
- et visst omfang

- et økonomiske formål og
- at den drives for vedkommendes regning og risiko

Inntil 1994 hadde man et lovbestemt fritak fra revisjonsplikten når samlede driftsinntekter ikke oversteg 2 mill. kr. Unntaket gjaldt imidlertid ikke virksomheter nevnt i regnskapslovens § 1 annet ledd, hvilket i praksis innebar at unntaket kun gjaldt enkeltmannsforetak med driftsinntekter under den nevnte grense.

Ved lovendring 24. juni 1994 fikk vi den nåværende unntaksbestemmelse i § 1 annet ledd som lyder:

«Revisjonsplikt etter første ledd gjelder likevel ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn 5 mill. kroner. Viser årsoppgjøret driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsår. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Fritak for revisjonsplikt for regnskapspliktige som omfattes av selskapsloven (lov 21. juni 1985 nr. 83), gjelder bare dersom antallet deltakere ikke overstiger fem. Fritaket gjelder ikke for kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person med begrenset ansvar.»

Etter tredje ledd fikk departementet fullmakt til å fastsette høyere beløpsgrenser og deltakerantall for særskilte grupper av virksomheter eller foretak. Dette er ikke gjort.

Fritaket gjelder ikke når revisjonsplikten følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.

Lovendringen innebar at man både fikk endring av beløpsgrensen og en utvidelse av de foretakstyper som faller inn under unntaket. Unntaket er imidlertid begrenset til enmannsforetak og foretak etter selskapsloven og omfatter dermed ikke selskaper med begrenset ansvar som fortsatt har revisjonsplikt uten hensyn til størrelse.

Ved gjennomføringen av lovendringen ble det lagt stor vekt på at revisjon var omkostningskrevende for de små virksomheter. Det ble i denne forbindelse ikke gjort noen endringer i disse selskapers plikt til å utarbeide årsregnskaper. Det er heller ikke foretatt noen endringer/lempninger i den oppgave- og opplysningsplikt som disse selskaper har i ulike sammenhenger overfor offentlige myndigheter, f. eks. skattemyndighetene.

6.1.1.4 *Spesielt om revisor og kontrollen med «anliggender forøvrig»*

Hva dette begrepet omfatter i relasjon til revisors arbeide er rettslig uklart. I Skåre/Knudsens kommentarutgave til aksjeloven heter det:

«Revisors forvaltningsgranskning vil i alminnelighet måtte begrenses til spørsmål som har en viss sammenheng med regnskapsavleggelsen. Det vil vanligvis falle utenfor revisors oppgaver å vurdere ledelsens forretningsmessige disposisjoner, med mindre det kan være grunn til å tro at det foreligger disposisjoner som kan pådra ledelsen et erstatningsansvar.»

Når det gjelder formuesforvaltningen og den interne kontroll, heter det i forskrift om revisjon og revisorer av 19. sept. 1990 § 3-2:

«(1) I tillegg til de kontrolloppgaver som følger av revisorloven § 6 skal revisor se etter at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

(2) Revisjonsarbeidet kan bygge på virksomhetens interne kontroll, dersom revisor ser at denne kontroll er tilfredsstillende. Mangler ved den interne kontroll skal rapporteres skriftlig til virksomhetens ledelse, jf revisorloven § 8 fjerde ledd og aksjeloven § 10-10.

(3) Finner revisor at den interne kontroll ikke er tilfredsstillende, slik at det kan ha medført vesentlige feil og uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse, skal forholdet omtales i revisjonsberetningen, eventuelt med uttalelse om at årsoppgjøret ikke bør fastsettes slik det foreligger.»

De fleste revisorer oppfatter formuleringene i (2) og (3) som en bekreftelse på at internkontrollvurderingen må avgrenses til hva som er av betydning for å kunne bekrefte regnskapet med tilstrekkelig sikkerhet. Finansdepartementets kommentarer til forskriftsbestemmelsen kan tolkes i samme retning når det bl.a. er anført:

«Bestemmelsen i tredje ledd innebærer at revisor pålegges å omtale mangler ved bedriftens interne kontroll i visse tilfeller. Det bemerkes at bestemmelsen bare pålegger slik plikt når det er årsakssammenheng mellom mangler ved den interne kontroll og «..vesentlige feil og uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse..» For øvrig må revisor selvsagt påtale alle «...vesentlige feil og uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse...», uansett årsak.

Den omstendighet at revisor spesielt skal gjøre oppmerksom på årsakssammenhengen mellom mangler ved den interne kontroll og vesentlige feil i resultatregnskap og balanse har sammenheng med at revisor i sin kontroll kan bygge på virksomhetens interne kontroll.

Sviket eller mangler i den interne kontroll vil normalt gjøre det kontrollarbeide som revisjonen primært består i betydelig vanskeligere. På denne bakgrunn ansees det nødvendig at det kommer fram at det har vært sviktende mulighet for kontroll når revisor finner at dette kan ha ført til «...vesentlige feil og uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse...»»

I anbefalingen til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll, heter det:

«Formålet med revisjon av den interne kontroll og måten formuesforvaltningen er ordnet på, er å se etter at

- ledelsens beslutningsstruktur og oppfølging av intern kontroll er forsvarlig organisert
- bokføringen er organisert i henhold til lov og forskrifter
- hovedtrekkene i foretakets økonomiske styrings- og rapporteringssystemer er tilfredsstillende
- det på vesentlige områder er etablert tiltak for å sikre foretakets verdier
- betydelige forretningsmessige disposisjoner er i samsvar med foretakets vedtekter og vedtak truffet av kompetent selskapsorgan, og at de ikke er i strid med lover og forskrifter som er sentrale for foretaket
- vedtak truffet av generalforsamling, selskapsmøte, bedriftsforsamling, representantskap eller tilsvarende organ blir gjennomført av styret og/eller daglig ledelse.»

I utkast til ny revisjonsstandard RS 400 «Risikovurdering og internkontroll» har man markert en avgrensning ved følgende hovedformulering:

«Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kjennskap til regnskaps- og internkontrollsystemene til å kunne planlegge revisjonen og utvikle en effektiv revisjonsmessig angrepsvinkel. Revisor må anvende profesjonelt skjønn for å

vurdere revisjonsrisikoen og for å utforme revisjonshandlinger som sikrer at den reduseres til et akseptabelt nivå.»

og videre:

««Revisjonsrisiko» betyr risikoen for at revisor avgir en feilaktig beretning når regnskapet inneholder vesentlige feil...»

Sammenhengen med regnskapskontrollene er ytterligere understreket av at standarden fremhever følgende spesifikke kontrollrutiner:

- Rapportering, kontroll og godkjenning av avstemminger.
- Kontroll av tallmessig nøyaktighet av bøkene.
- Kontroll over EDB-systemer og -miljø, for eksempel ved iverksettelse av kontroll vedrørende:
 - Endringer i dataprogrammer
 - Adgang til dataregistre.
- Vedlikehold og vurdering av kontrollkonti og råbalanser.
- Godkjenning og kontroll av dokumenter.
- Sammenligning av interne data med informasjon fra eksterne kilder.
- Sammenligning av resultatet av telling av kontanter, verdipapirer og varelager med bøkene.
- Begrensning av fysisk tilgang til eiendeler og bøker.
- Analyser og sammenligning av økonomisk resultat med budsjetterte beløp.»

Standardens pkt. 9 gir mer samlet uttrykk for det samme:

«Ved revisjon av regnskapet er revisor bare opptatt av de retningslinjer og rutiner i regnskaps- og internkontrollsystemene som er av betydning for de regnskapsmessige opplysningene. Kjennskapen til relevante sider ved regnskaps- og internkontrollsystemene, sammen med vurdering av iboende risiko, kontrollrisiko og andre hensyn, gjør det mulig for revisor å:

- a) identifisere hvilke typer vesentlige feil som kan forekomme i regnskapet,
- b) vurdere faktorer som har innvirkning på risikoen for vesentlige feil, og
- c) utforme passende revisjonshandlinger.»

På den annen side innebærer ikke dette at man kan begrense internkontrollvurderingen til forhold konsentrert rundt regnskapsføringen alene. Svikt i internkontroll ut over regnskapsområdet kan også skape risiko for feil som får konsekvenser for regnskapet. At revisor således må se videre, går frem av følgende formulering i standarden:

«Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kjennskap til kontrollmiljøet til å kunne vurdere styrets og ledelsens holdninger til, oppmerksomhet på og handlinger vedrørende internkontroller og deres betydning for virksomheten.»

Forordet til den nye norske standardsamlingen (RS) uttrykker i forbindelse med disse forhold:

«Erstatningen av anbefalinger og normer med revisjonsstandarder er ikke ment å skulle endre rettstilstanden når det gjelder revisors plikt til å «se etter» at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Revisors oppgaver og plikter på dette området behøver imidlertid ikke oppfattes som en tilleggsoppgave, men som en integrert del av revisjonen av årsoppgjøret. De internasjonale

revisjonsstandardene dekker revisors arbeid med formuesforvaltning og intern kontroll. Ved utarbeidelsen av de norske revisjonsstandardene er det imidlertid foretatt en tilpasning ved at aktuelle lovbestemmelser er innarbeidet, referert til eller gjengitt. Lovbestemte og forskriftsmessige krav når det gjelder revisors oppgaver og plikter i forhold til formuesforvaltning og intern kontroll er følgelig dekket på denne måten.»

Mange vil likevel mene at revisorene ved sine nye standarder begrenser sitt ansvar i forhold til hva man har forutsatt gjeldende regelverk innebærer.

Begrepet «anliggender for øvrig» omfatter også de områder og risikoer som kan gi grunnlag for ansvarsbetingende forhold. Gjeldende anbefaling til god revisjons-skikk – formuesforvaltning og internkontroll – sier således i pkt. 4.8:

«Dersom revisor finner indikasjoner på forhold som kan medføre erstatningsansvar for medlemmer av styrende organer eller for administrerende direktør, må han undersøke forholdet nærmere.»

Også innhold og omfang av denne del av revisors oppgaver er omdiskutert. Formuleringen i pkt. 4.8 «Dersom revisor finner osv. —» markerer at revisor har undersøkelsesplikt om vedkommende personers mulige erstatningsansvar bare hvis han i sitt ordinære revisjonsarbeid kommer over ansvarsbetingende forhold. Videre foreligger det ytterligere en begrensning ved at det kun vises til erstatningsansvar, – og ikke straffeansvar. Det må være på det rene at revisor ikke kan forutsettes ha kompetanse for å vurdere alle former for ansvar som kan oppstå f.eks. på tekniske områder, men hvor langt revisors ansvar for å påpeke slike forhold går, fremkommer ikke klart noe sted i gjeldende lover, forskrifter eller standarder.

I moderne revisjon er revisors gjennomgang av lovbestemmelser og den interne kontrollen del av grunnlaget for planleggingen av revisjonshandlinger. I utkast til ny standard RS 250 «Vurderinger av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper» er revisors ansvarsområde i utgangspunktet begrenset til lover som har betydning for regnskapet:

«Når revisjonen planlegges og utføres og når resultatene av revisjonen vurderes og rapporteres, må revisor være oppmerksom på at det kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene om foretaket bryter lover eller forskrifter. En revisjon kan imidlertid ikke forventes å avdekke brudd på enhver lov og forskrift. Dersom det blir oppdaget et lovbrudd, uansett vesentlighet, kreves det at konsekvensene for ledelsens eller ansattes integritet og den mulige betydning for andre sider ved revisjonen blir tatt opp til vurdering.»

Videre kan det synes som at revisor etter standarden normalt ikke skal iverksette spesielle kontrollhandlinger med hensyn til ansvarsbetingende forhold, men kun si fra hvis han i sin ordinære revisjon kommer over, eller burde komme over, slike forhold:

«Lover og forskrifter kan ha svært forskjellig betydning for regnskapet.— Generelt gjelder at jo fjernere et lovbrudd er fra hendelser og transaksjoner som vanligvis reflekteres i et regnskap, jo mindre sannsynlig er det at revisor blir oppmerksom på det eller forstår at det er et mulig lovbrudd.»

I forordet til den nye norske standardsamlingen (RS) er forholdet kommentert på denne måten:

«Erstatningen av anbefalinger og normer med revisjonsstandarder kan bidra til å klargjøre revisors oppgaver og plikter når det gjelder kontrollen med

ledelsen. Revisors oppgaver dekker ikke mer enn de oppgaver ledelsen er pålagt ved lov. Dette fremheves ved at aksjelovens bestemmelser om ledelsens oppgaver og plikter er inntatt i RS 250 «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper». Det fremgår derved at revisor må vurdere om ledelsen oppfylder lovbestemte krav når det gjelder forvaltning og intern kontroll, herunder at bokføring og regnskap er i samsvar med lov og forskrifter. Revisor har følgelig en indirekte kontrollplikt når det gjelder formuesforvaltningen, mens styret har den direkte kontrollplikten i forhold til om formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll.»

I en særlig stilling kommer virksomheter hvor det er usikkerhet om fortsatt drift. Her må revisor utvise spesiell aktsomhet med tanke på ansvarsbetingende forhold. Eksempler på slike forhold kan være:

- drift for kreditors regning
- forfordeling av kreditorene
- misvisende økonomisk informasjon
- uforsvarlig anskaffelse og bruk av midler
- forringelse av kreditorenes dekningsmuligheter
- illojale transaksjoner med nærstående selskaper/personer

I moderne revisjon er revisors gjennomgang av den interne kontroll en del av grunnlaget for planleggingen av revisjonshandlinger. I tillegg til å vurdere den interne kontroll som et ledd i planleggingen vil revisor, når han bygger på deler av den interne kontroll, teste og vurdere i ettertid hvordan disse har fungert gjennom året. Testene begrenses imidlertid til de utvalgte kontroller revisor har valgt å benytte i sin bevisinnsamling. Disse testene er således normalt av mindre verdi for å avdekke operasjonelle svakheter.

Hvis man ønsker revisors kontroll av forhold som ikke klart fanges inn av standardene, bør dette formuleres direkte i loven eller som en særoppgave.

6.1.1.5 *Spesielt om revisors kontroll med foretakets behandling av skatter og avgifter*

Det er viktig å merke seg formuleringen i normen «Revisors kontroll av skatter og avgifter» om at skatter og avgifter kommer i en annen situasjon enn øvrige kreditor krav fordi grunnlaget er debtors egne oppgaver som kun på stikkprøvebasis kontrolleres av skatte- og avgiftsmyndighetene. Dette innebærer en større risiko for at feil og mangler ikke blir avdekket.

I normen heter det i "*Utdypning av mandat for hovedutvalget*" i pkt. 1.4:

«Revisjonen av årsregnskapet bygger på vesentlighetskriterier som normalt knytter seg til relative størrelser av regnskapsposter i årsregnskapet. De attestasjonsplikter som revisor har i forhold til det offentlige, og de mulige økonomiske konsekvenser skatte- og avgiftsmessige feil og mangler kan ha for virksomheten i form av renter og tilleggsskatt/avgift, innebærer at revisor må benytte en lavere vesentlighetsgrense for sin revisjon innenfor skatte- og avgiftsområdet enn det de relative størrelser ellers ville tilsi.»

Skattedirektoratet har i et rundskriv, Ko nr. 2, 29/2 1988 uttalt:

«Foruten resultatregnskap og balanse bekrefter revisor med sin underskrift også å ha kontrollert de øvrige regnskapsopplysninger som fremgår av regnskapskjemaet. Kontrollen innebærer at revisor må påse at skjemaet er utfyllt så detaljert som rettledningen krever sett i forhold til det som er aktuelt for den enkelte skatteyder.

Revisjonen innenfor området skatter og avgifter bør følge anbefalingen til god revisjonsskikk på området. Dette innebærer blant annet at revisjon av skatter og avgifter skal ta sikte på et høyere presisjonsnivå enn det de relative størrelser ellers skulle tilsi. Revisor må også vurdere om avdekkede feil og mangler skal få betydning for underskriften på regnskapsskjemaet og revisjonsberetningen.»

Formuleringen om en lavere vesentlighetsgrense har avfødt diskusjoner i revisorkretser. Begrunnelsen som henviser til risikoen for renter og tilleggsskatt/avgifter kunne indikere at man her sikter til vesentlighetsgrensen i tilknytning til foretakets resultat og verdisetting der denne legges til grunn for skattleggingen. I så fall måtte man generelt i revisjonen av foretaket legge en lavere vesentlighetsgrense til grunn. De fleste revisorer legger i formuleringen at revisor må detaljgranske posteringer med direkte skatte- og avgiftsmessige virkninger (riktig avgiftskode, riktig innberetning, fradragsberettigede/ikke fradragsberettigede posteringer, oppgjørskonti o.l.) mer omfattende enn hva som ville vært nødvendig ut fra de vesentlighetsgrenser som han for øvrig legger til grunn.

Normen innebærer at revisor skal kontrollere at foretakets ledelse har oppfylt sin plikt til å iverksette tilfredsstillende rutiner vedrørende skatter og avgifter. Avdekkes svakheter skal revisor meddele det til ledelsen. Revisor skal se etter at klienten følger skattebetalingslovens krav om oppbevaring av skattetreksmidlene for de ansatte.

Skattedirektoratets melding Ko nr 2 av 29. februar 1988 behandler revisors underskrift på regnskapsskjemaet. Det fastslås bl.a. at revisor med sin underskrift bekrefter at de regnskapsmessige opplysninger som gis i regnskapsskjemaet er omfattet av revisjonshandlinger som ikke har avdekket vesentlige feil eller mangler ved de opplysningene som fremgår av dette skjemaet.

Meldingens punkt 2 tar for seg revisors underskrift på følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene. Det fastslås bl.a. at revisor med sin underskrift bekrefter at de regnskapsmessige opplysningene på følgeskrivet er omfattet av revisjonshandlinger som ikke har avdekket vesentlige feil eller mangler av betydning.

Det vises for øvrig til meldingen som det ovenfor bare er gjengitt utsnitt av.

Normen vedrørende revisors kontroll av skatter og avgifter fastslår når det gjelder rapportering at:

«Hvis revisor under sin gjennomgåelse avdekker feil eller mangler i registrering, beregning, innberetning eller betaling av skatter og avgifter, skal revisor underrette virksomheten om dette og påse at feil og mangler blir rettet».

Det fremgår ikke klart i hvilket omfang denne rapportering skal skje i nummererte brev. Dette har betydning for skattemyndighetenes mulighet til å bli kjent med hva revisor har påpekt. Normen forutsetter imidlertid at revisor skal påse at feil og mangler blir rettet. Hvis foretaket ikke følger revisors anvisninger, vil revisor ikke kunne attestere de aktuelle oppgaver til myndigheten, og skattemyndighetene vil på denne måten indirekte få melding om forholdet.

Normen fastslår videre at revisor må vurdere om de avdekkede feil og mangler er så vesentlige *i forhold til årsregnskapet* at forholdet må komme til uttrykk i revisjonsberetningen. Skatte- og avgiftsmyndighetene mottar ikke revisors beretning, slik at et eventuelt forbehold vedrørende skatter og avgifter ikke tilflyter dem uten at revisjonsberetningen innhentes fra klienten eller Regnskapsregisteret.

I henhold til lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr 24 § 4-10 nr 1 har ligningsmyndighetene rett til å få fremlagt «revisjonsprotokoller». Formuleringen

omfatter således nummererte brev fra revisor i henhold til AL § 10-10 og revisorloven § 8, siste ledd. Disse må imidlertid innhentes fra selskapet. Revisor har i dag ingen adgang til å utlevere brevene.

6.1.1.6 *Spesielt om økonomisk kriminalitet*

Kravet om at revisor skal se etter at regnskapet er i samsvar med lov m.v., innebærer at revisor må foreta revisjonshandlinger som kontrollerer at det ikke foreligger forhold som fører til uriktige regnskaper/årsoppgjør eller manglende/uriktige oppgaver til offentlige myndigheter. Uten at det eksplisitt er sagt i lovgivningen, vil revisjonen derfor være et vesentlig element i sikringen mot og oppdagelsen av økonomisk kriminalitet.

Når det gjelder revisors granskning av behandlingen av virksomhetens «anliggender for øvrig» vises til "*Spesielt om revisor og kontrollen med «anliggender for øvrig»*" i kap. 6.1.1.4. Her påpekes spesielt at opplegget av, og kontrollen med, virksomhetens eget interne kontrollsystem er et vesentlig element i det preventive arbeid som skal sikre mot ulike former for økonomisk kriminalitet. Foruten å påpeke at revisor innen visse rammer har et ansvar for å vurdere den interne kontroll, angis det i forskrift hvordan rapporteringen skal foregå når revisor finner vesentlige mangler ved den interne kontroll.

Revisors eksterne rapporteringsplikt kommer i dag først og fremst til uttrykk gjennom kravene til revisjonsberetningen i revisorloven § 8, annet og tredje ledd/aksjeloven § 10-9, annet og tredje ledd. På samme måte som når det gjelder revisors oppgaver og ansvar, knytter rapporteringsplikten seg i hovedsak til forhold som er relatert til årsoppgjøret og avleggelsen av dette. Kriminalitet som fører til at årsoppgjøret ikke er gjort opp i samsvar med loven og/eller som har vesentlig betydning for bedømmelsen av virksomhetens resultat og stilling, skal reflekteres i forbehold eller manglende anbefaling i beretningen. Med unntak av tillegget i aksjeloven § 10-9, tredje ledd, kfr. nedenfor, har revisor imidlertid ingen plikt til å omtale forhold utenfor denne ramme i sin beretning.

Revisorloven § 8, fjerde ledd/aksjeloven § 10-10 krever videre at forhold som revisor har påpekt overfor virksomheten, herunder forhold som knytter seg til økonomisk kriminalitet, skal inntas i brev som nummereres fortløpende. Denne rapportering er i utgangspunktet en intern rapportering til ledelsen, men etter ligningsloven har skattemyndighetene innsynsrett i brevene. Manglende underskrift av revisor på næringsoppgaven etter ligningslovens § 4-5 innebærer også et viktig signal til ligningsmyndighetene. Slike forhold anses så vesentlige at revisors begrunnelse for ikke å påtegne forutsettes inntatt i nummerert brev.

Dersom revisor oppdager alvorlige tilfeller av økonomisk kriminalitet, vil hans videre arbeid ofte vanskeliggjøres og tillitten mellom virksomhet og revisor er brutt. I slike tilfeller gir revisorloven § 9, annet ledd/aksjeloven § 10-5, annet ledd, revisor rett til å tre tilbake før tjenestetiden er ute. Forskrift om revisjon og revisorer § 3-1 krever da at revisor skal redegjøre for årsaken til sin fratreden i slikt nummerert brev som foran nevnt. Forutsatt denne bestemmelse blir brukt aktivt og riktig, anses den å være viktig for arbeidet med å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Med unntak av hva som følger av lovkrav om særattestasjoner, er det ved den ordinære revisjon ingen regler om rapportering til tilsynsmyndigheter, bostyre, politi eller påtalemyndighet. I denne sammenheng er spørsmålet hvilke grenser revisors taushetsplikt setter for informasjon til de nevnte organer. Det vises i denne sammenheng til drøftingen av revisors taushetsplikt/opplysningsplikt i "*Revisors rapportering av økonomisk kriminalitet*" i kap. 8.5.4.8.

I tillegg til de ovenfor nevnte bestemmelser har aksjeloven § 10-9, tredje ledd en tilføyelse hvor det heter:

«Har revisor ved sine undersøkelser funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller for administrerende direktør, skal det gjøres merknad om dette i beretningen.»

Selv om bestemmelsen slår fast at revisor har en rapporteringsplikt, pålegger ikke denne revisor normalt en selvstendig gransknings- eller avdekkingsplikt. I «Aksjeloven med kommentarer», Marthinussen/Aarbakke, sies det:

«Bestemmelsen er ikke et pålegg til revisor om å foreta særskilte undersøkelser med sikte på å finne ut om der er ansvarsbetingende forhold eller ikke. Men hvis revisor finner indikasjoner på forhold som nevnt, må han undersøke nærmere...».

I tilknytning til denne bestemmelse sier Cordt-Hansen i «Revisorloven – Kommentartutgave» (1992):

«Den (informasjonsplikten) omfatter også alle forhold hvor en av de nevnte personer ved utførelsen av sine stillingsplikter handler på en måte som kan påføre selskapet ansvar. Det kan dreie seg om brudd på skatte-/avgiftslovgivningen, miljølovgivningen, valutalovgivningen, konsesjonslovgivningen osv., kort sagt alle de lover som angir rammebetingelsene for vedkommende virksomhet. Og det kan dreie seg om kontraktsbrudd med derav følgende erstatningsansvar, brudd på lånebetingelser etc.

Aksjeloven sier ikke i denne sammenheng at revisor «skal granske» om det foreligger ansvarsbetingende forhold. Den sier bare «har revisor ved sine undersøkelser funnet» forhold som kan føre til ansvar, skal det gjøres merknad om dette.

Ved utførelsen av sin hovedoppgave skal ----- revisor iverksette en rekke kontrollhandlinger. Han skal vurdere den interne kontroll, behandlingen av skatter og avgifter, se etter at «betydelige forretningsmessige disposisjoner er i samsvar med foretakets vedtekter og kompetente selskapsorganers beslutninger og at de ikke er i strid med lover og forskrifter som er sentrale for foretaket» (anbefaling formuesforvaltning/intern kontroll) osv.

Disse kontrollhandlinger som skal gjennomføres i henhold til god revisjonsskikk må legges opp slik at de fanger opp, ihvertfall vesentlige, uregelmessigheter på samme måte som de skal fange opp vesentlige feil i regnskap og i den økonomiske rapportering ellers.

Etter gjeldende rett må det kunne slås fast at revisor har en selvstendig plikt til å granske og å avdekke, så langt mulig, svikt i det preventive opplegg og ulovlige handlinger innen rammen av det regelverk som omfatter fremleggelse av årsoppgjøret. Utenfor denne ramme har han etter aksjeloven en rapporteringsplikt til ledelsen, via nummererte brev eller sin revisjonsberetning, dersom han under sitt ordinære arbeid kommer over forhold som kan omfatte økonomisk kriminalitet. Selv om det ikke er sagt i revisorloven, er det mulig at denne rapporteringsplikt også omfattes av plikten i revisorlovens § 8 til å gi slik redegjørelse «for øvrig som det etter forholdene er grunn til.»

«Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon» under «Revisjonens utførelse» peker på flere forhold som er av vesentlig betydning også i arbeidet mot økonomisk kriminalitet, – bl.a.:

«5.1 Innledning

Gjennom sine revisjonshandlinger skal revisor skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis, slik at han etter sin profesjonelle vurdering kan uttale seg om det finnes vesentlige feil eller mangler i den informasjonen som skal bekreftes. Revisjonen har følgelig ikke som formål å avdekke alle feil som kan oppstå eller foreligge. - - - - .

5.2 Planlegging

- - - - - . Planleggingen skal sikre at risikoforhold blir avdekket så tidlig som mulig og tatt hensyn til ved valg av revisjonshandlinger. - - - - -
- ->

Disse prinsipper som her kommer til uttrykk er videreført og videreutviklet i alle de normer og anbefalinger som omhandler områder eller spesielle problemer. Kunnskap om virksomheten, tidlig avdekking av risiki og problemområder, oppfølging av feil og mangler samt rapportering og dokumentasjon er blant de prinsipper som er fundamentale for alle anbefalinger og normer. Man må imidlertid merke seg den klare binding revisjonsarbeidet har til foretakets økonomiske informasjonsplikt etter revisorloven § 6 og aksjeloven § 10-7, første ledd og de vesentlighetsbegrensninger revisjonen innebærer. Dette snevrer inn de risikoområder og risikoforhold revisor vurderer, samtidig som mindre misligheter kan falle utenom på grunn av vesentlighetsbetraktningen.

Det foreligger videre en egen «Anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll». Blant de krav som settes i denne nevnes:

«4.4

Revisor skal (bl.a. gjennom samtaler med foretakets ledelse) se etter at ledelsen har vurdert risiko og lagt opp til hensiktsmessige kontrolltiltak for å sikre foretakets verdier og begrense de forpliktelser foretaket påføres. Slike tiltak kan f.eks. omfatte:

- forsikringsdekning
- beskyttelse mot ødeleggelse og tap av eiendeler
- beskyttelse mot ødeleggelse og tap av nødvendige arkiver, systembeskrivelser og forretningsinformasjon
- rutiner for å forhindre misligheter.

4.5

Revisor må se etter at betydelige forretningsmessige disposisjoner er i samsvar med foretakets vedtekter og kompetente selskapsorganers beslutninger og at de ikke er i strid med lover og forskrifter som er sentrale for foretaket.»

I utkast til RS 240 «Misligheter og feil» som inneholder sentrale bestemmelser om revisors tilknytning til sikring og kontroll mot økonomisk kriminalitet, fremgår av pkt. 2:

«Revisor skal ved planleggingen og gjennomføringen av revisjonshandlinger og ved vurdering og rapportering av resultatet av disse, vurdere risikoen for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil.»

Utkastet bygger således fortsatt på det prinsipp at revisjonens formål er rettet mot å bekrefte årsregnskapet og grunnlaget for dette, og at det ikke skal være revisors oppgave å etterforske med sikte på å avdekke misligheter på generell basis. Det legges imidlertid stor vekt på den preventive siden, og utkastet understreker klarere enn i gjeldende anbefaling at revisor fra planleggingen og gjennom sine revisjonshandlinger må vurdere slike risiki og tilpasse sine revisjonshandlinger etter disse. Foreligger det mistanke om misligheter, må revisor vurdere om det er grunnlag for tilpassede, utvidede eller helt andre revisjonshandlinger for å avklare forholdet.

I det sistnevnte utkast til standard er det også angitt hvordan rapporteringen bør være når det er mistanke om misligheter eller slike er avdekket.

Standardutkastet RS 400 «Risikovurdering og intern kontroll» er relativt omfattende i kravene til de vurderinger revisor skal foreta. Det er lagt stor vekt både på handlinger/vurderinger som skal ha preventiv virkning og på å redusere oppdagelsesrisikoen ved regnskapsfeil mest mulig, uansett om disse har bakgrunn i kriminalitet eller vanlige feil. Selv om kontroll mot økonomisk kriminalitet ikke er antatt å være noe selvstendig revisjonsformål, vil forannevnte kontroller og rapportering likevel ha betydelig sikringsmessig verdi mot store deler av den økonomiske kriminaliteten.

Også i andre standarder settes det krav som har betydning for revisors kontroller og preventive arbeid for å redusere mulighetene for økonomisk kriminalitet:

- I RS 250 «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper» heter det bl.a. i pkt. 15 at revisor må

«skaffe seg en generell forståelse av de rettslige og reguleringsmessige rammebetingelsene som gjelder for foretaket og næringen og av hvordan foretaket overholder rammebetingelsene.»

Når revisor har skaffet seg denne forståelse skal han bl.a.

- forespørre ledelsen om hvorvidt foretaket overholder de aktuelle lover og forskrifter,
 - gjennomgå korrespondanse mellom foretaket og relevante myndigheter og
 - innhente tilstrekkelige og relevante revisjonsbevis for at foretaket overholder de lover og regler som revisor mener har betydning for vurderingen av vesentlige beløp og opplysninger i regnskapet.
- I RS 570 «Fortsatt drift» settes det krav om at dersom en rekke konkrete indikasjoner er til stede/inntreffer, skal revisor vurdere risikoen for at fortsatt drift ikke lenger er til stede og innhente tilstrekkelige revisjonsbevis for å danne seg et tilfredsstillende svar på spørsmålet om foretakets mulighet til å fortsette driften i overskuelig fremtid.

Utvalget har blitt forelagt at flertallet av norske revisorer oppfatter gjeldende sentrale retningslinjer i revisorlov, aksjelov og god revisjonsskikk om revisor og økonomisk kriminalitet slik:

- Revisor skal planlegge sitt arbeid for å bekrefte årsoppgjøret slik at han best mulig unngår at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon på grunn av feil og misligheter.

- Revisor har ut over dette ingen plikt til å gjennomføre spesielle revisjonshandlinger for å oppdage eller oppklare økonomisk kriminalitet foretatt fra foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket. Revisor skal imidlertid være oppmerksom og «se etter» om det foreligger ansvarsbetingede forhold knyttet til styrets medlemmer og adm.direktør i aksjeselskap, samt mer generelt i de tilfeller hvor betalingsstans truer.
- Revisor plikter å rapportere ulovlige forhold som han kommer over i forbindelse med sitt revisjonsarbeide til foretakets ledelse.
- Hvis misligheter og feil fører til at årsregnskapet viser et galt bilde av foretaket, skal forholdet reflekteres i revisjonsberetningen, jf aksjeloven § 10-9 tredje ledd annet punktum.
- Hvis foretaket ikke retter opp de ulovlige forhold, eller det foreligger vesentlige indikasjoner på at revisor blir feilinformert fra foretakets ledelse, skal revisor trekke seg fra oppdraget.

6.1.2 Krav i annen norsk lovgivning

Det foreligger i forskjellige lover og forskrifter en rekke bestemmelser om kontrollhandlinger og bekreftelser som forutsettes utført av statsautorisert eller registrert revisor. I enkelte tilfeller er retten til å utføre funksjonen kun tillagt statsautoriserte revisorer. Likeledes må visse kontroll- og bekreftelsesfunksjoner utføres av den revisor som er valgt eller utpekt til å ivareta den lovbestemte funksjonen å bekrefte foretakets årsoppgjør. En oppstilling over slike lov- og forskriftsbestemte særoppgaver er vedlagt utredningen.

Det foreligger også bestemmelser om revisjonsmessige tiltak av operasjonell karakter som ikke nødvendigvis må dekkes av statsautoriserte eller registrerte revisorer. Det er i så henseende nærliggende å peke på Kredittilsynets forskrifter om intern kontroll i banker og forsikringsselskaper, samt Kredittilsynets IT-forskrift av 16.12.92.

I «Forskrift for livsforsikringsselskaper og skadeforsikringsselskaper om klargjøring av kontrollansvar, dokumentasjon og bekreftelse av den interne kontroll» av 6. april 1995 er revisjonskravet formulert slik i § 3-2:

- «Minst en gang årlig skal det gis rapport til styret og daglig leder om status for kvaliteten
- i den etablerte internkontroll
 - av gjennomføringen
 - i overvåkningen på de forskjellige nivå i selskapet.

Rapporten skal gis av den interne revisjonen eller av annen instans utenom den operative organisasjonen. Denne instansen kan ikke være ansvarlig for gjennomgang som nevnt i § 2-2.»

Tilsvarende forskrift for forretnings- og sparebanker har en helt parallell ordlyd.

I «Forskrift om bruk av informasjonsteknologi (IT)» av 16.12.92 fremgår i § 3-1 at

«Kvalitet, tilgjengelighet og konfidensialitet skal sikres ved at det etableres og vedlikeholdes kontroll/revisjon uavhengig av IT-organisasjonens system- og driftsansvar.....».

Man kan merke seg at det i disse forskriftene, ikke stilles krav om statsautorisert eller registrert revisor, og at det er et annet uavhengighetskrav for revisor enn i revisjonslovgivningen for privatrettslige foretak for øvrig. En må regne med at det

i fremtiden vil kunne oppstå behov for flere slike revisjonsmessige oppgaver hvor det ikke er naturlig å la disse dekket av revisorer med bakgrunn i finansiell revisjon.

6.1.3 Internasjonal lovgivning

I EU's regelverk er det ingen konkret angivelse av revisjonens innhold. Det henvises i de aktuelle direktiv til medlemslandenes «lovbestemte revisjon». Mellom kommisjonen og den europeiske revisororganisasjon FEE samt IFAC har det imidlertid vært et nært samarbeide og man har i EU vært innforstått med at revisjonsstandarder utarbeides av de internasjonale organisasjoner.

Utvalget har ikke gått særlig inn på utenlandsk lovgivning om revisjonens utførelse. Nesten alle land synes etterhvert i det alt vesentlige å legge de IFAC-utviklede standarder til grunn, på samme måte som det nå foreliggende RS-utkast i Norge. På grunn av den vekt det er lagt i Utvalgets mandat på å finne frem til ordninger som kan styrke revisorenes medvirkning til å bekjempe økonomisk kriminalitet, vil utredningen imidlertid her kort ta med en del viktige trekk på dette området fra utenlandsk revisjonslovgivning ut over hva som fremgår av de internasjonale standarder for god revisjonsskikk. I utenlandsk rett er det også sagt lite om konkrete revisjonstiltak rettet mot økonomisk kriminalitet. De regler som finnes går på revisors plikt til å rapportere dersom han under sitt arbeid blir kjent med ulovlige forhold. Disse regler har sammenheng med grensedragningen mellom revisors taushetsplikt og hans informasjons- og rapporteringsplikt og er nærmere omtalt under "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kap. 8.5. I tillegg til det som er anført under "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kap. 8.5 kan imidlertid nevnes:

I «L'exercice de la profession comptable dans la CEE» har Claude Trollet gitt en oversikt over gjeldende rett i de land som er tilsluttet EU.

Innenfor bank- og finansieringssektoren er det visse regler for rapportering når revisor blir kjent med ulovlige forhold under utførelsen av sin oppgave, men disse regler varierer fra land til land:

- I Frankrike skal revisor rapportere alle ulovlige forhold han blir kjent med til «procureur de la Republique» (en høyere embetsmann som vi ikke har noen parallell til). En tilsvarende ordning har man i Hellas.
- I noen land åpnes det for et visst skjønn når det gjelder forhold som ikke har betydning for regnskapet (Tyskland, Irland, Nederland og Storbritannia), mens andre (Belgia og Frankrike) ikke gir rom for noe slikt skjønn.
- Enkelte land (Danmark og Luxembourg) forutsetter at revisors rapport går til finansforetakets styre, mens andre (Tyskland, Belgia, Frankrike, Irland, Nederland og Storbritannia) påbyr at rapporten går til tilsynsmyndighetene.

I Irland/Storbritannia fremgår kravene av Statement of Auditing Standards (SAS) «620 – The Auditors' Right and Duty to report to Regulators in the Financial Sector» fra Auditing Practices Board. Det heter innledningsvis i denne:

«1. The purpose of this SAS is to establish standards and provide guidance on the circumstances in which auditors of a financial institution subject to statutory regulation (a «regulated entity») are required to report direct to a regulator information which comes to their attention in the course of the work undertaken in their capacity as auditor of the regulated entity. This may include work undertaken to express an opinion on the entity's financial statements, other financial information or on other matters specified by legislation or by a regulator.

2. Auditors of regulated entities should bring information of which they have become aware in the ordinary course of performing work undertaken

- to fulfil their audit responsibilities to the attention of the appropriate regulator without delay when
- a) they conclude that it is relevant to the regulator's functions having regard to such matters as may be specified in statute or any related regulations; and
 - b) in their opinion there is reasonable cause to believe it is or may be of material significance to the regulator.»

Utenfor finansieringssektoren er det, med unntak for Frankrike og Hellas, svært begrensede regler. I de tilfelle det skal gis rapport, går kravet vanligvis ut på at selskapets styre skal informeres.

6.2 DRØFTING AV BRUKERNES BEHOV

6.2.1 Behov for finansiell revisjon

6.2.1.1 Innledning

Det er foran påpekt at interessegruppene behov vil være av stor betydning når revisjonens formål skal vurderes, kfr. "*Behov for finansiell revisjon*" i kap. 6.2.1. Disse behov vil naturligvis også virke inn på spørsmålet om revisjonsplikts innhold og omfang. Det er derfor etter Utvalgets oppfatning viktig å få kartlagt de ulike interesser som skal ivaretas gjennom revisjonen. Utvalget har tatt for seg de forskjellige brukergrupper behov for på dette grunnlag å kunne vurdere om det er behov for endringer i dagens ordning.

Utvalget har tatt utgangspunkt i den opplysnings- og informasjonsplikt som foretakene har etter dagens lovgivning. Det er ikke dette Utvalgs oppgave å vurdere om det eventuelt bør foretas endringer i foretakenes opplysningsplikt.

De bekreftelser eller vurderinger brukerne har behov for, kan være vesensforskjellige. I noen tilfelle vil en fullstendig årsoppgjørrevisjon, slik vi tradisjonelt kjenner den, være nødvendig for at brukerne skal få en tilfredsstillende bekreftelse eller attestasjon. I andre tilfelle kan bekreftelsen og behovet være av mer spesiell og begrenset karakter. Det kan da være behov for en særattestasjon. Utvalget har i dette kap. prøvd å begrense fremstillingen til brukergruppene behov knyttet til årsoppgjørrevisjonen mens behovene knyttet til særattestasjoner er særskilt omtalt under "*Særavgaver (særattestasjoner)*" i kap. 6.3.5.

Nedenfor er det gitt en oversikt over de ulike brukergrupper hvis interesser skal ivaretas. Når det spesielt gjelder offentlige myndigheters behov, er dette gitt en sentral plass i mandatgivningen og spørsmålet har vært behandlet av et eget underutvalg. Den etterfølgende fremstilling har tatt utgangspunkt i underutvalgets innstilling.

Regnskapsbrukerne kan inndeles i fire grupper etter sitt forhold til foretaket:

Tabell 6.1:

1. Brukere med eierinteresser eller som representerer eierne:	<ul style="list-style-type: none">• Aksjonærer/eiere• Investorer- private- profesjonelle
2. Brukere med annen direkte økonomisk interesse:	<ul style="list-style-type: none">• Långivere/kreditorer

Tabell 6.1:

	<ul style="list-style-type: none"> • Ledelsen • Ansatte • Kunder/leverandører • Offentlige myndigheter
3. Brukere uten direkte økonomisk interesse i foretaket:	<ul style="list-style-type: none"> • Nærmiljøet • Samfunnet for øvrig
4. Informasjon og tilsynsorganer:	<ul style="list-style-type: none"> • Tilsynsorganer (f.eks. Norges Bank og Kredittilsynet) • Media • Børsaktører (meglere og analytikere) • Næringslivets organisasjoner

Innen hver av brukergruppene vil det være variasjon når det gjelder muligheten til å forstå og tolke økonomisk informasjon.

Det kan også reises spørsmål om behovet for en uavhengig revisjon og attestasjoner generelt sett er forskjellige i store og i små virksomheter. Etter Utvalgets oppfatning er det lite hensiktsmessig å vurdere attestasjonsbehovet ut fra slike størrelseskriterier alene. Det avgjørende må være hvilke behov som er til stede hos de enkelte brukergrupper. Eventuelle ulikheter basert på virksomhetens størrelse er derfor, i den utstrekning dette kriterium har betydning, vurdert under de enkelte brukergruppers behov.

Opplysnings- og informasjonsplikten etter dagens lovgivning må, som nevnt, være utgangspunktet ved vurderingen av de behov som knytter seg til årsoppgjørrevisjonen. Utvalget finner det derfor formålstjenlig å summere opp hovedprinsippene for foretakenes informasjon om økonomiske forhold:

Den viktigste informasjonskilde når det gjelder økonomisk informasjon fra et foretak til omverdenen, er årsregnskapet. Plikten til å utarbeide årsregnskap, samt krav til utforming av og innhold i årsregnskapet, er regulert i aksjeloven og regnskapsloven. Den grunnleggende målsettingen for finansregnskapet er å gi brukerne av regnskapet informasjon som kan være til nytte når de skal foreta økonomiske beslutninger.

Kreditorbeskyttelse er regnet som det klassiske motivet for regnskapsregulering. Det grunnleggende forsiktighetsprinsippet i dagens regnskapspraksis er blitt til først og fremst av hensyn til kreditorene. I moderne tid er det imidlertid ved utvikling av regnskapslovgivning og regnskapsstandarder lagt større vekt enn tidligere på eiernes informasjonsbehov. Erkjennelsen av at finansregnskapet skal tjene som grunnlag for investeringsbeslutninger har likevel ikke ført til omfattende endringer hverken når det gjelder vurderingsprinsipper eller selve regnskapsoppstillingen. Informasjonsbehovet er i stedet søkt dekket gjennom utstrakt bruk av tilleggsopplysninger.

Kravene til innhold i årsregnskapet er fastsatt i regnskapsloven og i aksjelovens regnskapskapittel samt i en rekke særlover som regulerer bransjer, f.eks. i lovgivningen for bank, forsikring m.v. Hovedregelen er aksjelovens bestemmelse om at årsoppgjøret skal settes opp i samsvar med lov, forskrift og god regnskapskikk. I NOU 1993:2 skriver Regnskapslovutvalget i sin delinnstilling:

«Norsk regnskapslovgivning er en rammelovgivning, hvor den rettslige standarden god regnskapsskikk har en selvstendig og sentral plass. Regnskapet skal være i samsvar med både de enkelte bestemmelser i regnskapslovgivningen og med god regnskapsskikk.»

I den gjeldende regnskapslovgivning utgjør årsberetning, resultatregnskap, balanse, noteopplysninger og, for store foretak, finansieringsanalysen en enhet betegnet årsoppgjøret. Styret er dessuten gjennom aksjelovens § 11-12 første ledd og RL § 21 A annet ledd pålagt en omfattende opplysningsplikt vedrørende forhold som kan være av betydning for vurderingen av foretakets stilling og resultat.

Store aksjeselskap er i tillegg til å utarbeide årsoppgjør, forpliktet til å utarbeide minst én delårsrapport pr. år, jf aksjeloven § 11-15.

I forbindelse med rapportering av finansiell informasjon til omverdenen, har vi i dag ingen krav om at det skal gis fremtidsinformasjon ut over det som måtte følge av aksjeloven § 11-12, regnskapsloven § 21 A og NRS om betingede utfall og hendelser etter balansedagen. Det er ikke praksis i Norge at foretakene gir fremtidsinformasjon i form av budsjetter, resultatprognoser e.l. I prospekter gis det ofte mer generell beskrivelse av foretakets strategi og de for foretaket mest betydelige risiki. Som sagt ligger det utenfor dette Utvalgs mandat å vurdere omfanget av den finansielle informasjon et foretak bør gi. Den etterfølgende fremstilling omhandler derfor ikke behov som måtte være knyttet til denne type informasjon.

Revisors primære oppgave er å bekrefte at årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med de krav som stilles, og at det sammen med årsberetningen gir den nødvendige informasjon. Selv om man betegner denne oppgaven som årsoppgjørrevisjon, innebærer ikke dette at man isolert sett reviderer det ferdige årsregnskap. Det foreligger ikke konkrete krav om at revisjonen skal skje løpende gjennom året, men god revisjonsskikk krever at revisor skal vurdere forholdene hos den enkelte klient og de risiki som måtte foreligge. Revisors vurdering og planlegging resulterer normalt i at det gjennom året foretas revisjonshandlinger hos den enkelte klient. I hvilken grad man reviderer gjennom året vil, foruten spesielle risiki, være avhengig av kompleksitet, størrelse etc.

6.2.1.2 *Eiere*

Eierbegrepet omfatter også investorer, herunder potensielle investorer. Årsregnskapet vil normalt være det viktigste beslutningsgrunnlag for denne gruppe. Graden av viktighet kan imidlertid variere noe, avhengig av bl.a. eierandeler, nærhet til/kunnskap om foretaket o.l. Årsregnskapet skal gi eierne tilstrekkelig grunnlag for å forutsi, sammenligne og evaluere fremtidige kontantstrømmer. Det er derfor viktig at årsregnskapet er fullstendig og pålitelig.

For den eiergruppe som ikke har direkte innflytelse på den daglige drift foreligger det et behov for en uavhengig bekreftelse av den finansielle informasjon som legges frem via årsregnskapet og eventuelt konsernregnskapet. For den litt fjernstående eiers/investors interesser, vil det i denne sammenheng ha liten betydning om foretaket er stort eller lite. Ut fra en ansvarsbetragtning vil antagelig også den som står som medeier i et ansvarlig selskap føle større behov for revisjon i dette selskap enn om hans investering hadde vært foretatt i et selskap hvor hans ansvar var begrenset.

For andre eiere vil behovet for en uavhengig bekreftelse på at foretakets regnskaper er avlagt i samsvar med lov og god regnskapsskikk være avhengig av deres forhold til foretaket. Den eier som står foretaket nær, f.eks. som eneeier eller gjennom deltagelse i den daglige ledelse, vil normalt ikke ha det samme behov for en

lovpålagt revisjon. Skulle denne ønske den bekreftelse som revisjonen representerer, vil vedkommende ha anledning til selv å medvirke til at revisjon gjennomføres.

I små virksomheter vil eiernes behov vanligvis ha en annen karakter. Selv om kompetansen selvsagt vil variere, er kunnskapen om regnskapslovgivningen ofte mindre, og evnen til å tolke økonomisk informasjon lavere. Som nevnt tidligere er kravene til regnskapsrapportering og utviklingen av denne i sterk grad påvirket av hensynet til de profesjonelle brukere av regnskapsinformasjon. Mens det tidligere ble diskutert hvordan regnskapsinformasjon skulle gjøres forståelig for alle brukergrupper, er det i dag akseptert at informasjonsnivået i regnskapsinformasjonen primært må tilpasses den profesjonelle brukeren. Dette kommer også til uttrykk gjennom utviklingen av god regnskapsskikk som stadig utvikles for å kunne være ajour med en stadig mer komplisert virkelighet. Når det gjelder kompleksiteten i flere av de nye regnskapsstandardene uttaler Regnskapslovutvalget i NOU 1993:2:

«Mange av regnskapsstandardene, f.eks. valuta og pensjoner, er så kompliserte at det kreves profesjonell dyktighet av brukerne. Den stadig mer omfattende tilleggsinformasjonen med detaljert beskrivelse av regnskapsprinsipper, beregning av ytterligere spesifisering av regnskapsstillingene og tilleggsoppstillinger må også være primært rettet mot den profesjonelle analytiker.»

Denne utvikling skaper et stort behov for bistand såvel i foretak med eneeier som i andre små foretak. Dette behov har imidlertid mer karakter av behov for veiledning og rådgivning enn behov for en uavhengig bekreftelse av regnskapsinformasjonen.

I virksomheter hvor det er flere eiere, også i små virksomheter og uten hensyn til organisasjonsform, vil det imidlertid alltid ligge potensielle interessekonflikter, f.eks. mellom majoritetseiere og minoritetseiere. Dette innebærer at det normalt vil foreligge et behov for en uavhengig bekreftelse på at regnskapet er avlagt i samsvar med regnskapslovgivningen. Det er en vanlig situasjon at majoritetsinteressene er aktive og har ledelsesoppgaver i selskapet, mens minoriteten er passiv. En slik situasjon forsterker grunnlaget for potensielle interessekonflikter. En uavhengig bekreftelse vil gi minoritetseieren større sikkerhet for at majoritetseieren, innenfor de begrensninger regnskapet har, har gitt en tilfredsstillende beskrivelse av resultatet av foretakets drift og foretakets finansielle stilling. Tilsvarende vil en slik bekreftelse gi majoritetseieren en viss legitimitet overfor minoriteten. Dette forhold antas å være så viktig at det bør påvirke den endelige konklusjon i spørsmålet om en lovfestet revisjonsplikt. Løsningen kan da være at man lovfester revisjonsplikt for alle foretak med mer enn én eier, alternativt at minoritetseiere gis rett til å kreve revisjon.

Eiergruppen vil også kunne ha behov for å få en uavhengig bekreftelse på økonomisk informasjon i spesielle tilfelle, f.eks. i forbindelse med bonus- eller incentivantaler med styret eller ledelsen. Denne type bekreftelser går imidlertid normalt ut over den bekreftelse som er knyttet til det avlagte årsregnskap. Det er Utvalgets oppfatning at slike bekreftelser faller utenfor revisjonsplikten og må reguleres av de enkelte parter selv.

Utvalget antar at eierne som gruppe, og ut fra legitimitetshensyn, ser seg tjent med en uavhengig bekreftelse på at årsregnskapet tilfredsstiller de krav som stilles i lovgivningen. Dette vil gi foretaket allmenn tillit og gi grunnlag for et godt forhold til kreditorer, leverandører etc. Dette forhold alene er imidlertid ikke grunnlag for å lovfeste en revisjonsplikt da, som nevnt, eierne alltid vil ha mulighet til selv å beslutte at en uavhengig bekreftelse skal innhentes.

6.2.1.3 Kreditorer

Kreditorbegrepet omfatter her långivere, leverandører av varer og tjenester, offentlige myndigheter når disse er leverandører av varer og tjenester samt andre kreditorer, inklusive engangskreditorer som f.eks. en skadelidt med krav på erstatning. En samarbeidspartner kan også være kreditor når han samtidig har et krav mot foretaket. Også for denne gruppe vil behovene for en uavhengig bekreftelse av årsregnskapene variere.

Noen, f.eks. de som investerer i børsnoterte obligasjoner og sertifikater, vil ha tilnærmet det samme bekreftelsesbehovet som investorer. Det samme gjelder kreditorer som har tilnærmet samme risiko som en investor, f.eks. ved at låneavtalen er formet slik at man har ytet et ansvarlig lån eller avkastningen på lånet er knyttet til et regnskapsmessig overskuddsbegrep.

Andre, f.eks. banker som vurderer å yte lån, kan ha mindre behov for en lovbestemt bekreftelse av årsregnskapet. Disse vil være mer interessert i informasjon utover årsregnskapet, knyttet til foretakets virkelige verdier, oppgjørsevne og eventuelle pantesikringer. De vil være opptatt av om varelager, fordringsmasse etc. er overvurdert, men vil i den sammenheng ha anledning til selv å gå ut og kontrollere dette. Banken vil også ha mulighet, om den mener det er behov for det, til å sette en uavhengig bekreftelse som vilkår for å yte lån. Bankene vil således kunne ha behov for bekreftet tilleggsinformasjon, mer detaljert informasjon eller mer hyppig informasjonsavleggelse. Denne kreditorgruppe har imidlertid, både gjennom selve avtaleinngåelsen og ved sin oppfølging av engasjementet, en sterk posisjon overfor foretaket. Etter Utvalgets oppfatning bør slike utvidede bekreftelsebehov reguleres gjennom avtaler mellom partene og ikke inntas i en lov om revisjon.

Selv om kreditorenes behov er varierende, er det Utvalgets oppfatning at en bekreftelse fra en uavhengig part på at årsregnskapet er avlagt i henhold til gjeldende regnskapslovgivning normalt vil være av betydning for de vurderinger en kreditor skal foreta. Hensynet til denne gruppe tilsier derfor at man har revisjonsplikt.

Kreditorenes behov for revisjon er i prinsippet uavhengig av foretakets størrelse. Debtors organisasjonsform vil imidlertid klart ha betydning for denne gruppe, da organisasjons- og ansvarsformen vil påvirke kreditorenes muligheter for å inndrive sine fordringer på foretaket.

For kreditorgruppen kan det i konsernforhold også være av betydning med en uavhengig bekreftelse av konsernregnskapet. Selv om konsernregnskapet i utgangspunktet er et sammendrag av morselskapets og datterselskapenes resultatregnskap og balanse, kan det ofte være teknisk komplisert. Eliminering av alle interne transaksjoner og fordringer og gjeld, kan dessuten innebære muligheter for å avsløre manipulasjoner mellom selskapene. Det vil da kunne være av stor interesse for kreditorene at man får en bekreftelse også på at alle elimineringsprosedyrer har foregått i samsvar med gjeldende regler.

6.2.1.4 Foretakets ledelse

Med foretakets ledelse menes styret og daglig leder. Foretakets ledelse vil normalt ha et behov for å få bekreftet at den økonomiske informasjon som gis til omverdenen er avlagt i samsvar med gjeldende lovgivning og faglige standarder. Dette behov er knyttet til ledelsens ønske om å skape tillit hos alle foretakets interessenter, såvel eierne som alle eksterne kontakter. I børsnoterte foretak og i andre større foretak er ledelsesfunksjonen normalt adskilt fra eierfunksjonen. Dette kan skape interessekonflikter, selv om dette er mest fremtredende når det gjelder forvaltningen av foretaket. En bekreftelse fra en uavhengig part om at foretakets regnskapsavleg-

gelse er i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, herunder at det er gitt tilstrekkelig tilleggsinformasjon til at regnskapsbrukeren skal kunne danne seg en begrunnet oppfatning om foretakets resultat i perioden og dets finansielle stilling, vil kunne bidra til å fjerne noe av grunnlaget for en interessekonflikt.

Dette behov svekkes naturligvis når eieren/eierne er en del av ledelsesfunksjonen. Det vises i den sammenheng til det som er sagt foran under eiernes behov.

På denne bakgrunn ser Utvalget at ledelsen kan ha et legitimeringsbehov og i den sammenheng et ønske om en uavhengig bekreftelse av årsregnskapet. Dette legitimeringsbehovet blir imidlertid et sekundært argument i spørsmålet om det skal være en plikt til å innhente denne uavhengige bekreftelse. Ledelsen vil normalt, på samme måte som nærstående eiere, ha anledning til selv å igangsette slik revisjon.

6.2.1.5 *Leverandører og kunder*

Også leverandører (leverandører som samtidig er kreditorer, faller også inn under forutgående punkt om kreditorenes interesser) og kunder vil ha interesse av foretakets regnskapsinformasjon og en uavhengig bekreftelse av denne.

For leverandøren antas denne interesse å være videre enn det som direkte knytter seg til foretakets evne til å betale løpende mellomværender. Ved vurdering av evnen til kontraktsoppfyllelse eller leveringssikkerhet for varer og tjenester vil den økonomiske informasjonen bli tillagt betydelig vekt. Leverandører som bygger opp spesialproduksjon, vil ha behov for informasjon om avtager for produktet for å kunne vurdere risiko og oppnå større sikkerhet i sin planlegging.

Kunder vil i stor grad vurdere foretakets økonomi i forhold til leveringssikkerhet. Dette er spesielt viktig i tilfelle der det bygges opp «skreddersydde» produksjonsanlegg for underleveranser som ikke umiddelbart kan erstattes.

Samarbeidende foretak, enten i form av «joint-ventures» eller andre former, vil også ha behov for å få en bekreftelse fra en uavhengig part av den økonomiske informasjon som samarbeidspartnerne legger frem. Både for samarbeidspartnere, kunder og leverandører etc. er Utvalget av den oppfatning at et årsregnskap som er bekreftet av en uavhengig part, normalt vil dekke disse brukeres behov. Dersom disse brukerne har behov for en bekreftelse av utvidet eller løpende økonomisk informasjon, vil situasjonen være tilnærmet den samme som ovenfor nevnt for kreditorer. D.v.s. at slike utvidede informasjonsbehov bør reguleres gjennom avtaler mellom partene og ikke inntas i en lov om revisjon.

6.2.1.6 *Ansatte*

De ansatte vil ha flere og ulike behov for å få en uavhengig bekreftelse av den økonomiske informasjon fra foretaket. På kort sikt har de ansatte de samme interesser som en kreditor. For å kunne foreta en tryggere vurdering av mer langsiktig karakter, som f.eks. at foretaket og dermed deres arbeidsplasser er rimelig sikre, har de ansatte likeledes behov for økonomisk informasjon som er bekreftet av en uavhengig part. Et spesielt forhold i denne sammenheng er vurderingen av pensjonsrettigheter som de ansatte opparbeider. Dessuten vil de ansatte ha stor interesse av informasjon om eierens/ledelsens økonomiske disposisjoner. Dette gjelder spesielt i forhold til den policy eierne fører når det gjelder utbytteutdeling kontra tilbakeholdelse av overskudd, og at eiernes/ledelsens opptreden på dette området er i samsvar med gjeldende regler.

På grunn av kompleksiteten i reglene knyttet til regnskapsavleggelsen, vil de ansatte også ha en legitim interesse av å få en uavhengig bekreftelse på at den fremlagte økonomiske informasjon, i form av årsregnskapet, er avlagt i samsvar med

gjeldende lover og regler. Årsregnskapet er ofte en del av grunnlaget i forbindelse med lønnsforhandlinger og verdien av den økonomiske informasjon som legges frem kan da ha avgjørende betydning.

Etter Utvalgets oppfatning vil en uavhengig bekreftelse av årsregnskapet normalt dekke de ansattes behov, og man ser ikke nødvendigheten av å lovfeste andre spesielle krav knyttet til bekreftelse av økonomisk informasjon overfor de ansatte. I enkelte tilfelle kan de ansatte likevel ha behov for spesielle bekreftelser. De kan knytte seg til bonusavtaler, avtaler om overskuddsdeling basert på spesielt definerte overskuddsbegrep etc. Prinsipielt sett kommer de ansatte i disse tilfellene i samme situasjon som en kreditor. Slike bekreftelser bør derfor gå inn som en del av avtalen mellom partene og ikke reguleres i en lov om revisjon.

6.2.1.7 *Allmennheten*

I tillegg til de behov som er knyttet til enkelte brukergrupper og som er nevnt ovenfor, vil allmennheten generelt sett ha et visst behov for å få bekreftet økonomisk informasjon fra foretakene.

For et lokalsamfunn vil det f.eks. være av stor betydning å få bekreftet informasjon om at en hjørnestensbedrift er solid og at det ikke foreligger usikkerhet om fortsatt drift. Når det gjelder foretak av stor samfunnsmessig betydning (ut fra antall ansatte, omsetning, forvaltningskapital, forvaltning av knappe ressurser m.v.) er det viktig at man kan stole på den fremlagte informasjon ved å få en uavhengig bekreftelse på at regnskapet gir et forsvarlig bilde av stilling og drift. Har denne type foretak begrenset ansvar for eierne, er det ekstra viktig med bekreftet økonomisk informasjon slik at man kan ha større trygghet for at kostnader ikke veltes over på samfunnet.

Hos ulike interesse- og tilsynsorganer, som benytter den økonomiske informasjon foretakene avgir som grunnlag for sine egne oppgaver, er det behov for å få bekreftet at informasjonen er avgitt i samsvar med de lover og regler som vedkommende organ skal påse blir fulgt. At disse organer har tilfredsstillende grunnlag for å gjennomføre sin oppgave, er viktig ut fra allmennhetens interesser.

Også foretakets konkurrenter vil være interessert i bekreftet informasjon fra foretaket. Et foretak vil normalt ikke se det som sin oppgave å informere konkurrentene. Ut fra et samfunnsperspektiv, og inntil et visst nivå, kan det imidlertid hevdes at det vil være hensiktsmessig at konkurrenter får tilgang til informasjon fra hverandre. Dette vil skjerpe konkurransen, føre til mer rasjonell bruk av ressurser etc. og totalt sett føre til en mer optimal bruk av ressursene i en samfunnsøkonomisk målestokk. I mange bransjer gir for øvrig foretakene på frivillig basis informasjon til bransjeorganisasjonene som på sin side nytter den aggregerte informasjon i sitt arbeid.

Det er Utvalgets oppfatning at allmennhetens behov for en bekreftelse av økonomisk informasjon dekkes ved at foretakets årsregnskap blir bekreftet av en uavhengig part. Behovet foreligger primært i forbindelse med store foretak, men samtidig er det neppe riktig å begrense dette til disse. For små lokalsamfunn i grisorgrindte strøk kan stedets nøkkelbedrift ha meget stor betydning, samtidig som foretak i eier- og driftsmessige konstellasjoner kan inneha nøkkelposisjoner av stor betydning.

6.2.1.8 *Offentlige myndigheter*

Fremstillingen foran viser at de fleste av interessegruppene langt på vei har sammenfallende behov for en uavhengig bekreftelse på at årsoppgjøret er avgitt i sams-

var med de regler som er fastsatt for dette, og at det gir et tilnærmet riktig bilde av foretakets resultat og finansielle stilling.

Det offentlige vil ha et tilsvarende behov. Når det gjelder det offentlige er det imidlertid et spørsmål om interessene/behovene går videre og/eller er mer nyanterte. Behovene vil kunne variere, avhengig av hvilket offentlig organ som har behov for informasjonen og til hvilket formål den skal nyttes. Grovt sett kan de offentlige myndigheter som har behov for informasjon via årsregnskapet listes slik:

- Skatte- og avgiftsmyndighetene
- Politi og påtalemyndighet
- Organer som yter tilskudd i ulike former
- Oppkrevingsorganer
- Administrative tilsynsorganer

For å få en fullstendig oversikt over, og vurdering av det offentliges behov, ble det som tidligere nevnt nedsatt et underutvalg til å utrede dette. I underutvalgets mandat heter det bl. a.:

«....

Underutvalget skal legge vekt på å gjennomgå det offentliges kontrollbehov og behov for innsyn i ulike sammenhenger,...

Underutvalget skal vurdere om offentlige myndighetsinteresser best ivaretas gjennom krav om alminnelig revisjon i samsvar med revisjonslovgivningen eller om visse offentlige interesser mer hensiktsmessig kan sikres gjennom at revisor pålegges å utstede konkrete attestasjoner for ulike forhold...»

Underutvalgets innstilling, avgitt 28. august 1995, har i samsvar med mandatet vært fremlagt for og vurdert av Utvalget. Når det gjelder det offentliges behov generelt, viser Utvalget til underutvalgets innstilling "*Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kap. 5 s. 36 hvor det heter:

«En drøftelse av offentlige behov i samband med lovbestemt revisjon i sin alminnelighet vil tendere mot å bli rent generell og gi lite konkret grunnlag for vurderingen av om og i tilfelle hvordan et eventuelt regelverk bør utarbeides.

Videre kan offentlige behov i samband med lovbestemt revisjon neppe drøftes uten at en tar hensyn til at det må bli betydelige variasjoner i behov og prioritering av behov alt etter emneområde og formålet med bekreftelelene. Behov og formål vil også endre seg over tid når et bakenforliggende regelverk (eks. skatt, tilskuddsordninger) blir endret.

En drøfting av offentlige behov og interesser i samband med lovbestemt revisjon kan heller ikke gjennomføres løsrevet fra annet regelverk. Dersom et offentlig behov kan dekkes (eller er dekket) via særlige ordninger (finanslovgivningen synes eksempelvis å gi *tilsynsmyndighetene* svært vide fullmakter), må det fremstå som tvilsomt om det er tilstrekkelig grunnlag for å søke en behovsdekning knyttet opp til revisjonslovgivningens regelverk.

I samsvar med det som er sagt foran har underutvalget søkt å legge opp til en mer *konkret* drøftelse av offentlige behov innenfor relativt *bredt avgrensede emneområder*. I en slik drøftelse er det vesentlig at en søker å konkretisere om de behov som identifiseres er eller kan dekkes ut fra den alminnelige revisjonslovgivningen (forstått i hovedsak som aksjelovens og revisorlovens regelsett) eller annet regelverk.»

I oppsummering av skatte- og avgiftsmyndighetenes behov sier underutvalget ss. 39-40 bl.a.:

«Av det som er sagt foran går det frem at skatte- og avgiftsmyndighetene har et klart behov for at regnskapet er revidert av en uavhengig person. Dette vil i seg selv bidra til å heve regnskapsstandarden og være med på å sikre en fullstendig og gyldig regnskapsførsel og dermed en korrekt skatte- og avgiftsdeklarasjon. Når det gjelder resultatet av den revisjonen som er gjennomført synes det også klart at det vil være av stor betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene å få tilgang til denne på et tidligst mulig tidspunkt. Umiddelbart kan det slutes at revisjonsberetningen bare i liten grad er egnet til å gi slik informasjon. Dette først og fremst fordi denne avgis på et tidspunkt hvor ligningsarbeidet både kan være påbegynt og avsluttet, men også fordi revisorene legger en vesentlighetsgrense til grunn for sin kontroll og rapportering som ikke er tilstrekkelig sett fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side.

Dagens system, hvor revisor gir signaler i form av en underskrift eller manglende underskrift på næringsoppgaven er klart påkrevet som en hensiktsmessig form for dekning av skattemyndighetenes behov. I tillegg til å gjengi regnskapstall omhandler næringsoppgaven også andre poster som er av betydning for beskatningen og som det er ønskelig at revisor bekrefter riktigheten av. Etter dagens system skal dessuten revisor avgi en begrunnelse dersom han kommer til at han ikke kan attestere næringsoppgaven. Etter dagens regler er taushetspliktbestemmelsene til hinder for at revisor kan gi denne begrunnelsen til skatte- og avgiftsmyndighetene automatisk eller på deres forlangende. Det vises til den nærmere drøftelsen i "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kapittel 7.

I tillegg til å attestere næringsoppgaven er revisor pr. i dag pålagt å attestere årsoppgaven over arbeidsgiveravgift og følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaver. Dagens system med forenklet selvangivelse medfører et ytterligere behov for attestasjoner av innsendte oppgaver over grunnlagsdata, f.eks. rente- og saldooppgaver.

Når det gjelder terminoppgaver over merverdiavgift, investeringssavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk foreligger det pr. i dag ingen plikt for revisor til å attestere slike oppgaver. Fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side kunne det være ønskelig om en slik plikt var til stede, for derved å få tilgang til informasjon på et tidligst mulig tidspunkt. En slik attestasjonsplikt ville imidlertid måtte føre til en langt hyppigere revisjon gjennom året enn det dagens system forutsetter, hvilket ville være vanskelig å gjennomføre i praksis og med økte kostnader for den skatte- og avgiftspliktige som resultat. Det kan imidlertid bemerkes at en i merverdiavgiftsloven § 29 har en bestemmelse hvoretter avgiftsmyndighetene kan kreve bekreftelse fra revisor eller regnskapsfører om at regnskapet som ligger til grunn for oppgaven er ført i samsvar med god regnskapsskikk. Bestemmelsen er imidlertid ikke trådt i kraft. Underutvalget er av den oppfatning at bestemmelsen straks bør settes i kraft. Tilsvarende bestemmelse bør også gjelde for skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

....»

Konsentrasjon av informasjonen

Skatte- og avgiftsadministrasjonen er ikke tjent med at en ustrukturert og svært omfattende informasjonsmengde automatisk tilflyter myndighetene. Dette vil erfaringsmessig kunne skape et vesentlig ressursbehov for å administrere og fordele informasjonen. Et system som bl. a. bygger på revisjonssystemet, supplert med særattestasjoner, som grunnlag for vurdering av behovet for videre kontroll er derfor mest hensiktsmessig. Slike vurderinger vil bl. a. bygge på om revisjonsberetning mangler eller inneholder

reservasjoner og på innholdet (eller mangler ved innholdet) i de særattestasjoner som er pålagt.

5.3.6 Underutvalgets forslag

For skatte- og avgiftsmyndighetene vil en uavhengig bekreftelse i forbindelse med årsregnskapet være viktig, dog likevel slik at den, som pekt på foran, må suppleres av særattestasjon av næringsoppgave, årsoppgave for arbeidsgiveravgift, grunnlagsdata mv. Underutvalget foreslår at offentlig myndighet gis anledning til å pålegge utvidet særattestasjonsplikt i forbindelse med avgivelse av oppgaver for de ulike skatte- og avgiftsformål.

Et revidert regnskap er en av flere viktige faktorer som er med på å sikre at riktige skatter og avgifter blir innberettet til skatte- og avgiftsmyndighetene. En uavhengig revisjonsordning vil i seg selv ha en preventiv effekt i så henseende. Etter underutvalgets oppfatning kan ikke skatte- og avgiftsmyndighetenes egne kontrollinstanser antas fullt ut å kunne erstatte dagens revisjonsordning.»

Når det gjelder andre offentlige myndigheters behov sier underutvalget s. 64 i innstillingen bl.a.:

«Underutvalget kan ikke se at de offentlige oppkreivingsorganers interesser knyttet til den valgte revisors arbeid skiller seg vesentlig fra andre kreditorers behov. Disse interesser kan derfor ivaretas gjennom den ordinære revisjon.

Organer som yter tilskudd i ulike former har varierende behov for å dra nytte av de tjenester som kan fremskaffes via lovbestemt revisjon og/eller særattestasjoner. Normalt vil tilskuddsorganer mest hensiktsmessig dekke sine behov gjennom særattestasjoner. Dekning av tilskuddsorganers behov gjennom særskilt krav om alminnelig revisjon synes lite målrettet og bør normalt ikke forekomme.

Ulike tilsynsorganer har tildels sterkt varierende behov, avhengig av hva tilsynet går ut på og hvem det gjelder. De særlige informasjons- og bekreftelsesbehov som følger av tilsynsplikten vil eventuelt måtte dekkes gjennom særattestasjoner. En må kunne legge til grunn at de ulike hjemmelover for tilsyn (eksempelvis Kredittilsynsloven, advokatlovgivningen, lov om revisjon og revisorer, lov om autorisasjon av regnskapsførere) normalt vil være utstyrt med tilstrekkelige fullmakter for tilsynsmyndigheten til å kreve bekreftelser (særattestasjoner) fremlagt av den tilsynspliktige. Det avhenger av de ulike tilsynsordninger om tilsynsmyndigheten bør og kan dra nytte av revisors tjenester, eller om tilsynsmyndigheten stoler på eget forvaltningsapparat for å gjennomføre sine tilsynsplikter.»

Det fremgår av ovenstående at offentlige myndigheter, etter underutvalgets vurdering, har varierende behov. I enkelte tilfeller faller myndighetenes interesser sammen med andre gruppers interesser, og myndighetenes behov ivaretas i tilstrekkelig omfang gjennom den ordinære revisjon. I andre tilfeller har myndighetene behov for særlige bekreftelser på bestemte områder eller for bestemte forhold i form av særattestasjoner. En tredje gruppe tilfeller er hvor myndighetene kan dra nytte av den ordinære revisjon, men har behov for visse bekreftelser ut over denne ramme. Dette understreker betydningen av at behovet klart defineres når krav om særattestasjon utformes.

Om økonomisk kriminalitet, se "[Behov for revisorenes medvirkning til å bekjempe økonomisk kriminalitet](#)" i kap. 6.2.3.

6.2.2 Behov for operasjonell revisjon og forvaltningsrevisjon

6.2.2.1 Innledning

Utvalget har for privatrettslig organiserte foretak knyttet drøftingen av innholdet i revisjonskravene sterkt til funksjonen å bekrefte årsregnskapet. Dette er betegnet som finansiell revisjon. Ut over bekreftelsesbehovet vil det kunne være naturlig å dekke også andre revisjonsbehov gjennom lovbestemmelser. Dette kapitlet drøfter dette behovet.

I forbindelse med behovet for lovbestemmelser om operasjonell revisjon må man ta hensyn til at den finansielle revisjon normalt vil omfatte revisjonshandlinger av operasjonell karakter for å kunne bekrefte årsregnskapet. Dette fordi vesentlige poster som salg, innkjøp, lønnskostnader o.l. sjelden vil kunne la seg bekrefte med mindre revisor foretar vurdering og testing av foretakenes interne kontroll gjennom organisasjon og driftsrutiner. Denne revisjonen dekker imidlertid ikke alle former for tapsrisikoer i driften eller ved manglende kontroll.

Revisorloven pålegger allerede i dag den revisor som bekrefter årsregnskapet en viss formell forvaltningsrevisjon ved at bekreftelsen også innebærer at han har kontrollert at regnskapsføringen og presentasjonen av årsregnskapet er gjennomført i henhold til regnskapslovens bestemmelser. Utvalget finner det naturlig at denne plikt også fremgår som et fremtidig generelt lovkrav til denne revisor.

6.2.2.2 Eiere

Eiere overlater normalt større deler av aktiviteten for å nå oppsatte mål til andre. Særlig i større foretak kan i realiteten eierne stå helt utenfor den daglige drift. Samtidig vil resultatet av virksomheten være avhengig av at aktiviteten er lovlig, velordnet, målrettet og kostnadseffektiv. På denne bakgrunn vil det være behov for å få en uavhengig vurdering og testing av at den operasjonelle drift er i tråd med disse prinsipper, og at de beslutninger/handlinger som utføres er optimale.

På samme måte som for bekreftelsesbehovet vedr. regnskapet, vil eierne i de tilfeller de står nær den aktive virksomhet eller har store eierandeler, selv kunne påvirke at det blir etablert denne type revisjon. Minoritetsiere som står fjernt fra foretaket kan, hvis de føler uro for lovlighet eller effektivitet, finne det mer naturlig å trekke seg ut, fremfor å forsøke å få gjennomført så omfattende revisjonsmessige tiltak. En tilstrekkelig omfattende operasjonell revisjon vil for det første være meget kostnadskrevenende, og har en minoritet først følt tvil om styrings- og kontrollmessige forhold i foretaket, vil neppe en revisjonsgjennomgang alene skape tilstrekkelig tillit til foretakets øvrige eiere og foretaksledelsen.

Utvalget finner på denne bakgrunn ikke eiernes behov alene tilstrekkelig til å gi grunnlag for generelle lovbestemmelser om operasjonell eller forvaltningsrettet revisjon.

6.2.2.3 Kreditorer

Kreditorenes behov for trygghet er primært rettet mot sikkerheten for å få betalt sine tilgodehavender. Kreditorer med mindre eller kortsiktige fordringer antas etter Utvalgets syn å få dekket dette behov tilstrekkelig gjennom bekreftelsen av regnskapet med tillegg av annen tilgjengelig informasjon.

Større og langsiktige kreditorer, f.eks. finansinstitusjoner, kan i tillegg ha behov for trygghet for forsvarlighet i driftsopplegg og målrettet forvaltning. Disse kreditorer vil imidlertid normalt i kraft av å være finansieringskilde for foretaket, selv kunne stille krav om tilleggsinformasjon, innsyn, operasjonell revisjon eller forval-

tningsrevisjon. Utvalget anser dette å være en mer fleksibel sikringsordning enn generelle revisjonskrav.

6.2.2.4 *Foretakets ledelse*

Ledelsen vil i enda større grad enn eierne ha behov for trygghet for at organisasjonen arbeider lovlig, velordnet, målrettet og kostnadseffektivt. Dette bl.a. fordi det kan tilligge ledelsen lovbestemt ansvar i så måte. Slik trygghet kan sikres gjennom revisjon.

Utvalget finner at foretaksledelsen vil ha anledning til å etablere og skreddersy intern revisjon eller tilsvarende ordninger den finner aktuell for å få den ønskede trygghet. Foretaksledelsens behov gir således ikke grunn for å lovfeste denne type revisjon.

6.2.2.5 *Leverandører og kunder*

For forretningsforbindelser av mer langvarig karakter kan det være av betydning å få bekreftet at foretaket driver sin virksomhet på en forsvarlig måte. En slik generell bekreftelse ville imidlertid måtte bygge på et relativt omfattende og kostnadskrevede revisjonsopplegg for å gi den ønskede sikkerhet. Større forretningsforbindelser vil dessuten alltid kunne stille krav om ekstra informasjon, tilgang for egen kontroll o.l. Utvalget finner det således ikke naturlig å fastsette slike revisjonskrav gjennom den generelle revisjonslovgivning.

I spesielle bransjer kan situasjonen være slik at forretningsforbindelsene hverken har kompetanse eller mulighet for å få en ønsket trygghet, f.eks. bankenes innskytere. I slike spesialtilfeller vil myndighetene gjennom bransjelovene kunne gi bestemmelser om eventuelle kontroll- og revisjonsordninger. Et forhold som taler i samme retning er at denne type bransjeavhengige revisjonsformål ikke nødvendigvis bør/behøver dekkes av den samme revisor som bekrefter foretakenes regnskap. Dette både med hensyn til nødvendig uavhengighetsgrad og kompetanse. Utvalget finner det ikke som sin oppgave å vurdere slike bransje- eller områdebegrensede lovkrav.

Finner man i forbindelse med bransje-/områdelovgivning det aktuelt å pålegge den revisor som bekrefter årsregnskapet en slik operasjonell revisjonsoppgave eller forvaltningsrevisjon, vil dette bli å anse som en særoppgave.

6.2.2.6 *Ansatte*

De ansatte vil normalt ha et behov for trygghet for at foretaket drives forsvarlig. Ut over den informasjon de ansatte får om foretaket på annen måte – bl.a. gjennom informasjonsbestemmelser i avtaleverket, vil de imidlertid langt på vei få dekket dette behovet gjennom bekreftelser av årsregnskapene. Utvalget har ikke funnet det naturlig å foreslå generelle lovbestemmelser om operasjonell revisjon eller forvaltningsrevisjon på denne bakgrunn.

6.2.2.7 *Allmennheten*

Større foretak vil kunne være av vesentlig betydning for lokalsamfunn. I slike tilfelle vil allmennheten gis en viss trygghet gjennom bekreftede årsregnskap. En uavhengig gjennomgang av foretakets styrings- og kontrollopplegg og andre sider av forvaltningen ville utvilsomt også ha en verdi for stedets innbyggere. Etter Utvalgets mening er imidlertid ikke behovet så stort at det berettiger generell lovgivning om operasjonell revisjon.

Helt spesielle foretak kan være av en slik størrelsesorden eller arbeide innen så samfunnsviktige områder, at man på landsbasis har et behov for trygghet for forsvarlighet og effektivitet i driften. Utvalget finner på samme måte som omtalt i forbindelse med kunder/leverandører, at revisjonsbestemmelser av denne art bør reguleres i bransje-/områdelovgivning og ikke være del av et generelt revisjonskrav for alle foretak.

6.2.2.8 Offentlige myndigheter

Myndighetenes revisjonsbehov i forbindelse med revisjon i tilknytning til sikringsbehovet mot økonomisk kriminalitet er behandlet i "*Behov for revisorenes medvirkning til å bekjempe økonomisk kriminalitet*" i kapittel 6.2.3. Utvalget finner at den overveiende del av myndighetenes revisjonsbehov er dekket gjennom lovbestemmelser om finansiell revisjon og de særattestasjonsordninger som kan etableres ut over denne revisjonen.

Innen bransjer som er underlagt kontroll av offentlige tilsynsorganer med hensyn til lovlighet og forsvarlighet, vil det kunne foreligge behov for revisjonsbekreftelser vedr. den operasjonelle og/eller forvaltningsmessige side av virksomheten. Dette er f.eks. tilfelle når det gjelder banker og forsikringsselskaper. Disse revisjonsbehov vil imidlertid mer fleksibelt kunne innordnes i bransje- eller tilsynslovgivningen.

6.2.3 Behov for revisorenes medvirkning til å bekjempe økonomisk kriminalitet

6.2.3.1 Innledning

I Utvalgets mandat heter det:

«Utvalget bes legge til grunn at revisor skal medvirke aktivt i bekjempelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder på skatte- og avgiftsområdet.»

Utvalget antar at det på prinsipielt grunnlag må kunne vurdere på hvilke områder og i hvilket omfang det er naturlig og hensiktsmessig å trekke revisorer inn i kampen mot økonomisk kriminalitet, og på hvilke områder og måter det eventuelt kan skje.

I mandatet er det også anført at det, som et ledd i Utvalgets arbeid, nedsettes et underutvalg «som særlig skal se på forholdet mellom revisor og offentlig myndighet.» I Underutvalgets mandat heter det bl.a.:

«Underutvalget skal særlig vurdere revisjonspliktens omfang og utforming i forhold til offentlige myndighetsinteresser.

Underutvalget skal legge vekt på å gjennomgå det offentlige kontrollbehov og behov for innsyn i ulike sammenhenger, herunder bl.a. skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrolloppgaver i forhold til skatte- og avgiftspliktige, det offentliges kontrollbehov i forhold til organisasjoner mv. som mottar offentlige tilskudd i ulike former, avgir attestasjoner for mengdeforhold o.lign. som kan få betydning for slike tilskudd osv..»

Det er videre vist til Ot. prp. nr. 35 (1988-89), St. prp. nr. 1 Gul Bok (1991-92) avsnitt 6.6 om regnskaps- og revisjonslovgivningen og Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet fra 1992.

Mandatene indikerer etter det ovenstående to noe forskjellige problemstillinger:

- I hvilken grad og på hvilken måte skal revisorer aktivt medvirke til å bekjempe økonomisk kriminalitet gjennom sin ordinære revisjon og
- i hvilken grad er det ønskelig og hensiktsmessig at revisor gjennom sitt ordinære revisjonsarbeid, eventuelt gjennom særattestasjoner, bistår myndighetene i deres kontrollarbeid.

Historisk sett var revisors funksjon knyttet nær opp til oppgavene å «hindre underslag og besvikelser», kfr. "*Historisk utvikling*" i kap. 3.1.1 En vesentlig årsak til etablering av en revisjonsordning var eiernes ønske om og behov for kontroll av ledernes virksomhet i de foretak de eide. Etter hvert som revisjonsfunksjonen utviklet seg og ble utvidet til også å gjelde andre gruppers interesser, ble revisjonen mer forskjøvet mot kontroll av påliteligheten av den økonomiske informasjon virksomheten la frem i sine årsoppgjør.

Den eksterne, lovbestemte revisjon har – i tråd med internasjonal utvikling – etter hvert i mindre grad sett kontroll og sikring mot økonomiske misligheter som sin oppgave. Foretak som tradisjonelt har vært særlig berørt av problemet, har ofte pålagt interne revisjons- eller sikkerhetsavdelinger en slik funksjon for å dekke de sider av økonomisk kriminalitet som innebærer tapsrisiko for foretaket. Revisjonsprogram og metoder/teknikk er utviklet i operasjonell retning for bedre å dekke dette risikoområdet. I de største bankene har man sågar egne «mislighetsrevisorer» med slike funksjoner som oppgaver. Denne revisjonen har imidlertid i minimal grad vært rettet mot eventuell kriminell virksomhet fra foretakets egen side, eksempelvis skatteunndragelser.

Spørsmålet om revisors medvirkning i kampen mot økonomisk kriminalitet er drøftet i den tidligere nevnte utredning fra Nordisk Ministerråd «Revisorn och ekonomisk brottslighet», Nord. 1992 18. Hovedkonklusjonen i denne er at man ikke vil foreslå gjennomgripende forandringer når det gjelder revisorrollen og den valgte revisors innsats for å bekjempe økonomisk kriminalitet.

«Vi har tagit starkt avstånd ifrån uppfattningen att en polisiär revisorroll bäst kan bekämpa ekonomisk brottslighet. Vi har den uppfattningen att en revisor som samtidigt är kontrollör och vägledare bäst kan bekämpa den ekonomiske brottsligheten», heter det bl.a. i utredningen (s. 106).

Det norske medlem i utredningen har reservert seg noe ved å gi uttrykk for å være tilhenger av en revisor som på dette området også har en granskingsfunksjon. Han anfører bl.a.:

»Spørsmål som gjelder omfanget av revisors undersøkelsesplikt, revisors rapporteringsplikt, revisors rådgivningsadgang og revisors ansvar vil her stå sentralt i dialogen om revisors fremtidige rolle. Herunder hører naturlig spørsmålet om mislighetsgranskning og rapporteringspliktens omfang når misligheter oppdages.» (s. 117)

I forbindelse med behovsdrøftingen finner Utvalget det naturlig å systematisere drøftingen ved å relatere denne til forskjellige hovedgrupper eller former for misligheter:

- Kriminalitet begått *av* og *ved* foretaket gjennom brudd på lover og regler som skal sikre det offentlige og omverdenens interesser. Typisk i denne sammenheng er brudd på skatte- og avgiftslovgivningen hvor foretaket prøver ulovlig å unngå byrder som er pålagt. Også brudd på miljølovgivningen, valutalovgivningen, lover som gir tillatelse til å drive spesielle virksomheter m.v. faller inn under denne kategori.
- Kriminalitet *mot* foretaket fra ledelse eller ansatte og eventuelt fra forbindelser

og omverdenen for øvrig. Underslag, tyveri/nasking, tapping av foretakets eien-
deler og forretningshemmeligheter, er slike eksempler.

- Fra eiernes side kan det skje ulovlig virksomhet rettet mot foretaket, f.eks. i form av ulovlig tapping av virksomheten.
- Kriminalitet hvor foretaket, uten selv å ha direkte økonomisk vinning, benyttes slik at kriminalitet kan skje *gjennom* dette. Eksempel er hvitvasking av penger og ansattes ureglementerte påvirkning av lønnsoppgaver o.l. Denne form kan skje med eller uten foretakets (ledelsens) viten.

Innenfor hver av disse gruppene må man videre sondre mellom:

- Kriminalitet som kan spores i regnskapene og som slår ut i vesentlige feil. Det kan være forskjell på hvor lett det er å avdekke slik kriminalitet, avhengig av dyktigheten den er utført med. Brudd på skatte- og avgiftslovgivningen vil kunne spores gjennom regnskapet ved feil behandling og når handlingene slår ut i vesentlige feil i regnskapet. Ofte oppdages likevel slik kriminalitet først ved bokettersyn og gjennom andre foretaks regnskaper (foretak som den som har begått handlingen har forbindelse med).
- Kriminalitet som vanskelig eller umulig kan spores i regnskapene eller som ikke slår ut i vesentlige feil. Det er flere former for økonomisk kriminalitet hvor den ulovlige handlingen i det hele tatt ikke rapporteres gjennom regnskapsføringen.

I diskusjonen om en eventuell utvidelse av revisorenes oppgaver og ansvar og en sterkere medvirkning til bekjempelse av økonomisk kriminalitet, vil det til slutt også være ulike oppfatninger når det gjelder:

- Den preventive nytten av revisorers bekreftelse/vurdering av virksomhetens sikringstiltak mot kriminalitet og den interne kontroll generelt
- Den oppdagende funksjon
- Intern og ekstern rapportering av oppdaget økonomisk kriminalitet
- Den oppklarende funksjon

Oppfatningen vil i stor grad være knyttet til interessene i den gruppe man tilhører.

Når det gjelder revisors mulighet til å være et godt virkemiddel mot økonomisk kriminalitet, er det meget avgjørende hvilke former for slik virksomhet foretaket ønsker sikre seg mot, og hvilken faglig bakgrunn revisor har:

1. Revisorer med utdanning og erfaringsbakgrunn rettet mot foretakenes finansielle regnskap (registrerte og statsautoriserte revisorer) vil være godt kvalifisert for å
 - vurdere foretakenes preventive tiltak mot uregelmessigheter som medfører feil i regnskapene
 - teste de aller fleste former for internkontrolltiltak foretaket har satt i verk mot uregelmessigheter
 - oppdage uregelmessigheter som medfører feil i regnskapene, og som kan oppdages ved de revisjonsmetoder disse revisorene benytter
 - kommunisere til overordnede instanser i foretakene og eksternt slik risiko og de mistanker/vissheter revisor har. En ekstern informasjon kan imidlertid komme i konflikt med behovet for å sikre revisors taushetsplikt.

Disse revisorene har imidlertid nødvendigvis ikke kompetanse for å

- vurdere foretakenes preventive tiltak mot uregelmessigheter som ikke fremgår av foretakenes regnskap
- oppdage uregelmessigheter som ikke fanges opp av vanlige revisjonsme-

- toder for å bekrefte regnskapet
- lede oppklaring av kriminelle forhold. Revisoren vil imidlertid kunne gi meget verdifull assistanse for å løse opp regnskapsmessige ulovligheter.

For denne del av arbeidet må det settes inn andre tiltak og det vil ikke være naturlig å legge oppgaven på den valgte revisor.

2. Revisorer med utdanning og erfaringsbakgrunn fra operasjonell revisjon vil normalt være godt kvalifiserte for å
 - vurdere foretakenes preventive tiltak mot uregelmessigheter på de fleste områder som ikke krever helt spesiell kompetanse
 - teste de kontrolltiltak foretaket har etablert
 - kommunisere med instanser internt i foretaket om slik risiko og de mistanker/vissheter revisor har.

Heller ikke disse revisorene har normalt den nødvendige kompetanse til å

- oppdage misligheter uten at de besitter spesialkompetanse på området (spesialrevisorer, mislighetsrevisorer)
- lede oppklaring av kriminelle forhold. Revisor vil imidlertid kunne gi meget god assistanse for å finne ut av hvordan uregelmessighetene er gjennomført (også her vil det være unntak for spesialutdannede mislighetsrevisorer. For disse vil oppklaringsarbeide være en vesentlig del av deres virksomhet).

Slike betraktninger bør legges til grunn ved etablering av lovbestemmelser om revisors funksjonsområde og ved vurderingen av hvem som eventuelt skal utføre særattestasjoner.

Når det gjelder revisors uavhengighetsbehov ved engasjement mot økonomisk kriminalitet, vil revisjon mot kriminell virksomhet rettet mot foretaket selv, kun forutsette uavhengighet mot de instanser i foretaket kontrollarbeidet omfatter. Forutsatt at en eventuell intern revisor organisasjonsmessig ikke er plassert under disse, vil det således ikke være noe i veien for at eventuelle lovkrav kan dekkes av denne revisor like gjerne som av en ekstern revisor. Særlig gjelder dette hvis den interne revisjonen også omfatter operasjonell revisjon. En kontroll pålagt andre instanser enn den eksterne revisor vil ikke behøve være begrenset av de samme uheldige konsekvenser som en informasjonsplikt for den valgte, lovbestemte revisor innebærer. Samtidig kan man rette kravene mer fleksibelt til revisor- eller kontrolllektspertise som også har operasjonelle kunnskaper generelt eller for bransjen spesielt.

Utvalget har i den etterfølgende gjennomgang pekt på de viktigste ønsker og behov hos de samme brukergrupper som ble lagt til grunn ved drøftingen av det generelle behov for revisjon.

6.2.3.2 *Eiere*

For eierne som samlet gruppe vil vektleggingen av de forskjellige funksjoner (preventiv, oppdagende, oppklarende) og graden av behov variere noe, avhengig av foretakets omfang og oversiktighet, tillit til medarbeidere o.l. Interessen vil også være avhengig av eierandel, eiernes posisjon i foretakets virksomhet, kunnskap om denne o.l. Generelt sett vil imidlertid eierne som gruppe være interessert i at foretaket opererer innen lovlige former og at ledelse eller ansatte ikke gjør noe ulovlig.

I virksomheter hvor eierne er involvert i den daglige ledelse, vil sannsynligvis den preventive betydningen av eventuell revisjon veie tyngst, sammen med oppdag-

ingsbehovet og ønsket om intern rapportering dersom revisor oppdager uregelmessigheter.

For denne eiergruppen som står nær virksomheten, behøver det nødvendigvis ikke være en ekstern revisor som utfører revisjonen. Gruppen vil alltid ha mulighet til å iverksette de kontrolltiltak den finner nødvendig og med de personer den finner mest egnet etter forholdene. Selv om det således er et revisjonsbehov, betyr ikke dette nødvendigvis at man ønsker å få lovfestet en slik funksjon.

Noen særlig interesse for å ha kostnader til revisjon mot kriminalitet *gjennom* foretaket, så lenge dette ikke berører foretakets egen økonomi eller eiernes omdømme i vesentlig grad, kan man ikke forvente. Eiere vil naturlig heller ikke være interessert i omfattende kontrolltiltak dersom de selv er involvert i økonomisk kriminalitet *av* og *ved* foretaket.

Investorer som ikke har noen direkte tilknytning til, og mulighet for innflytelse på, den daglige drift, vil i hovedsak ha de samme interesser som de mer nærstående eiere, men de kan i særlige tilfeller også være interessert i rapportering også til andre enn foretaksledelsen om uregelmessigheter. Dette gjelder særlig hvis uregelmessighetene fører til forskjellsbehandling mellom eiergrupper, eller at handlinger de ikke har kjennskap til kan skade deres omdømme. Gruppen vil imidlertid primært ønske at rapporteringen skjer på en slik måte at det blir ryddet opp, – ikke nødvendigvis ved rapportering til myndighetene. Investorer uten driftsinnflytelse vil også ha behov for trygghet mot at eiere eller innflytelsesrike investorer tapper foretaket. Denne gruppe har normalt selv ikke mulighet til å iverksette spesielle kontrolltiltak, og vil derfor se det verdifullt at det eksisterer et kontrollsystem som er uavhengig av virksomheten. For denne gruppe vil det således kunne være ønskelig at en slik funksjon hviler på en uavhengig revisor, men det er usikkert om dette behovet er så stort at det gir grunn til å lovfeste slik revisjon ut over hva som likevel vil dekkes gjennom den ordinære regnskapsrevisjonen.

6.2.3.3 Kreditorer

Som nevnt i "*Kreditorer*" i kap. 6.2.1.3 vil enkelte kreditorgrupper, f.eks. banker, ha mulighet for å sikre sine fordringer (pant o.l) på annen måte enn ved revisjon. De vil da ha et begrenset behov for spesielle kontroller fra revisors side, selv om de generelt sett er interessert i at det er etablert systemer og kontroller som sikrer mot anslag mot virksomheten og mot handlinger som måtte forringe deres eventuelle pantesikringer. Disse kreditorgrupper vil ha mindre interesse av kontrolltiltak som skal motvirke økonomisk kriminalitet *av* og *ved* foretaket og som skaffer dette en uberettiget vinning, eller *gjennom* foretaket så lenge ikke deres egen økonomi eller deres omdømme involveres. Kreditor ønsker i første rekke sikre egen dekningsmulighet og de nevnte uregelmessigheter vil i utgangspunktet ikke virke negativt på denne.

Andre ordinære kreditorgrupper, kfr. grupperingene under 6.2.1.3, vil i større grad kunne ha behov for etablert kontroll mot former for økonomisk kriminalitet som kan redusere deres mulighet for å få kravene dekket. Disse ville naturlig føle en trygghet ved lovkrav om revisjon som inkluderer både preventiv sikring, oppdaging og ekstern rapportering. På den annen side vil fordringene hos disse normalt ha en kortsiktig karakter, og revisors regnskapsbekreftelse vil i stor grad dekke deres trygghetsbehov.

6.2.3.4 *Foretakets ledelse*

Det vises her til hva som er sagt foran for eiere som deltar i den daglige drift. For foretakets øvrige ledelse vil situasjonen være tilnærmet den samme. Også ledelsen vil normalt ha mulighet for å etablere ønskede kontroller og interne revisjonstiltak mot økonomisk kriminalitet, men på samme måte som for eierne, vil foretaksledelsen neppe ha særlige insitament for å sikre mot andre misligheter enn de som rammer foretaket økonomisk. Et unntak her vil være områder hvor ledelsen er lovpålagt bestemte kontrolloppgaver, og hvor mangelfull kontrollfunksjon kan medføre erstatnings- og strafferettslige forføyninger.

Utvalget finner at det ikke er grunnlag for et generelt lovkrav om operasjonell revisjon på denne bakgrunn. Forholdet kan sikres mer fleksibelt gjennom særattestasjoner fra uavhengig ekspertise.

6.2.3.5 *Leverandører og kunder*

For leverandører og kunder vil det, ut over tidligere nevnte behov i egenskap av kreditorer, kunne ha en viss verdi å få kontrollert at det ikke forekommer kriminelle handlinger som kan true foretakets regulære drift og eksistens og derved skade deres egne muligheter for forutsatt driftsregularitet. For forretningsforbindelsene vil det kunne være viktig at forutsatt leveringsdyktighet, prisstabilitet o.l. ikke blir endret. Selv om risikoen for kriminell virksomhet er liten i den totale regularitetsrisiko, vil det for disse kunne medføre en viss trygghet at en uavhengig revisor kontrollerer sentrale økonomiske og driftsmessige forhold.

6.2.3.6 *Ansatte*

Som nevnt foran under "*Ansatte*" i kap. 6.2.1.6 er de ansattes hovedinteresse å få bekreftet at den fremlagte økonomiske informasjon fra foretaket er slik at de kan være tryggere i sin vurdering av virksomhetens fremtid og ha rimelig sikkerhet for at det ikke finner sted uregelmessigheter som truer deres arbeidsforhold. I denne sammenheng vil det være spesielt viktig for dem at virksomheten ikke tappes for verdier. Denne gruppe vil kunne ha behov for bekreftelse fra en ekstern revisor om virksomheten og eiendelene er forsvarlig sikret og kontrollert mot misligheter og at virksomheten drives lovlig. Det kan imidlertid være et spørsmål om det her foreligger et så stort behov for revisjonsformer ut over hva som dekkes gjennom den ordinære regnskapsrevisjon, at det rettfærdiggjør spesielle, utvidete lovkrav.

6.2.3.7 *Allmennheten*

Allmennhetens oppfatning vil ventelig være preget av et overordnet ønske om at virksomheten skal operere innenfor de rammer samfunnet har satt og påta seg de byrder den er pålagt. Brudd på f.eks. skatte- og avgiftslovgivningen er et anslag mot fellesskapet, og hvitvasking av penger aksepteres ikke ut fra moral og rettferdighetsprinsipper. Hos allmennheten kan det være et generelt ønske om at en uavhengig instans kontrollerer og eventuelt avdekker og rapporterer det meste av den økonomiske kriminalitet som kan finne sted innen et foretak. For enkeltvirksomheter som dominerer et sted eller distrikt, eller for foretak innen spesielle bransjer (eksempelvis bank), kan behovet være vesentlig større enn det er generelt i andre bransjer. Om dette bør føre til etablering av lovkrav om forskjellige former for revisjon, må vurderes i sammenheng med de andre interessegruppers behov. Allmennhetens behov alene er neppe stort nok for generelle lovkrav for alle foretak.

6.2.3.8 Offentlige myndigheter

Med det offentlige mener Utvalget statlige, fylkeskommunale og kommunale etater og organer og innretninger m.v. som handler offentligrettslig.

Når det gjelder behovsvurderingen vises til underutvalgets innstilling ss. 58-59 hvor det bl.a. heter:

«Underutvalget viser til drøftingen ovenfor av revisorloven § 6 og aksjeloven § 10-7, forskrift om revisjon og revisorer § 3-2, anbefalingen til god revisjonsskikk om formuesforvaltning og intern kontroll og om usikkerhet om fortsatt drift, og utkastene til revisjonsstandarder om misligheter og feil og overholdelse av lover og forskrifter. Alle disse definerer etter underutvalgets oppfatning betydelige deler av de områder som er beskrevet ovenfor, og som pr. i dag ikke er omfattet av særattestasjonsplikter, som områder revisor må la omfatte av sin planlegging og utførelse av revisjon-soppdrag, dvs. som ledd i årsregnskapsrevisjonen.

Det er flere forhold som taler for å opprettholde, presisere og endog utvide denne ordningen. De valgte revisorene har løpende kontakt med de revisjonspliktige foretakene og har god kompetanse på områdene regnskap, risikovurdering og informasjonsanalyse. Som uavhengige, utenforstående personer i forhold til foretakene, er de i stand til å foreta en objektiv analyse av den informasjon som foreligger i foretakenes regnskaper mv. Selv om de valgte revisorer ikke har spesialkompetanse på etterforskning og avdekking av økonomisk kriminalitet, er det likevel svært nærliggende å se på nettopp denne profesjonen når det gjelder oppgaver mht. vurdering og kontroll av mulig kriminalitet foretatt av, mot eller gjennom de revisjonspliktige foretakene. Dette vil som ovenfor drøftet måtte forventes å ha såvel en preventiv som avdekkende effekt.»

Under underutvalgets forslag på s. 61 i innstillingen heter det videre:

«Som foran nevnt mener underutvalget at det er en forutsetning for at den valgte revisor skal kunne forebygge og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet at det er klart hva som ligger innenfor revisors oppgaver og ansvar på dette området. Disse oppgaver og ansvar kan dels følge av pålagte særattestasjonskrav og dels inngå i årsregnskapsrevisjon. Når det gjelder særattestasjoner, er det etter underutvalgets mening viktig at oppgaver og ansvar klargjøres i de deler av lovgivningen som regulerer særattestasjonene. Dette er drøftet videre i "[Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov](#)" i kap. 7.

Foretakets regnskaper kan være middel til å begå økonomisk kriminalitet. Det er den valgte revisors primær oppgave å kontrollere at regnskapet, dvs. bokføring og årsregnskap, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. Revisors oppgaver og ansvar her er definert gjennom lov og forskrifter og god revisjonsskikk. Underutvalget har i annen sammenheng pekt på at loven trenger et høyere presisjonsnivå.

Når det gjelder andre former for økonomisk kriminalitet som er begått av foretaket eller mot foretaket eller gjennom foretaket, er forholdene i dag mer uklare, og det er etter underutvalgets mening behov for klargjøring av den valgte revisors oppgaver og ansvar på disse områdene. Underutvalget finner den foreliggende uklarhet på dette området uheldig, og vil peke på at det i den senere tid i betydelig grad har blitt fokusert på at det foreligger et forventningsgap mellom hva omgivelsene forventer av den valgte revisor og det som på den annen side oppfattes å være revisors lovbestemte plikter og ansvar. Underutvalget mener at den uklarhet som ovenfor er påvist kan være en av grunnene til at det foreligger et slikt forventningsgap.

Etter underutvalgets mening vil det være et vesentlig bidrag i bekjempelse av økonomisk kriminalitet at den valgte revisors oppgaver på dette området defineres klarere og at revisors plikter utvides noe i forhold til i dag. Underutvalget vil derfor foreslå at det i revisorloven tas inn en presisering om at det ligger innenfor revisors oppgaver å foreta risikoanalyse, planlegge og iverksette kontrollhandlinger med tanke på å avdekke misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket og eventuelle andre lovbrudd innenfor de ovenfor beskrevne rammer og innenfor de vanlige rammer for planlegging og utføring av revisjonsoppdrag. Underutvalget mener at det er tilstrekkelig at det i revisorloven gis en ramme for hva som anses å ligge innenfor revisjonsbegrepet på dette området. Detaljer om omfanget av revisors handlinger på dette området, kan etter underutvalgets oppfatning fastlegges gjennom god revisjonsskikk.

Med det som er sagt ovenfor mener underutvalget å ha pekt på et sterkt behov for at myndighetene under sin saksbehandling kan danne seg en forsvarlig, saklig begrunnet oppfatning om omfanget av revisors arbeid, og hvilke kontrollhandlinger mv. det er rimelig å anta er utført i de enkelte tilfeller. Denne oppfatning bør kunne støtte seg til et regelverk som vesentlig mer presist enn i dag angir omfanget av og begrensningene i revisjonens omfang.»

Selv om myndighetenes behov på mange områder kan være sammenfallende med andre gruppers behov, vil det offentlige sannsynligvis ha sterkere interesse av lovfestede revisjonstiltak mot økonomisk kriminalitet. I særdeleshet gjelder dette kontroll med at informasjon om skatte-/avgiftsgrunnlag er korrekt, men også at ikke andre sentrale bestemmelser (miljøbestemmelser, valutaregelverk o.l.) brytes fra foretakets eller dets ansattes side. Revisjonsbehovet kan både ha finansiell og operasjonell karakter.

Myndighetenes behov og ønsker vil først og fremst være at en eventuell revisjon

- er lagt opp slik at den bidrar i det *preventive arbeidet*,
- har en *oppdagende* funksjon
- *rapporterer* både internt og eksternt ulovlige handlinger som måtte være oppdaget.

Myndighetenes interesser knytter seg til økonomisk kriminalitet over et vidt felt på flere områder, bl.a.:

- Brudd på skatte-, toll- og avgiftsbestemmelser
- Brudd på regnskapsbestemmelsene. Slike brudd kan f.eks. gi grunnlag for uberettiget utnyttelse av offentlige lån, tilskudd o.l. Selv om bruddet ikke direkte fører til økonomisk vinning, kan det være belagt med straff og myndighetene har en klar interesse i at slike brudd forebygges, eventuelt avdekkes
- Brudd på bestemmelser om rapportering m.m. av økonomisk karakter som administrative tilsynsmyndigheter er satt til å kontrollere
- Brudd på bestemmelser om miljø- og arbeidsmiljøbestemmelser som har økonomiske konsekvenser
- Konkurskriminalitet (forbrytelser i gjeldsforhold)
- Datakriminalitet på økonomiområdet

En rekke offentlige organer og etater har funksjoner knyttet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet, generelt eller innenfor sitt eget virksomhetsområde (Datatilsynet, Kredittilsynet, Økokrim m.fl.). I tillegg kommer at det offentlige har ansvar for den generelle samfunnsorden, herunder å opprettholde trygge og sikre forhold i næringslivet. Dette omfatter både forebyggende og oppdagende arbeid på disse

områdene. Politi og påtalemyndighet vil således ha en spesiell interesse i preventivt og oppdagende arbeid på dette området, herunder også rapportering av straffbare forhold. Til slutt er det naturlig å peke på de tilfeller av kriminalitet hvor det er tale om mer indirekte skadevirkninger for det offentlige; ulike former som ødelegger den tillit som er nødvendig i næringslivet. Slik indirekte karakter som ledd i alminnelig rettshåndhevelse har

- underslag, utroskap, bedragerier m.v.
- mismanagement generelt
- brudd på annen reguleringslovgivning.

Sett fra det offentlige side vil revisorers blotte tilstedeværelse kunne virke preventivt. Dernest vil sikkert et betydelig antall forsøk på å begå økonomisk kriminalitet kunne avverges når revisorer stiller kritiske spørsmål og eventuelt nekter å avgi bekreftelser på oppgaver som ikke er avgitt i henhold til lovkrav ved at de er feilaktige eller bygger på mangelfullt grunnlag.

6.2.4 Behov for andre bekreftelser (særattestasjoner)

Vi har etter hvert fått et omfattende sett av krav om særattestasjoner – uten at det alltid er angitt hvilke krav som skal gjelde for slike attestasjoner, krav til den som skal foreta den osv. En del av disse er pålagt gjennom lov eller med hjemmel i lov. De viktigste av disse er revisors bekreftelse på næringsoppgave og følgeskriv til lønns- og trekkoppgave. I andre tilfelle setter et fagdepartement gjennom forskrift krav om revisorbekreftelse som vilkår for å utbetale tilskudd. Et stort antall krav om bekreftelser knytter seg til instruks, skjemaverk m.v. og som fremsettes av såvel offentlige myndigheter som banker og ulike andre institusjoner. Underutvalget har for øvrig under "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap. 6 gitt en utførlig beskrivelse av slike attestasjoner. Svakheten med lovbestemmelsene om slike attestasjoner er at de sjelden beskriver hvilket formål eller innhold kontrollen skal ha, og i mange tilfeller er attestasjonsoppgaven av en slik karakter at det ikke er mulig å foreta en meningsfylt kontroll.

Av særlig betydning er bekreftelse i tilknytning til stiftelse/oppløsning, kapitalutvidelse, fusjon og nedsettelse av kapital. Selskapslovgivningen pålegger videre revisor å avgi en rekke erklæringer til Foretaksregisteret som bekrefter riktigheten av aksjeselskapers og kommandittselskapers meldinger om innbetaling og endring av aksje- og selskapskapital.

Ved innbetaling i annet enn penger (som tingsinnskudd eller ved fusjon), skal revisor avgi erklæringer både til aksjeeierne og til Foretaksregisteret om verdiene som skytes inn.

Ved nedsettelse av kapitalen til dekning av tap, skal revisor avgi erklæring til Foretaksregisteret om at tapet ikke kan dekkes på annen måte.

Ved nedsettelse av kapitalen med tilbakebetaling, samt ved nedsettelse for overføringer til frie fond, skal revisor sammen med styret erklære at forholdet til kreditorene ikke er til hinder for nedsettingen.

Ved oppløsning av selskap ved fusjon, skal revisor avgi tilsvarende erklæring.

Mange oppfatter særattestasjoner som en integrert del av revisors oppgaver innen det generelle revisjonsformålet. Dette bidrar til å skape klarhet om formålet. For det første blir grensene for funksjonen og den faglige sammenheng i revisjonen utydeliggjort. Dertil vil man ved å trekke slike oppgaver inn i revisjonsbegrepet skape usikkerhet om i hvilken grad de alminnelige retningslinjer skal legges til grunn for disse oppgavene med hensyn til vesentlighetsgrenser, dokumentasjon,

rapportering o.l. Frittstående særoppgaver er et meget godt verktøy for fleksibel løsning av bekreftelsesbehov av forskjellig omfang og type.

Det foreligger en anbefaling, av 16.01.92, vedrørende revisors særattestasjoner. Anbefalingen omfatter bekreftelser til det offentlige og andre eksterne brukere, utenom attestasjoner etter selskaps- og skattelovgivningen. I denne anbefalings punkt 3 heter det:

«Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kjennskap til formålet med særattestasjonen og hvem som skal benytte den.

Revisor må gjennomføre de revisjonshandlinger som han finner nødvendige, basert på den konkrete attestasjons formål, hensyntatt vesentlighet og risiko.

Det presiseres at vesentlighet og risiko her relateres til den informasjon som skal attesteres og til hva informasjonen skal benyttes til. Revisor kan følgelig finne det nødvendig å teste den interne kontroll eller foreta regnskapsverifikasjoner på områder som ikke anses vesentlige ved et revisjonsoppdrag.

Revisor kan bli bedt om å avgi en attestasjon som ikke kan verifiseres utfra foreliggende dokumentasjon. Revisor må da på annen måte innhente opplysninger som sannsynliggjør at den avgitte informasjon er riktig.

Dersom forholdet som ønskes attestert, ikke kan kontrolleres hverken direkte eller indirekte, må revisor gi foretaket beskjed om at han ikke kan attestere opplysningen.»

Det er videre i anbefalingen forutsatt at revisors erklæring inneholder opplysninger om

- hvem erklæringen er stilet til,
- hvilken informasjon attestasjonen omfatter,
- hvilke revisjonshandlinger som er utført og relevante begrensninger i det utførte arbeid og
- den konklusjon som eventuelt angir om informasjonen er beheftet med feil eller usikkerhet.

I praksis finner man at denne anbefalingen ofte ikke er fulgt helt ut. Dette har skapt uklarhet om hva revisor egentlig har bekreftet. Eksempel på slik uklarhet fremgår av den kritikk som er reist mot enkelte revisorer i forbindelse med medlemstallbekreftelsen for visse ungdomsorganisasjoners tilskuddsordninger.

Det foreligger også et utkast til ny RS 800 om «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål». Denne anvendes ved revisjon av regnskaper avlagt på annet grunnlag enn etter god regnskapsskikk, ved revisjon av spesifikke konti, overtredelse av kontraktsvilkår eller sammenfattede regnskaper.

Det fremgår av ovenfor siterte anbefaling at det kan være nødvendig både med utvidede revisjonshandlinger og revisjonshandlinger på andre områder enn de som anses vesentlige i forbindelse med årsregnskapsrevisjonen. Ved utformingen av krav om særattestasjoner og ved vurderingen av nytten contra kostnadene i denne sammenheng, må man være oppmerksom på dette.

Underutvalget har i kap. 6 i sin innstilling gått grundig inn på de ulike typer særattestasjoner og sier generelt om gjeldende regler, s. 66:

«Underutvalget har foretatt en gjennomgang av nåværende lovgivning for å kartlegge omfanget av plikten til å avgi spesielle revisorbekreftede opplysninger til ulike offentlige myndighetsorganer. En slik gjennomgang gir en illustrasjon av hvilke typer informasjon som man har vurdert at det særlig foreligger behov for å få bekreftet og/eller attestert av en uavhengig person

(f.eks. foretakets revisor), samtidig som den viser hvilke offentlige organer som særlig har ønsket å benytte seg av revisorbekreftelser.

Underutvalget ønsker innledningsvis å bemerke at denne gjennomgangen baserer seg på et søk i Lovdata på kriteriene «revisor» og «revisjon». Det må antas at det i tillegg til de tilfellene som kom opp ved et slikt søk finnes krav om bekreftelser og attestasjoner som ikke direkte fremgår av lovgivningen, men som fremgår av instruks, skjemaer mv.

Undersøkelsen viste at det foreligger ca. 100 tilfeller av lovbestemmelser som inneholder krav om attestasjon og/eller bekreftelse fra revisor til ulike offentlige myndighetsorganer. Vi vil nedenfor søke å gruppere og kommentere disse tilfellene.»

På bakgrunn av denne vurdering sier underutvalget, s. 73-74:

«Med utgangspunkt i gjennomgangen av nåværende lovverk som beskrevet ovenfor, har underutvalget funnet at det på en del områder foreligger behov for å foreta en mer prinsipiell vurdering av hva som vil være mest hensiktsmessig når det gjelder disse attestasjonene sett fra offentlig myndighets side. Underutvalget har videre funnet at det på en del områder foreligger et nokså uklart regelverk. Underutvalget vil nedenfor tilkjenne sine vurderinger på disse områdene.

I mange tilfeller vil attestasjonsplikten henge nøye sammen med de generelle grensene for revisjonsplikt, slik at bare revisjonspliktige virksomheter vil ha plikt til å fremskaffe attestasjon fra revisor på det særattestasjonspliktige området. Som eksempler på dette kan nevnes alminnelig næringsoppgave etter ligningsloven og årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver.

Underutvalget mener at det ikke er selvsagt at det alltid er hensiktsmessig å knytte særattestasjonsplikten sammen med den ordinære revisjonsplikten. Det kan tenkes tilfeller hvor det foreligger behov for særattestasjon, selv om foretaket ligger under den generelle revisjonspliktgrensen. Etter underutvalgets oppfatning bør det derfor konkret vurderes i hvilke tilfeller attestasjonsplikt bør foreligge uavhengig av alminnelig revisjonsplikt, eventuelt at det settes andre beløpsgrenser for attestasjonsplikten enn de generelle revisjonspliktgrensene.»

Utvalget er enig i dette og at man må få en klargjøring av gjeldende regelverk samtidig som man klarer enn hittil skiller mellom årsregnskapsrevisjonen og attestasjoner/bekreftelser som har et annet formål. Utvalget peker samtidig på at det for enkelte typer særattestasjoner, f.eks. etter skattelovgivningen, vil være vanskelig å foreta disse uten at det på forhånd er foretatt kontrollhandlinger som svarer til full årsregnskapsrevisjon.

6.3 DRØFTING AV REVISJONENS FORMÅL, INNHOLD OG OMFANG

6.3.1 Generelt

Som påpekt er gjeldende lovgivning ufullstendig og uklar i sin definisjon av revisjonens formål og innhold. Mangelen på et klart formål med revisjonen og den uklare beskrivelse av det resultat som forutsettes oppnådd, skaper også uklarhet om revisors oppgaver og plikter og forsterker det forventningsgap som er oppstått. Med forventningsgap sikter Utvalget i denne sammenheng til at omverdenen, på basis av en uklar lovtekst, ofte forutsetter at revisor har andre oppgaver og større ansvar enn det som omfattes av lov og den rettslige standard god revisjonsskikk. Utvalget mener derfor at man ved lovrevisjonen må søke å finne frem til et bedre presisjonsnivå.

Også i «Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet», 1995 s. 22, har man berørt dette problem og sier bl.a.:

«Revisjonen er en selvstendig etterfølgende kontroll. Primæroppgaven er å kontrollere om regnskapet, dvs. bokføring og årsoppgjør, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter.

På samme måte som for regnskapslovgivningen, er det behov for større presisjon i revisjonslovgivningen, bl.a. hva angår regelverket om revisorer. Dette gjelder særlig spørsmål om revisors uavhengighet, plikter og oppgaver.»

Skal man oppnå dette høyere presisjonsnivå, er det viktig å definere de behov revisjonen skal dekke og de mål man har med denne. Det vises i denne forbindelse til utredningens "*Drøfting av brukernes behov*" i kap. 6.2. Når dette er klarlagt, er det videre en viktig forutsetning, slik også underutvalget har understreket, at gjeldende lovverk gjennomgås med sikte på å skille ut alle regler om særattestasjoner som ikke nødvendigvis behøver å knyttes sammen med årsregnskapsrevisjonen og revisjonsplikten. Underutvalget sier om dette s. 77:

«Ut fra underutvalgets syn på revisjonsbegrepet, revisjonspliktens innhold og formål, jf "*Utdanningsopplegg*" i kapittel 4, er det å betrakte som unødvendig og lite målrettet at det fra offentlig myndighet argumenteres for og eventuelt lages regler om revisjonsplikt i tilfeller hvor den offentlige myndighet egentlig har behov for en konkret utformet særattestasjon. Det departement som har ansvaret for revisjonslovgivningen (Finansdepartementet) bør derfor søke gjennomført en vurdering av om det er formålstjenlig å beholde slike særlige bestemmelser om revisjonsplikt. En slik gjennomgang bør ha som mål å få overført bestemmelser om alminnelig revisjonsplikt i særlovgivning og forskrifter til bestemmelser om særattestasjon, der det er åpenbart at den offentlige myndighets bekreftelsesbehov gjelder relativt konkret avgrensede områder.»

Utvalget er enig i dette og mener at en slik sontring vil bidra til at man bedre kan klarlegge revisjonens formål og innhold. Grovt sett får man da følgende systematikk, som også er fulgt i den etterfølgende drøfting:

- Klargjøring av formålet med revisjonen.
- Klargjøring og vurdering av revisjonsinnholdet knyttet til formålet med revisjonen.
- Avgrensning av revisjonsplikten, basert på de behov revisjonen forutsettes å dekke.
- Klargjøring, konkretisering og avgrensning av særattestasjonsplikter. Utforming av spesialhjemler for slike attestasjoner.

Det kan naturligvis tenkes, f.eks. som et ledd i kampen mot økonomisk kriminalitet, at man ønsker å fokusere på visse revisjonshandlinger eller -områder, eventuelt i den forbindelse også utvide revisjonens innhold i forhold til den primære oppgave. Slike spesielle behov eller ønsker er ikke behandlet her. Det vises imidlertid til "*Spesielt om økonomisk kriminalitet*" i kap. 6.3.6 om spesielle forhold i tilknytning til økonomisk kriminalitet, hvor enkelte slike spørsmål er tatt opp.

6.3.2 Formålet med revisjonen

Både i gjeldende lovgivning og i god revisjonsskikk omtales revisors primæroppgave, eller formålet med revisjonen, som å foreta en etterkontroll med at «regnska-

pet, dvs. bokføring og årsoppgjør, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter». Underutvalget har i sin innstilling bygget videre på dette og sier bl.a. på s. 27:

«Dette innebærer regelfesting av at revisor skal bekrefte at den revisjonspliktige virksomhetens årsregnskap er i samsvar med gjeldende lov og at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning og årsregnskapet. Lovbestemte krav til årsregnskap og årsberetning må suppleres med god regnskapsskikk, likesom lovbestemte krav til revisjonen suppleres med god revisjonsskikk.»

Det er i denne definisjon fokusert sterkt på lovgivningen og de formelle krav til regnskapet.

Foran under "*Behov for finansiell revisjon*" i kap. 6.2.1 har Utvalget tatt for seg de ulike brukergruppers behov for en uavhengig attestasjon av den økonomiske informasjon som legges frem av foretaket. Selv om graden av behov kan variere noe, mener Utvalget å kunne slå fast at disse interessegruppene bekreftelsesbehov i første rekke knytter seg til årsregnskapet. For en rekke offentlige organer vil dessuten regnskapsføringen gjennom året være svært viktig. Brukergruppene har en klar interesse i at bekreftelsen er basert på kontroll med at årsregnskapet, og den underliggende regnskapsføringen er i samsvar med gjeldende lov og forskrifter, og at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning og årsregnskapet.

De brukergrupper som skal bruke årsregnskapet som beslutningsgrunnlag eller som har behov for et spesielt interessevern, f.eks. kreditorer, er dessuten interessert i at årsregnskapet inneholder tilstrekkelig og adekvat informasjon. Såvel formelle krav til årsregnskapet som kravene til spesifikasjons- og fullstendighetsnivå må fremgå av regnskapslovgivningen. Slike krav kan imidlertid aldri bli helt uttømmende, og det må derfor være et av revisjonens formål å verifisere at den gitte informasjon er fullstendig ut fra foretakets situasjon. Denne verifikasjon vil også ha verdi for myndighetene ved vurdering av skattegrunnlag etc.

Utvalget har foran understreket at det offentliges bekreftelsesbehov på avgrensede områder innen årsoppgjøret eller i tilknytning til dette, må skilles ut i form av særattestasjoner. Som tidligere nevnt vil også andre brukergrupper i gitte situasjoner ha behov for andre eller utvidede informasjoner eller bekreftelser av disse. Det er Utvalgets oppfatning at slike spesielle bekreftelsesbehov må reguleres gjennom avtaler mellom partene og ikke inntas i en lov om revisjon.

Ut fra ovenstående er det Utvalgets oppfatning at den lovbestemte revisjon må knytte seg direkte mot årsregnskapet og årsregnskapets grunnlag. Revisjonens formål kan avgrenses til og sammenfattes som en uavhengig og selvstendig etterfølgende bekreftelse av at årsregnskapet, d.v.s. såvel bokføring som selve årsregnskapet, er avlagt i samsvar med de krav som er satt i lov og forskrifter, herunder at fullstendighet og spesifikasjonsnivå oppfyller kravene i regnskapslov og at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon.

Dette samsvarer med de oppfatninger om revisors primæroppgave, den «egentlige revisjon», som kommer til uttrykk i internasjonal og nasjonal teori og de standarder som gir innhold til begrepet god revisjonsskikk.

Dette formål må presiseres bedre enn i gjeldende lovgivning og Utvalget tar opp forslag om dette.

6.3.3 Revisjonens innhold

For å kunne gi den bekreftelse som er formålet med revisjonen, skal revisor uten begrensninger gjennomføre de undersøkelser som etter god revisjonsskikk er nødvendige for at revisor skal kunne danne seg en begrunnet oppfatning om at årsreg-

nskapet er avlagt i samsvar med de krav lovgivningen setter. Undersøkelsene skal dessuten være så omfattende at de gir revisor grunnlag til å vurdere om årsregnskapet på tilnærmet riktig måte avspeiler de transaksjoner som har funnet sted, foretakets aktiva og passiva, samt dets resultat og økonomiske stilling.

Disse undersøkelser, de sett av handlinger som er nødvendige for å oppnå en begrunnet overbevisning, angir innholdet av og rammene for revisjonen. Dette innhold er internasjonalt og nasjonalt fastlagt gjennom standarder for god revisjonsskikk, utformet av profesjonen selv. Det har vært reist spørsmål om lovgivningen i sterkere grad burde angi dette innhold.

Gjeldende revisorlov har i § 6 enkelte formuleringer hvor revisjonens innhold og revisors oppgaver er søkt definert. Disse formuleringer har imidlertid skapt en rekke fortolkningsspørsmål og uklarheter.

Også underutvalget har påpekt dette og sier i sin innstilling, s. 22-23, bl.a.:

«Underutvalget må forstå bestemmelsen slik at den forutsetter en bekreftelse av at det regnskapspliktige foretaket har oppfylt sin regnskapsplikt, grovt sammenfattet som plikten til å gjennomføre bokføring og utarbeide årsregnskap i samsvar med lov og forskrift. Det er i det minste lite hensiktsmessig at denne kontroll beskrives i to omganger, hvor det til dels vises til å «granske», dels til å «se etter», og hvor det er vist til gjenstanden for bekreftelsen (bokføring og årsregnskap) med betegnelser som tildels ikke har hjemstavn i regnskapslovgivningen («årsoppgjør og regnskaper», «regnskapet»). Etter underutvalgets oppfatning er det også redaksjonelt mindre heldig at bestemmelsen innledes med ordene «i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk», noe som språklig synes å gi en viss dekning for at god revisjonsskikk går foran bestemmelser i lov og forskrift. Slik er det selvsagt ikke, og loven bør derfor heller ikke være utformet på denne måte. Den gjeldende rettslige realitet er at lov- og forskriftsbestemmelser skal følges uten reservasjoner. «God revisjonsskikk» er bare supplerende i forhold til det som er bestemt i lov eller forskrift.

Det er for øvrig hverken nødvendig eller heldig at revisorloven tar opp spørsmålet om hvem som er ansvarlig for å overholde regnskapsplikten, jf henvisningen til «bedriftens ledelse». Det er regnskapslovgivningens sak å bestemme hvem som er ansvarlig for overholdelse av regnskapsplikten.

Bestemmelsen kvalifiserer videre granskningstemaet, idet revisor skal «se etter» at «..det [regnskapet, årsregnskapet] gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger som..tilsies av hensyn til..». Igjen beveger revisorloven seg utenfor sitt eget område. Det er åpenbart *regnskapslovgivningen*, supplert med god regnskapsskikk, som skal fastlegge hvilke krav som skal stilles til bokføringens og årsregnskapets spesifikasjons- og fullstendighetsnivå, og til omfang, detaljering og presentasjon av årsregnskapets opplysningsdel, eventuelt i form av noter (tilleggsopplysninger).

Det bidrar ikke nevneverdig til klargjøring av revisjonsbegrepet at loven nevner endel interessegrupper som først og fremst har eller kan ha interesse av foretakets årsregnskap. Revisorloven uttaler imidlertid ikke noe direkte om hvem som er å regne som bruker- og interessegruppe for revisjon.

I tillegg til revisors befatning med regnskapet, pålegger § 6 revisor å «..granske [...] behandlingen av dens anliggender for øvrig. «Rent språklig stiller bestemmelsen her revisor overfor en meget vid oppgave. Dersom bestemmelsen skulle forstås etter sin ordlyd, dvs. å *granske* det alt vesentlige av det som angår foretaket på en eller annen måte, ville en revisor måtte følge med i foretakets daglige drift mv. i et omfang som sterkt ville beg-

rense revisors mulighet for å ta andre oppdrag og bli særdeles kostbar for foretaket.

Etter det underutvalget forstår, praktiseres ikke bestemmelsen på noen måte i et slikt omfang. Her blir det da på den ene side manglende samsvar mellom lovens tekst og på den annen side praksis. Denne praksis synes åpenbart å bygge på et fornuftig avgrensende skjønn, og har en viss støtte i revisjonsforskriftene § 3-2, se nedenfor.

Utformingen av lovteksten faller likevel tilbake på lovgiveren. I sin nåværende utforming bidrar ikke denne del av bestemmelsen til å avklare revisjonsbegrepet. Det siterte avsnitt representerer en sammenblanding av finansiell revisjon og operasjonell revisjon. Dette er i seg selv meget uheldig. Like viktig er det at den alminnelige leser kan få det inntrykk at det er revisors oppgave å kontrollere omtrent alt mulig, eller i hvert fall mer vesentlige forhold som kan gå galt, samt at revisor derigjennom vil avdekke (eller forutsettes å burde avdekke) ulike uheldige eller lovstridige forhold som bedriften har gjort seg skyldig i eller som har foregått innenfor bedriften.»

Underutvalget påpeker videre at henvisningen til «den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov», også bidrar til å forsterke uklarhetene. Det kan, sier underutvalget, for det første neppe være meningen at årsregnskapet i seg selv skal tilfredsstille den lovbestemte oppgave- og opplysningsplikt. Dernest vil et vidt tilfang av slik lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt falle utenfor det et årsregnskap kan romme.

Utvalget er enig i at det under lovrevisjonen må ryddes opp i dette. Utvalget peker for øvrig på at den formulering man har i gjeldende revisjonslovgivning er formet etter mønster av tilsvarende bestemmelse i regnskaplovgivningen. Dette er i seg selv uheldig da formuleringen mer knytter seg til opplysningskravene for årsregnskapet enn til revisjonens faglige innhold.

Utvalget viser for øvrig til forslaget til ny revisjonsstandard RS 400 «Risikovurdering og internkontroll». Denne standard trekker revisors vurdering av internkontrollen inn som et viktig element i revisjonsutførelsen. Den omhandler flere av de forhold som tradisjonelt har vært innfortolket i ordlyden i någjeldende revisjonslov § 6.

Standardens formålsbestemmelse er formulert slik:

«Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kjennskap til regnskaps- og internkontrollsystemene til å kunne planlegge revisjonen og utvikle en effektiv revisjonsmessig angrepsvinkel. Revisor må anvende profesjonelt skjønn for å vurdere revisjonsrisikoen og for å utforme revisjonshandlinger som sikrer at den reduseres til et akseptabelt nivå.»

Spørsmålet er så om man i en lovtekst skal prøve å detaljbeskrive revisjonens faglige innhold. Utvalget er kommet til at dette er lite hensiktsmessig og neppe lar seg gjøre på en tilfredsstillende måte. Standarden god revisjonsskikk er under kontinuerlig utvikling og det vil ikke være mulig å formulere en lovtekst som er dekkende for standardens innhold til enhver tid. Dernest, og det er kanskje det viktigste, er det en grunnleggende forutsetning at revisor, etter en vurdering av det enkelte foretak og foreliggende risiki, skal planlegge sin revisjon og velge art og omfang av de revisjonshandlinger som er nødvendige i det enkelte tilfelle. Dette kan vanskelig reguleres i en lovtekst. Det er Utvalgets oppfatning at de faglige krav til revisjonens innhold best utvikles gjennom standarder for god revisjonsskikk på ulike områder. Når det gjelder spørsmålet om hvem som skal utvikle slike standarder vises til "*Standardsettende organ*" i kap. 10.6.

Underutvalget sier under sine konklusjoner s. 27:

«Underutvalget ser det som en avgjørende forutsetning at omfang og avgrensning av den lovbestemte revisjon blir presisert i loven i samsvar med underutvalgets forståelse av begrepet.

...

Dette innebærer regelfesting av at revisor skal bekrefte at den revisjonsspliktige virksomhetens årsregnskap er i samsvar med gjeldende lov og at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning og årsregnskapet. Lovbestemte krav til årsregnskap og årsberetning må suppleres med god regnskapsskikk, likesom lovbestemte krav til revisjonen suppleres med god revisjonsskikk.

I denne sammenheng er det viktig å være oppmerksom på at omfanget av revisors plikter og arbeid (kontrollhandlinger), mer eller mindre direkte kan bli påvirket av en rekke forhold som ikke går direkte fram av regnskaps- og revisjonslovgivningen. Eksempelvis er det revisjonsspliktige foretakets skatte- og avgiftsforhold av så stor betydning for et korrekt årsregnskap, at en må forutsette at revisor har gjennomført nødvendige kontrollhandlinger på dette området for å kunne avgi revisjonsbekreftelse på årsregnskapet. Et annet eksempel kan være et foretak på grensen av insolvens. Om foretaket har gått til forfordeling av sine kreditorer, vil et slikt forhold i prinsippet kunne trekke etter seg erstatningskrav fra de skadelidende kreditorer. Generelt vil ulike former for rettsbrudd kunne få økonomiske konsekvenser og dermed få betydning for årsoppgjøret. Om slike rettsbrudd også er belagt med straff, er i og for seg ikke avgjørende. Men om et rettsbrudd også er straffesanksjonert, gjør ikke dette mulighetene for sivilrettslige økonomiske følger mindre, med den betydning for årsoppgjøret dette får.»

Denne variasjon i problemer og oppgaver understreker at det ikke er mulig å beskrive revisjonens innhold i en lovtekst.

Revisjonsoppgaven omfatter også rapportering. Når det gjelder dette spørsmål vises til de etterfølgende "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kap. 8.5.

Underutvalget har for øvrig i sin rapport, s. 28, gitt uttrykk for følgende:

«Dersom offentlige myndigheter skal kunne dra nytte av revisjonsberetning, må det videre være uttrykkelig underforstått at revisors bekreftelse er avgitt etter at planlegging og kontrollhandlinger er foretatt i nødvendig omfang og utstrekning, bl.a. innenfor følgende områder:

- At regnskapet bygger på et forsvarlig system og at et slikt system også blir anvendt på tilfredsstillende måte innenfor foretaket.
- At bokføringen er tilfredsstillende a jour og at den kan dokumenteres.
- At periodiseringen er i samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper.
- At det foreligger lovbestemte presentasjoner (eller andre oppstillinger mv.) samt at oppbevaringsreglene er fulgt.
- At årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med bestemmelser i lov eller forskrift.»

Utvalget er enig i disse forutsetninger, men finner det unødvendig å lovfeste dette. De nevnte forutsetninger faller klart inn under begrepet god revisjonsskikk og bør være en del av de standarder som legges til grunn for revisjonen. Utvalget peker dessuten på at myndighetene, dersom slike standarder ikke anses tilfredsstillende, alltid vil ha mulighet til å presisere slike forhold i forskrifts form. Kravet om den regnskapsspliktiges primæransvar, herunder at han skal holde regnskapene tilfredsstillende ajour (løpende bokføring) må lovfestes i Regnskapsloven.

En klarere markering av revisjonens prinsipielle begrensning til det å bekrefte årsregnskapet og grunnlaget for dette, kan som nevnt tidligere føre til at enkelte deler av de oppgaver revisor i dag utfører, bortfaller. Dette gjelder spesielt den *granskning* revisor eventuelt bør gjennomføre i tilknytning til foretakets generelle, overordnede forvaltning gjennom styrende organer. En slik granskningsplikt må i tilfelle anses som en særoppgave. I utredningen er spørsmålet derfor behandlet i "*Særoppgaver (særattestasjoner)*" i kap. 6.3.5.

6.3.4 Revisjonspliktens omfang

Det vises til "*Omfanget*" i kap. 6.1.1.3 hvor det er redegjort for gjeldende regler for revisjonsplikt, kfr. også "*Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kap. 5.

Ved lovendringer som har utvidet grensene for fritak fra revisjonsplikten har det, som nevnt, vært lagt stor vekt på kostnadssynspunktet. I den sammenheng har man drøftet om visse (små) foretak enten

- skulle pålegges en «enklere form» for revisjon eller
- helt fritas for revisjonsplikt.

Den siste løsning er så langt valgt hos oss.

Utvalget finner ikke grunn til å ta opp forslag om at man for visse foretak skal innføre «enklere former for revisjon» som i realiteten måtte innebære at det foretas bestemte lempninger i revisjonens innhold og utførelse. Har et foretak først revisjonsplikt, bør denne revisjon gjennomføres fullt ut etter de faglige krav som stilles. I det overordnede krav om at den rettslige standard god revisjonsskikk skal følges, er det lite rom for tillem্পninger og unntak. Revisor utøver revisjonen under et fullt ut profesjonelt ansvar som omfatter såvel disiplinært som erstatnings- og strafferettslig ansvar. Tillem্পninger og unntak vil både uthule dette ansvar og skape en usikker ansvarssituasjon for revisor.

En helt annen ting er at ved visse særattestasjoner vil kontrollen/revisjonen kunne være begrenset til det (de) *området* (områder) som er nødvendige for at særattestasjonen skal kunne avgis. Det er imidlertid da ikke spørsmål om *lem্পninger* i revisjonens innhold, men om å *erstatte* revisjonsplikten med spesielle og avgrensede kontroller og særattestasjoner.

Ved vurderingen av revisjonspliktens omfang kan det etter Utvalgets oppfatning ikke legges ensidig vekt på kostnadssynspunktet. *Hvem* som skal ha plikt til å la sine årsregnskaper revidere, henger nøye samme med de formål revisjonen har. Blant de formål som tidligere er omtalt nevnes summarisk her at revisjonen bl. a. skal

- bidra til å styrke beslutningsgrunnlaget for ulike interessegrupper,
- bidra til å sikre interessene for flere av brukergruppene, f.eks. kreditorer,
- bidra til å sikre beregningsgrunnlaget for skatter og avgifter og
- ha en preventiv effekt i kampen mot økonomisk kriminalitet.

Revisjonsplikten henger i vår lovgivning også sammen med plikten til å utarbeide årsregnskap ved at, med de unntak som følger av lov, den som har regnskapsplikt etter regnskapsloven også er revisjonspliktig. Etter Utvalgets oppfatning er dette et logisk og riktig prinsipp som man fortsatt må bygge på. Finner man det riktig å pålegge et foretak regnskapsplikt som innebærer plikt til å fremlegge et årsregnskap etter regnskapsloven, bør det være knyttet en uavhengig bekreftelse til dette regn-

skap. Utvalget vil derfor foreslå at revisjonsplikten i utgangspunktet knyttes opp mot plikten til å avlegge årsregnskap.

I enkelte sammenhenger vil selskapsformen ha betydning for spørsmålet om foretaket bør ha revisjonsplikt. I selskaper med begrenset ansvar vil det f.eks. for kreditorene være viktigere med revisjon enn i selskaper der deltagerne har et personlig og ubegrenset ansvar. I andre sammenhenger, f.eks. når det gjelder sikring av beregningsgrunnlaget for skatter og avgifter og revisjonens preventive effekt generelt, vil selskapsformen derimot ha liten – om noen – betydning.

Når det gjelder selskaper hvor deltagerne har begrenset ansvar, mener Utvalget at disse fortsatt bør ha revisjonsplikt uten hensyn til størrelse. Selv til små virksomheter er det knyttet utenforstående interesser som har et legalt behov for å vite at den informasjon de skal bygge på har vært gjenstand for betryggende kontroll. EU-direktiv 78/660/EØF om årsregnskaper forutsetter i utgangspunktet at alle aksjeselskaper og andre selskaper hvor deltagerne har begrenset ansvar, har revisjonsplikt. Direktivet åpner imidlertid adgang for medlemslandene til å gjøre unntak ut fra størrelseskriterier, men ikke for næringer/bransjer generelt eller for selskaper med spesiell eiersammensetning. Utvalget finner for selskaper med begrenset ansvar ikke grunnlag for å gjøre bruk av unntaksadgangen.

Når det gjelder andre selskaper er det Utvalgets oppfatning at hovedregelen bør være at foretak som er pliktige til å fremlegge et årsregnskap etter regnskapsloven også bør ha revisjonsplikt. Utvalget peker på at dersom foretak, som i dag er unntatt fra revisjonsplikten, får årsregnskapsplikt etter endring av regnskapsloven, vil Utvalgets forslag innebære at dette også utløser revisjonsplikt. Når revisjonsplikten på denne måte knyttes til årsregnskapsplikten, finner Utvalget det nødvendig å gå inn på spørsmålet om kriteriene i gjeldende unntaksordning er rimelige og riktige.

Utvalget oppfatter det fremlagte forslag fra Regnskapslovutvalget slik at det bare er enkeltmannsforetak (og sameier) som er unntatt fra årsregnskapsplikten. Blir dette den endelige utforming av regnskapslovens krav til årsregnskapsplikt, innebærer Utvalgets prinsipielle syn at alle foretak med mer enn én deltager også bør være revisjonspliktige. En uavhengig revisjon vil være en sikkerhet for ulike eierinteresser. Til tross for dette prinsipielle syn, vil ikke Utvalget foreslå opphevet de fritak som i dag fremgår av revisorloven § 1. Velger man å fritta foretak med mer enn én eier for revisjonsplikten ut fra omsetningskriterier e.l., bør det samtidig vurderes om det skal innføres en regel hvoretter minoritetsinteressene kan kreve revisjon.

For at finansiell revisjon etter den rettslige standard god revisjonsskikk skal ha noen mening, må det foreligge et årsregnskap. Utvalget understreker derfor at dersom man ønsker å innføre revisjonsplikt for foretak som måtte falle utenfor plikten til å utarbeide årsregnskap, f.eks. store enkeltmannsforetak, må det samtidig institueres en plikt om at årsregnskap skal utarbeides. Er det behov for å sette krav om bekreftelser/attestasjoner uten at det foreligger et årsregnskap som kan revideres, må dette iverksettes gjennom et særattestasjonskrav. Dette kan synes kompliserende på bakgrunn av at alle standarder retter seg mot forutsatte regnskapsoppstillinger. Man kan således risikere et relativt betydelig spesifikasjonsomfang for kontrollens innhold i vedkommende forskrift. Sannsynligvis ville det være enklere å innføre regnskapsplikt i de tilfeller det også er behov for revisjon.

Utvalget har vurdert i hvilken grad nødvendig bekreftelsesbehov for mindre og enklere foretak kan skje ved en særattestasjon på foretakets næringsoppgave, og om denne også kan gis av eksternt, autorisert regnskapsfører. Dette kan synes som en god effektivisering idet en stadig større del av de mindre foretakene får sine regnskap ført ved eksterne regnskapskontorer, og fordi det gjennom lovverket er etablert ansvars- og kvalitetskrav for slik virksomhet.

En overføring av bekreftelsesfunksjonen til regnskapsfører reiser en del spørsmål:

- Forventer man likevel den samme kontroll av verdier og resultatelement som det forutsettes i god revisjonsskikk?
- Finner man det tilstrekkelig at regnskapsfører kontrollerer sin egen regnskapsføring? I de fleste mindre foretak kan man ikke regne med noen kvalitetssikring fra daglig leders eller eiers side.
- Forventes samtidig at det stilles sterkere uavhengighetskrav til regnskapsfører f.eks. at denne da fratas mulighet til å være fullmektig for foretaket i andre forhold enn regnskapsføringen? Eksempelvis delta i utlønning, konferanser med leverandører og kredittgivere m.v.? I motsatt fall reduseres nødvendigvis verdien av bekreftelsen med samme grunner som har ført til at revisor ikke kan utføre slik tjeneste.

Hvis bekreftelsen forutsetter kontroller med tilnærmet samme formål og innhold som etter revisorloven og god revisjonsskikk, kan ikke Utvalget se det som en forsvarlig løsning å overføre disse funksjoner til regnskapsførere. Dette fordi

- revisjon og regnskapsføring omfatter fundamentalt forskjellige oppgaver. En samordning har således ikke særlig rasjonaliseringseffekt uten at man samtidig reduserer formålet med regnskapsbekreftelsen.
- regnskapsførere ikke har tilsvarende utdanningskrav som revisorer. I realiteten er ikke regnskapsførere pålagt utdanning hverken innen revisjon, kontroll eller på et generelt nivå som tilsvarende revisorene.
- uavhengighetskravet, som bør stilles til den som bekrefter svekker muligheten for regnskapsfører for å overta andre administrative funksjoner for foretaket. Slik overføring («outsourcing») blir mer og mer vanlig i dag.
- sikringsverdien for andre brukergrupper enn skattemyndighetene ville reduseres eller helt falle bort.

I de tilfeller man ikke finner behovet for revisjon så stort at det berettiger et lovkrav, og anser det tilstrekkelig med en mer begrenset bekreftelse, f.eks.

- at regnskapene er ført og avsluttet i henhold til regnskapslovens bokføringsbestemmelser
- at lovbestemt regnskapsmateriale foreligger, samt
- at innsendte ligningsskjemaer er utfylt i tråd med foretakets regnskaper,

kan bekreftelsesplikten etter Utvalgets mening tenkes pålagt ekstern regnskapsfører.

Norges Bondelag har i brev av 30.10.96 til Utvalget gitt uttrykk for ønske om fritak for revisjonsplikten for ANS og andelslag/BA med beskjedne omsetning, uavhengig av antall deltakere. Begrunnelsen er at samarbeidstiltakene i landbruket omfatter en oversiktlig mengde tredjemenn, til dels har svært beskjedne omsetning, og at foretakene har et nært forhold til lligningsmyndighetene som etter Norges Bondelags syn gjør behovet for revisjon lite. Utvalget ser ingen forskjell i så måte fra andre mindre foretak, og finner ikke å kunne forslå særløsning for landbruket.

Utvalget peker for øvrig på at ved ethvert fritak for revisjonsplikt gir man avkall på den kontroll og sikring av de utenforstående interesser som revisjonen skal ivareta – forutsatt at man ikke erstatter revisjonen med en særattestasjon som dekker de tilsvarende behov. I bestrebelsene på å motvirke økonomisk kriminalitet, spesielt på skatteområdet, er etter Utvalgets oppfatning et omfattende fritak for revisjonsplikt ikke den rette vei å gå. Det vises i den sammenheng også til at vi har en

næringsstruktur med svært mange små virksomheter som til sammen har stor betydning for samfunnet og samfunnsøkonomien. Ved vurderingen av revisjonsplikt ut fra en kost- og nyttebetraktning kan man derfor ikke ensidig legge vekt på hensynet til at det lille foretak skal spare kostnadene ved revisjon.

Utvalget peker videre på at ikke-revisjonspliktige virksomheter som måtte drive etter spesiell bevilling eller konsesjon, må kunne pålegges revisjon etter særloven og som en del av vilkårene for virksomheten. Det normale bør da være at særloven instituerer revisjonsplikten, men henviser til revisorloven når det gjelder revisjonsinnhold og gjennomføring.

6.3.5 Særoppgaver (særattestasjoner)

Som påpekt flere steder i utredningen legger Utvalget stor vekt på å markere klare grenser for den revisjon som revisorloven pålegger. Ved å knytte revisjonsbegrepet kun til hovedfunksjonen å bekrefte regnskapet og de handlinger fra revisors side som har sammenheng med denne funksjonen, blir det vesentlig enklere å fastslå revisors plikter i en tid med sterk utvikling med stadige endringer i foretakenes organisasjonsopplegg og forretningsformer. Det vil imidlertid ut over denne revisjonen både kunne være fornuftig og rasjonelt å pålegge revisor også andre handlinger for å oppnå ønsket sikring på spesielle områder. Utvalget definerer dette som særoppgaver i tillegg til revisjonen.

Underutvalget har i sin innstilling, bl. a. i "*Historisk utvikling og status i Norge*" i Kap. 3 og kap. "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i 6, gått grundig inn på spørsmål knyttet til særattestasjoner. Underutvalget har i den sammenheng, s. 26, også vist til Ot.prp. nr. 9 (1994-95) Regnskaps- og revisjonsregler for stiftelser hvor Finansdepartementet bl. a. har uttalt:

«Det bør etter Finansdepartementets oppfatning trekkes et klart skille mellom på den ene side revisors ansvar for revisjonen, som i første rekke gjelder *bekreftelse* av årsoppgjøret og grunnlagsdata for årsoppgjøret (bokføringen), samt revisors ansvar for de *særlige attestasjonskrav* etter lov eller forskrift, og på den annen side styrets ansvar. De løpende disposisjoner, forstått dels som plassering og sikring av stiftelsens midler, dels som stiftelsens ytelser overfor berettigede, er i siste instans styrets ansvar. Revisor får bare befatning med dette dersom det får direkte eller indirekte betydning for årsoppgjøret (den egentlige revisjon), eller der revisor blir pålagt å attestere nærmere angitte forhold.

...

Etter Finansdepartementets oppfatning er det mest realistisk å trekke fram endel forhold som en ønsker at revisor skal attestere særskilt, isteden for å forutsette at revisor løpende skal kunne følge med i stiftelsens forvaltningsanliggender generelt. Et så vidt utformet ansvarsområde for revisor ville i tillegg til den betydelige kostnadsfaktor det som nevnt representerer også kunne virke til å viske ut grensene for ansvarsområdet mellom revisor, med en kontrollerende og bekreftende funksjon, og styret, som må ha ansvaret for å gjennomføre forvaltningen av stiftelsens virksomhet og midler.

Med dette som bakgrunn går Finansdepartementet inn for at revisorlovens regler skal gjelde, samtidig som det nedfelles en rekke krav om *særattestasjoner* i tillegg til dette. . . »

Som det fremgår foran har Utvalget prinsipielt sluttet seg til denne todeling: Den lovbestemte revisjon skal rette seg mot årsregnskapet og grunnlaget for dette.

Attestasjons- og bekreftelsesbehov ut over dette skal fremgå av egne hjemler for særattestasjoner.

Etter å ha vurdert myndighetenes behov for slike særattestasjoner, konkluderer underutvalget slik på s. 77:

«Ut fra underutvalgets syn på revisjonsbegrepet, revisjonspliktens innhold og formål, jf "*Utdanningsopplegg*" i kapittel 4, er det å betrakte som unødvendig og lite målrettet at det fra offentlig myndighet argumenteres for og eventuelt lages regler om revisjonsplikt i tilfeller hvor den offentlige myndighet egentlig har behov for en konkret utformet særattestasjon. Det departement som har ansvaret for revisjonslovgivningen (Finansdepartementet) bør derfor søke gjennomført en vurdering av om det er formålstjenlig å beholde slike særlige bestemmelser om revisjonsplikt. En slik gjennomgang bør ha som mål å få overført bestemmelser om alminnelig revisjonsplikt i særlovgivning og forskrifter til bestemmelser om særattestasjon, der det er åpenbart at den offentlige myndighets bekreftelsesbehov gjelder relativt konkret avgrensete områder.

Underutvalget foreslår at det blir rettet en henstilling til Finansdepartementet om å gjennomgå reglene for revisjonsplikt etter særlover og vurdere innføring av mer konkret utformede særattestasjoner som alternativ.

Underutvalget regner med at det i vid utstrekning fortsatt blir aktuelt å kreve at særattestasjoner utføres av registrerte eller statsautoriserte revisorer. Disse kategorier vil oppfylle de aktuelle faglige kompetansekrav. Underutvalget tar opp forslag om at en i loven får hjemmel til også å stille faglige kompetansekrav dersom andre kategorier enn revisorer skal utføre særattestasjoner.

Gjeldende regler for skattemessige særattestasjoner er idag tildels knyttet til revisjonsplikt. Underutvalget tar opp forslag om at ligningsloven endres på dette punkt slik at denne begrensning faller bort.

For øvrig foreslår underutvalget at den nærmere presisering av de ulike særattestasjonenes innhold mv. fastsettes i forskrift med hjemmel i lov av den myndighet som har behov for bekreftet informasjon.»

Utvalget er enig i dette.

Underutvalget har påpekt at gjeldende regler for skattemessige særattestasjoner i dag til dels er knyttet til revisjonsplikten og foreslår at ligningsloven endres slik at denne begrensning faller bort. Man vil dermed være sikret at det for foretak som faller utenfor revisjonsplikten, kan stilles krav om skattemessige særattestasjoner. For slike særattestasjonskrav bør man utarbeide og vedlikeholde detaljerte beskrivelser av hva revisor skal gjøre, sikkerhetsnivå og hva påtegningen for øvrig innebærer. Utvalget påpeker, slik det tidligere også er anført, at for de skattemessige særattestasjoner knyttet til dagens påtegning på næringsoppgave og følgeskriv til lønns- og trekkoppgavene, vil de revisjonshandlinger som er nødvendige for å kunne foreta påtegningen ligge nær opp til den ordinære revisjon. Man må derfor være oppmerksom på at en slik omlegging i seg selv ikke vil innebære store kostnadsmessige innsparinger for foretakene sett i forhold til fullstendig finansiell revisjon.

Omkostningene ved slike attestasjoner vil selvsagt være avhengig av attestasjonens innhold og omfang. Finner man seg tjent med en forenklet attestasjon som krever mindre omfattende kontrollhandlinger, vil dette virke inn på kostnadsnivået. Likeledes kan kostnadsnivået påvirkes av hvem som skal avgi attestasjonen. Utvalget har annet sted understreket at ved utformingen av krav til slike attestasjoner, er det viktig at man bevisst vurderer deres formål, innhold og omfang. Det må desuten vurderes hvem som naturlig og ut fra formålet kan utføre de kontroller som skal ligge til grunn for attestasjonen.

Prinsippielt sett er det ingenting i veien for at kravet om særattestasjoner frigjøres fra revisors lovbestemte plikter ved at det bare stilles krav til bekrefterens kvalifikasjoner og nødvendig grad av uavhengighet. Dette vil øke fleksibiliteten under særattestasjonene og bidra til at den blir avgitt av den som har de beste faglige forutsetninger. Denne form for fleksibilitet vil ikke stå i veien for at foretakene nytter sin valgte revisor når dette er naturlig. I de tilfeller krav om særattestasjoner kan dekkes av andre enn finansielle revisorer, må de nødvendige uavhengighetskrav m.v. fremgå av forskriften som hjemler særattestasjonen.

På grunnlag av underutvalgets synspunkter og kravene i de foreliggende anbefalinger til god revisjonsskikk vedrørende særattestasjoner, understreker Utvalget at man ved utformingen av ethvert krav om en særattestasjon klart må angi

- særattestasjonens formål og hvem som skal motta den,
- bekreftelsens art,
- avgrensning av hva som skal rapporteres, herunder periode og innhold
- hvilke deler av loven som skal gjelde for den som skal utføre oppgaven når en annen enn den valgte revisor kan utføre denne.

Utvalget peker videre på at revisor, ved kontroll av områder som grunnlag for en særattestasjon, må følge krav som lov, forskrifter og god revisjonsskikk setter for at slik bekreftelse skal kunne avgis. Det vises i denne sammenheng til «Anbefaling til god revisjonsskikk vedrørende revisors særattestasjoner», vedtatt 16.01.92 og RS 800 «Revisors uttalelser ved revisjonsoppdrag med spesielle formål». Det må også være et grunnleggende krav knyttet til sær oppgaver som pålegges den ansvarlige revisor i foretaket at ikke oppgavens art eller innhold kan medføre konflikt med de prinsipper som er fastlagt for revisors habilitet eller taushetsplikt. Det siste medfører bl.a. at særattestasjonen normalt må knyttes til bekreftelse av informasjon som *foretaket* gir f.eks. til offentlige myndigheter, og ikke nødvendigvis fremstå som en frittstående informasjonsplikt om foretakets interne forhold.

Formell forvaltningsrevisjon

Som omtalt i "*Imholdet*" i kap. 6.1.1.2 råder det en viss uklarhet om gjeldende rettstilstand for revisors engasjement i tilknytning til foretakets generelle etterlevelse av lover og forskrifter, herunder omfanget av revisors «se etter»- og/eller «gransknings»-plikt. Ved endringen av revisorloven i 1989, jf Ot.prp. nr. 35 om lov om endringer i revisorloven og visse andre lover, ble det foreslått inntatt i revisorloven som § 6 annet ledd plikten for revisor til å se etter om foretaket overholdt lovbestemte plikter i forbindelse med formuesforvaltning og intern kontroll. Ved Stortingsbehandlingen i Innst. O. nr. 95 1988-89 uttalte imidlertid flertallet (side 8) at:

«Flertallet er enig med departementet i at det er viktig både for eiere og for skattemyndighetene å sikre kontroll med formuesforvaltning. Men flertallet mener at både selve begrepet og omfanget må klargjøres nærmere, og foreslår at dette ledd *foreløpig* (understreket av Utvalget) tas ut av loven og vurderes nærmere.»

Bestemmelsen kom derfor ikke inn i revisorloven. Det synes ikke som det senere er gjort noen nærmere utredning av begrepet formuesforvaltning som flertallet forutsatte. Derimot ble tilsvarende krav videreført fra revisjonsforskriftene av 1976 i någjeldende Forskrift om revisjon og revisorer 19. september 1990 § 3-2 første ledd:

«(1) *I tillegg til* (understreket av Utvalget) de kontrolloppgaver som følger av revisorloven § 6 skal revisor se etter at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll.»

Av departementets merknader til bestemmelsen i dette leddet fremgår det en begrensning i denne plikten:

«- Tilsvarende som for eventuelle mangler ved den interne kontrollen i bedriften, jfr. merknadene til tredje ledd, er det ordningen av og kontrollen med formuesforvaltningens betydning for regnskapet som gir rammen for revisors plikter etter første ledd.»

Det synes derfor klart at revisors «se etter»-ansvar også etter departementets syn ikke utvider revisjonens omfang, men innebærer en særlig plikt for revisor, innen dette omfanget, til å se etter at foretaket har etablert en tilfredsstillende kontroll med formuesforvaltningen.

I forslag til nye revisjonsstandarder markeres klarere enn i dag at revisors handlinger er målrettet mot hva som har betydning for regnskapsbekreftelsen, også når det gjelder internkontrollen og foretakets overholdelse av lover og forskrifter. Revisor må imidlertid som ledd i sin revisjonsplanlegging, vurdere betydningen av og eventuelt teste overholdelse av lover og forskrifter i et vidt omfang, selv om det understrekes at revisors engasjement vedr. de forskjellige lovbestemmelser, vil kunne avta med den betydning vedkommende bestemmelse har for foretakets regnskap. Dette fordi etterlevelse av lov- og forskriftsbestemmelser vil kunne ha betydning for foretakets finansielle situasjon.

Gjennomgangen i "*Behov for operasjonell revisjon og forvaltningsrevisjon*" i kap. 6.2.2 viste at det foreligger behov for en mer generell, uavhengig bekreftelse på at foretakets ledelse overholder sine oppgaver på en forsvarlig måte. For å kunne se etter eller granske forhold, vil revisor imidlertid være avhengig av normative bestemmelser å relatere bekreftelsen til. Når det gjelder f.eks. styrets funksjon, foreligger det i dag ikke noe detaljert regelsett eller standarder som utdypning av styrets oppgaver eller for gjennomføringen av styrearbeidet. Allerede i ovennevnte Innst. O. nr. 95 1988-89 uttalte Stortingsflertallet om dette:

«- - Dette innebærer slik flertallet oppfatter det, at begrepet formuesforvaltning ikke er nærmere drøftet i denne sammenheng tidligere, og proposisjonen sier heller ikke noe nærmere om hva som legges i kravet til betryggende formuesforvaltning, og hva slags formue det dreier seg om.»

Sett på bakgrunn av bl.a. det ansvar revisor kan komme i ved mangelfull revisjon, kan dette tale i mot å pålegge revisor en slik bekreftelsesfunksjon.

Utvalgets flertall har, til tross for ovenstående innvendinger, kommet til at revisor, uansett forholdets betydning for regnskapsbekreftelsen, bør pålegges som særlig plikt til å vurdere om foretakets styrende organ ivaretar sitt ansvar på en forsvarlig måte. Dette behovet ble, som referert foran, også uttrykt fra Stortingsflertallets side siste gang revisorloven var oppe til behandling. Det at et forhold er vanskelig å kontrollere, kan ikke være en avgjørende hindring for en verdifull kontrollhand- ling.

Utvalget anser det imidlertid viktig i denne forbindelse å fastsette så konkrete bestemmelser om revisors kontrollplikt at det ikke oppstår tvil om hva som skal forventes av revisor. For å sikre dette foreslår Utvalget at bestemmelsene benytter formuleringer tilsvarende hva forslagene til nye aksjelover benytte for å regulere styrets ansvar. Dette innebærer at revisor må se ette rom foretakets styrende organ har engasjert seg tilstrekkelig for å

- sørge for forsvarlig organisering av virksomheten,
- fastsette nødvendige virksomhetsplaner og budsjetter for foretaket
- holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling, samt
- påse at virksomheten, regnskapet og formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll

For å markere en ramme for revisors plikt begrenser Utvalgets forslag vurderingsplikten til hvordan det styrende organet ivaretar sine plikter. Videre finner Utvalget det naturlig på bakgrunn av manglende konkrete bestemmelser og standarder om ledelse å begrense revisor reaksjonsplikt til de tilfeller hvor svikt i det styrende organs funksjoner etter revisors mening er av vesentlig karakter.

I samme særbestemmelse bør inntas gjeldende krav til revisor om å se etter at vedtak fattet av generalforsamling, selskapsmøte, bedriftsforsamling, representantskap eller tilsvarende organer blir gjennomført og at de er innen rammen av foretakets vedtekter og kompetente selskapsorganers beslutninger, og at de ikke er i strid med lover eller forskrifter som er sentrale for foretaket.

Utvalget foreslår at revisor skal ta svikt på ovennevnte områder opp i nummererte brev. Dette innebærer riktignok bare en alvorlig advarsel til ledelsen, men Utvalget anser at en slik melding vil kunne ha verdifull virkning på foretakets videre styring og kontroll. Det at revisor over for foretaket viser at han vurderer disse forhold, har i seg selv stor betydning. Dessuten vil revisor, hvis forholdene ikke retter seg, måtte frasi seg oppdraget. Myndighetenes kontrollorganer, f.eks. på skatte- og avgiftsområdet, vil dertil ha tilgang til revisors brev og kunne bli gjort oppmerksom på forholdene.

Utvalget foreslår at disse oppgavene tas inn i lovteksten. I tilfelle de endelige aksjelover får en annen formulering enn hva som er lagt til grunn her, må revisorlovens tekst justeres tilsvarende.

6.3.6 Spesielt om økonomisk kriminalitet

6.3.6.1 Generelt

Utvalget har drøftet om revisjonen bør inneholde spesielle kontrollhandlinger med formål å sikre mot, oppdage eller oppklare kriminell virksomhet på det økonomiske området. Utvalget har derimot ikke funnet det nødvendig å gå inn på revisors metoder, arbeidsform og beviskrav i forbindelse med økonomisk kriminalitet. Dersom spesialoppgaver pålegges revisor på dette området, må imidlertid disse elementer utredes grundig, da den metodikk og arbeidsform revisor for øvrig benytter, ikke er tilpasset formålet.

Utvalget har tidligere pekt på begrensninger man bør hensynta med bakgrunn i de kompetansekrav som stilles for revisor.

6.3.6.2 Økonomisk kriminalitet rettet mot foretaket

I gjennomgangen tidligere i kapitlet er trukket frem de forskjellige interessegruppers behov for revisjonsmessig engasjement mot økonomisk kriminalitet.

De interessegrupper som er nært knyttet til foretaket som eiere eller ledere vil se verdi i bestemmelser om revisjon som sikring mot kriminelle anslag mot foretakene fra ansatte, tillitsvalgte, forbindelser og andre. Dette omfatter primært vurdering og kontroll av kvaliteten av foretakenes sikring, men også oppdagende revisjon og intern rapportering er aktuelt. Disse behov vil m.a.o. kunne gå ut over det som i h.t. dagens definisjon inngår i finansiell revisjon. De grupper som er opptatt av slik sikring, er imidlertid lite homogene og med ulike behov. De fleste av disse gruppene

(særlig eiere, ledere) er interessert i at forholdene oppdages, oppklares og rettes opp, men i mindre grad interessert i ekstern rapportering om forholdene. Disse grupper vil normalt heller ikke være avhengig av lovbestemmelser for å kunne etablere interne funksjoner og gjennomføre fleksible tiltak for å sikre en målrettet kontroll. Dette kan være å foretrekke fremfor å måtte tilpasse kontrollen til lovbestemte felleskrav.

Långiver, andre forretningsforbindelser og ansatte kan ha andre preferanser. Utvalget legger for disse grupper vekt på at en del av sikringen mot den økonomiske kriminaliteten fra innsiden av foretaket og fra samarbeidspartnere mv., vil dekkes gjennom de ordinære revisjonskrav i forbindelse med årsoppgjørsbekreftelsen. Utvalget viser videre til sitt forslag i "*Særoppgaver (særattestasjoner)*" i kap. 6.3.5 om formell forvaltningsrevisjon. Eventuelle resterende behov vil etter Utvalgets syn best kunne dekkes ved særoppgaver pålagt revisor eller andre definerte kontrollinstanser, og at de i så tilfelle bør pålegges med hjemmel i særlover og ikke i revisorloven.

Offentlige myndigheter har en generell interesse i å opprettholde respekten for rettsreglene og legge til rette for trygge forhold i næringslivet. Denne interessen går ut over behovet for en bekreftelse på at foretakenes styrende og ledende organer følger sentrale lovbestemmelser, at foretakene har tilfredsstillende regnskapssystemer og at det avlegges dekkende årsregnskaper. Dette omfatter f.eks. behovet for en uavhengig kontroll med

- om ledelsen har vurdert risiko mer omfattende enn hva som har betydning for regnskapene, og lagt opp til hensiktsmessige kontrolltiltak for å sikre foretakets verdier og begrense de forpliktelser foretaket kan påføres i fremtiden, herunder i hvilken grad man har vurdert og sikret seg mot misligheter,
- om betydelig disposisjoner er lovlige og i samsvar med lovlig fattede vedtak,
- om det ellers fra ledelsen eller tillitsvalgtes side er foretatt ansvarsbetingede handlinger.

Behovet ovenfor har mange forstått å være dekket inn i gjeldende «Anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll» uten noen begrensning til hva som har betydning for regnskapene, slik nye revisjonsstandarder antyder. Underutvalget har i denne sammenheng uttalt (s. 62):

«Utvalget vil derfor foreslå at det i revisorloven tas inn en presisering om at det ligger innenfor revisors oppgaver å foreta risikoanalyse, planlegge og iverksette kontrollhandlinger med tanke på å avdekke misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket og eventuelle andre lovbrudd innenfor de beskrevne rammer og innenfor de vanlige rammer for planlegging og utføring av revisjonsoppdrag. Underutvalget mener at det er tilstrekkelig at det i revisorloven gis en ramme for hva som anses å ligge innenfor revisjonsbegrepet på dette området.

Detaljer om omfanget av revisors handlinger på dette området, kan etter underutvalgets oppfatning fastlegges gjennom god revisjonsskikk.»

Utvalget er imidlertid av den oppfatning at det heller ikke på dette området bør legges noen spesielle presiseringer inn i revisorlovens revisjonsbegrep ut over hva som er målrettet mot det å bekrefte regnskapet. Dette av hensyn til et grunnleggende ønske om ikke å utydeliggjøre rammene for hva revisjonen skal omfatte ved å pålegge revisjonshandlinger rettet mot andre formål. En formulering slik underutvalget foreslår, vil i realiteten utvide revisors undersøkelsesplikt vesentlig ut over hva Finansdepartementets kommentarer til gjeldende bestemmelser i forskrift om revisjon og revisorer § 3-2 første ledd tilsier:

«- - - Tilsvarende som for eventuelle mangler ved den interne kontrollen i bedriften, jfr. merknadene til tredje ledd, er det ordningen av og kontrollen med formuesforvaltningens betydning for regnskapet som gir rammen for revisors plikter etter første ledd.- - -»

Også her mener Utvalget det eventuelt kan fastsettes konkrete særoppgaver i den grad man finner behov for revisors bekreftelse eller vurdering av andre forhold. Begrensningen ligger bare i at slike oppgaver ikke må bryte med grunnleggende prinsipper i revisors hovedfunksjon eller påføre foretakene kostnader i et omfang som ikke er forsvarlig. Fordelen ved særkrav er dessuten at disse ikke berører det alminnelige innhold i god revisjonsskikk, samt at man da ikke er bundet til at attestasjonen eller uttalelsen må gis av den valgte revisor og således av de kompetanse- og metodebegrensninger som er knyttet til den revisor som utfører finansiell revisjon.

6.3.6.3 Økonomisk kriminalitet fra foretakets side

Som påpekt i "*Offentlige myndigheter*" i kap. 6.2.3.8 har myndighetene på dette området betydelig interesse av lovsikring, – særlig for de former for slik virksomhet som svekker rapportering og oppgjør av skatter og avgifter. Myndighetene vil ikke selv kunne følge hvert enkelt foretak opp på samme måte som man vil kunne ved å pålegge revisjonshandlinger og rapportering.

Når den finansielle revisjonen utføres i samsvar med god revisjonsskikk, vil den imidlertid kunne fange opp en stor del av slik kriminalitet, i den utstrekning denne kan spores gjennom regnskapene. Dette er enda klarere enn tidligere presisert i RS 250 hvor det fremheves at brudd på lover og forskrifter kan ha vesentlig innvirkning på regnskapet, og at revisor av den grunn må sette seg inn i de lovbestemmelser som gjelder for foretaket. Dette innebærer også at revisor for en stor del må utføre handlinger for å avgjøre om det foreligger brudd på de samme lover og forskrifter. Særlig viktig er dette for skatte- og avgiftsmyndighetene.

Likeledes har myndighetene, som vist til flere ganger tidligere, adgang til å pålegge foretakene revisorbekreftede særoppgaver på områder hvor man føler risikoen for kriminalitet så stor at det rettfærdiggjør kostnadene. Etter Utvalgets mening er dette den mest effektive vei.

Også andre grupper enn de offentlige myndigheter (kreditorer, leverandører, kunder) har, som påpekt tidligere, et visst behov for sikkerhet mot svindel og annen økonomisk kriminalitet fra foretakets side. Disse vil sannsynligvis føle trygghet hvis revisor fører kontroll med eventuelle uregelmessigheter i forretningsdriften, enten i form av kriminell virksomhet som er rettet direkte mot dem, eller virksomhet som mer indirekte kan skade dem. Dette gjelder like meget kriminell virksomhet som ikke kan spores gjennom regnskapene, som den virksomhet som kan fanges opp gjennom den ordinære regnskapsrevisjon. Disse gruppene vil imidlertid primært være opptatt av preventiv sikring, og at eventuell kriminell virksomhet blir stoppet før den skader dem selv økonomisk. Finansforbindelser og viktige leverandører vil dessuten selv i mange tilfeller kunne stille mer målrettede krav om kontroll og sikkerhet av betydning for dem, enn hva som kan oppnås gjennom lovverket. Utvalget finner det på denne bakgrunn ikke nødvendig å foreslå særbestemmelser i revisorloven av hensyn til disse grupper.

De ansatte er den gruppe som står svakest når det gjelder mulighetene for å ivareta interessene på dette området selv. Denne gruppen er interessert i trygghet for at det økonomiske bilde arbeidstakerne blir presentert er riktig, at foretaket ikke drives på en måte som skader arbeidsplassene, og at det ikke tappes for verdier. På

bakgrunn av de kostnader virkningsfulle tiltak ville føre med seg, og det brudd i revisjonssystematikken som det innebærer, ser ikke Utvalget det som forsvarlig å innføre revisjonstiltak som sikrer ut over hva som allerede er dekket gjennom revisorlovens bestemmelser og god revisjonsskikk.

6.3.6.4 Økonomisk kriminalitet gjennom foretaket

Internasjonalt er det i den siste tiden fokusert betydelig på kontrolltiltak mot økonomisk kriminalitet utført gjennom foretak, også i de tilfeller dette skjer uten at foretakene selv har kjennskap til virksomheten (hvitvasking). Det er således etablert regelverk for banker og andre finansinstitusjoner som skal sikre at det iverksettes tiltak for preventiv sikring mot og oppdagelse av hvitvasking av penger fra narkotikahandel o.l. Det er i dette regelverket ikke sagt noe om revisjonens rolle. Det å følge opp at de pålagte kontrolltiltak gjennomføres, synes primært å være en operasjonell revisjonsfunksjon som man må forvente institusjonen selv er interessert i å etablere. For den valgte revisor vil imidlertid et skjerpet aktsomhetskrav også omfatte vurdering av muligheten for slik kriminalitet.

Andre former for økonomisk kriminalitet gjennom foretakene er f.eks. ansattes mulighet for å avgi bevisst feilinformasjon til skattemyndigheter om egne lønnsforhold (feilaktige lønnsmeldinger). Denne type virksomhet behøver ikke få vesentlige økonomiske følger for foretakene selv, men kan medføre lavere skatter for vedkommende ansatt. Den valgte revisor er i dag pålagt å etterse at regnskapsføringen, herunder grunnlaget for lønns- og skattemeldinger, er etablert i henhold til myndighetenes bestemmelser, samtidig som revisor ved sin påskrift av lønnsfølgeskrevet bekrefter at oppgaven er avgitt i samsvar med regnskapet. Så lenge myndighetene gis mulighet for å stille krav om denne type særattestasjoner, ser ikke Utvalget tungtveiende grunner for å utvide de generelle lovkravene om revisjonsmessig sikring mot kriminalitet gjennom foretakene.

6.3.6.5 Sammendrag

Samlet synes behovet for generelle lovbestemte krav om revisjon som ledd i sikringen mot økonomisk kriminalitet å kunne dekkes ved de krav utkastet til ny revisorlov setter til finansiell revisjon i h.t. god revisjonsskikk, samt de foran nevnte forslag om skjerpet aktsomhet mot

- foretakets overholdelse av lover og forskrifter,
- ledelsens risikovurdering mot økonomisk kriminalitet,
- foretakets etablerte sikrings- og kontrolltiltak på området,
- lovligheten av de mest betydelige forretningsmessige disposisjoner når betalingsinnstillinger truer, og
- eventuelle ansvarsbetingede handlinger fra ledelsens side.

I tillegg kommer den særskilte rapporteringsplikt for revisorer i foretak nevnt i Kredittilsynsloven § 1, – først og fremst banker og forsikringsselskap. Disse forhold, sett i sammenheng med den rett myndighetene har til å pålegge revisor særattestasjoner, bør etter Utvalgets syn være tilstrekkelig.

6.3.7 Revisors rett til å benytte medarbeidere og til å bygge på andre revisors arbeid

Revisor bør som i dag ha anledning til å benytte medarbeidere. Dette for å sikre effektiv revisjon til minst mulig kostnad. Etter gjeldende bestemmelser skal en

medarbeider som minimum utdanning ha gjennomgått videregående skole. Utvalget foreslår heller en lovformulering som pålegger revisor å forsikre seg om at medarbeideren har tilstrekkelig kompetanse. Ved bruk av andre godkjente revisorer som medarbeidere og «underentreprenører», eller hvor deler av den nødvendige revisjon er utført av slike revisorer av andre årsaker, vil ansvarlig revisor kunne bygge på deres arbeid uten at dette reduserer hans ansvar. Ansvarlig gjør det nødvendig for den ansvarlige revisor å sette seg inn i disse revisorers og medarbeideres arbeid og forsikre seg om at dette er utført med forsvarlig kvalitet.

Medarbeidernes habilitet er omtalt i "*Drøfting*" i kap. 8.3.5.

6.4 KONKLUSJONER – REVISJONENS FORMÅL, INNHOLD OG OMFANG

Formål og innhold

- Den finansielle revisjonens sentrale formål er å avgi en uavhengig bekreftelse på at regnskapsføringen og årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk. Det er nødvendig å videreføre generelle lovkrav om slik revisjon.
- Revisjonen skal gjennomføres i samsvar med lov, forskrift og for øvrig de krav som følger av god revisjonsskikk. Revisjonsstandardene som utvikles av revisororganisasjonene må være sentrale i denne forbindelse. Utvalget finner denne prosedyre naturlig på bakgrunn av den internasjonalisering av standardene som skjer i regi av revisororganisasjonenes internasjonale fellesorganisasjon IFAC.
- Det grunnleggende prinsipp for revisjonens forhold til foretakets interne kontroller er dekkende beskrevet i RS 400: «Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kjennskap til regnskaps- og internkontrollsystemene til å kunne planlegge revisjonen og utvikle en effektiv revisjonsmessig angrepsvinkel. Revisor må anvende profesjonelt skjønn for å vurdere revisjonsrisikoen og for å utforme revisjonshandlinger som sikrer at den reduseres til et akseptabelt nivå.»
Revisor kan ut over dette velge å bygge på bestemte interne kontrolltiltak som ledd i sin bevisførsel ved den finansielle revisjonen.
- Den finansielle revisjonen skal ivareta bekreftelsesbehovet for en videre gruppe enn eierne. I utredningen er i tillegg til eierne trukket frem foretakets kreditorer, ledelse, leverandører, kunder og ansatte, samt allmennheten og offentlige myndigheter.
- Revisjon kan også ha formål av operasjonell eller forvaltningsmessig karakter. For offentlig virksomhet og bank/forsikring er slik revisjon allerede lovfestet. Det vil være et økende behov for revisjon med disse formål. Utvalget anser det imidlertid i dag ikke aktuelt å fastsette krav om generell revisjon av operasjonell eller forvaltningsmessig karakter gjennom revisorloven. I den grad lovbestemmelser om slike revisjonshandlinger vil være aktuelle i avgrenset omfang, kan disse fastsettes
 - enten knyttet til revisorloven som særoppgaver
 - eller som egne bestemmelser i lov/forskrift for spesielle områder eller bransjer. I så tilfelle kan det for revisor knyttes særlige kompetansekrav innen den aktuelle revisjonsform.

Plikten til finansiell revisjon

- Plikten til finansiell revisjon knyttes opp mot plikten til å avlegge årsregnskap slik at alle som er pliktige til å avlegge et årsregnskap etter regnskapslovens regler, prinsipielt også bør ha den samme revisjonsplikt. Eventuelle unntak må

fremgå av regnskapsloven. Utvalget vil ikke foreslå nye unntak ut over de som foreligger i gjeldende revisorlov. Utvalget stiller på den annen side ikke forslag om at de unntak som i dag fremgår av revisorloven § 1 bør falle bort.

- Virksomhet som ikke er revisjonspliktig etter regnskapsloven, må kunne pålegges finansiell revisjon etter særbestemmelse i annen lov. I så tilfelle bør særloven kun instituere revisjonsplikten, men for øvrig henviser til revisorloven i den grad det passer når det gjelder revisjonsinnhold og gjennomføring.

Særoppgaver i tilknytning til den lovbestemte, finansielle revisjonen

- Særoppgaver kan pålegges den lovbestemte, finansielle revisor med hjemmel i revisorloven eller andre lover så lenge disse oppgaver ikke medfører konflikt av noen art med de grunnleggende krav eller betingelser revisorloven og god revisjonsskikk forøvrig stiller.
- All lovbestemt bekreftelse/uttalelse ut over det lovbestemte formål ved den finansielle revisjonen, betraktes som særattestasjon.
- Det er behov for gjennomgang av alle gjeldende bestemmelser om slike særoppgaver. Dette må skje ved de organer som har pålagt revisor kravene, men arbeidet bør koordineres av Finansdepartementet. Hjemmelen for særoppgaver behøver nødvendigvis ikke fremgå av revisorloven, men kan naturlig knyttes til de særlover som behandler de aktuelle forhold man ønsker behandlet av revisor.
- Etter samme prinsipp som for den finansielle revisjonen generelt, skal revisor ta opp kritiske forhold i tilknytning til særoppgavene i nummererte brev til foretakets ledelse. Begrunnelse for manglende pliktig underskrift i forbindelse med særoppgaver pålagt valgt revisor, skal inntas i nummerert brev.
- Alle særoppgaver må ha hjemmel i lov og minst angi
 - formål og adressat
 - oppgavens art
 - avgrensning av hva som skal vurderes/bekreftes, herunder periode og innhold
 - hvilke deler av loven som skal gjelde for den som skal utføre oppgaven når annen enn den valgte revisor kan utføre denne.

(Se særmerknad nr. 1)

- Revisor plikter i tillegg til revisjonen
 - å se etter om foretakets styrende organ har engasjert seg tilstrekkelig for å ivareta sine lovbestemte plikter til å
 - sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten
 - fastsette nødvendige virksomhetsplaner og budsjetter
 - holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling
 - påse at virksomheten, regnskapet og formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll.
 - å se etter at vedtak fattet av generalforsamling, selskapsmøte, bedriftsforsamling, representantskap eller tilsvarende organ, blir gjennomført og at vedtakene ikke er i strid med lover eller forskrifter som er sentrale for foretaket.

(Se særmerknad nr. 4)

Revisjon og økonomisk kriminalitet

- En vesentlig side av bekjempelse av økonomisk kriminalitet vil være å bekjempe skattesvik. Revisjon av den skattepliktiges årsregnskap og de særattestasjoner som kan pålegges revisor i denne sammenheng, er bidrag til dette.
- Begrensning i revisjonsplikts omfang vil kunne svekke sikringen mot økonomisk kriminalitet hvis plikten ikke erstattes av andre relevante sær oppgaver med samme virkning. Utvalget anser at dette kan innebære en mer uoversiktlig og kostnadskrevede ordning.
- Gjeldende standarder for god revisjonsskikk er viktige element i bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Forslagene til nye standarder formulerer krav til revisor som forsterker dette. Vesentlig i så måte er kravet om at revisor ved planlegging av revisjonsoppdraget og ved valg av revisjonshandlinger skal ha spesiell oppmerksomhet rettet mot risikoen for misligheter og feil.
- Utvalget foreslår ingen bestemmelser om særlige kontrollhandlinger som ledd i revisjonen for å sikre mot økonomisk kriminalitet ut over det som allerede er dekket gjennom standardene. Oppgaver med oppdagings- og oppklaringsformål vil øke foretakenes revisjonskostnader betydelig.
(Se særmerknad nr. 16)
- Muligheten for å pålegge revisor sær oppgaver for å avdekke kriminell virksomhet vil være til stede. Slike oppgaver/bekreftelser kan f.eks. være aktuelle innenfor skatte- og avgiftssektoren da bekjempelse av økonomisk kriminalitet i mange tilfelle er ensbetydende med å bekjempe skattesvik.
- Følgende krav til oppfølging og rapportering som fremkommer andre steder i utredningen, er også meget viktige elementer i kampen mot økonomisk kriminalitet:
 - Det presiseres i lovteksten at revisor ved sin revisjonsplanlegging, ved valg av revisjonshandlinger og gjennomføringen av disse skal ha spesiell oppmerksomhet rettet mot risikoen for feilinformasjon i regnskapet på grunn av misligheter og feil.
 - Det presiseres i lovteksten at revisor har plikt til å dokumentere i sine arbeidspapirer dersom revisor blir kjent med forhold som kan synes å innebære økonomisk kriminalitet, samt hva revisor har gjort i den anledning. Dette gjelder uansett om dette utøves av foretaket, er rettet mot foretaket eller skjer gjennom foretaket.
 - Det innføres plikt for den valgte revisor til å ta vesentlige kontrollmessige svakheter som han kommer over i forbindelse med revisjonsarbeidet opp i nummererte brev til foretaksledelsen. Det innføres plikt for den valgte revisor, dersom han ikke finner å kunne etterkomme sær oppgavekrav, f.eks. unnlattelse av å påtegne følgeskriv til lønns- og trekkoppgave, til å begrunne i nummererte brev til foretaksledelsen hvorfor påtegning ikke er gitt.
 - Det innføres plikt for revisor til å rapportere til tilsynsmyndighetene vesentlige feil og mangler i tråd med prinsippet i BCCI-direktivet når virksomheten drives etter spesiell tillatelse og er underlagt tilsyn.
 - Det innføres plikt for revisor til å fratre funksjonen som revisor hvis det er klare indikasjoner på misligheter og feil, og foretaket ikke er villig til å forklare forholdene og/eller rette opp påpekte forhold.
 - Det innføres plikt for revisor til ved fratreden å informere overtagende revisor om mulige ulovlige forhold som revisor er blitt kjent med gjennom sin revisjon.
 - Påtroppende revisor plikter å dokumentere hvorfor han etter forannevnte opplysninger og eventuelt i strid med avtroppende revisors råd, likevel påtar seg revisjonsoppdraget.

- Revisor plikter å sende melding til Foretaksregisteret ved fratredelse.

KAPITTEL 7

**Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov
og ny regnskapslov**

Det foreligger nå forslag til både ny aksjelovgivning, NOU 1996: 3 og forslag til ny regnskapslov, NOU 1995:30. Begge disse lover må sees i sammenheng med forslag til nye lov om revisjon og revisorer.

Forslag til aksjelov

Aksjelovutvalget sier i sin innstilling, s. 8, at lovutkastenes kapitler om bl.a. revisor bygger i det alt vesentlige på gjeldende aksjelov og at Utvalget forutsetter

«... at kravene til innholdet av revisjonen fastsettes i den nye revisjonslovgivningen.»

Enkelte forslag berører likevel innholdet i revisjonen og revisjonslovgivningen. Aksjelovutvalget skiller mellom aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og foreslår separate lover for de to selskapstyper. Revisors oppgaver vil i hovedsak bli sammenfallende etter de to lover, men i enkelte tilfelle kan det være en viss forskjell i omfanget av de redegjørelser m.v. hvor revisor skal avgi bekreftelser. Det er nedenfor gitt en kort oversikt over de oppgaver m.v. revisor tillegges etter de to lover.

- I aksjeselskaper foreslås at revisor skal være registrert eller statsautorisert, dog slik at det skal velges minst én statsautorisert revisor i selskaper som siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte. I allmennaksjeselskaper skal revisor være statsautorisert. Bestemmelsene er inntatt i § 8-1 (2) i begge lover. Det vises for øvrig til kap. 8.6.5 i denne innstilling. De bekreftelser som nedenfor er nevnt for de forskjellige selskapstyper, forutsettes gitt av den revisor som er valgbar til vedkommende selskap.
- Når et selskap ved stiftelse skal overta annet enn penger som vederlag for aksjer eller det til stiftelsesavtalen er knyttet særlige rettigheter eller plikter, skal det utarbeides en redegjørelse som beskriver hvert innskudd, erverv eller avtale, hvilke vurderingsprinsipper som er brukt, gir andre opplysninger av betydning, særskilt begrunnelse for verdsettelse av immaterielle eiendeler m.v. Denne redegjørelse skal i sin helhet være bekreftet av registrert eller statsautorisert revisor i et aksjeselskap. I allmennaksjeselskap skal den være bekreftet av statsautorisert revisor. Jf for øvrig § 2-8 i begge lover. I forhold til gjeldende aksjelov innebærer dette en viss utvidelse av omfanget av bekreftelsen.
- Ved stiftelse skal revisor bekrefte at åpningsbalansen er satt opp i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning, § 2-9 (2) i begge lover.
- Revisor skal bekrefte at selskapet har mottatt aksjeinnskuddene, § 2-13 (2) i begge lover, og revisor og styrets medlemmer er solidarisk ansvarlige for det som måtte mangle av aksjeinnskudd i forhold til meldingen til Foretaksregisteret – dette gjelder uten hensyn til om skade er voldt, jf. § 2-14 (1) i begge lover.
- I andre aksjeselskaper enn allmennaksjeselskap skal revisor ved utløsning bekrefte at selskapets frie egenkapital, med fradrag for tap som er inntruffet etter balansedagen og tap som må forventes å inntreffe, er tilstrekkelig til å dekke vederlaget, § 3-22 (1) i aksjeloven.

- Ved anvendelse av reservefondsmidler skal revisor bekrefte at bunden egenkapital etter anvendelse tilfredsstillende de minstekrav som er satt, § 6-4 (3) i begge lover.
- Ved nedsettelse av aksjekapitalen skal revisor bekrefte at det etter nedsettelsen er full dekning for selskapets bundne egenkapital, § 6-28 (3) i begge lover. Ved slik kapitalnedsettelse og i forbindelse med iverksettingen, skal revisor desuten bekrefte at forholdet til selskapets kreditorer ikke er til hinder for at beslutningen trer i kraft, § 6-35 (2) i begge lover.
- Begge lovers «*Revisors rammevilkår*» i Kapittel 8 Revisor» bygger i hovedsak på gjeldende regler i aksjeloven om valgbarhet, (jf dog § 8-1 (2) som er nevnt ovenfor), uavhengighet m.v. Det er imidlertid foretatt en del omredigeringer i gjeldende bestemmelser.
- Når det gjelder inhabilitet på grunn av familiemedlemmers og andres forhold, har man i forslaget knyttet dette til «nærstående» som er definert i aksjeloven §§ 1-15 og 1-16 og, tilsvarende, i allmennaksjeselskapsloven §§ 1-14 og 1-15.
- Ved nyttegning av aksjekapital skal det utarbeides en særlig redegjørelse om aksjeinnskudd i annet enn penger og særlige plikter for selskapet. Denne skal etter begge lover § 9-13 bekrefte av revisor på samme måte som ved stiftelse, jf § 2-8.
- Likeledes skal revisor, jf begge lovers § 9-16 (2), bekrefte at selskapet har motatt aksjeinnskuddene.
- Ved sammenslåing av selskaper, skal revisor bekrefte at avtalt vederlag kan ytes av fri egenkapital, begge lovers § 10-3 (1) nr. 4.
- Ved sammenslåing skal det for øvrig utarbeides en plan som det er satt krav til innholdet i, bl.a. skal det foreligge utkast til åpningsbalanse i det overtagende selskap, oppsatt etter gjeldende regnskapsregler. Revisor skal bekrefte at dette er tilfelle. Begge lovers § 10-7 (1) nr. 7, jf også begge lovers § 10-8 (3) nr. 3 og § 10-9 (1) nr. 3.
- Etter allmennaksjeselskapsloven § 10-11 skal det også gis en sakkyndig redegjørelse om hvilken fremgangsmåte som er brukt ved fastsettelsen av vederlaget og om hensiktsmessigheten av denne, betydningen av hver fremgangsmåte om det er brukt flere, særlige vanskeligheter ved fastsettelsen og om det er rimelig og saklig begrunnet. Som sakkyndig skal benyttes statsautorisert revisor i samsvar med § 2-8 (2).
- Ved deling av selskap skal revisor også bekrefte at vederlaget kan ytes av fri egenkapital, begge lover § 11-3 (1) nr. 4.
- I selskaper med bedriftsforsamling er denne, jf § 13-25 (1) nr. 7 gitt rett og plikt til å fremsette forslag ved valg av revisor.
- Revisors erstatningsrettslige ansvar er regulert i begge lover §§ 16-1 til 16-8. Revisors ansvar er i disse bestemmelser likestilt med det ansvar styret og ledelse m.v. har. Det er slått fast at ansvaret kan lempes også for revisor etter lov om skadeserstatning § 5-2.
- Ved forsettelig eller uaktsom overtredelse av bestemmelser gitt i loven eller i medhold av denne, straffes revisor med bøter eller, under skjerpene forhold, med fengsel inntil ett år, § 16-13 (1) i begge lover. Også utvist grov uforstand under utførelsen av vervet, kan straffes innen den samme strafferamme, jf begge lovers § 16-14.

Som det fremgår av ovenstående, vil flere av de bekreftelser som revisor skal avgi ligge i grenselandet mellom revisjon og særattestasjoner.

(Se særmerknad nr. 17 og 18)

Forslag til ny regnskapslov

I "*Mandate*" i kap. 1.2 «Forholdet til annet lovrevisjonsarbeid» sier Regnskapslovutvalget:

«Det er en åpenbar sammenheng mellom revisjonslovgivning og regnskapslovgivning, som bl.a. gjenspeiles i at revisjonsplikt er knyttet til regnskapsplikt. Forslagene til regnskapslovgivning kan derfor tenkes å få betydning for utformingen av revisjonsplikten. Dette gjelder både spørsmålet om hvilke virksomheter som skal ha revisjonsplikt, og hvilke forhold som skal være gjenstand for revisjon i den enkelte virksomhet. Utvalget har funnet grunn til å kommentere spørsmålet om revisjon i forbindelse med enkelte konkrete valg for noteopplysningene og årsberetningen. For øvrig har en som utgangspunkt at kommunikasjonen mellom utvalgene er ivaretatt ved overlapping av utvalgsmedlemmer.»

I lovforslaget er det ingen bestemmelser som direkte berører revisors oppgaver og plikter. I § 7-28 er det imidlertid krav om at det i note skal opplyses om revisors godtgjøring og om hvordan denne er fordelt på revisjon og rådgivning.

Som det fremgår av det etterfølgende har dette Utvalg foreslått at revisjonsplikten knyttes opp mot regnskapslovens plikt til å avlegge årsregnskap. Hvem som er pliktige til å avlegge årsregnskap fremgår av forslaget § 1-1.

Når det gjelder årsregnskapsplikten sier Regnskapslovutvalget bl.a. (s. 96-97):

«Bestemmelsene om årsregnskapet ivaretar andre hensyn. Årsregnskapet er et standardisert sammendrag av en spesifikk enhets økonomiske forhold. Å formidle informasjon til sentrale brukergrupper er utvilsomt den viktigste funksjonen ved årsregnskapet. I visse sammenhenger er årsregnskapet tillagt viktige sekundære funksjoner, f.eks. rettsvirkninger i forhold til selskapsrettslige bestemmelser. I enkelte tilfeller må det til og med åpenbart være slik at informasjonsfunksjonen er underordnet de selskapsrettslige funksjoner. Opprinnelig var hensynet til beskatningen en selvstendig begrunnelse for regnskapsplikt med bokføring og plikt til å utarbeide årsregnskap. Skattehensyn er ikke lenger selvstendig begrunnelse for plikten til å utarbeide et fullstendig årsregnskap. Det er imidlertid fortsatt av avgjørende betydning for beskatningen at skattelovgivningen kan nytte regnskapslovgivningens periodiserings- og vurderingsregler. Skattelovgivningen bygger således i vesentlig grad på disse grunnleggende regnskapsprinsippene. For beskatningen er det imidlertid ikke vesentlig om anvendelsen av disse prinsippene kommer til uttrykk i et formelt regnskapsmessig årsregnskap.

Når plikt til å utarbeide årsregnskap begrunnes med et behov for å informere andre, det være seg eiere, kreditorer, ansatte, kommunen m.v., er dette i realiteten et argument for et offentlig årsregnskap. I så fall er det logisk at årsregnskapsplikten går hånd i hånd med en plikt til offentliggjøring. En slik logikk finnes i fjerde direktiv, men ikke i gjeldende norske regnskapslovgivning. Mange regnskapspliktige, for eksempel de personlige næringsdrivende, har plikt til å utarbeide et årsregnskap som stort sett kan holdes utilgjengelig for alle andre enn den regnskapspliktige selv. Denne kombinasjonen av årsregnskapsplikt og manglende plikt til offentliggjøring virker lite gjennomtenkt, og bør bare videreføres i de tilfelle det kan påvises at nettopp denne kombinasjonen er berettiget.»

Regnskapslovutvalget har også drøftet om det er naturlig å skille mellom ulike næringer, eventuelt på grunnlag av andre kriterier, når det gjelder plikten til å utarbeide årsregnskap. Regnskapslovutvalget har ikke funnet at dette er tilfelle.

Dette Utvalget slutter seg til det som Regnskapslovutvalget har gitt uttrykk for og mener at det som her er sagt også er av grunnleggende betydning for Utvalgets standpunkt for å knytte revisjonsplikten til årsregnskapsplikten.

KAPITTEL 8

Revisors rammevilkår**8.1 INNLEDNING**

Revisors uavhengighet, objektivitet og faglige integritet betraktes som grunnpilarene i vårt revisjonsinstitutt. Det er enighet om at kravene til uavhengighet må veie tungt både ved utformingen av regelverket og ved vurderingen av revisors forhold. I diskusjonene om revisors uavhengighet brukes ofte dette begrep og begrepet habilitet om hverandre. I juridisk terminologi brukes habilitet vanligvis som et uttrykk for at den som skal utføre en handling med rettslig virkning, tilfredsstiller de krav loven setter om at vedkommende ikke skal ha tilknytning til den sak eller person handlingen gjelder. Uavhengighetsbegrepet går imidlertid videre: Det omfatter også det forhold at revisor fremstår som uavhengig overfor omverden og glir ofte over i forhold som er knyttet til faglig integritet. Utvalget har nedenfor beskrevet de ulike sider ved uavhengighetsbegrepet.

Hovedhensikten med revisjonen er å få en uavhengig etterkontroll og bekrefte av den økonomiske informasjon som foretaket legger frem. Dette skal gi brukergruppene større sikkerhet for informasjonens pålitelighet og et bedre beslutningsgrunnlag. Det er følgelig viktig at man har regler og prinsipper som innebærer at det er en viss «avstand» mellom revisor og foretaket, at revisor ikke identifiseres med dette. Såvel nasjonalt som internasjonalt har man følgelig lagt stor vekt på å utforme regler som skal sikre at revisor ikke har personlige interesser i det foretak han reviderer. På enkelte områder er det nokså enkelt å sette forbud/påbud som skal sikre uavhengigheten. Eksempelvis er det naturlig – og fullt ut akseptert – at det settes forbud mot at revisor kan være styremedlem i det foretak han reviderer. I andre tilfelle blir grensesettingen vanskeligere. Vi lever i et lite land med gjennomsiktige lokalmiljøer. Enkelte brukergrupper vil i den situasjon kanskje føle at revisor og foretaksleder kjenner hverandre for godt og at dette er en fare for uavhengigheten. På den annen side lar det seg ikke gjøre med lovforbud som f.eks. skal hindre at man i et lokalmiljø er medlem av samme forening eller lag. I tillegg til visse objektive krav gjennom lovgivningen, må revisor ha en personlig og faglig integritet som vi må kunne stole på. Faglig integritet bygges opp gjennom kompetanse, men forutsetter dessuten at revisor har personlige egenskaper som innebærer at faglige standpunkter og holdninger ikke lar seg påvirke av utenforliggende forhold.

Tradisjonelt deles uavhengighetsbegrepet i to; faktisk uavhengighet (*independence in fact*) og at revisor fremstår som uavhengig (*independence in appearance*). Sikring av faktisk uavhengighet kan best skje ved at man lister opp en del kriterier knyttet til hvem som kan velges til revisor, slik det f.eks er gjort i dagens lovgivning. Uavhengighet («*in appearance*») er imidlertid sterkt knyttet til personlige egenskaper hos den enkelte revisor. Det vil være vanskeligere gjennom en konkret og uttømmende oppstilling i loven eller i faglige standarder å sikre at revisor fremstår som uavhengig for brukerne. Her vil det til syvende og sist være avgjørende om brukerne i bestemte situasjoner oppfatter revisor som uavhengig. Dette legger et betydelig ansvar på den enkelte revisor når det gjelder vurderingen av om han skal påta seg et nytt oppdrag eller fortsette med et eksisterende oppdrag. Utvalget vil imidlertid drøfte enkelte forhold knyttet til det at revisor fremstår som uavhengig og på basis av dette komme med forslag til hvordan en gjennom lovgivning best kan sikre revisors uavhengighet.

8.2 VALGT REVISORS UAVHENGIGHET, OBJEKTIVITET OG INTEGRITET

8.2.1 Generelt

I revisjonsteori, internasjonale revisjonsstandarder og tidligere lovutredninger er viktigheten av revisors uavhengighet blitt understreket. Debatter nasjonalt og internasjonalt fokuserer primært på å sette grenser/etablere standarder som regulerer hvem som kan velges til revisor og hvilke oppgaver revisor kan påta seg ut over revisjon uten å gå på akkord med kravet til uavhengighet. I NOU 1985:36 uttalte Revisorutvalget:

«Det er av stor betydning at revisors uttalelser og attestasjoner skaper den nødvendige tillit hos årsoppgjørenes interessegrupper. Revisor må kunne oppfattes som en objektiv kontrollør, og være uavhengig av interessegruppene.

Gjennom lovgivning og gjennom revisororganisasjonenes interne regelverk søkes revisors uavhengighet styrket. Det er imidlertid en av interessegruppene, nemlig eierne (jf AL § 10-1) som velger revisor, og dette forhold gjør reglene om revisors uavhengighet spesielt viktige, sett fra den andre interessegruppens side.»

Et viktig element for å oppnå tillit hos alle brukergruppene er at revisor har en høy grad av objektivitet og integritet i faglige spørsmål. Utdanning, yrkesmessig samhold og etikk er viktige elementer, men samtidig synes det vanskelig å sikre det man ønsker å oppnå gjennom lovbestemmelser alene. Objektivitet og integritet er sannsynligvis de viktigste enkeltelementer når det gjelder revisors tillit hos brukerne og i samfunnet generelt.

EU's 8. rådsdirektiv inneholder kun helt generelle bestemmelser om faglig integritet og uavhengighet.

I artikkel 23 heter det:

«Medlemsstatene skal kreve at disse personer ikke skal foreta lovfestet revisjon dersom de ikke er uavhengige ifølge lovgivningen i medlemsstaten som krever revisjon.»

I artikkel 24 heter det:

«Medlemsstatene skal kreve at de personer som autoriseres for lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, skal foreta denne revisjon med faglig integritet.»

Artikkel 3 inneholder en bestemmelse som gir det enkelte medlemsland en mulighet til å bestemme at enkelte typer virksomhet er uforenlig med lovfestet revisjon av selskaper.

I forbindelse med de innledende drøftelser om fastsettelse av et 5. rådsdirektiv, ble det vurdert om revisjon og rådgivning for samme klient skulle forbyes. Forslaget som Kommisjonen fremmet i 1972, samt det endrede forslag fra 1983 inneholder imidlertid ikke begrensninger i revisors adgang til å utføre rådgivning. Forslaget er for øvrig lagt til side og det forventes ikke regler på dette området i nær fremtid .

Revisors uavhengighet er idag regulert i Revisorloven § 5, Aksjeloven § 10-4 og Forskriften om revisjon og revisorer § 2-1.

8.2.2 Aktuelle problemstillinger

Revisors uavhengighet, objektivitet og integritet er et omfattende tema. Utvalget har valgt å konsentrere sin drøftelse om de problemstillinger en anser mest aktuelle idag.

- Habilitetsbestemmelser, slektskapsforhold, eierinteresser, låneforhold og deltagelse i annen virksomhet
- Revisjon og rådgivning
- Taushetsplikt/opplysningsplikt
 - bostyret
 - etterforskning
 - revisjonsberetning
 - nummererte brev
 - revisorskifte
 - rapportering av økonomisk kriminalitet
 - fritak for taushetsplikt
- Valg og funksjonstid
- Honorering
- To eller flere valgte revisorer («Joint Audit»)
- Revisjonskomiteer

For hver av disse problemstillingene vil det bli redegjort for bakgrunnen for problemstillingen, eventuelle rammebetingelser/begrensninger, gjeldende rett i Norge og i enkelte andre land det er naturlig å sammenligne seg med, samt en drøftelse og en konklusjon for hver problemstilling.

8.3 HABILITETSBESTEMMELSER

8.3.1 Bakgrunn

Det er foran under "*Innledning*" i kap. 8.1 påpekt at uavhengighetsbegrepet er meget vidt og at det også omfatter forhold som er sterkt knyttet til personlige forhold hos den enkelte revisor. Gjeldende lovgivning, jf "*Gjeldende rett*" i kap. 8.3.2, sonderer ikke klart mellom de konkrete habilitetskrav og de mer upresise krav om at revisor dessuten må opptre på en måte som sikrer uavhengigheten.

Etter Utvalgets oppfatning er dette uheldig og man har derfor her tatt for seg forhold som er knyttet til eierinteresser, slektskapsforhold m.v. og som lar seg konkretisere i lovbestemmelser som skal sikre revisors habilitet. Forhold knyttet til det videre uavhengighetsbegrep er omhandlet i etterfølgende deler av kapitlet.

Når det gjelder habilitetsbestemmelsene er det enighet om at den som er eier, helt eller delvis, av et foretak, sitter i dets styrende organer eller står i et nært slektskapsforhold til eierne, ikke kan være foretakets revisor. Dersom en av disse ble valgt til revisor, ville dette svekke den tillit som er nødvendig i forhold til de øvrige regnskapsbrukerne. Ved utformingen av reglene på dette området er det derfor viktig at disse er klare og ikke etterlater seg tolkningstvil. Gjeldende lovgivning åpner en mulighet for at uvesentlige eierandeler kan aksepteres uten at revisor kommer i konflikt med habilitetsbestemmelsene.

På den annen side må habilitetsbestemmelsene ikke være så omfattende, f.eks. ved definisjonen av slektskapsforhold for deltagerne i et revisjonsselskap, at de rammer urimelig. Også slike forhold har Utvalget i det etterfølgende prøvd å avklare.

8.3.2 Gjeldende rett

Hvem som kan velges til revisor er i dag regulert i revisorloven § 5:

«Til revisor kan ikke velges:

1. den som er innehaver av eller deltaker i bedriften,
2. den som har lån i eller har gitt lån til bedriften. Like med lån regnes sikkerhetsstillelse for lån. Revisor kan likevel ha utestående honorar for de to siste regnskapsår,
3. den som er medlem av bedriftens styre, er daglig leder eller har ansvar for eller deltar i utførelsen av bedriftens bokføring eller formuesforvaltning, utarbeiding av årsberetning, verdivurdering, eller som gir konkrete anbefalinger om vurderinger av poster i et årsoppgjør, eller har tilsvarende verv eller stilling, samt den som er varamann for noen som har slikt verv eller stilling,
4. den som er medlem eller varamann av bedriftens styrende organer,
5. den som er ansatt i bedriften eller som for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til bedriften eller til noen som nevnt under nr 1, 2 eller 3,
6. den som er gift med, bor sammen med i ekteskaplignende forhold eller som i rett opp eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nære som søsken er beslektet eller besvogret med noen som nevnt under nr 1 eller 3. Eierandel som nevnt under nr 1 må være vesentlig.

Ingen kan velges til revisor dersom det foreligger andre særlige grunner som er egnet til å svekke tilliten til uavhengigheten som revisor.

Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Bestemmelsene i denne paragraf skal ikke være til hinder for at revisor kan foreta teknisk utarbeiding av årsoppgjør, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsoppgjør eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler.

Departementet kan gi utfyllende forskrifter om habilitet, herunder om regelens anvendelse hvor flere revisorer arbeider i samme selskap.

Til revisor i datterselskap kan ikke velges noen som etter reglene foran ikke kunne være revisor i morselskapet.»

Aksjeloven § 10-4 har en tilsvarende bestemmelse, men der presiseres det i første ledd at revisor heller ikke kan eie aksjer i selskap som inngår i samme konsern som det selskap han reviderer.

Det er også gitt bestemmelser i forskrift om revisjon og revisorer om revisors habilitet. I § 2-1 heter det:

1. Som revisor kan ikke velges person eller selskap som nevnt i revisorloven § 5 og aksjeloven § 10-4, Det samme gjelder for deltaker (person eller selskap) i revisjonsselskap, jf § 2-2, dersom annen deltager i samme revisjonsselskap ikke kan velges som revisor etter revisorloven § 5 eller aksjeloven § 10-4.
2. Eierandel eller aksjeinnehav som nevnt i revisorloven § 5 nr. 1 og aksjeloven § 10-4 nr. 1 har ikke betydning for habiliteten etter første ledd, dersom andelen eller innehavet er uvesentlig.»

I samme forskrift § 2-2 heter det:

«Selskap som påtar seg lovbestemt revisjon (revisjonsselskap), skal være organisert som særskilt rettssubjekt etter selskapslovgivningen og skal ha

eget styre. For øvrig gjelder revisorloven og bestemmelsene i denne forskrift tilsvarende.»

I tilknytning til revisorloven § 5 første ledd nr. 3 skriver Cordt-Hansen i sin kommentarutgave (s. 30):

«Under lovrevisjonen på dette punkt kom revisors deltagelse i bokførings- og regnskapsprosessen til å stå sentralt. Det har alltid vært enighet om at revisor ikke kan revidere regnskaper han selv har ført. I det opprinnelige forslag til lovendring het det imidlertid generelt på dette punkt: «... eller deltar i utførelsen av bedriftens årsoppgjør og regnskaper». Og proposisjonen slo fast: «Årsoppgjør og regnskaper» i pkt. 4 innebærer at revisor ikke kan ha noen befatning med den praktiske gjennomføring av regnskapsføringen. Revisor kan heller ikke stå for oppstillinger etter lovens plan ved årsoppgjøret.»

Dette innebar en betydelig utvidelse i forhold til tidligere lov som satte forbud mot at revisor hadde ansvaret for eller deltok i «bokføringen». Revisororganisasjonene protesterte da ordlyden ville føre til at revisor ble inhabil i alle de tilfelle han ga råd og assisterte ved utformingen av årsoppgjøret.»

Cordt-Hansen skriver videre:

«Departementet tok senere spørsmålet opp på ny og i forståelse med revisororganisasjonene ble det fremmet et nytt forslag som ble vedtatt og som ga bestemmelsen dens nåværende ordlyd. Det heter i premissene at formuleringen tar sikte på å presisere det som er gjeldende rettsoppfatning på dette punkt. Etter pkt. 3 kan revisor følgelig ikke ha ansvar for eller delta i bokføringen, utarbeidelse av årsberetning eller verdivurderinger. Ved assistanse i forbindelse med årsoppgjøret kan revisor heller ikke gi råd som fremtrer som konkrete anbefalinger.»

8.3.3 Andre bestemmelser

I god revisorskikk § 1-2 er det inntatt en bestemmelse knyttet til revisors deltakelse i annen virksomhet:

«Ved deltagelse i annen virksomhet må revisor ikke opptre på en måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter han er underlagt som revisor eller som kan svekke tilliten til revisoryrket.»

Når det gjelder «vurdering av poster i et årsoppgjør» har NSRF i Sirkulære nr. 1267 (17.12.90) uttalt følgende i tilknytning til habilitetsberørende deltakelse i verdivurderingen:

«Revisor kan altså ikke være ansvarlig for verdsettelsen av noen balansepost og kan heller ikke påta seg ansvaret for å verdsette elementer av balanseposter.»

I samme sirkulære heter det videre:

«Dersom et selskap etter revisors mening har verdsatt sine eiendeler for høyt i forhold til lov og god regnskapsskikk, vil det være i overensstemmelse med god revisjonsskikk at revisor underretter selskapets ledelse om sine vurderinger og forklarer de elementene revisor mener det må tas hensyn til ved verdsettelsen. En slik dialog mellom revisor og klient vil kunne føre til at klienten foretar en ny vurdering. Resultatet av revurderingen vil kunne bli at det gjennomføres nedskrivninger slik at det endelige regnskap-

et er akseptabelt med hensyn til verdsettelse, og vil medføre at revisor kan avgis en revisjonsberetning uten forbehold om verdiene.

Det må også være anledning til at revisor i en slik forbindelse gir uttrykk for hvilken verdi som etter hans vurdering er den høyeste akseptable, når forutsetningen for å kunne antyde en slik grense er til stede.»

8.3.4 Utenlandsk rett

I Danmark er revisor for alle praktiske formål avskåret fra å kunne delta i annen virksomhet. I den danske revisorlov § 10 heter det:

«Stk. 1. Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte. En statsautoriseret revisor må ikke tage ansættelse i revisionsvirksomheder omfattet af lov om registrerede revisorer.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 6 a nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mer betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1, stk. 2, 1. pkt. og stk 3, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

Stk. 5. Ønsker en statsautoriseret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages, deponere sin beskikkelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.»

I «Bekendtgørelse om statsautoriserede revisorerers virksomhed» nr. 125 av 28. febr. 1989 heter det videre i § 2:

«Stk. 1. Statsautoriserede revisorer må ikke drive bankvirksomhed, børsmæglervirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 1.»

Den danske lov om registrerte revisorer inneholder ikke tilsvarende bestemmelse, men i «Bekendtgørelse om registrerte revisorerers virksomhed og forretningsbetingelser» av 28. febr. 1989 er det i § 2 inntatt forbud som er nærmest identiske med de som fremgår av lov og «bekendtgørelse» gjeldende for de statsautorisererte revisorer.

I Sverige har lovgivningen vært restriktiv når det gjelder revisors muligheter til å delta i annen virksomhet, men her er det fremmet forslag om en viss liberalisering.

8.3.5 Drøfting

Det er viktig med klare regler når det gjelder hvem som kan velges til revisor. Dette bidrar til at revisor faktisk er uavhengig og at revisor fremstår som uavhengig for de ulike brukergrupper. Det må også være en fordel for revisor selv å ha klare regler på dette området.

De eksisterende bestemmelsene i revisorloven § 5 første ledd nr. 1-6 er etter Utvalgets oppfatning nødvendige for å sikre at revisor er og fremstår som uavhengig. Disse bestemmelsene oppfattes også å være i tråd med internasjonal praksis og de er ikke oppfattet å være omdiskutert.

8.3.5.1 Eierposisjon

I følge forskrift om revisjon og revisorer er revisor ikke inhabil dersom eierandelen i foretaket han reviderer er «uvesentlig». I sin kommentarutgave anfører Cordt-Hansen om dette:

«Det er ikke gitt konkrete kriterier for hva som i denne sammenheng er uvesentlig. Regler for god revisorskikk har i § 2-1 en tilsvarende bestemmelse, men heller ikke motivene til disse gir klare holdepunkter. Der sies det «helt uvesentlige» poster samtidig som det understrekes at hovedkravet må være at det ikke skapes tvil om revisors uavhengighet. Det vil derfor bli «in appearanceproblematikken» som blir avgjørende. I dette ligger at det kan bli vanskelig å få aksept for en liten eierandel i et privateid selskap hvor relasjonene er nære til andre eiere enn det er å få aksept for en noe større aksjepost i Norsk Hydro.

Det er også et spørsmål hva «uvesentlig» skal måles mot. Eierandelens/ aksjepostens relative størrelse eller i forhold til revisors private økonomi? Svaret bør være et både- og hvis kravet til uavhengighet «in apperance» skal oppfylles. En aksjepost eller eierandel som er liten i selskapets sammenheng, men stor i forhold til ens privatøkonomi kan naturligvis også lett påvirke revisors faktiske uavhengighet.»

Etter det Utvalget erfarer har de store revisjonsselskapene interne regler som er strengere enn loven, forskriften og god revisorskikk når det gjelder adgangen til å eie aksjer og andeler i selskaper. Utvalget er av den oppfatning at det skapes unødig tvil m.h.t. om revisor fremstår som uavhengig selv i de tilfeller han har uvesentlige eierandeler/aksjeposter. Utvalget mener at denne tvil bør unngås ved at det settes et absolutt forbud mot at revisor har eierandeler, vesentlige eller ikke, i den virksomhet han reviderer. Det understrekes likevel at forbudet ikke bør ramme indirekte aksjeeie gjennom verdipapirfond. Når det settes forbud mot aksjeeie, bør kravet i aksjeloven § 11-12, om at det skal gis informasjon om dette (ulovlige) forhold, utgå.

Utvalget er kjent med at det i NOU 1995: 30 er foreslått at opplysninger om aksjeeie er flyttet fra årsberetning til noter, og at revisor er utelatt i den nye notebestemmelsen, jf utkastets § 7-24. Utvalget legger dette forslaget til grunn og finner det dermed ikke påkrevet å foreslå endringer i aksjeloven.

8.3.5.2 Forretningsmessig forbindelse

Det har også vært reist spørsmål om uavhengigheten kan påvirkes i de tilfelle hvor revisor handler med/hos sin revisjonsklient eller får andre tjenester utført av denne. Utvalget kan ikke se at det vil være hensiktsmessig eller praktisk mulig å ha regler som forbyr dette. Utvalget peker imidlertid på at slike tjenesteytinger må skje på samme forretningsmessige vilkår som revisjonsklienten benytter overfor andre.

Dersom revisor skulle få særlige vilkår, f.eks. i form av spesielle rabatter eller kredittvilkår, vil dette være i konflikt med uavhengighetsreglene.

Etter revisorloven § 5 første ledd nr. 2 er låneforhold og sikkerhetsstillelser likestilt med aksje- eller andelseie. Ingen kan være revisor dersom vedkommende har lån i eller har gitt lån til den virksomhet som skal revideres. Etter Utvalgets oppfatning bør man fortsatt ha en streng regel på dette punkt. Det bør imidlertid etter Utvalgets mening ikke være grunn til et absolutt forbud mot at revisor har økonomisk mellomværende med klienten i tilknytning til ordinær forretningsforbindelse, – herunder utestående honorar for revisjon og rådgivning.

Det som ovenfor er sagt om debitor-/kreditorforhold bør etter Utvalgets oppfatning også gjelde for garanti- og sikkerhetsstillelser.

8.3.5.3 *Krav i særlovgivning*

Forannevnte lovkrav må ikke være til hinder for at spesielle bransjelover stiller strengere krav til revisors uavhengighet. I så måte er det naturlig å peke på lovene for spare- og forretningsbanker, som setter forbud mot at revisor har lån i banken.

I alle slike tilfelle må revisor som overordnet prinsipp utvise aktsomhet og ha plikt til å vurdere om forholdet er av en slik karakter at det «av andre særlige grunner» kan være i konflikt med uavhengighetskravet.

8.3.5.4 *Forholdet til eierne*

På bakgrunn av det faktum at revisor oppnevnes av eierne, at eierne godkjenner revisors honorar og at de kan avsette revisor, vil det kunne stilles spørsmålsteget om revisor i utgangspunktet kan betraktes som uavhengig av eierne. Formelt fremstår revisor som eiernes representant på bakgrunn av reglene om oppnevning alene.

For å sikre revisors uavhengighet er det inntatt i Regler for god revisorsskikk § 2-4:

«Revisor skal påse at honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde – når denne har avgjørende innflytelse på valget av revisor – ikke utgjøre en så stor del av det samlede honorar at det kan påvirke uavhengigheten.»

I normaltilfellene er ledelsen, styret og eiere interessert i at revisor opptrer som en nøytral og korrigerende instans i spørsmål vedrørende regnskapet og årsoppgjøret.

Det kan imidlertid oppstå grunnleggende interessekonflikter mellom grupper innen et selskap og mellom selskapet og omverdenen. Det er når slike konfliktsituasjoner oppstår, at revisors uavhengighet settes på prøve.

8.3.5.5 *Smitteregelen*

Bestemmelsen i revisorloven § 5, første ledd nr. 3 kombinert med slektskapsregelen i nr. 6 og bestemmelsens § 2-1 i forskrift om revisjon og revisorer som medfører at alle deltakerne i et revisjonsfirma «smittes» av *en* deltakers inhabilitet, er en streng habilitetsregel sett i internasjonal sammenheng. Reglene rammer to forhold:

- Dersom en deltaker i et revisjonsfirma er inhabil på grunn av egne forhold, blir også de øvrige deltagere i revisjonsfirmaet inhabile og
- Dersom revisor blir inhabil på grunn av at nære familiemedlemmer har eierandel etc., blir samtlige deltakere i revisjonsfirmaet inhabile

Særlig dette siste forhold synes å ha fått uheldige konsekvenser i praksis. Det innebærer f.eks. at et revisjonsselskaps Oslokontor ikke kan påta seg revisjonsoppdrag for et foretak i Oslo dersom en deltager i revisjonsselskapets Tromsøkontor ville vært inhabil på grunn av slektskapsforhold. Den senere tid har det vært til dels store strukturendringer i bransjen og utviklingen har gått i retning av større enheter med avdelingskontorer eller samarbeidende kontorer over hele landet. Også i de tilfellene hvor kontorene ikke er organisert som én selskapsenhet, men samarbeider om faglig utvikling, kursvirksomhet etc. har det vært antatt at regelen kommer til anvendelse. Slektskapsregelen, slik den i dag er formet i forskriften, innebærer følgelig at kretsen av personer som kan forårsake revisors inhabilitet blir meget stor og uoversiktlig.

Utvalget er enig i at én deltagers inhabilitet kan påvirke de andre deltagernes habilitet. En regel av denne type bør imidlertid primært knytte seg til vedkommende deltagers egne forhold (første strekpunkt ovenfor). Har én deltager i revisjonsselskapet eierandeler i det foretak som skal revideres, er medlem av foretakets styrende organer etc., bør regelen fortsatt være streng og innebære at ingen av de øvrige deltagere i revisjonsselskapet kan påta seg oppdraget. Dette må slås klart fast i loven. Regelen bør også gjelde i de tilfellene hvor de samarbeidende revisjonskontorer ikke er en selskapsrettslig enhet, men samarbeider på et faglig/teknisk grunnlag.

Utvalget foreslår dertil at ingen kan være ansvarlig revisor når medeiere i revisjonsselskapet og medlemmer eller varamedlemmer til revisjonsselskapets styrende organer ikke selv er valgbare, eller har nærstående i posisjoner som kan føre til inhabilitet. Dette bør spesifiseres nøye i lovteksten.

Ut over disse klart definerte inhabilitetsgrunner i lovteksten må ethvert forhold vurderes i forhold til et videre, generelt uavhengighetskrav.

8.3.5.6 *Deltakelse i styrende/kontrollerende organer*

Revisorloven § 5 første ledd nr. 3 setter forbud for revisor mot å revidere et foretak hvor han selv er «medlem av bedriftens styre», mens nr. 4 setter forbud for den som er «medlem eller varamedlem av bedriftens styrende organer. Etter Utvalgets oppfatning vil det være en fordel om disse to bestemmelser slås sammen. Samtidig må det presiseres at forbudet også skal gjelde foretakets kontrollerende organer, f.eks. kontrollkomité. Utvalget foreslår derfor følgende formulering i revisorloven: «den som er medlem eller varamedlem av foretakets styrende eller kontrollerende organer...»

8.3.5.7 *Andre særlige forhold*

I tillegg til de formelle og konkrete habilitetskrav i gjeldende revisorlov § 5 første ledd, slår annet ledd fast at ingen kan være ansvarlig revisor dersom det foreligger «andre særlige grunner som er egnet til å svekke tilliten til uavhengigheten» som revisor. Bestemmelsen fanger følgelig opp en rekke ulike forhold som kan påvirke det videre uavhengighetsbegrep, såvel «in fact» som «in appearance». Det er Utvalgets oppfatning at en slik bestemmelse må videreføres i den nye lov. Som nevnt innledningsvis er det imidlertid etter Utvalgets oppfatning ønskelig med et klarere skille mellom de «egentlige» habilitetskrav og regler som mer har karakter av «varsomhetsregler» og som forutsetter en konkret vurdering av forholdet i det enkelte tilfellet. Etter Utvalgets oppfatning bør derfor denne type forhold inntas i en egen bestemmelse i loven.

I den grad det er åpenbart at slike forhold påvirker uavhengigheten «in fact», må også en slik bestemmelse betraktes som et forbud som kan føre til sanksjoner. Revisor må selv ha ansvaret for å vurdere om det foreligger forhold som påvirker hans faktiske uavhengighet.

I praksis vil ulike forhold kunne rammes. Et par eksempler illustrerer problematikken:

Den faglige og tekniske utvikling gjør i dag et samarbeid nødvendig på ulike områder. I praksis er enkelte revisjonsfirmaer organisert slik at konsulentdelen er skilt ut som et eget selskap med eierinteresser som er adskilte fra revisjonsfirmaets. Det foreligger imidlertid normalt samarbeidsavtaler, f.eks. om leieforholdet, datasamarbeid eller andre fellestjenester. I praksis er inhabilitetsbestemmelsene fortolket slik at de omfatter deltagerne i begge selskaper. Etter Utvalgets oppfatning er det her slik nærhet at sannsynligheten for at man blir oppfattet som samme enhet er stor.

Mindre revisjonsfirmaer kan også ha samarbeidsavtaler f.eks. med et regnskapsbyrå om utførelse av felles tjenester, eller de kan leie kontorer i samme bygg eller i samme etasje som et regnskapsbyrå. Kredittilsynet har bl.a. vurdert det slik at kontorfellesskap mellom revisor og et regnskapsbyrå som har de samme klienter, oppfattes som uakseptabelt under henvisning til revisorlovens forarbeider, NOU 1985:36. I slike tilfelle har man tolket inhabilitetsbestemmelsene så strengt at revisor ikke kan ha revisjonsoppdrag i foretak hvor regnskapsbyrået har vært regnskapsfører. Særlig i mindre miljøer kan dette skape store problemer.

Kontorer i samme bygg som klient eller klientens regnskapsfører bør isolert sett ikke føre til at revisor blir å betrakte som inhabil. Revisor må selv foreta en totalvurdering av sin habilitet med tanke på både økonomiske forhold og forhold av annen art. Momenter som vil komme inn under denne vurderingen er;

- eie-/leieforholdet
- andel av totalt revisjonshonorar
- faglig samarbeid
- vennskap
- forholdet fremstår som et avhengighetsforhold utad

Hovedregelen må være at det er revisors plikt å påse at han til enhver tid er uavhengig av klienten. Både forholdet «in fact» og «in appearance» må vurderes. Det offentlige revisortilsyn og eventuelt revisorforeningenes kvalitetskontroll vil måtte følge opp at revisor har foretatt en forsvarlig vurdering av sin habilitet.

Når samarbeidsformer har mer praktisk karakter, må man også vurdere i det konkrete tilfelle om uavhengigheten står i fare. På dette grunnlag kan man neppe lage «sjablongregler» som skal gjelde i ethvert tilfelle.

8.3.5.8 Deltakelse i annen virksomhet

Hverken revisorloven eller forskriften inneholder i dag noen konkret bestemmelse vedrørende i hvilken grad revisor kan delta i annen virksomhet. De fleste tilfeller hvor det kan være tvil om revisor er habil p.g.a. deltakelse i annen virksomhet vil sannsynligvis omfattes av begrepet «andre særlige grunner» i revisorloven § 5 annet ledd. I Cordt-Hansens kommentarutgave er denne bestemmelsen omtalt slik:

«Har revisor økonomiske interesser i en virksomhet som er konkurrent til eller som samarbeider med det selskap han velges som revisor i, vil dette vanligvis måtte betraktes som inhabilitetsgrunn. Selv om revisjonsklienten aksepterer forholdet, er det mange andre interessegrupper som nok vil ha svekket tillit til revisor i en slik situasjon.»

Det foreslås at man tar inn i loven en presisering av at revisor, ved deltagelse i annen virksomhet, ikke må opptre på en måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter han er underlagt som revisor, eller som kan svekke tilliten til yrket. Revisorforeningenes regler for god revisorskikk § 1-2 kan danne mønster for en slik bestemmelse. Et totalforbud mot at revisor skal kunne delta i annen virksomhet, slik man har i Danmark, vil etter Utvalgets oppfatning være å gå for langt.

8.3.5.9 Selskaper eid av kommuner/fylker

Etter aksjeloven § 10-2 annet ledd kan det ved forskrift bestemmes at

«..I selskap hvor en eller flere kommuner har mer enn femti prosent av stemmene, kan kommune- eller fylkesrevisjonen velges som revisor.»

Finansdepartementet har i skriv av 25.04.91 gitt generell dispensasjon for fylkes- og kommunerevisjonen til å foreta revisjonen i slike selskaper. I og med at kommune- og fylkesrevisorene er i et ansettelsesforhold til kommunene og fylkene og til en viss grad underlagt deres styringsrett, har det vært reist spørsmål om dette er i samsvar med uavhengighetskravene. Etter Utvalgets oppfatning er dette ikke i samsvar med uavhengighetskravene i EU's 8. rådsdirektiv, og Utvalget foreslår derfor denne regel opphevet. Utvalget peker i denne sammenheng på at i andre land, f.eks. Danmark, er problemet løst på annen måte. Her er kommunerevisjonen skilt ut i egne selskaper som eies og drives av kommunerevisorene selv etter de regler som gjelder for revisjonsselskaper. Kommunene står dessuten helt fritt ved valg av revisor eller revisjonsselskap.

Utvalget er kjent med de argumenter som fremføres for å benytte offentlig revisor i foran nevnte selskaper i et skrift av 14/11-94 fra Norsk Kommuneforbund om ny revisorlovgivning i Norge:

- Offentlige selskap skal kun ha selvkostdekning i sine forretninger. Ref. at borgerne ikke skal subsidiere selskapet frem mot et overskudd
- Offentlige eide selskaper er spesielle fordi de er uten tilknytning til enkeltpersoner,
- Offentlig revisjon har den spesielle kompetanse og holdning som ernødvendig for kontroll av slike selskapsformer der styret er politisk – og ikke spekulativt fundert.»

Her vil bare kort pekes på forhold som i Utvalget har ført til en annen konklusjon:

- Det foreligger ikke lovbestemmelser som fastsetter de samme eller tilsvarende høye utdannings- og praksiskrav til kommunerevisorer som både gjeldende revisorlov og Utvalgets forslag stiller til revisorer som skal revidere aksjeselskap.
- Revisorer etter revisorloven har både et personlig erstatnings- og straffeansvar som Utvalget har ansett av vesentlig betydning. Slikt ansvar er ikke pålagt kommunerevisorer.
- Utvalget finner at ansettelsesforholdet hos eier (eller i nær tilknytning til eier) ikke tilfredsstillende de minimumskrav som Utvalget finner nødvendig å presisere i loven. Selv om uavhengighet kan hevdes er til stede «in fact», synes det åpenbart at uavhengighet «in appearance» ikke foreligger.
- Revisorloven har lagt opp til et offentlig tilsyn med sanksjonsmuligheter for statsautoriserte og registrerte revisorer. Slikt tilsyn er ikke etablert med kommunerevisjonens arbeid.
- Kommunale regnskaper settes opp etter andre prinsipper enn de som er fastlagt i regnskapsloven og god regnskapsskikk. Kommunerevisorene har således ikke

den samme løpende praksis innen aksjeselskapenes regnskap som revisorer i privat virksomhet.

- Kommunerevisorene benytter i sin hovedfunksjon ikke de samme retningslinjer som er nedfelt i revisjonsstandardene (God revisjonsskikk). Så lenge disse standarder er helt sentrale i de krav som stilles til revisors arbeide, finner Utvalget det vesentlig at revisorene ikke bare kjenner til disse retningslinjer, men er vant til å legge disse til grunn ved sin revisjon.

Selv om det sikkert kan være nyanser i vektleggingen av de omtalte forhold, finner Utvalget at det for kommunerevisorene foreligger så store uoverensstemmelser i forhold til de fleste grunnleggende krav i revisorloven, at det ikke kan være rom for gjeldende dispensasjon.

Utvalget understreker at man med dette ikke ønsker å gi uttrykk for tvil om kommunerevisorenes kompetanse til å utføre de oppgave de har i tilknytning til kommunene. De oppfyller bare ikke de krav som det etter Utvalgets mening er nødvendig å stille til revisorene i aksjeselskap.

8.3.5.10 Særattstasjoner m.v.

I utredningens kap. 6.5 er det omtalt at det i en del tilfelle kan være aktuelt å pålegge revisor å avgi en særattestasjon. Det må være selvsagt at habilitetskravene også skal gjelde når revisor avgir en lovpålagt særattestasjon i den grad ikke det enkelte særattestasjonskrav stiller reduserte habilitetskrav.

Når det gjelder uavhengighet m.v. sier underutvalget s. 107 bl.a.:

«Det er ikke konkret uttalt at disse krav om uavhengighet også gjelder for den revisor som avgir lovbestemte særattestasjoner. Det er likevel nokså opplagt at så må være tilfelle. Dersom en revisor eller et revisjonsselskap opptrer utad med yrkesbetegnelsen registrert eller statsautorisert revisor, vil det i alminnelighet bli oppfattet slik at vedkommende opererer under det regelverk som gjelder for vedkommende yrke. Etter underutvalgets oppfatning er det vesentlig at revisorloven tar konsekvensene av dette, og utvetydig slår fast at det alminnelige regelverk fullt ut gjelder i slike sammenhenger. Underutvalget foreslår derfor at revisorloven gis en utforming som gjør det klart at disse kravene til uavhengighet også fullt ut må gjelde for en revisor som avgir lovebestemte særattestasjoner.»

Utvalget slutter seg til underutvalgets syn og tar opp forslag i samsvar med de underutvalget har fremmet.

Det samme bør gjelde dersom revisor påtar seg revisjonsoppdrag for en virksomhet som i utgangspunktet ikke er pålagt revisjonsplikt etter loven.

8.3.5.11 Medarbeidere

Medarbeideres habilitet er ikke regulert av revisorloven, men i forskrift om revisjon og revisorer av 19.09.1990, § 2-7(3) er det inntatt følgende bestemmelse:

«(3) Revisormedarbeider kan ikke benyttes i revisjonsoppdrag i tilfelle hvor medarbeideren ikke er habil etter revisorloven § 5, aksjeloven § 10-4 og § 2-1 i disse forskrifter.»

Regelen innebærer at en medarbeider som ikke er habil etter revisorloven § 5 ikke kan benyttes på vedkommende revisjonsoppdrag. Medarbeiderens inhabilitet får imidlertid ikke konsekvenser for den ansvarlige revisor. Etter Utvalgets oppfatning bør dette fortsatt være regelen. En utvidelse av reglene om medarbeideres inhabilitet

ville ventelig bli meget vanskelig å håndtere i praksis. Utvalget peker imidlertid på at i gitte situasjoner kan medarbeiderens forhold innebære at revisor blir inhabil av «andre særlige grunner». Denne bestemmelse må f.eks. komme til anvendelse dersom en medarbeider eier hele/en vesentlig del av den virksomhet som revideres.

Utvalget finner det for øvrig naturlig at bestemmelsen om medarbeideres habilitet inntas i loven.

8.3.6 Konklusjon – Uavhengighet

- Ingen kan ivareta oppgaver som etter lov skal utføres av godkjent revisor, hvis det foreligger forhold som svekker tilliten til uavhengigheten ved gjennomføringen av oppgaven. Revisor kan således ikke ha oppdrag, delta i næringsvirksomhet eller inneha funksjoner hvor personlige interesser kan komme i konflikt med klientens interesser eller på annen måte ha innflytelse på revisors uavhengighet.

Ved deltakelse i annen virksomhet må revisor ikke opptre på noen måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter han er underlagt som revisor eller som på annen måte kan svekke tilliten til han i denne forbindelse.

I tillegg til å presisere foranstående generelle uavhengighetskrav må loven spesifisere særlige forhold som alltid rammes av den overordnede bestemmelsen. I det vesentlige kan tidligere bestemmelser videreføres. (Utvalgets detaljerte konklusjoner fremgår av lovforslagets § 4-2.)

- Bestemmelsen i gjeldende revisjonsforskrift § 2-1 annet ledd og aksjeloven § 11-12 tredje ledd om muligheten til å inneha mindre eierandeler, vil etter dette være uaktuell og foreslås opphevet.
- Aksjelovens bestemmelse i § 10-2 annet ledd, som åpner adgang for kommune- og fylkesrevisjonen til å revidere selskaper hvor en eller flere kommuner har mer enn femti prosent av stemmene, bør oppheves. Dette både fordi man herved omgår autorisasjonskravene og fordi revisor ikke fremstår som tilstrekkelig uavhengig.

(Se særmerknad nr. 17)

- Reglene om habilitet må også gjelde i de tilfeller revisjonsfirmaer samarbeider med andre foretak/personer på et faglig/teknisk grunnlag.
- Påtar revisor seg oppdrag for et ikke revisjonspliktig foretak i den hensikt å avgi beretning eller tilhørende særattestasjoner, skal reglene om uavhengighet gjelde på samme måte som om oppgaven ble utført for et revisjonspliktig foretak.
- Ved avgivelse av særattestasjoner vil eventuelle avvik fra kravet om habilitet måtte fastlegges i vedkommende lovgivning. Hvis særkravet ikke omtaler slike spesielle habilitetskrav, må revisor legge til grunn at revisorlovens generelle habilitetskrav gjelder.
- Revisjonsmedarbeider på det enkelte oppdrag må være uavhengig etter samme retningslinjer som gjeldende for den ansvarlige revisor.

8.4 REVISJON OG RÅDGIVNING

8.4.1 Bakgrunn

Som nevnt tidligere i utredningen har revisors rolle som rådgiver for sin revisjonsklient vært gjenstand for debatt i lang tid både nasjonalt og internasjonalt. I Norge ble problemet aktualisert gjennom St.prp. nr.1 (1991 -1992). I proposisjonen påpekes det at revisor etter gjeldende lovgivning har anledning til å utføre rådgivningstjenester av regnskapsmessig, skattemessig, økonomisk og administrativ art overfor sin revisjonsklient. Det heter imidlertid videre:

«Etter departementets oppfatning må det gjennomføres en skjerping av dette bl.a. på følgende punkter:

- Om de valgte revisorenes rådgivningsvirksomhet, slik den tar form i praksis, er forenlig med gjeldende regelverk og den kontrollfunksjon som er revisors primære oppgave.
- Om regelverket mer presist bør begrense den valgte revisors adgang til å gi råd eller regnskapsmessig bistand til den bedrift som skal revideres. Hvor godtgjørelsen for revisors rådgivningstjenester utgjør et vesentlig beløp i forhold til den samlede godtgjørelse til revisor bør grensen normalt være nådd. Hvor revisors kontroll av bedriften er av særlig samfunnsmessig betydning, f.eks. der revisjonen gjelder bedrifter innenfor bank, forsikring og børsnoterte selskaper, bør utgangspunktet etter Regjeringens oppfatning være at oppdrag som økonomisk, skattemessig eller administrativ rådgiver ikke er forenlig med funksjonen som valgt revisor etter revisorlovgivningen. For øvrig antar en at det bør vurderes om det på dette punkt er grunn til å skille mellom revisjon av større eller mindre bedrifter etter kriterier basert på antall ansatte, omsetningstall el. lign.
- Hvor revisor har påtatt seg den kombinerte rolle som rådgiver og valgt revisor, bør loven kreve at revisor gir opplysning om forholdet i revisjonsberetningen.»

I Revisorlovutvalgets mandat er en blitt gitt i oppgave å ta dette opp i forbindelse med den forestående lovrevisjon.

I St.prp. nr 1 (1991-1992) er enkelte saker omtalt for å underbygge behovet for ytterligere å styrke revisors uavhengighet:

«I en av de sakene som er omtalt i pressen den senere tid er informasjonen om fordeling av honorar på rådgivning og den egentlige revisjon trukket frem som en mulig/sannsynlig grunn til at det fant sted et revisorskifte. I dette tilfelle utgjorde revisjonshonoraret ca. 1/3 av det samlede honorar. Forholdet mellom honorar for rådgivning og honorar for revisjon kan, hvis ovennevnte er riktig, i seg selv bli et kriterium for vurdering av revisors uavhengighet ved kombinasjonen rådgivning/revisjon.

I en annen sak som også er omtalt i dagspressen har et revisjonsfirma påtatt seg et oppdrag som innebærer at det skal granske et antall av en banks verste tapsengasjementer. I ett av de syv tilfellene har samme revisjonsfirma tidligere, og ikke lenge før vedkommende virksomhet gikk konkurs, hatt et spesialoppdrag som blant annet innebar at det ble avgitt en såkalt substansanalyse. Denne var en del av grunnlaget for vurdering av ny lånesøknad i den aktuelle bank. I ett av de andre tilfellene hadde revisjonsfirmaet vært konsernrevisor. Dette leder til at pressen reiser spørsmålet om ikke revisjonsfirmaet her gransker seg selv. Revisjonsfirmaet på sin side hevder at habilitetskravet var ivaretatt ved at man «selvsagt ikke kom til å bruke de samme menneskene til kontrolljobbene, som hadde vært engasjert på de tidligere oppdragene.»

I den tidligere nevnte rapport fra Nordisk Råd, «Revisorn och ekonomisk brottslighet» (Nord 1992:18) ble bl.a. spørsmålet om revisors rådgivningsfunksjoner drøftet. Det heter her bl. a:

«I revisionsverksamheten ingår det ett moment av rådgivning. Det skulle vara felaktigt om en revisor kunde kritisera ett företags räkenskaper utan att ge råd för på vilket sätt denne skulle kunna förbättras.

Vi har funnit att revisorn bör kunne få verka som konsult i det företag där han är vald revisor under förutsättning att han fortfarande intar en oberoende ställning. Genom sin rådgivningsverksamhet kan revisorn tvärtemot förhindra ekonomisk brottslighet.

Ovan har vi anfört att det är svårt att för samtliga nordiska länder ange exakta gränser för rådgivningens omfattning och inriktning. Detta måste avgöras från land till land och utformas på ett sådant sätt att revisorn anses som oberoende av bolagets samtliga intressenter.»

Gruppen som utarbeidet denne rapporten så det følgelig som en fordel at den samme revisor reviderer foretakets regnskap og gir råd til ledelsen og at kombinasjonen av revisjons- og rådgivningsfunksjonene i gitte tilfelle kan være et bidrag i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

Den norske representanten i gruppen, Morten Eriksen, hadde på dette punkt en dissens og sier bl.a.:

«Utstrakt rådgivningsvirksomhet (skatteplanlegging, utarbeidelse av selvangivelse for selskapets ledelse, bistand ved gjennomføring av kompliserte transaksjoner, oppbygging av selskapsgrupper, oppdrag i forbindelse med lånesøknader mm) kombinert med kontroll av samme, vil kunne påvirke og svekke kontrollfunksjonen. For omverdenen er det på ingen måte opplagt at revisor er i stand til å foreta en uavhengig kontroll av sine egne råd på en tilfredsstillende måte.

I tillegg kan rådgivningsoppdraget være slik at det etter sin art åpner for klare interessekonflikter mellom selskapets ledelse og forskjellige grupper tredjemenn (kreditorer, finansinstitusjoner, offentlige myndigheter mm). Disse tredjemenn vil som regel også være regnskapsbrukere, som altså har interesse av at selskapets valgte revisor utøver en tilfredsstillende og uavhengig revisjon.

Det er grunn til å anta at økt rådgivningsvirksomhet vil knytte revisor – sosialt og faglig – enda nærmere virksomhetens ledelse, som han er satt til å kontrollere. I så fall vil dette forsterke den allerede sterke avhengighet revisor faktisk har til ledelsen. Det er mitt bestemte inntrykk at mange revisorer selv er oppmerksom på og bekymret over denne faren, og ser de yrkesetiske konfliktsituasjoner som kan oppstå.

.....
Det er grunn til å tro at revisorene alltid har drevet en viss form for rådgivning. Finner han feil i klientens regnskaper som han vil ha rettet opp, må han også kunne si hvordan dette kan gjøres. Mindre virksomheter som har begrenset med ressurser til å engasjere økonomisk ekspertise eller som har liten tilgang til ekspertise i nærmiljøet, må kunne motta en viss form for begrenset rådgivning fra revisors side.

Anderledes er situasjonen når revisor f.eks deltar aktivt som rådgiver forut for sentrale forretningstransaksjoner eller ved oppbygging av kompliserte selskapsstrukturer. Da blir en kombinasjon av forutgående rådgivning og etterfølgende kontroll mer komplisert.

.....
Hvis en slik aktiv form for rådgivningsvirksomhet godtas, vil det skape ryddigere forhold om revisor også deltar i selve beslutningsprosessen og gjøres medansvarlig for de råd han gir. I revisors beretning må det da fremgå *om og eventuelt på hvilken måte* han har medvirket med rådgivning. Dette vil gi regnskapsbrukerne mulighet til å vurdere om de mener hans rådgivning kan ha påvirket hans uavhengighet.

I hvilken grad og på hvilken måte aktiv rådgivning påvirker uavhengigheten til revisor og derved tilliten til hans arbeid, vil være gjenstand for ulike oppfatninger. Avgjørende er etter min oppfatning regnskapsbrukeres

syn på spørsmålet; om de kan opprettholde tillit til at revisors granskning er uavhengig, hvis han samtidig er ledelsens rådgiver.»

Morten Eriksen forutsetter for øvrig at dersom rådgivning aksepteres, må det være riktig at bestemmelser om straff og erstatning også kommer til anvendelse på denne del av revisors virksomhet. Videre påpeker han viktigheten av at spørsmålet om revisors rådgivning avklares mellom de berørte parter og at man har en definert rapporteringsplikt for rådgivningsarbeidet.

8.4.2 Gjeldende rett

Revisors adgang til å utføre rådgivningstjenester overfor sin revisjonsklient er regulert i Revisorloven § 5, tredje ledd (kfr. også første ledd nr. 3) hvor det heter:

«Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Bestemmelsene i denne paragraf skal ikke være til hinder for at revisor kan foreta teknisk utarbeiding av årsoppgjør, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsoppgjør eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler.»

Denne bestemmelsen er et resultat av revisorutvalgets innstilling, NOU 1985:36. Revisorutvalget uttalte bl.a:

«Det fremgår av faktaframstillingen under pkt. 3.7.2 at inhabilitetsreglene i aksjelovens § 10-4 nr. 3 og revl. § 5 nr. 4 byr på tolkningsproblemer. Etter Utvalgets oppfatning er det en betydelig mangel at reglene ikke klart tar standpunkt til revisors adgang til rådgivning overfor klientene.

Dette spørsmål har vært gjenstand for debatt internasjonalt og hos oss uten at det har vært mulig å komme frem til entydige løsninger. På den ene side står klientenes behov for rådgivning på det økonomiske område. Den valgte revisor fremstår som regel som en ganske selvfølgelig kapasitet i kraft av utdanning og erfaring, og i kraft av sin kjennskap til bedriftene. I praksis vil det ofte virke nokså uforståelig og upraktisk om revisor måtte avstå fra å gi råd fordi det ville kunne påvirke den uavhengighet som er påkrevet for revisjonsutførelsen.

På den annen side står den ideelle målsetting for revisjonen om at den ikke i noe tilfelle må omfatte arbeide eller råd som revisor selv står ansvarlig for. Utvalget er kommet til at det ikke vil være mulig å gjennomføre et totalt forbud mot revisors rådgivning overfor klienter. Dette vil f.eks. medføre at revisor ikke ville kunne legge frem de riktige løsninger ved regnskapsdisposisjoner der han har påpekt feil.

Utvalgets flertall, d.v.s. alle medlemmer unntatt Tjølsen, mener imidlertid at det er behov for å ta standpunkt til revisors rådgivning i Al § 10-5 og Revl. § 5 ved at de tilføyes et nytt annet ledd med samme ordlyd som i § 1-5 i NSRF's regler for god revisorskikk:

«Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.»

I kommentarutgaven til revisorloven av Hans Cordt-Hansen omtales prosessen som ledet frem til dagens lovbestemmelse slik:

«I Ot.prp. nr. 35 (s. 8) erklærer departementet seg enig i mindretallets anførsler om at det er betenkelig at revisor opptrer som rådgiver overfor egne (revisjons-) klienter. Det legger imidlertid til at et slikt forbud ville være

vanskelig å håndheve i praksis og det ville få negative følger for mindre foretaks økonomistyring. Konklusjonen blir så: «Etter departementets oppfatning innebærer Utvalgets flertallsforslag på det nåværende stadium en tilfredsstillende avveining mellom de kryssende hensyn som her gjør seg gjeldende.» Det understrekes at det stiller store krav til profesjonens utøvere og organisasjoner om å sørge for at rådgivningsoppgaver ikke får uheldige virkninger for den lovbestemte revisjonen. Man «står overfor en utvikling man må følge nøye», heter det.»

I 1989 ble aksjeloven § 11-12, annet ledd endret slik at revisor nå har plikt til å oppgi honorar fra revisjonen og rådgivning, det heter:

«Det skal gis opplysning om selskapets godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på godtgjørelse for revisjon og rådgivning. Departementet kan fastsette utfyllende forskrifter om opplysningsplikten etter forrige punktum.»

I regnskapsloven § 21 A, tredje ledd i.f. ble det gjort en tilsvarende tilføyelse og tekstene i de to lover er nå identiske på dette punkt. Informasjonen om fordelingen av revisors godtgjørelse skal inntas i årsberetningen og plikten omfatter følgelig de virksomheter som skal avgi slik beretning. Etter aksjeloven gjelder det alle aksjeselskaper, mens regnskapsloven begrenser denne plikt til ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og statsforetak som de tre siste regnskapsår gjennomsnittlig har hatt mer enn 50 ansatte.

I konsernforhold er det forskjell på rapporteringsplikten etter regnskapsloven og aksjeloven. Regnskapslovens § 21 B, syvende ledds 1. punktum, lyder:

«I morselskapets årsberetning skal gis slike opplysninger om konsernet som nevnt i § 21 A.»

I aksjelovens § 11-13, syvende ledds 1. punktum, heter det:

«I morselskapets årsberetning skal gis slike opplysninger om konsernet som nevnt i § 11-12 første ledd og annet ledd første punktum.»

Kravet til informasjon om revisors godtgjøring står i aksjelovens § 11-12, annet ledd 4. punktum og faller følgelig utenfor henvisningen. Det synes som om dette må være en utilsiktet forskjell – som for øvrig illustrerer de problemer man møter når flere lover regulerer samme forhold.

8.4.3 Andre bestemmelser

Norges Statsautoriserte Revisorers Forening har avgitt uttalelsene «Regler for god revisorskikk vedrørende rådgivning» (av 14. desember 1990) og «Forholdet mellom revisjon og rådgivning for den valgte revisor» (av 8. november 1992).

Disse uttalelsene gir en oversikt over problemstillingen og inneholder eksempler som illustrerer skillet mellom revisjon og rådgivning. Uttalelsen vedrørende forholdet mellom revisjon og rådgivning trekker opp et skille mellom lovbestemt revisjon og annen revisjonsmessig bistand, regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand den valgte revisor kan utføre og konsulentbistand den valgte revisor ikke kan utføre. Den inneholder også utfyllende eksempler. Uttalelsen er omhandlet nærmere under drøftelsen nedenfor.

I uttalelsen av 14. desember 1990 slås det fast at uavhengighetskravet er det samme enten rådgivningen utføres av den valgte revisor selv, en medeier eller medarbeider i revisjonsselskapet eller av en virksomhet (avdeling/frittstående sel-

skap) hvor revisor eller revisjonsvirksomheten har bestemmende innflytelse som eier eller gjennom samarbeidsavtale.

I motivene til Regler for god revisorskikk understreket man:

«Revisor må ikke, direkte eller indirekte, treffe forvaltningsmessige beslutninger for klienter, og han må i hvert enkelt tilfelle vurdere om rådgivningen kommer i konflikt med hans objektive stilling som revisor. Rådgivningen må ikke påvirke den kritiske sans ved etterfølgende revisjon.

Har revisor rådgitt og deltatt ved oppbygging av regnskapssystemer (også EDB-systemer) eller systemer knyttet til den interne kontroll, må han være særdeles aktpågivende. Slik rådgivning eller deltagelse begrenser ikke noen revisjonshandling.»

8.4.4 Utenlandsk rett

I Danmark ble revisorloven endret i 1994 når det gjelder revisors rolle som rådgiver hos revisjonsklienter. I den danske revisorloven § 6a som angir hva revisjonen omfatter, heter det bl.a.:

«En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og indenfor tilgrænsende områder.»

I den danske lovutredningen er det i tilknytning til vurdering av revisjon og rådgivning trukket følgende konklusjon:

«Sammenfattende må det konkluderes, når fordele og ulemper opvejes at det er en naturlig del af revisors opgave såvel at rådgive som at vejlede klienter.

Det er således søgt belyst, at funktionen med revisors rådgivning og vejledning er at sikre et kvalificeret beslutningsgrundlag for virksomhedens ledelse, forinden denne træffer sin beslutning. Den endelige beslutning ligger alene hos virksomhetens ledelse.»

Opplysninger om revisors godtgjørelse for rådgivningstjenester er imidlertid nevnt i den danske utredningen som et tiltak som kan oppveie de mulige negative konsekvenser det vil ha overfor de øvrige interessegrupper at revisor gis mulighet til å utføre rådgivning hos revisjonsklienter.

Revisors rolle som rådgiver ble også omhandlet i forbindelse med lovrevisjonen i Sverige. I SOU 1993:69 heter det:

«I kombination med hans yrkeskunskaper gör detta ofta att han för företagsledningen framstår som en naturlig källa för rådgivning eller konsultation i frågor inom sitt naturliga kompetensområde. När det gäller den delen av revisorns arbete som vanligtvis betecknas förvaltningsrevisionen innebär också arbetet i praktiken att gränsen mellan revision och konsultation inte alltid går att hållas skarp. Revisorn ställs i den här delen av revisionsuppdraget många gånger inför frågan om hans uppdrag kan stanna vid enbart kontroll eller om det även bör utmynna i konsultation.»

Det trekkes imidlertid ingen konklusjoner i utredningen vedrørende revisors rolle som rådgiver ut over følgende generelle utsagn:

«Normsystemet på redovisningsområdet bygger således på att en revisor utöver lagstadgad revision även ägnar sig åt annan verksamhet såsom rådgivning eller konsultation under förutsättning att den kan karaktäriseras som revisionsverksamhet. Samtidigt gäller för den som valts till revisor att

undvika att sådana omständigheter oppstår som kan rubba omgivningens förtroende till hans opartiskhet eller självständighet vid utförande av revisionen. Han skall inte bara vara oberoende och självständig i förhållande till det företag han reviderer utan också till övriga intressenter i vars interesse revisionen utförs.»

Det er i Sverige ikke inntatt noe i lovbestemmelsene om rådgivning.

I England er ikke revisors rolle som rådgiver lovregulert. Praksis har imidlertid utviklet seg slik at revisor i stor grad utfører rådgivningsoppdrag for revisjonsklienter. I følge den engelske revisorforeningens (ICAEW) etiske regler, kan revisor ikke delta i utarbeidelsen av regnskaper eller bokføringen hos børsnoterte selskaper eller for andre selskaper som har offentlige interesser, unntatt i tilfeller der det er «rutinemessig kontorarbeid» eller en nødsituasjon. Det er tillatt å forestå rådgivning på skatteområdet, yte andre konsulenttjenester og forestå rekruttering. Det presiseres at uavhengighetskravet ikke kan omgås ved å etablere et eget foretak som utfører rådgivning, da revisjonsforetaket og andre parallelle foretak vil vurderes som en enhet.

Den europeiske revisororganisasjon *Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)* vedtok i juni 1995 «*Audit Independence and Objectivity – Position Paper*». Dette omhandler også faren for uavhengigheten og objektiviteten når revisor også utfører andre tjenester enn revisjon for sin revisjonsklient. I et punkt om mulige trusler mot uavhengighet og objektivitet sies det bl.a.:

1. *The Self-Review Threat or Risk.* The apparent difficulty of maintaining objectivity in conducting what is effectively a self-review, if any product or judgment of a previous audit assignment or a non-audit assignment needs to be challenged or re-evaluated in reaching audit conclusions. In practice the most frequent and most difficult conflict that an auditor faces in this category is the possibility that his own prior audit judgments in relation to the client may have been incorrect particularly in the light of hindsight.
2. *The Advocacy Threat or Risk.* A risk to the auditor's objectivity, if he becomes an advocate for (or against) his client's position in any adversarial proceedings or situation. Litigation is the obvious example but any situation in which an auditor represents his client could lead to him taking a position of strong advocacy and letting his objectivity come under threat.»

Forholdet revisjon og andre tjenester er omtalt slik:

1. *Audit and other services*

An auditor can provide to audit clients other services beyond performance of the audit, provided that the provision of such services does not impair the auditor's objectivity and that the provision of such services is not forbidden in the national law or under the relevant professional rules.

The provision of other services to an audit client entails benefits as it will increase the auditor's understanding of the client's business and may result in a better audit. However, it may entail threats to the auditor's objectivity and the appearance of independence.

1. In considering whether to undertake other assignments for an entity of which he is auditor, the auditor's duty is to satisfy himself that the assignment will not affect his ability to act in an objective, independent and impartial capacity. He must especially make sure that he will not be in a position to take any decision on behalf of the audit client. He must evaluate

the matters discussed in section 1 above and take any necessary steps to safeguard his objectivity and to satisfy those with a legitimate interest that he has done so.

2. Advisory work and representation of a client in financial and tax matters is normally compatible with an audit by the same auditor, though the auditor must adopt safeguards to ensure that his objectivity is not impaired by the review of the work in the course of the audit or by adoption of a posture of advocacy. Advisory work which constitutes a professional or technical clarification of a particular matter or an expert description of alternatives is unlikely to give rise to any issue impairing the auditor's objectivity.
3. Any management role undertaken by the auditor would give rise to every one of the types of threat listed in § 3.7. The auditor should not therefore take any decision on behalf of the company or its management in the course of the audit assignment or of the provision of other services to the audit client. He should neither play any managerial role in the audited company, nor hold any managerial position in it. In situations where the auditor advises or assists the audit client on any matter, he should make clear that full responsibility for the decisions taken and for the financial statements remains with the management of the audited company.»

Også IFAC's «Code of ethics for professional accountants» omhandler revisjon og rådgivning, men dette er omhandlet nokså generelt og har mer karakter av å være en formålsparagraf. I et høringsutkast til en oppdatert «Code of ethics» har IFAC utdypet sitt syn på revisjon og rådgivning. Det påpekes bl.a. at effekten vil være størst for små foretak dersom revisor skal være avskåret fra å utføre rådgivningstjenester hos revisjonsklienter. Det presiseres at i den grad revisor utfører rådgivning må dette aldri være til erstatning for klientens egne ledelses- og kontrollfunksjoner. Det blir også gitt retningslinjer for hvordan revisor skal opptre i de tilfeller han deltar i utarbeidelsen av klienters regnskaper.

I USA har en i løpet av 1994 hatt en ny debatt knyttet til revisors uavhengighet og faglige integritet. Denne debatten startet med at det amerikanske kredittilsynet, Securities and Exchange Commission (SEC) kritiserte revisorenes opptreden i forskjellige tilfeller. Dette omfattet situasjoner der revisorene presenterer saker på vegne av klienter for SEC, samt i forbindelse med revisorenes opptreden ved høringer knyttet til nye regnskapsstandarder. SEC mente at revisorene i disse tilfeller åpenbart gikk klientenes ærend uten å ta hensyn til rene faglige vurderinger, og benyttet uttrykk som at revisorene støttet «their clients' incredible accounting proposals». Denne kritikken ledet til at det ble nedsatt et utvalg under Public Oversight Board som skulle utrede problemet. (Public Oversight Board er et organ etablert av den amerikanske revisorforeningen, AICPA, hvis primære oppgaver er å overvåke profesjonens egen kvalitetskontroll (peer reviews.)) Dette Utvalgets rapport ble presentert i september 1994 og konkluderte bl. a med at det ikke var behov for nye regler eller ny lovgivning på dette området men at det på flere områder er behov for å styrke revisorenes profesjonalitet. Rapporten påpeker at revisjon er vesentlig forskjellig fra de andre tjenestene revisjonsfirmaene tilbyr og understreker uheldige sider hvis revisjon blir et underordnet forretningsområde i de store revisjons- og konsultentselskapene.

8.4.5 Drøfting

I samfunnsdebatten har vurderingene knyttet til revisors rådgivning og hans uavhengighet i denne sammenheng, stått sentralt. Man står overfor et spørsmål hvor

interesse motsetningene til dels er store og hvor debatten ikke alltid har vært like nyansert. Det er ingen uenighet om at visse former for rådgivning kan påvirke uavhengigheten. Problemet er imidlertid å finne kriterier som kan angi hva som er «akseptabel» rådgivning og hva som faller utenfor denne ramme. For en meningsfylt drøftelse av forholdet mellom revisjon og rådgivning er det dessuten viktig å nyansere rådgivningsbegrepet og foreta en avgrensning mot revisjonsbegrepet.

Grensene mellom rådgivning/veiledning som faller inn under den ordinære revisjon og rådgivning som faller utenfor denne ramme, er på ingen måte entydige. Gjennom lovgivningen er revisor i en del tilfelle også blitt pålagt oppgaver som kan innebære elementer av rådgivning. I debatten om revisors rådgivningsrolle har det vært sondret lite mellom på den ene side sær oppgaver/særattestasjoner som revisor pålegges gjennom lovgivningen eller på annen måte av offentlige instanser og som går ut over revisjon, og på den annen side rådgivning som faller utenfor lovgivningen og gjennomføres etter ønske fra revisjonsklienten selv. Som eks. på slike oppgaver som er pålagt gjennom lov eller av andre instanser kan nevnes:

- Aksjeloven § 2-9 annet ledd, sier at dersom det skal skytes inn andre formueverdier enn penger, kan et privat aksjeselskap ikke stiftes før det foreligger uttalelse fra revisor om at stiftelsesdokumentet på dette punkt ikke strider mot aksjelovens § 2-4 tredje ledd. Dette innebærer at revisor må foreta en vurdering av om formuegjenstandene som skal skytes inn, minst har den verdi som de er oppført i balansen med.
- Ved forhøyelse av aksjekapitalen i private aksjeselskaper, gjelder tilsvarende krav til uttalelse fra revisor når selskapet, som et ledd i kapitalutvidelsen, skal overta andre formueverdier enn penger, jf aksjeloven § 4-5 annet ledd.
- Ved nedsettelse av aksjekapitalen skal det, når nedsettelsesbeløpet anvendes til dekning av tap som ikke kan dekkes på annen måte, foreligge en bekreftelse fra revisor på at tapet ikke kan dekkes på annen måte og at forholdet til kreditorene ikke er til hinder for ikraftsettingen, jf aksjeloven §§ 6-1 og 6-3.
- Ved fusjoner mellom private aksjeselskaper skal revisor i det overtagende selskap avgi uttalelse om forslaget til fusjonsavtale slik fastsatt i § 4-5 annet ledd første punktum, jf aksjeloven § 14-3.
- Ved lovendringene som ble gjennomført 1. januar 1996 skiller man mellom de ovennevnte private aksjeselskaper og allmenne aksjeselskaper. For allmenne aksjeselskaper skal revisor avgi tilsvarende erklæringer som i private aksjeselskaper, men kravene til disse erklæringer er for allmenne aksjeselskaper utvidet og spesifisert. Det vises i den sammenheng til aksjeloven §§ 2-4a, 2-9a, 4-5 annet ledd annet punktum og 14-13.
- Ved tilskudd og investeringslån o.l. har institusjoner og organisasjoner, særlig offentlige institusjoner og organisasjoner, krevd bekreftelse fra revisor for forskjellige forhold.
- I tilknytning til prospekter kreves det vanligvis erklæringer, uttalelser e.l. fra revisor.
- Revisors lovpålagte bekreftelser av/medundertegninger på oppgaver til det offentlige, kanskje spesielt skatt og avgifter.

Det er følgelig i mange tilfelle behov for å pålegge revisor oppgaver som går ut over revisjonen og som inneholder elementer av rådgivning. Når det gjelder omfanget av disse oppgaver og den rådgivning som må anses som akseptabel, er imidlertid interesse motsetningene til dels store: Virksomhetene, kanskje særlig de små, forventer å kunne dra full nytte av revisors kompetanse og få de nødvendige råd, mens samfunnet omkring føler dette som en fare for revisors uavhengighet. Problemet illus-

treres i den tidligere nevnte nordiske utredning «Revisorn och ekonomisk brottslighet» (Nord 1992:18) hvor det fra flertallet bl.a. heter:

«Vi er av den oppfatningen at morgondagens revisor bäst kan hjälpa till att bekempa ekonomisk brottslighet om han fungerar som en vägledande kontrollör. Detta innebär att morgondagens revisor i princip kan fungera som dagens med vissa klargörande, modifieringar och kompletteringar.

Vi anser att alla försök att skapa en renodlad kontrollerande revisorsroll ändast leder till en försämrad revision i bolagen och att revisorns möjlighet att på annat sätt förhindra ekonomisk brottslighet minskar. Försöker man att skapa en renodlad kontrollerande revisor medför detta att vi kommer att få en alltmer isolerad revisor. Detta er ej lemplig väg att bekämpa ekonomisk brottslighet.»

Et annet problem som er fokusert i debatten, er spørsmålet om notoritet, om dokumentasjon, av revisors rolle som rådgiver. Så langt har dette ført til at man har fått inn de nevnte krav om informasjon om honorarets størrelse i selskapets årsberetning. Det bør imidlertid drøftes om krav til dokumentasjon av rådgivningstjenester også bør komme til uttrykk på annen måte.

På bakgrunn av ovenstående har Utvalget nedenfor søkt å belyse problemene knyttet til

1. næringslivets behov for rådgivningstjenester og konflikten mot uavhengighetskravet for revisor,
2. nyansering og avgrensning av rådgivningsbegrepet mot revisjonsbegrepet og
3. krav om dokumentasjon av revisors rolle som rådgiver.

Til pkt. 1:

Under utførelsen av sine revisjonsoppdrag vil revisor ofte måtte opptre som rådgiver. Som en følge av sin funksjon som revisor må han foreslå forbedringer innenfor sitt ansvarsområde. Dette vil omfatte regnskapsopplegg, interne rutiner og kontroll osv.

Et argument for å akseptere at foretakets valgte revisor også kan utføre rådgivningsoppdrag for disse foretakene er at foretakene normalt vil ha behov for rådgivning i større eller mindre grad og at revisor pga av den kjennskap han har opparbeidet til foretaket og dets virksomhet er den nærmeste til å forestå dette arbeidet. I en undersøkelse NSRF foretok i 1987 fremkom det at et stort flertall av foretakene forventet at revisor skulle bistå dem ut over den lovbestemte revisjon. Behovet for rådgivning, og ønsket det store flertall av revisjonspliktige foretak har om at revisor skal kunne forestå rådgivning blir understreket både i den svenske og den danske lovutredningen.

I tillegg til sin kjennskap til foretaket besitter ofte revisor kompetanse foretakene er interessert i å nyttiggjøre seg. Revisor har også erfaring fra andre foretak han kan trekke på. Disse forholdene har også et kostnadsaspekt. Mange foretak kan få en merkostnad dersom man må kjøpe tjenester fra rådgivere som ikke kjenner virksomheten fra før og som således må bruke tid på å sette seg inn i denne.

Når man diskuterer revisors rolle som rådgiver, er selskapsstrukturen i Norge et viktig forhold å ta hensyn til. En betydelig del av norsk næringsliv består av små og mellomstore foretak. Disse besitter normalt ikke kompetanse på områder som regnskapsteori, skatte- og avgiftsspørsmål, selskapsrett osv i motsetning til de store foretakene. Dette rettfærdiggjør behovet for assistanse fra revisor, men øker samtidig risikoen for svekket uavhengighet. Store selskaper vil normalt dekke det meste

av dette selv, men mangler ofte spisskompetanse og har derfor behov for bistand fra revisor på slike områder.

Geografisk lokalisering av foretaket er også et forhold som må tas med i betraktning når det gjelder revisors adgang til å opptre som rådgiver for revisjonsklienter. Som en følge av at det allerede er et etablert forhold mellom foretaket og revisor vil det normalt være økonomisk gunstig for foretak som ikke er lokalisert i de mest sentrale strøk av landet å benytte den valgte revisor som rådgiver.

Såvel forventningene hos næringslivet og økonomiske forhold som tilgangen på – eller mangelen på – kompetanse i mange områder, taler for at revisor i mange tilfelle bør utføre rådgivningstjenester. Disse praktiske forhold må likevel veies og vurderes mot de konsekvenser en utstrakt rådgivning kan ha for uavhengigheten.

Det synes helt åpenbart at revisor ikke kan opptre som rådgiver slik at han i neste omgang skal revidere resultatet av egne råd eller sitt eget arbeid. Et eksempel på et slikt oppdrag er verdsettelse av eiendeler f.eks. ved at det er revisor som foretar tapsvurdering i en bank eller at det er revisor som foretar vurderingen av fordringers godhet i et annet foretak. Fra dette helt åpenbare er det imidlertid vanskelig å trekke eksakte grenser. Interessene som her står mot hverandre innebærer at noen brukergrupper raskt vil karakterisere revisors uavhengighet som tvilsom, mens andre betrakter forholdet som uvesentlig eller finner gode begrunnelser for at revisor faktisk var uavhengig.

Utvalget har nedenfor redegjort for enkelte forslag som har vært fremmet om konkrete avgrensninger av revisors adgang til å drive rådgivningsvirksomhet. Utvalget vil imidlertid påpeke at minst like viktig som slike avgrensninger er det at revisor ved sin rådgivning opptrer i samsvar med de etiske regler som er satt og at han ikke lar seg «fange» eller påvirke av sin rådgivning under den senere revisjon. Det vises i den sammenheng til det foran siterte «Position Paper» fra FEE.

Det har vært drøftet om man skal begrense revisors rådgivningsvirksomhet ved f.eks. å sette en grense for hvor stort honoraret for rådgivning kan være i forhold til revisors samlede honorar fra vedkommende klient. Etter Utvalgets oppfatning bør det neppe fastsettes noen slik grense. Erfaringene fra andre land tyder ikke på at slike tiltak har gitt noen vesentlig effekt og fastsetting av slike grenseverdier synes ikke å være noe egnet middel.

Likeledes har det vært drøftet om man for revisors rådgivningsvirksomhet bør sette en grense mellom store virksomheter/virksomheter med stor samfunnsmessig betydning og små virksomheter.

I små virksomheter er kompetansen ofte liten og den regnskapsfaglige kvalitet på årsoppgjøret varierer sterkt. Det er i alles, også det offentliges, interesse at kvaliteten på regnskapsmateriale, årsoppgjør og skattemessige oppgaver er høyest mulig. Disse forhold tilsier at revisor i denne type virksomheter gis anledning til å drive slik nødvendig rådgivningsvirksomhet. Utvalget antar også at uavhengigheten «in fact» har mindre vekt i forhold til små foretak da det normalt neppe vil være noe vesentlig økonomisk spørsmål for revisor om han beholder dette foretak som klient. Fornuftig ressursutnyttelse, virksomhetens geografiske plassering o.l. er også forhold som tilsier at det bør være anledning for revisor å drive veilednings- og rådgivningsvirksomhet overfor denne type foretak.

Når det gjelder store virksomheter, er det hevdet at disse vanligvis har den nødvendige kompetanse selv. Behovet for veiledning og rådgivning fra revisors side er derfor ikke i samme grad til stede. Etter Utvalgets oppfatning er denne beskrivelse ikke helt dekkende av flere grunner:

- Vårt regelverk er så komplisert at selv store virksomheter, med relativt god kompetanse, 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 rådgis som et 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.

Etter Utvalgets oppfatning vil følgelig en regel som tillot rådgivning overfor små foretak, men satte forbud mot tilsvarende rådgivning i større foretak, 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 til stede.

Til pkt. 2:

På den annen side er det, slik anført ovenfor, rådgivning som ut fra sin form og omfang må sies å være i konflikt med uavhengighetskravet. Grensene mellom den akseptable rådgivning og den som faller utenfor denne ramme, kan etter Utvalgets oppfatning best fastlegges ved at man får en nyansering av rådgivningsbegrepet og en avgrensning mot revisjonsbegrepet. Også en slik grense er imidlertid vanskelig å trekke. Som nevnt må revisor, som et ledd i den prosess som fører frem til avleggelse av årsregnskapet gjennomføre til dels omfattende handlinger som kan ha karakter av veiledning og rådgivning. «Finner han feil i klientens regnskaper som han vil ha rettet opp, må han også si hvordan dette kan gjøres», sier Morten Eriksen i sin tidligere refererte dissens i Nord. 1992:18 s. 115. Et eksempel knyttet til den interne kontroll kan illustrere problemet: Revisor har plikt til å vurdere den interne kontroll og påpeke mangler. I den sammenheng må det være en naturlig del av revisjonsbegrepet å kreve mangelen rettet og «si hvordan dette kan gjøres.» Slik rådgivning må være tillatt. Får imidlertid revisor et spesialoppdrag fra ledelsen om selv å bygge opp foretakets interne kontroll, må dette ligge utenfor den akseptable rådgivning og være i konflikt med uavhengighetskravet. En nøyaktig beskrivelse av hvor grensene går vil likevel være vanskelig.

NSRF har forsøkt å trekke disse grenser i en uttalelse fra 8. november 1992. I uttalelsen heter det:

«Revisjon omfatter det arbeid revisor er pålagt å utføre for å kunne avgi en revisjonsberetning eller en særattestasjon, enten dette er revisjon av årsoppgjør eller revisjon av spesielle oppgaver, hvor revisor avgir en erklæring i egenskap av revisor.

Revisjonen omfatter også rapportering til foretaket som beskriver påviste svakheter i formuesforvaltning og intern kontroll som er avdekket under ordinært revisjonsarbeid. Forslag til forbedringer inngår som en naturlig del av slike rapporter.

Videre omfatter revisjonen det arbeid revisor utfører etter instruks eller pålegg fra bedriften (aksjelovens § 10-7 og revisorlovens § 6, 2. ledd) og hvor revisjonsteknikker benyttes. Dette arbeidet vil normalt resultere i dokumentasjon for utført revisjon, selv om omfanget av arbeidet overstiger det god revisjonsskikk krever.»

I et vedlegg til uttalelsen fra NSRF gis det også eksempler på hva NSRF mener omfattes av h.h.v. lovbestemt revisjon og hva som har revisjonsmessig karakter, men som følger av utvidede avtaler/pålegg fra klienten og av andre lovbestemte

attestasjonsoppgaver. Som oppgaver som følger av den lovbestemte revisjon nevnes:

- Revisjon rettet mot feil eller mangler i selskapets årsoppgjør og regnskaper.
- Revisjon utført for å granske behandlingen av selskapets interne kontroll og formuesforvaltning.
- Utvidet revisjon på revisors initiativ for å avdekke omfanget av feil eller mangler i årsoppgjør, regnskaper, intern kontroll eller forvaltning.
- Utvidet revisjon etter pålegg av generalforsamling/ledelse (ref. aksjeloven § 10-7 annet ledd og revisorloven § 6 annet ledd).»

Som annen revisjonsmessig bistand som følger av andre attestasjonsoppgaver eller avtale med/pålegg fra klienten nevnes:

- Utvidet revisjon av deler av regnskapsmateriale, intern kontroll eller forvaltning etter anodning fra ledelsen, hvor revisjonsteknikker benyttes.
- Begrenset revisjon av delårsrapporter hvis det avgis egen erklæring.
- Revisjon av fusjonsprospekter, børsintroduksjon, kapitalutvidelseprospekter e.l., hvor arbeidet resulterer i en eller annen form for revisjonserklæring.
- Det kontrollarbeidet som ligger til grunn for attestasjon fra revisor på oppgaver til myndighetene, forsikringsselskaper, næringsorganisasjoner e.l.
- Spesiell granskning etter anmodning av ledelsen hvor revisjonsteknikker benyttes (eks. granskning av forhold hos kunde, leverandør eller annen samarbeidspartner, granskning i forbindelse med underslag og granskning for å avdekke årsaker til svikt i resultat.»

Etter Utvalgets oppfatning er ovenstående et hensiktsmessig utgangspunkt for en drøfting av innholdet i revisjonsbegrepet. Utvalget viser imidlertid til "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap. 6 hvor revisjonsinnhold er drøftet. Ut fra dette vil man få en form for todeling:

- Den «egentlige revisjon» som omfatter den prosess, inklusiv veiledning og rådgivning, som er nødvendig for avleggelse av et årsregnskap i samsvar med lovgivningens krav.
- «Revisjonsmessig bistand» som er nødvendig for at revisor skal kunne gi andre lovpålagte attestasjoner/bekreftelser eller gjennomføre en utvidet revisjon i forhold til standarden god revisjonsskikk, eventuelt på områder som ikke omfattes av denne og hvor rådgivningsdelen vil kunne få en litt annen karakter.

Utvalget har sett fordelene ved å rendyrke revisjonsbegrepet som nevnt ovenfor. Dette betyr sannsynligvis en mer innskrenket definisjon av revisjonsinnholdet i retning av regnskap enn hva foranstående uttalelse fra NSRF gir uttrykk for. Nest siste strekpunkt i oppramsingen av innholdet i den lovbestemte revisjonen, «utvidet revisjon av – intern kontroll eller forvaltning –», antas klart falle utenfor. Dette er viktig, fordi mange oppgaver man forventer revisor skal utføre, sannsynligvis må fastsettes gjennom lovbestemte eller spesielt avtalte særoppgaver.

Når det gjelder rådgivning uttaler NSRF bl.a følgende:

«Rådgivning omfattes av to elementer – regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand.

En overordnet retningslinje for all slik bistand må være at revisor ikke skal involveres i beslutningsprosessen. Ovenfor bedrifter av stor samfunns-

messig betydning (bank, forsikring, børsnoterte selskaper), er det grunn til å vise ekstra grad av aktsomhet ved rådgivningen, slik at det ikke kan reises tvil om revisors uavhengige stilling.

Regnskapsteknisk bistand vil omfatte teknisk utarbeidelse av regnskap, konsernoppgjør, budsjetter, selvangivelser med vedlegg, fusjonsprospekter o.l. Revisor kan utføre slik bistand så lenge revisor kun setter opp disse papirene basert på ledelsens instruksjoner og ledelsens vurderinger. Hensikten med denne bistanden er at de utarbeidede dokumentene skal være i overensstemmelse med formelle krav i lover og regler.

Konsulentbistand for øvrig vil gjelde all den rådgivning revisor kan yte sin revisjonsklient. Det er viktig å være klar over at revisor ikke kan utføre konsulentbistand hvor han deltar i beslutningsprosessen – eller påvirker verdsettelse av poster i årsoppgjøret. Verdsettelsen er ledelsens ansvar.

Revisor plikter å foreta en selvstendig vurdering av de poster som inngår i årsoppgjøret, og han må redegjøre for resultatet av revisjonen i revisjonsberetningen. Regelen om at revisor ikke skal delta i verdsettelsen forhindrer ikke revisor i å uttale seg om ledelsens verdsettelse av regnskapsposter før revisjonsberetningen avgis, slik at ledelsen får anledning til å re-vurdere sine synspunkter og avgi et regnskap revisor kan godta.»

I vedlegg til uttalelsen er det også angitt eksempler på regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand den valgte revisor kan utføre. Dette omfatter:

- Teknisk utarbeidelse av regnskap, konsernoppgjør, budsjetter, selvangivelse o.l. 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 til rutineendringer.
- Veilede i opplegg 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.»

I tillegg 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 vurderinger og utarbeidelsen av regnskapsmateriale.
- Fastsettelse av prinsipper og vurderinger i forbindelse med budsjetter.
- Opptre med fullmakt til å inngå rettshandel på klientens vegne.»

Etter Utvalgets oppfatning er dette et godt utgangspunkt for vurderingen av hva det er akseptabelt at den valgte revisor kan foreta av rådgivnings- og konsulentoppdrag hos en revisjonsklient. Omfanget av revisors rådgivningsvirksomhet hos en klient

er imidlertid viktig for om revisor forblir 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.

Utvalget vil spesielt understreke, slik det også er angitt i den nevnte uttalelse, at revisor ikke må utføre rådgivning på en slik måte at han faktisk deltar i beslutningsprosessen eller påvirker verdsettelse av poster i årsoppgjøret. Rådgivning kan heller ikke erstatte noen form for ledelsesfunksjon.

I de tilfelle revisor har utført rådgivningstjenester, finner Utvalget også grunn til å påpeke at dette ikke erstatter eller overflødiggjør noen form for revisjonshandling.

Et forhold som nylig har blitt gjenstand for vurdering, er såkalt «outsourcing» av internrevisjon til eksterne revisorer. Dette innebærer at et revisjonsfirma overtar utførelsen av hele eller deler av den interne revisjonsfunksjonen. I USA har dette vært diskutert bl.a. med utgangspunkt i AICPA's «Ethics Ruling 97», «Performance and Certain Extended Services» som ble utgitt i 1993. Denne omhandler bl.a. uavhengighetsspørsmålet relatert til «outsourcing» av internrevisjonsfunksjonen. Denne sier bl.a. at den valgte revisor:

1. Ikke kan utføre ledelsesfunksjonen eller foreta ledelsesbeslutninger,
2. ikke kan være en del av klientens godkjennelsesprosess
3. ikke kan være en del av internkontrollsystemet

Utvalget vil påpeke at i virksomheter uten etablert internrevisjonsfunksjon, vil revisor ofte måtte vurdere forhold som går inn under internrevisjonens arbeidsområde der hvor slik er etablert. Revisors eventuelle bistand og råd i slike virksomheter må vurderes ut fra de alminnelige regler om rådgivning, kfr. ovenfor.

Etter domstoloven § 218 annet ledd nr. 2 kan revisor, også overfor egen revisjonsklient, bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene. Denne adgang for revisor til å drive slik rettshjelpsvirksomhet innebærer at revisor til en viss grad må opptre som fullmektig på vegne av klienten. Etter Utvalgets oppfatning er dette prinsipielt sett uheldig. Utvalget peker imidlertid på at skatte- og avgiftssakene representerer et særskilt område hvor de praktiske fordeler ved ordningen er større enn hva de prinsipielle motforestillinger tilsier. Utvalget har således blitt stående ved at revisor i disse tilfeller fortsatt bør kunne utføre rettshjelpsvirksomhet. Når det gjelder skatteklager, påpekes dessuten at disse i tid vil ligge lenge etter regnskapsavslutningen og årsoppgjørrevisjonen. Utformingen av skatteklager etc. vil derfor normalt i mindre grad berøre uavhengigheten i relasjon til årsoppgjørrevisjonen og Utvalget mener derfor at ordningen kan beholdes.

På andre områder er det Utvalgets klare oppfatning at revisor ikke kan opptre på vegne av sin klient eller som fullmektig under instruksjon av klienten. Dette gjelder såvel i forhandlinger for klienten som i andre saker hvor utfallet av saken vil kunne ha økonomisk betydning for klienten og inngå som et ledd i det årsregnskap revisor senere skal revidere. Utvalget viser for øvrig i denne sammenheng til det foran siterte «Position Paper» fra FEE under punktet «The Advocacy Threat or Risk».

Ut fra ovenstående er Utvalget etter en samlet vurdering kommet til at det ikke bør settes et forbud mot at revisor driver veilednings- og rådgivningstjenester overfor sin revisjonsklient. Det bør imidlertid presiseres i loven at revisor ikke kan opptre som fullmektig for sin klient, ut over det som følger av domstoloven. Man bør også søke å finne frem til grensdragninger mellom revisjons- og rådgivningsbegrepet som er bedre i overensstemmelse med den avgrensning av revisjonsbegrepet som fremgår av utredningens *"Revisjonens formål, innhold og omfang"* i kap. 6.

Denne grensedrøging, som eventuelt også kan føre til at visse rådgivningstjenester identifiseres og faller utenfor det som er tillatt, bør etter Utvalgets oppfatning videreutvikles gjennom god revisorskikk, – eventuelt forskrift.

Den Norske Advokatforening har i brev til revisorlovutvalget 28/3-95 pekt på at en del revisorer etter foreningens syn driver rettshjelp i større utstrekning enn de har lovlig adgang til etter domstollovens § 218 nr. 2. Utvalget viser til foranstående drøfting og understreker at det ikke er foreslått noen utvidelse av den rett som gjeldende regelverk gir anledning til. Spørsmålet vil imidlertid ved vurdering av det enkelte tilfelle måtte nyanseres noe. F.eks. vil habilitetsproblematikken påvirkes av om vedkommende revisor er foretakets valgte revisor, eller bare engasjert for et spesielt oppdrag. Videre har flere revisjonsselskap egne avdelinger eller datter- eller samarbeidende selskap som i realiteten driver ren juridisk virksomhet med kvalifiserte advokater. Utvalget vil peke på at rettshjelp overfor revisjonsklienter, av hensyn til uavhengigheten, bare må skje i den utstrekning domstoloven § 218 annet ledd nr. 2 tillates. Av dette følger at advokatvirksomhet forøvrig – som utøves i nær tilknytning til revisors virksomhet – ikke må tilbys til revisjonsklientene. Denne øvrige advokatvirksomheten må således bare tilbys andre enn revisjonsklientene for å unngå habilitetsspørsmål og spørsmål om «egenrevisjon»

Til pkt. 3:

For å sikre revisors troverdighet foreligger det et legitimt behov for informasjon om den rolle revisor har. Ved en sterkere fokusering på dokumentasjon av rådgivningen, mener Utvalget at man bedre imøtekommer den kritikk som har vært reist mot at revisor har denne dobbeltfunksjon. Så langt har man, som tidligere nevnt, kun et krav om at det i styrets årsberetning skal inntas informasjon om hvordan revisors godtgjørelse er fordelt på revisjon og rådgivning. Dette er etter Utvalgets oppfatning ikke tilstrekkelig.

I de tilfelle rådgivning utføres i kombinasjon med revisjonen, er det også Utvalgets oppfatning at rådgivningen må være underlagt en del av det offentlige revisortilsyn. Dokumentasjonen av rådgivningens innhold og omfang vil være verdifull i denne forbindelse. Dermed vil man få bedre kontroll med at rådgivningen ikke er i konflikt med de regler som gjelder og bringer revisors uavhengighet i fare.

Når kravene til dokumentasjon eller notoritet drøftes, bør man etter Utvalgets oppfatning skille mellom

1. den dokumentasjon som revisor bør utarbeide i tilknytning til et rådgivningsoppdrag og som i ettertid bl.a. kan nyttes av tilsynsmyndighetene og
2. omfanget av informasjonen og formen på rapporteringen til omverdenen.

I utgangspunktet bør det være en form for dokumentasjon knyttet til alle rådgivningsoppdrag. I mindre virksomheter og for avgrensede problemstillinger vil man imidlertid alltid oppleve at såvel forespørsel som svar/råd foregår muntlig. Regler og krav vil neppe endre denne situasjon. Like fullt bør man ha visse krav som forutsettes fulgt så langt som mulig. Utvalget har i denne sammenheng tatt utgangspunkt i NSRF's «Uttalelse til»Regler for god revisorskikk«vedrørende rådgivning». Det heter i denne bl.a.:

«3.1 Påtar revisor seg større oppdrag, bør innhold, avgrensning og det forventede honorar avtales med klientene. Det er hensiktsmessig at en slik avtale foreligger i skriftlig form. Revisor skal fakturere honorar for rådgivning særskilt.

...

3.6 Ved utarbeidelsen av erklæringer og rapporter i forbindelse med rådgivning skal revisor gjøre rede for arbeidets art og utførelse. Han skal beskrive og avgrense oppdraget, samt fremheve vesentlige forutsetninger og problemstillinger. Har revisor benyttet ekstern assistanse, bør dette fremgå av hans rapport.

...
3.8 Ved større oppdrag skal revisors arbeid være dokumentert i form av en skriftlig rapport. Ved andre oppdrag kan resultatet fremgå av arbeidspapirer, interne notater eller referater. Foreliggende dokumentasjon, herunder anvendt eksternt materiale, skal oppbevares på en systematisk måte.»

Det vil etter Utvalgets oppfatning hverken være praktisk eller hensiktsmessig å kreve en omfattende rapport i ethvert rådgivningstilfelle. Det bør imidlertid være et krav, slik NSRF's uttalelse også anfører, at det foreligger arbeidspapirer som viser art, omfang og konklusjon på rådgivningsoppdraget. Likeledes bør det være et krav at rådgivning faktureres særskilt og at oppdragets art fremgår av fakturaen. Et slikt krav bør komme til uttrykk i revisorloven.

Det har vært drøftet om korrespondanse m.v. knyttet til rådgivning skal omfattes av de nummererte brev som revisorloven § 8, fjerde ledd/aksjeloven § 10-10 krever. Kravet om nummererte brev ble i sin tid formet med hjemmel i ligningsloven og ut fra skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for innsyn. Forhold som knytter seg til veiledning og rådgivning vil neppe ha den samme betydning ut fra et skatte- og avgiftssynspunkt. Rådgivningen kan dessuten i mange tilfelle knytte seg til forhold som er taushetsbelagte.

Utvalget mener derfor at korrespondanse i tilknytning til rådgivning ikke bør omfattes av kravet til nummererte brev. Hovedhensikten med dokumentasjon må i denne sammenheng være at tilsynsmyndigheten, på samme måte som når det gjelder fagutøvelsen ellers, skal ha tilgang til dokumentasjon og kunne vurdere om det har skjedd brudd på reglene eller er utført et faglig uforvarlig arbeide. Det vil da være tilstrekkelig at dokumentasjonen foreligger hos revisor på en ordnet måte sammen med den øvrige faglige dokumentasjon som kreves.

Når det gjelder rapportering til omverdenen, antar Utvalget at gjeldende ordning er tilstrekkelig, men foreslår at rapportering skjer i note til årsregnskapet (i tråd med forslag til ny regnskapslov). Det totale kostnadsførte honorar bør spesifiseres på revisjonshonorar og andre honorarer. I konsern bør honorar til andre revisorer enn morselskapets revisor angis særskilt. I tillegg bør alle store selskaper etter regnskapslovens definisjon pålegges redegjørelse for art og omfang av den ansvarlige revisors rådgivningsoppdrag og annen bistand i selskapet, inklusive eventuelle datterselskaper. Angivelse av honorar for rådgivning i note innebærer at man får signal om at slik rådgivning har funnet sted. Dersom det foreligger et begrunnet behov, vil dette signal gi anledning til at forholdet undersøkes nærmere. Aksepterer man at det i disse virksomheter er et utvidet behov for rådgivning og dette er i samfunnets interesse, antar Utvalget at man også må akseptere at man bare inntar art og omfang av revisors rådgivning i store selskaps noteopplysninger, og at man ikke må rapportere detaljert innholdet i slik rådgivning. Dersom man innførte et krav om å rapportere innholdet i rådgivningen, ville man få en unødvendig fokusering på et problem som det i første rekke bør være tilsynsmyndighetens oppgave å kontrollere.

Utvalget ser det ikke som naturlig at informasjon om revisors rådgiverrolle tas inn i revisjonsberetningen. Denne beretning skal være et grunnlag for vurdering av den økonomiske informasjon virksomheten legger frem, og man bør da være varsom med å gjøre denne beretning til et informasjonsdokument om andre forhold.

Plikten til å avgi konsernoppgjør omfatter alle konsern uten hensyn til størrelse, og den generelle henvisning i regnskapsloven § 21 B syvende ledd til hele regn-

skapsloven § 21 A innebærer at det skal gis informasjon om godtgjørelse til revisor og hvordan denne er fordelt på revisjon og rådgivning. Dersom slik informasjon skal ha noen verdi, må informasjonen knytte seg til konsernrevisors forhold og vise hva dennes samlede honorar fra konsernet er.

8.4.6 Konklusjoner – Rådgivningsvirksomhet

- Revisor kan utføre rådgivningsvirksomhet hvis dette ikke medfører at det kan reises tvil om revisors uavhengighet ved utføringen av noen av de lovbestemte oppgaver han ivaretar overfor foretaket. Revisor har selv plikt til løpende å vurdere dette og kunne begrunne hvorfor slik tvil ikke foreligger.
- Med unntak av assistanse ved skatteklager, er det uforenlig med revisorfunksjonen å opptre som fullmektig for foretak han samtidig ivaretar lovbestemte oppgaver overfor.
- Revisors rådgivningstjenester eller utførelse av andre oppgaver for foretaket må aldri være til erstatning for foretakets egne ledelses- og kontrollfunksjoner. Slike oppgaver må heller ikke overflødiggjøre noen av revisors kontrollhandlinger, hverken i forbindelse med den lovbestemte revisjonen eller ved avgivelse av spesielle særattestasjoner. Klargjøringen av hvilke oppgaver som er akseptable i forbindelse med revisjon og lovbestemte sær oppgaver, må videreutvikles gjennom forskrift og standarder.
- Revisors samlede honorarer bør ved bestemmelse i regnskapsloven kreves inntatt i note til regnskapet (i tråd med forslag til ny regnskapslov). Det totale kostnadsførte honorar bør spesifiseres på revisjonshonorar og andre honorarer. I konsern bør honorar til andre revisorer enn morselskapets revisor angis særskilt. I tillegg bør alle store selskaper etter regnskapslovens definisjon pålegges redegjørelse for art og omfang av den ansvarlige revisors rådgivningsoppdrag og annen bistand i selskapet, inklusive eventuelle datterselskaper.
- Det skal for et hvert oppdrag foreligge dokumentasjon hos revisor i form av arbeidspapirer, interne notater, brevkopier eller referater som viser art, omfang og konklusjon på rådgivningsoppdraget. Dette materialet skal oppbevares ordnet og betryggende og være tilgjengelig for tilsynsmyndighetene.
(*Se særmerknad nr. 7*)
- Rådgivning og annen bistand skal faktureres særskilt med angivelse av oppdragets art.

8.5 REVISORS TAUSHETSPLIKT OG OPPLYSNINGSPLIKT

8.5.1 Bakgrunn

Revisors taushetsplikt er hjemlet i revisorloven § 15 tredje ledd, som lyder:

«Med de unntak som følger av lov, er registrert eller statsautorisert revisor og deres assistenter forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Det samme gjelder medlem av Revisorrådet eller den som har foretatt undersøkelser hos en revisor, jf annet ledd, for forhold vedkommende får kjennskap til i tjenesten. Kongen kan gi forskrift om taushetsplikten etter denne paragraf.»

I forskrift om revisjon og revisorer 19.09.1990 er det understreket at også revisormedarbeidere har taushetsplikt etter ovennevnte bestemmelse. For øvrig utdypes eller presiseres ikke taushetsplikten i forskriften. Det er imidlertid i § 3-1 innført krav om at den revisor som fratrer sitt verv skal gi skriftlig begrunnelse for sin fratreden, kfr. revisorloven § 8 fjerde ledd, overfor sin oppdragsgiver og at tiltredende

revisor har innsynsrett til og kan forlange utskrift av denne redegjørelse. Det vises for øvrig til det som er sagt nedenfor om revisors opplysningsplikt.

Overtreddelse av taushetsplikten er straffbelagt etter revisorloven § 17, annet ledd.

Straffeprosessloven § 119 og tvistemålsloven § 205 inneholder regler som setter forbud for visse yrkesgrupper mot å avgi forklaring, også for retten, dersom det ikke foreligger samtykke av den som har krav på hemmelighold. I denne oppregning av yrkesgrupper, som er uttømmende, er revisor ikke nevnt. Dette innebærer at det under etterforskning og/eller under hovedforhandling kan begjæres rettslig avhør av revisor som vitne. Det samme gjelder under bobehandling.

Denne kombinasjon av straffbelagt taushetsplikt etter revisorloven og forklaringsplikt etter prosesslovgivningen har ført til at revisor ofte har krevd at det skal foreligge en rettslig kjennelse og foretas rettslig avhør for at han skal forklare seg for bostyre eller under etterforskning. Fra enkelte hold har dette vært kritisert som en tungvint ordning i og med at revisor likevel har forklaringsplikt, mens andre betrakter dette som en sikkerhet for at forklaring avgis i de lovbestemte former og uten at revisor kommer i strafferettslig eller annet ansvar.

Revisors taushetsplikt var opprinnelig bl.a. forankret i «vedkommende firmas behov for beskyttelse» og tok ikke sikte på vern av allmenne interesser ut over dette, jf «Innstilling til lov om revisorer» (1924). I komitéinstillingen som lå til grunn for aksjeloven av 1952 ble det foreslått en viss oppmyking av bestemmelsen om taushetsplikt, men Justisdepartementet formet forslag til lovbestemmelse som skulle ha «samme gjennomslagskraft» som revisorloven av 1929. Parallelt med arbeidet med aksjeloven av 1952 pågikk forberedelser til ny lovgivning om revisjon og revisorer. Også her ble spørsmålet om revisors taushetsplikt drøftet og i denne sammenheng ble tillitsforholdet mellom revisor og klient sterkt understreket. I «Innstilling fra Revisorlovkomitéen av 1953» heter det bl.a.:

«Komitéen finner at revisors taushetsplikt bør understrekes sterkt. Taushetsplikten er av avgjørende betydning for det nødvendige tillitsforhold mellom klienten og revisor. Dette tillitsforhold er igjen avgjørende for at revisor skal få de opplysninger han trenger under utførelsen av sitt arbeid.»

I en uttalelse som daværende professor, nå høyesterettsdommer Magnus Aarbakke avga i 1981 om revisors taushetsplikt er det bl.a. anført:

«Et stykke på vei er nok taushetsplikten begrunnet i et ønske om å forebygge konkret skade for klienten. Hadde dette vært hovedsaken, ville det ha vært lett å komme frem til en innskrenkende tolkning som åpnet adgang til å gi opplysninger i et tilfelle som det foreliggende. Men faren for skade er ikke hovedsaken i de vurderinger som kommer til uttrykk i lovforarbeidene. Hovedsaken er revisors behov for å kunne få opplysninger av klienten, og den antakelse at dette behov blir best ivaretatt ved at revisor har en streng taushetsplikt, som kan gi klienten den nødvendige tillit til revisor. At det er hensynet til tillitsforholdet som ligger under bestemmelsen om taushetsplikt, gjør det atskillig mer betenkelig å innfortolke begrensninger i taushetsplikten enn om det var hensynet til skaderisiko som lå under. En skaderisiko kan vurderes nokså konkret og med nokså stor sikkerhet. En vurdering av faren for uthuling av tillitsforholdet må nødvendigvis bli atskillig mer usikker, og dessuten omfatte mer generelle sider ved tillitsforholdet mellom klient og revisor.»

Selv om enkelte forhold har vært tillagt varierende vekt, har altså lovgivningen hittil valgt å beholde en nokså streng, og relativt uforandret, hovedbestemmelse om revisors taushetsplikt i revisorloven.

På den annen side har samfunnsutviklingen ført til stadig større åpenhet rundt foretakenes virksomhet og sterkere krav om informasjon fra disse. Parallelt har revisor plikt til å bekrefte informasjonen og eventuelt selv gi informasjon dersom denne er mangelfull fra foretakets side, jf f.eks. revisorloven § 8 tredje ledd og aksjeloven § 10-9 tredje ledd.

Også på andre felter har revisor etter hvert fått en utvidet informasjonsplikt:

- Etter aksjeloven § 10-12 skal revisor, innen rammen av sine oppgaver, gi bestemte personer og grupper i et aksjeselskap «opplysninger om forhold vedrørende selskapet som han har fått kjennskap til under utførelsen av sitt oppdrag.»
- Forhold som revisor har påpekt overfor foretaket skal inntas i brev som nummereres fortløpende, jf revisorloven § 8 fjerde ledd. Revisors begrunnelse for manglende underskrift etter ligningsloven § 4-5 omfattes av kravet. Ligningsmyndighetene har innsynsrett i disse brev.
- Etter forskrift om revisjon og revisorer skal den revisor som velger å trekke seg fra sitt verv begrunne dette skriftlig i nummerert brev til oppdragsgiver og til tredende revisor har rett til utskrift av dette brev.
- Revisor har også forklaringsplikt overfor tilsynsmyndighetene og disse har innsynsrett i revisors arbeidspapirer. Selv om tilsynsmyndighetene også har taushetsplikt, antar de at denne ikke hindrer utveksling av informasjon internt i Kredittilsynet om andre foretak som faller inn under tilsynets virksomhetsområde.

Også i særlovgivningen er det bestemmelser som regulerer revisors opplysningsplikt. Samtidig som man har holdt fast ved en streng taushetsplikt har man innført ovenstående, og andre, regler om informasjonsplikt for revisor. Denne kombinasjon skaper i mange tilfelle fortolknings- og avgrensningsspørsmål som ikke fullt ut er løst i dagens lovgivning.

Bl. a. som et ledd i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet, drøftes det i dag både internasjonalt og nasjonalt om revisor bør ha en rapporteringsplikt i visse tilfelle når han under sitt arbeid oppdager ulovlige forhold. En eventuell slik rapporteringsplikt vil ytterligere avgrense taushetsplikts omfang.

Diskusjonen omkring reglene om taushetsplikt og utformingen av disse reglene preges på en måte av en konflikt mellom hensynet til tillitsforholdet mellom revisor og klient på den ene side og behovet for full åpenhet overfor almenheten på den annen side. I den tidligere nevnte uttalelse sier Aarbakke:

«Innledningsvis vil jeg peke på at de diskusjoner som har vært ført om revisors taushetsplikt, bl.a. i forbindelse med lovgivning, i atskillig utstrekning har dreiet seg om kollisjoner mellom en alminnelig taushetsplikt og andre plikter som revisor også har. Diskusjonen har også dreiet seg om revisors opplysningsplikt, eller om man vil: taushetsrett, overfor offentlige myndigheter.»

Cordt-Hansen anfører i sin kommentarutgaven til revisorloven bl.a.:

«Jeg er naturligvis enig i at ved vurderingen av revisors taushetsplikt er tillitsforholdet mellom klient og revisor en viktig faktor i tillegg til interessevernet/ønsket om å forebygge skade. Det er imidlertid i forhold til dette tillitsforholdet at de største endringene har skjedd den senere tid. Kravene til åpen og fullstendig økonomisk informasjon er forsterket, det er full offentlighet om årsoppgjørene osv. På mange måter kan man si at «klientbegrepet» er blitt utvidet. Dette er markert ved en sterkere understrekning av at ved utførelsen av sin oppgave skal revisor ivareta mange og ulike grup-

pers interesser. Området som omfattes av tillitsforholdet er med andre ord snevret betydelig inn, og det må vi erkjenne når reglene om taushetsplikt skal fortolkes. Den seriøse bedriftsledelse vil neppe ha store vanskeligheter med å forstå at revisors taushetsplikt ikke omfatter forhold som virksomheten selv er forpliktet til å vise full åpenhet om.

Selv om Revisorlovutvalget (1985) foreslo innført en hjemmel for myndighetenes tilsyn med revisor og for foreningenes kvalitetskontroll, endret man ikke på taushetspliktens grunnprinsipper. Også Utvalget viste til synspunktene i innstillingen fra Revisorlovkomitéen av 1956 og sa at disse synspunktene har stor gyldighet også i dag. Men man la til (s. 26):

«De bør imidlertid idag sees i lys av følgende forhold:

1. Samfunnsutviklingen i tiden etter revisorloven har gått i retning av større åpenhet og innsyn. Vi tenker her spesielt på lovene om offentlighet og forvaltning. Dessuten er det i regnskapslovens § 16 og aksjelovens § 11-14 inntatt bestemmelser som gir de avlagte årsoppgjør full offentlighet.
2. ...
3. Det økende omfang av økonomisk kriminalitet tilsier at revisors arbeide får større samfunnsmessig interesse og at innsyn av den grunn er mere påkrevet enn tidligere.»»

Kravene til åpenhet og innsyn er ikke blitt mindre etter at Revisorlovutvalget avga sin innstilling i 1985. På mange måter kan det være naturlig å løse opp revisors taushetsplikt som en «funksjon» av de informasjons- og innsyns krav som samfunnet setter: Finner lovgiver det riktig å sette gitte krav til informasjon og innsyn, bør ikke revisors taushetsplikt hindre at han medvirker til at informasjons- og innsynskravene blir oppfylt. Dette må imidlertid veies mot faren for at en aktiv og omfattende opplysnings- og rapporteringsplikt for revisor kan føre til redusert tilgang på informasjon fra klient til revisor. Fører dette til reduserte muligheter for å avdekke uregelmessigheter, er lite oppnådd.

8.5.2 Gjeldende rett

8.5.2.1 Taushetsplikt

Revisors taushetsplikt er som nevnt hjemlet i revisorloven § 15 tredje ledd. Etter denne bestemmelse har revisor taushetsplikt om «alt» han under sin virksomhet får kjennskap til, dog «med de unntak som følger av lov». Unntakene, som refererer seg til de bestemmelser man har om revisors informasjons- og opplysningsplikt, er omtalt i "*Informasjons- og opplysningsplikt*" i kap. 8.5.2.2.

I utgangspunktet har man følgelig en meget omfattende taushetsplikt for revisor. Dette har sammenheng med at det, som det fremgår ovenfor, er lagt stor vekt på at taushetsplikten skal sikre tillitsforholdet mellom revisor og klient. Bestemmelsen om revisors taushetsplikt skiller seg på denne bakgrunn klart fra den bestemmelse man har om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13. Den siste pålegger taushetsplikt om personlige forhold, tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det av konkurransemessige årsaker er av betydning å hemmeligholde av hensyn til den opplysningen angår. Forvaltningsloven regner altså konkret opp hvilke forhold som omfattes av taushetsplikten og bygger på interessevernet/ønsket om å forebygge skade for «den som opplysningen angår». De to bestemmelser er følgelig vesentlig forskjellige. Det er såvel i praksis som i teori lagt til grunn at revisorlovens bestemmelse om taushetsplikt ikke kan fortolkes

innskrenkende slik at den bygger på prinsippet om interessevern/ønske om å forebygge skade for den opplysningen gjelder.

På den annen side har revisor forklaringsplikt (vitneplikt) overfor retten da revisor ikke omfattes av de yrkesgrupper som er nevnt i straffeprosessloven § 119 og tvistemålsloven § 205. De samme to bestemmelser, henholdsvis fjerde og tredje ledd, slår imidlertid fast at det kreves samtykke fra den som har krav på hemmelighold dersom forklaring skal kunne gis utenfor retten («offentlig»). Dersom slikt samtykke ikke foreligger, «skal forklaringen bare meddeles retten og partene i møte for stengte dører og under pålegg om taushetsplikt».

Som nevnt har den strenge regel om taushetsplikt, som også omfatter utlevering av dokumenter, ført til at revisor ofte har krevd at det foretas rettslig avhør. Siden brudd på taushetsplikten er belagt med straff og revisorlovens bestemmelse om taushetsplikt er helt generelt utformet, synes dette etter gjeldende rett å være et prinsipp som bygger opp under rettssikkerheten. Rettstilstanden på området som omfattes av forklaringsplikten er imidlertid ikke entydig.

Det er særlig diskutert hvilken forklarings- og informasjonsplikt revisor har overfor *konkursboet*. Det er ulike oppfatninger om dette.

Prof. Huser m.fl. mener at taushetsplikten først og fremst skal beskytte klienten og at behovet for beskyttelse også foreligger overfor klientens konkursbo.

Prof. Brækhus har et mer nyansert syn. Selv om revisor ikke uten videre har plikt eller rett til å stille sin viten til disposisjon for bostyret, sier han, må imidlertid praktiseringen av reglene i en viss utstrekning

«påvirkes av det forhold at det er et konkursbo som søker opplysninger om debtors økonomiske forhold».

I sin kommentarutgave til revisorloven peker Cordt-Hansen på at bostyret, f.eks. når det gjelder beslutninger om fortsatt drift og inntreden i avtaler, ofte må treffe en rask beslutning. Kjennelse om og avgivelse av forklaring i rettslige former i skifteretten kan ta tid, og boets muligheter til å treffe en riktig beslutning kan dermed reduseres. Boet har dermed et behov for rask og tilstrekkelig informasjon. Hans syn oppsummeres slik:

«I de tilfelle hvor bostyret helt og fullt trer inn i konkursdebtors rettigheter og plikter, har revisor rett og plikt til å gi bostyret all den nødvendige informasjon uten at han kommer i konflikt med reglene om taushetsplikt. I andre tilfelle må han kunne gi den nødvendige informasjon innenfor den samme ramme som konkursdebitor selv er pliktig til å gi informasjon. Revisor er bundet av sin taushetsplikt og kan ikke gi informasjon til bostyret som vil røpe forretningshemmeligheter eller driftshemmeligheter. Han kan heller ikke gi informasjon som vil kunne føre til straff eller tap av den alminnelige aktelse for konkursdebitor eller noen som har stått ansvarlig for virksomheten.»

I de tilfelle hvor bostyret ikke fortsetter driften og/eller helt og fullt ikke trer inn i konkursdebtors rettigheter og plikter, hevder Cordt-Hansen altså et interessevern-synspunkt i samsvar med det forvaltningsloven bygger på.

Ovenstående viser etter Utvalgets oppfatning en uklar rettstilstand og at spørsmålet under enhver omstendighet må avklares under lovrevisjonen.

Det har også vært diskusjon om revisors plikt til å medvirke til utenomrettslige forklaringer i forbindelse med *etterforskning* i straffesaker, selv om rettstilstanden her synes noe klarere. Oppfatningen har vært at revisor, uten hinder av taushetsplikten, kan forklare seg om og utdype forhold som er omtalt i de dokumenter som er offentlig tilgjengelige. Dette gjelder i første rekke forhold revisor har omtalt i sin

revisjonsberetning. Ut over dette har det vært oppfatningen at forklaringen bør gis i rettslig avhør.

I et konkret tilfelle anmodet politiet under etterforskning i en straffesak om forklaring fra revisor. Revisor sa seg villig til dette innenfor rammen av gjeldende taushetsplikt, d.v.s. forklaring/utdyping knyttet til de dokumenter som er offentlig tilgjengelige. Revisor mente i denne sammenheng at han uten å komme i konflikt med reglene om taushetsplikt også kunne utlevere til politiet de nummererte brev som var avsendt i samsvar med revisorloven § 8.

Politiet var ikke tilfreds med dette og fremmet begjæring overfor forhørsretten om «fritak fra taushetsplikt og utlevering/beslag av dokumenter/notater hos statsautorisert revisor N.N.» Begjæringen var, som det fremgår, helt generelt formet og krevde i realiteten uspesifisert innsyn i alle revisors arbeidspapirer.

Forhørsretten slo fast at arbeidspapirer etc. er revisors eiendom og kan ikke uten videre kreves utlevert. Videre at en beslutning om beslag skal angi omfanget av beslaget og de dokumenter det omfatter. Retten avsa slik kjennelse:

1. Begjæringen om fritak fra taushetsplikt og utlevering/beslag av notater/interne arbeidsdokumenter hos statsautorisert revisor N.N. i anledning etterforskning mot.. tas ikke til følge.
2. Statsautorisert revisor N.N. er forpliktet til å utlevere de «nummererte brev» han har avsendt, etter aksjelovens § 10-10 kfr. revisorlovens § 8, 4. ledd, i tilknytning til sin revisjon i..»

Kjennelsen ble påkjært av politiet til Eidsivating Lagmannsrett fortsatt med begjæring av fritak for taushetsplikt (også for medarbeider), men nå med spesifisert begjæring om utlevering av «nummererte» brev samt adgang til utlevering/beslag i «interne rapporter til de»nummererte«revisorrapportene».

Når det gjelder kravet om fritak fra taushetsplikten uttalte Kjæremålsutvalget:

«Etter det som fremgår foran vil såvel .. (medarbeider) som .. (revisor) ha plikt til å forklare seg for retten om disse forhold. Et vitnes forklaringsplikt etter strprl. § 108 gjelder imidlertid bare overfor retten. Det gis ingen anledning for domstolene til å fritta et vitne for taushetsplikten etter revisorloven ved forklaring til andre enn retten. Et vitne har dessuten etter strprl. § 230 ikke plikt til å avgi forklaring for politiet.»

Kjæremålsutvalget sier videre at plikten til å utlevere dokumenter i straffesaker reguleres av bestemmelsen i strprl. § 210. Det er vilkår for utlevering at de dokumenter som kreves utlevert har betydning som bevis i saken og at pålegget knyttes til nærmere angitte dokumenter. I dette tilfelle fant Kjæremålsutvalget at kravene var oppfylt både for de nummererte brev og for de interne rapporter «som har tjent som underlagsmateriale til de»nummererte«revisorrapporter.» På dette grunnlag ble det avsagt følgende kjennelse:

1. Statsautorisert revisor N.N. pålegges å utlevere til .. politikammer alle «nummererte» revisorrapporter fra ham til selskapene ...
2. Statsautorisert revisor N.N. pålegges å utlevere til ...politikammer revisormedarbeider X.X's interne rapporter til de «nummererte» revisorrapporter under pkt. 1.»

Revisor har dessuten den alminnelige rett etter straffeprosessloven til å nekte å avgi forklaring for politiet.

Uten hinder av taushetsplikten må det imidlertid antas at revisor har rett til å gi utdypende forklaringer/redegjørelser til de dokumenter som er offentlig tilgjengelige. Det antas at dette omfatter de nummererte brev etter revisorlovens § 8.

Som grunnlag for beslag må det alltid foreligge en beslutning fra retten, forutsatt samtykke ikke foreligger. Slikt samtykke kan ut fra reglene om taushetsplikt ikke gis av revisor selv når en tredje person er under etterforskning.

I forhold til ligningsmyndighetene er det uklart om revisor, ut fra reglene om taushetsplikt, har rett eller plikt til å utlevere de dokumenter som omfattes av de nummererte brev og som ligningsmyndighetene har lovhjemlet innsynsrett i. Dette bør klargjøres under lovrevisjonen.

I forbindelse med revisorskifter har revisor, når han selv velger å fratre, plikt til å begrunne sin fratreden i nummerert brev, og påtroppende revisor kan forlange utskrift av denne redegjørelse. Ut over dette er det rettslig usikkert – og diskutert – hvor mye informasjon avtroppende revisor kan gi til den nye revisor uten å komme i konflikt med taushetsplikten. Også dette må klargjøres.

Et spørsmål som lovgivningen heller ikke regulerer, er hvem som i selskapsforhold eventuelt kan fritta revisor for taushetsplikten. I den ovenfor nevnte avgjørelse sier forhørsretten at den ikke finner grunn

«til å gå nærmere inn på hvem som kan fritta fra taushetsplikten i dette tilfellet. Dog vil retten påpeke at den/de siktede som har innehatt vervene som styreformann og styremedlemmer i selskapet, utvilsomt må kunne fritta revisor og hans medarbeidere for taushetsplikten. Likeledes må disse kunne samtykke i utlevering av arbeidsdokumenter m.v. som er i revisors besittelse.»

Det er behov for en avklaring på dette punkt.

8.5.2.2 Informasjons- og opplysningsplikt

Den strenge taushetsplikt som er utgangspunktet, modifiseres imidlertid av den informasjons- og opplysningsplikt som gjennom lovgivningen er pålagt revisor. Det vises til kap. 8.2.4.1 hvor de viktigste av disse plikter er regnet opp.

Revisjonsberetningen er revisors kommunikasjon med omverdenen. Revisorloven § 8 og aksjeloven § 10-9 setter krav til innholdet i denne beretning. De to bestemmelser har delvis samme innhold, men aksjeloven inneholder dessuten krav om at revisor skal gjøre merknad om dette hvis han under sitt arbeid har funnet at det foreligger ansvarsbetingende forhold for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller for administrerende direktør. Likeledes krever aksjeloven at revisor særskilt skal uttale seg om anvendelse av overskudd eller dekning av tap tilfredsstillende krav som stilles i lov eller i selskapets vedtekter. For øvrig må revisor i stor grad selv vurdere hvilken informasjon som «det etter forholdene er grunn til» å gi. Dersom revisor finner at årsoppgjøret ikke gir alle opplysninger som burde vært gitt, plikter han å gjøre merknad om dette og, om mulig, selv gi nødvendige tilleggsopplysninger i beretningen. Kravene til beretningen er for øvrig utviklet gjennom god revisjonsskikk.

Lovgivningens bestemmelser om krav til revisjonsberetningen er som det fremgår relativt generelt formulert. Tradisjonelt har beretningen hatt en relativt knapp og standardisert form, hvilket til dels har vært kritisert. Selv om man fortsatt har en standardisert beretning, er kravene til innhold i denne i den senere tid blitt presisert og delvis utvidet.

Hovedformålet med revisjonsberetningen er å bekrefte at «årsoppgjøret er gjort opp i samsvar med loven» og at det gir et riktig uttrykk for foretakets «årsresultat og stilling». Forhold som ligger utenfor den plikt man har til å gi informasjon gjennom beretningen, kan man ikke gi uten videre og uten at det kan oppstå konflikt i forhold til taushetsplikten.

Revisorloven inneholder ingen spesiell plikt for revisor til å gjøre merknad om ansvarsbetingende forhold slik aksjeloven krever. I standarden for god revisjonsskikk er det klart sagt at denne type informasjon også bør gis i andre selskaper enn aksjeselskaper uten at man her har noen konflikt til taushetsplikten. Ved lovrevisjonen bør det vurderes om dette skal omtales i revisorloven.

Det er delte oppfatninger om hva som ligger i «ansvarsbetingende forhold» slik aksjelovens formulering er. Det er hevdet at revisor bare har plikt og rett til å gjøre merknad om forholdet når de nevnte personer/grupper har gjort seg skyldig i ansvarsbetingende forhold overfor selskapet. Forhold som selskapet, qua selskap, gjør seg skyldig i, er hevdet å falle utenfor retten og plikten til å omtale forholdet. Utvalget tar opp dette under drøftingen. Både innholdet i ansvarsbetingende handlinger og rapporteringsformen bør vurderes.

Etter aksjeloven skal revisor avgi sin beretning «til generalforsamlingen». Her har man en direkte adressat for beretningen, mens tilsvarende angivelse av adressat mangler i revisorloven. Dette innebærer visse fortolkningsproblemer.

For det første er det uklart hvem beretningen skal avgis til utenom aksjeselskap. Uansett om et selskap, etablert etter selskapsloven, har eget styre eller ikke, er det antatt at adressaten må være selskapsmøtet. Selskapsloven sier riktignok ikke, bortsett fra for kommandittselskaper, at selskapsmøtet skal fastsette resultatregnskap og balanse, men dette antas å være det vanlige i og med at selskapsmøtet er «selskapets øverste myndighet». I andre selskaper antas eieren/eierne å være adressat. Dette spørsmål bør avklares under lovrevisjonen.

Selv om revisjonsberetningen i utgangspunktet, i hvert fall for aksjeselskaper, er et offentlig tilgjengelig dokument, er det uklart om revisor på anmodning kan utlevere sin beretning til offentlige myndigheter og andre uten å komme i konflikt med reglene om taushetsplikt. Også dette er et spørsmål som bør avklares under lovrevisjonen.

Etter revisorloven § 8 fjerde ledd skal revisor innta forhold han har påpekt overfor bedriften i brev som nummereres fortløpende. Det samme gjelder begrunnelse for manglende pliktig underskrift etter ligningsloven § 4-5 og, etter forskrift om revisjon og revisorer, redegjørelse om bakgrunnen dersom revisor fratrer sitt verv. Dersom revisor først tar et forhold opp skriftlig gjennom brev, må slike brev nummereres. Omfanget av plikten til å skrive slike brev har vært noe diskutert. Plikten til å skrive nummererte brev må klart være til stede når revisor har oppdaget feil som, dersom de ikke blir rettet, måtte føre til omtale i revisjonsberetningen. Kravet om å ha slike brev tjener to vesentlige formål:

- Revisor må på denne måte gjøre de som internt i foretaket og eksterne som har innsynsrett i denne type dokumenter oppmerksomme på vesentlige forhold og
- Revisor skal kunne dokumentere at han har utført sine plikter i samsvar med kravene som stilles i lovgivningen og etter god revisjonsskikk og meddelt foretakets ledelse om at han har påpekt slike vesentlige forhold.

Nummererte brev skal etter gjeldende bestemmelser sendes foretaket/ledelsen og oppbevares betryggende. Ligningsmyndighetene har som nevnt innsynsrett i disse brev hos foretaket. I tilfelle hvor brevene ikke er tilgjengelig i foretaket, har det vært anmodet om utlevering av brevene fra revisor. I teorien er det imidlertid uenighet om slik utlevering kan finne sted uten at revisor kommer i konflikt med sin taushetsplikt. Forholdet bør etter Utvalgets oppfatning avklares under lovrevisjonen.

Innad i foretaket, d.v.s. overfor ansatte og tillitsmenn har revisor i utgangspunktet den samme taushetsplikt som utad. Aksjeloven, men ikke revisorloven, inneholder imidlertid plikt for revisor til å gi informasjon til generalforsamlingen, representantskap, medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, administrerende

direktør og granskingsmann når disse ber om det. De forhold han plikter å gi informasjon om og som han har fått kjennskap til under utførelsen av sitt arbeid, må imidlertid ligge «innenfor rammen» av hans oppgaver. Får revisor forespørsel om å gi informasjon utenfor møte, kan han kreve å få gi den i møte i vedkommende selskapsorgan. Revisors informasjonsrett og informasjonsplikt overfor generalforsamlingen inneholder imidlertid den samme begrensning som fremgår av aksjeloven § 9-12. Det innebærer at informasjonen må ha betydning for vurderingen av selskapets årsoppgjør og stilling og den må kunne gis «uten skade for selskapet». Går revisor utenfor denne ramme vil han være i konflikt med reglene om taushetsplikt. Dersom revisor senere får informasjon eller oppdager forhold som viser at de opplysninger han selv har gitt ikke er korrekte, hindrer taushetsplikten ikke at han beriktiger overfor den som var adressat for hans tidligere opplysninger.

Blant reglene om revisors informasjonsrett og -plikt hører også aksjeloven § 9-6 annet punktum hvor det heter:

«Ekstraordinær generalforsamling skal også innkalles innen to uker når det til behandling av bestemt angitt emne kreves skriftlig av revisor eller av aksjeeiere som representerer minst en tiendedel av aksjekapitalen.»

Bestemmelsen er formet som en rett for revisor, men i gitte situasjoner og når en vesentlig sak ikke kan løses på annen måte, må det her også ligge en plikt for revisor til å sørge for at informasjonen kommer frem via en ekstraordinær generalforsamling.

Videre har revisor etter revisorloven § 8 fjerde ledd og aksjeloven § 10-10 plikt til å innta forhold som han har påpekt overfor bedriften «i brev som nummereres fortløpende». I utgangspunktet er disse kun informasjon til ledelsen/de styrende organer. Gjennom den innsynsrett som bl.a. ligningsmyndighetene har, vil imidlertid disse brev også kunne inneholde informasjon av viktighet for myndighetene.

Tilsynsmyndighetene har etter spesiell hjemmel, og som et ledd i tilsynet av revisor, full innsynsrett i alle revisors arbeidspapirer m.v. Dette innebærer at tilsynsmyndighetene også kan få kunnskap om taushetsbelagt informasjon om klienten. Etter revisorloven § 15 tredje ledd har også tilsynsmyndighetene taushetsplikt om det de får kjennskap til i tjenesten. Denne regel om taushetsplikt er imidlertid, sammenholdt med forvaltningsloven § 13 flg. og tilsynsloven § 7, fortolket slik at den ikke hindrer informasjonsutveksling internt i Kredittilsynet og viderelevering av informasjon til de som etter en streng vurdering har behov for det, f.eks. påtalemyndigheten. Dette reiser prinsipielle spørsmål som Utvalget vil komme tilbake til under "*Godkjenning og tilsyn*" i kap. 10.

Ut over det som her er nevnt, har revisor ingen ekstern rapporteringsplikt etter revisorloven, f.eks. i forbindelse med avdekking av økonomisk kriminalitet. Den alminnelige plikt etter straffeloven § 139 til å anmelde eller på annen måte avverge visse alvorlige forbrytelser, gjelder imidlertid også revisor. Straffeloven har en uttømmende oppregning av de forbrytelser plikten omfatter, og økonomisk kriminalitet i eller av foretaket vil vanligvis falle utenfor denne ramme. Spørsmålet er imidlertid om revisor har rett til å bryte sin taushetsplikt også i andre tilfelle av alvorlige lovbrudd. I en betenkning prof. W. E. v. Eyben ga til den danske revisorforening – de danske regler er tilsvarende de norske på dette punkt – heter det bl.a.:

«Det er imidlertid lige så klart, at det heller ikke kan opstilles en hovedregel om, at revisorer kan bryde deres tavshedspligt, blot fordi de bliver bekendt med, at der er realiseret et strafbart forhold, likegyldigt hvilket, eller at der må antages at blive begået et sådant forhold, og dermed være berettiget til å anmelde over for politiet.

Det må foretages en afvejning af de kolliderende interesser, nemlig klientens interesse i, at tillidsforholdet mellom revisor og klient ikke bliver tilsidesat, over for den interesse, som dels forskjellige persongrupper, kreditorer og aktionærer m.v., dels samfundet som helhed har i, at ulovlige forhold bliver afsløret og retsforfulgt, og at fremtidige strafbare forhold bliver forhindret.

Det er ikke muligt at fastslå præcist, hvor skillelinien går mellom de tilfælde, hvor revisor er berettiget til at bryde sin tavshetsplikt, og de situationer, hvor han må fastholde sin tavshedsplikt.

Det kan imidlertid fastslås, at resultatet nærmest kommer til at ligge ved den hittidige oppfattelse, idet der må kreves en *klar* overvægt for de interesser, der tilsiger, at tavshedsplikten kan brydes.»

Det antas at ovenstående er i samsvar med rettsoppfatningen hos oss.

8.5.3 Utenlandsk rett

Også i andre land har revisor en streng taushetsplikt, selv om vektleggingen av de ulike hensyn bak taushetsplikten kan være noe forskjellig. Internasjonalt forgår det, parallelt med diskusjonen hos oss, drøfting av spørsmål knyttet til revisors taushetsplikt kontra samfunnets behov for rapportering fra revisor i ulike sammenhenger.

EU

Med utgangspunkt i visse bankskandaler har ønsket om å styrke tilsynet med kreditinstitusjoner, skade- og livsforsikringsselskaper, investeringsselskaper og institusjoner for kollektiv investering i verdipapirer, ført til vedtagelse 29. juni 1995 av et nytt Europaparlament og rådsdirektiv 95/26/EF.

Foruten at direktivet setter betingelser for virksomheten og innfører skjerpede tilsynsregler m.v., inneholder det også visse plikter og regler for revisorer som er godkjent etter EU's åttende rådsdirektiv:

1. Member States shall provide at least that:
 - a) any person authorized within the meaning of Directive 84/253/EEC, performing in a financial undertaking the task described in Article 51 of Directive 78/660/EEC, Article 37 of Directive 83/349/EEC or Article 31 of Directive 85/611/EEC or any other statutory task, shall have the duty to report promptly to the competent authorities any fact or decision concerning that undertaking of which he has become aware while carrying out that task which is liable to:
 - constitute a material breach of the laws, regulations or administrative provisions which lay down the conditions governing authorization or which specifically govern pursuit of the activities of financial undertakings, or
 - affect the continuous functioning of the financial undertaking, or
 - lead to refusal to certify the accounts or to the expression of reservations;
 - b) that person shall likewise have a duty to report any facts and decisions of which he becomes aware in the course of carrying out a task as described in (a) in an undertaking having close links resulting from a control relationship with the financial undertaking within which he is carrying out the abovementioned task.
2. The disclosure in good faith to the competent authorities, by persons

authorized within the meaning of Directive 84/253/EEC, of any fact or decision referred to in paragraph 1 shall not constitute a breach of any restriction on disclosure of information imposed by contract or by any legislative, regulatory or administrative provision and shall not involve such person in liability of any kind.»

Ovenstående bestemmelser var forutsatt innført i norsk rett innen 18. juli 1996. Som det fremgår er bestemmelsene et minimum, og de pålegger revisor en klar rapporteringsplikt uten at dette skal være i konflikt med reglene om taushetsplikt eller føre til noen form for ansvar.

Sverige

I Sverige har også tillitsforholdet mellom revisor og klient vært understreket, men taushetsplikten har likevel i sterkere grad vært forankret i interessevernet. I den nye lov om revisorer, som trådte i kraft 1. juli 1995, er regelen om taushetsplikt formet slik:

«En revisor får inte, till fördel för sig själv eller til skada eller nytta för annan, använda uppgifter som han har erhållit i sin yrkesutövning. Han får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter. Han skall se till att biträde till honom iakttar dessa föreskrifter.

I det allmännas verksamhet tillämpas i stället bestämmelserna i sekretesslagen.»

I forslag til ny svensk aksjelov er den tilsvarende bestemmelse:

«Revisor får inte till en enskild aktieägare eller utomstående lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget.»

Når det gjelder informasjons- og opplysningsplikten har revisor gjennom en tid hatt plikt etter aksjeloven til å gjøre anmerkning i sin beretning dersom selskapet ikke har oppfylt visse krav i skatte- og avgiftslov m.v. Inneholder revisjonsberetningen slike merknader, har revisor hatt plikt til å sende kopi av sin beretning til skattemyndighetene.

Bestemmelser om hvilke opplysninger som skal gis i revisjonsberetningen dersom revisor har funnet at selskapet ikke har oppfylt sine forpliktelser, finner vi i aksjebolagslagen "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, 10-10 §:

1. att göra avdrag for preliminär A-skatt eller kvartstående skatt enligt oppbørdslagen,
2. att anmälas for registrering enligt § 19 i lagen om mervärdeskatt,
3. att lämna uppgift enligt § 54 i oppbørdslagen eller § 4 i lagen om oppbörd av socialavgifter från arbetsgivare eller ;§ 22 i lagen om mervärdeskatt
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1 – 3»

Revisjonsberetning som inneholder slike anmerkninger skal revisor straks sende kopi av til skattemyndighetene. Denne regelen må ses i forbindelse med at Sverige har revisor ingen plikt til å medundertegne næringsoppgave m.v. på lignende måte som i Norge.

Den svenske lovbestemmelsen angir konkret hvilke feil revisor plikter å rapportere til skattemyndighetene. Det faktum at opplysningen skal gis i revisjonsberetningen, og således vil komme flere regnskapsbrukere til kunnskap, må antas å virke

preventivt i forhold til omgåelser og unndragelser på dette området. Også i Sverige hindrer imidlertid gjeldende regler om taushetsplikt revisor å politianmelde straffbare handlinger som revisor har oppdaget gjennom sin granskning og som han kanskje tidligere sågar har omtalt i revisjonsberetningen. Dette er en ordning som aktiebolagskomiteen har funnet uakseptabel og det er i forslaget til ny aktiebolagslag foreslått at det under 34 §, som omhandler taushetsplikt, inntas:

«Om en revisor har anledning att anta att ett förhållande som han anmärkt på i revisionsberättelsen eller i en sådan anmälan som avses i 10 § utgör ett brott eller led i ett brott av en styrelsesledamot eller verkställande direktör och dessutom finner att det föreligger väsentlig skada eller fara för sådan skada, skall han underrätta allmän åklagare om det. Revisorn skall i underrettelsen ange grunden för misstanken.»

Overfor generalforsamlingen skal revisor ha plikt til å gi all informasjon, forutsatt dette ikke fører til vesentlig skade for selskapet.

Under opplysningsplikten heter det videre i 35 §:

«Revisor är vidare skyldig att lämna medrevisor, granskare som avses i 36 §, ny revisor och, om bolaget har försatts i konkurs, konkursförvaltare de upplysningar som behövs om bolagets angelägenheter.

Revisor är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.»

Revisor har gjennom en tid hatt plikt til å gi informasjon til etterforskere under rettslig forundersøkelse/etterforskning. Forslaget om anmeldingsplikt etter 34 § er imidlertid nytt og har skapt stor diskusjon. Aksjelovkomiteen delte seg i et flertall og et mindretall i dette spørsmål.

Danmark

Reglene og oppfatningene i Danmark er stort sett i samsvar med gjeldende rett hos oss.

8.5.4 Drøfting

Som nevnt foran har reglene om taushetsplikt hatt et tosidig siktemål: Å styrke tillitsforholdet mellom klient og revisor for derved best mulig sikre revisor nødvendig informasjon og å sikre interessevernet.

Utvalget er enig i at dette er viktige hensyn å ta når reglene skal utformes. På den annen side må utforming og fortolkning av reglene også tilpasses den alminnelige samfunnsutvikling. Finner samfunnet det riktig å sette krav til åpenhet og innsyn i foretakets virksomhet, må reglene om revisors taushetsplikt ikke utformes slik at reglene om åpenhet og innsyn svekkes.

Utvalget peker også på at man gjennom den senere tids lovgivning har fokusert sterkere på at revisor gjennom sitt arbeid skal ivareta flere gruppers interesser, jf "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap. 6. Reglene om taushetsplikt kan derfor ikke utformes som et ensidig vern om klientens interesser. I spørsmålet om informasjon skal gis eller ikke, må disse forskjellige interesser ofte veies mot hverandre.

Et tredje forhold som påvirker innholdet i revisors taushetsplikt, er samfunnets ønske om å bekjempe økonomisk kriminalitet. Som anført i "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kap. 7 kan revisor på ingen

måte forutsettes å være «lovens forlengede arm.» Det må likevel vurderes om de hjelpemidler revisor i dag har er tilstrekkelige når revisor under sitt arbeid kommer over ulovlige handlinger/tilfelle av økonomisk kriminalitet. På dette området er det også spørsmål hva man, ut fra den alminnelige rettsoppfatning, forventer av aktivitet fra revisors side for at forholdet skal bli avdekket.

Underutvalget har i sin innstilling bl.a. sagt om dette:

«Underutvalget viser til at den valgte revisors taushetsplikt, som ovenfor vist, i en del tilfeller virker begrensende når det gjelder revisors muligheter for å rapportere økonomisk kriminalitet. Dette gjelder i særlig grad rapportering eksternt. Etter dagens lovgivning er dette søkt løst gjennom revisjonsberetningen, særattestasjonene og regelverket om revisors tilbaketreden fra oppdraget. Som ovenfor vist er dette ikke tilstrekkelig i alle tilfeller. Underutvalget vil peke på at dersom revisors virkemidler ikke oppfattes som tilstrekkelige av dem som begår økonomisk kriminalitet, vil revisor heller ikke fungere tilstrekkelig preventivt. Det er derfor etter underutvalgets oppfatning viktig at revisors virkemidler forbedres på dette området.»

Utvalget påpeker i denne sammenheng at det er viktig å skjelne mellom

- forhold som revisor har plikt til å kontrollere, eventuelt rapportere som et ledd i sin revisjon og
- andre forhold, f.eks. lovstridige, som revisor blir kjent med under sin revisjon.

8.5.4.1 *Generelt*

Gjeldende bestemmelse sier at taushetsplikten gjelder ubegrenset «med de unntak som følger av lov.» Dette prinsipp innebærer at revisor har rett og plikt til å gi den informasjon som konkret følger av lovbestemmelser uten å komme i konflikt med sin taushetsplikt. Ut over dette skal han bevare taushet. Det er etter Utvalgets oppfatning prinsipielt sett bedre at informasjons- og opplysningsplikten fremgår av slike konkrete bestemmelser som er tilpasset det øvrige regelverk, enn at man overlater til revisor skjønnsmessig å vurdere hva som vil skade foretaket. Et slikt system vil ventelig også være lettere å akseptere av de berørte parter. Slike regler vil ventelig heller ikke oppfattes som noe anslag mot det tillitsforhold det bør være mellom revisor og klient. Utvalget viser for øvrig til "[Revisjonsbestemmelsene](#)" i kap. 5.1 og presiserer at enhver plikt for revisor til å gi informasjon må knytte seg til forhold som faller innenfor rammen av revisors oppgaver.

8.5.4.2 *Taushetsplikt i forhold til bostyret*

Som nevnt foran er det etter gjeldende regler uklart i hvilken grad revisor kan gi utenomrettslige forklaringer til bostyret. I teorien er synet delt ut fra den oppfatning man legger til grunn for bostyrets rolle og oppgaver. Etter Utvalgets oppfatning er det åpenbart at bostyret vanligvis vil ha behov for rask informasjon om foretaket og om disposisjoner som er foretatt i tiden før konkursåpning. Revisor vil ofte være den som har best kunnskap om dette, og for bostyret kan det medføre problemer å måtte gå til skifteretten for å få kjennelse for rettslig avhør av revisor. I de tilfelle bostyret helt eller delvis trer inn i konkursdebitors rettigheter og plikter, vil det også være et legitimt behov for å få rask og tilstrekkelig informasjon.

Underutvalget har pekt på at gjeldende regler, slik de vanligvis blir fortolket, kan føre til forsinkelser av bobehandlingen og beslutninger bostyret skal treffe – med derav følgende uheldige konsekvenser for alle interessegrupper, inklusive den lojale konkursdebitor. På denne bakgrunn fremmer underutvalget følgende forslag:

«Det klargjøres i loven at boet (bostyret) trer inn i de rettigheter som konkursdebitor hadde overfor valgt revisor før konkursen. Dette innebærer at den valgte revisor må forholde seg helt på samme måte overfor den revisjonspliktiges konkursbo som tidligere overfor den revisjonspliktige selv. Dersom konkursboet tar opp spørsmål om utlevering av revisjonskorrespondanse eller annet materiale som står i forbindelse med revisjonsoppdraget, vil det være avgjørende om oppdragsgiveren (den revisjonspliktige) selv ville hatt krav på dette.»

Utvalget viser til konkurslovens § 101 hvoretter skyldneren har plikt til

«å gi skifteretten, bostyreren, bostyret og revisor alle opplysninger om sine økonomiske forhold og om sin forretningsførsel før og under konkursen. Skyldneren skal også hjelpe til med å fremskaffe korrespondanse, regnskapsbilag og andre dokumenter av betydning for bobehandlingen, og for øvrig yte nødvendig bistand for å sikre boets eiendeler og fastslå omfanget av dets forpliktelser.»

Utvalget viser også til den svenske lov hvor revisor har hatt plikt til å gi bostyrer informasjon om foretakets anliggender. Begrunnelsen for den svenske regel synes etter SOU 1993:69 å være følgende:

«Även konkursförvaltaren kan informeras utan skade för bolaget. Antigen har företaget upphört i sin ursprungliga form eller så drivs rörelsen vidare av förvaltaren. I båda fallen kan revisorns iakttagelser vara till nytta för konkursförvaltaren.»

Når det gjelder omfanget av informasjonsplikten heter det videre:

«Bestämmelsen om att revisorn skall lämna upplysningar till nu nämnda personer tar dock inte sikte på att revisorn skall företa utredningar eller andra omfattande åtgärder utan endast stå till tjänst med faktiska upplysningar om förhållandena i bolaget.»

Som det fremgår er det en form for begrensning i den svenske regel idet revisor bare plikter å gi faktiske opplysninger om forholdene i selskapet. Underutvalget har i denne sammenheng uttalt:

«Underutvalget ser et klart behov for å avgrense revisors bistandsplikt på en hensiktsmessig måte. Det synes ikke hensiktsmessig å pålegge den tidligere revisor en plikt til å foreta større utredninger el.l. for konkursboet, men snarere en plikt til å stille eksisterende kunnskap og skriftlig materiale til disposisjon for bobestyreren.»

Utvalget er enig i at det er et behov for å klargjøre revisors informasjonsplikt overfor bostyret. Likeledes er det behov for å myke opp den restriktive fortolkning av gjeldende regler som man har hatt på dette punkt. Det er også Utvalgets oppfatning at bostyret på mange måter står i en særstilling når det gjelder behovet for rask og tilstrekkelig informasjon som grunnlag for de beslutninger som må tas umiddelbart etter konkursåpningen. I den sammenheng kan revisors informasjon være av grunnleggende betydning og reglene bør ikke være slik utformet at denne informasjon ikke kommer frem i tide.

På den annen side ser også Utvalget at det er behov for en avgrensning av tidligere revisors plikter. Ikke bare ved avgrensning av bistandsplikt i den forstand at tidligere revisor ikke skal være forpliktet til å utføre tid- og arbeidskrevende utredningsoppgaver for boet. Det bør også være en begrensning i omfanget av den informasjon som revisor plikter å legge frem. Som kriterier for avgrensning av denne

informasjonsplikt er det naturlig å ta utgangspunkt i konkurslovens regel om informasjonsplikt for konkursdebitor. Innenfor den samme ramme bør revisor ha plikt til å gi boet informasjon uten at dette er i konflikt med hans taushetsplikt.

Utvalget er dessuten enig med underutvalget i at revisor, uten hinder av taushetsplikten, må gi slik informasjon som han ellers er pliktig å gi sin klient eller som han etter lovgivningen er pliktig til å gi i sin beretning, i nummererte brev m.v.

I praksis innebærer dette at revisor, om nødvendig, må bistå ved fremskaffelse av korrespondanse, herunder de nummererte brev, regnskapsdokumentasjon i den grad dette måtte være mulig og andre dokumenter av betydning for bobehandlingen. Likeledes må revisor kunne gi informasjon som sikrer boets eiendeler og fastslår omfanget av dets forpliktelser. Dersom det er nødvendig må revisor også ha plikt til å utdype og forklare innholdet i de dokumenter som fremgår av foranstående.

Utvalget vil ta opp forslag i samsvar med dette.

8.5.4.3 Taushetsplikt under etterforskning

Som nevnt har det vært kritisert at politi/påtalemyndighet må gå den tungvinte vei via rettslig kjennelse/rettslig avhør for at revisor skal ha plikt til å forklare seg under politietterforskning. Underutvalget har i den sammenheng bl.a. anført:

«Det er åpenbart at politiet (påtalemyndigheten) vil kunne ha stor nytte av den informasjon som den valgte revisor innehar om sin klient, både muntlige opplysninger og skriftlig materiale som arbeidspapirer, revisjonskorrespondanse mv. Politiets (påtalemyndigheten) tilgang til detaljert informasjon er svært viktig i kartleggingen av hvorvidt objektive og subjektive vilkår for straff foreligger. Revisors (tidligere) klient vil – i de tilfeller det foreligger straffesak – ofte være mindre tilbøyelig til å bidra til å fremskaffe alle fakta om saken.

Underutvalget er kjent med at den valgte revisor etter den svenske aktiebolagslagen av 1975. "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, § 13, 2. ledd på oppfordring skal gi opplysninger om selskapets forhold til «*undersøkningsledare i brottmål*». På bakgrunn av det faktum at såvel skriftlig som muntlig informasjon etter dagens regelverk i Norge, kan fremskaffes av politiet (påtalemyndigheten) ved å gå veien om ransaking og beslag og rettslig avhør, er det etter underutvalgets oppfatning få reelle grunner som taler for å opprettholde en såvidt tungvint ordning for å skaffe fram informasjon, som den vi har i dag. Underutvalget ser det som langt mer hensiktsmessig at det innføres en bestemmelse om at den valgte revisor, uavhengig av bestemmelser om taushetsplikt, på forespørsel kan fremlegge dokumentasjon og gi forklaring til politiet (påtalemyndigheten) under etterforskning av straffesak.»

Underutvalget foreslår derfor at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – får adgang til å avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet (påtalemyndigheten) på forespørsel. Dette må gjelde uansett om det er utferdiget siktelse eller tiltale i straffesak.»

Når det gjelder den svenske ordning viser Utvalget til at opplysningsplikten er knyttet til – og begrenset til – «*bolagets angelägenheter*»

Etter Utvalgets oppfatning kan man ikke uten videre, og uten hinder av taushetsplikten, gi revisor en ubegrenset rett eller plikt til å avgi forklaring eller fremlegge dokumentasjon overfor politiet under etterforskning. Flere forhold taler mot dette:

- For det første kan enhver etter straffeprosessloven nekte å avgi forklaring til politiet, selv om man har vitneplikt for retten. En plikt for revisor til å gi forklaring vil være i konflikt både med denne regel og med taushetsplikten.

- Etter straffeprosessloven må videre et beslag i tredjemanns (revisors i dette tilfelle) dokumenter være knyttet til nærmere angitte dokumenter, art eller grupper dokumenter. En plikt eller rett til å utlevere dokumenter bør under ingen omstendighet gå videre enn reglene om beslag.
- I straffesaker som har sin bakgrunn i konkurs og/eller skatte- og avgiftsmessige forhold, vil saken på forhånd vanligvis være vurdert av, og anmeldelse komme fra, bostyret og/eller skatte- og avgiftsmyndighetene. Det innebærer at disse innen gitte rammer har hatt rett til innsyn i revisors dokumenter og rett til forklaring. Behovet for rask informasjon til politiet har følgelig ikke samme betydning som f.eks. overfor bostyret.
- Under et politiavhør (vitneavhør) vil det, dersom forklaringsretten er ubegrenset, være lett for å gi informasjon som åpenbart er belagt med taushetsplikt. Det vil derfor være i rettssikkerhetens interesse at det ikke foretas vesentlige endringer i reglene på dette punkt.

På bakgrunn av ovenstående vil Utvalget ikke ta opp forslag om at revisor skal ha noen form for plikt til å forklare seg eller utlevere dokumenter til politiet under etterforskning. Slike forklaringer bør revisor fortsatt gi i rettslige avhør. Endringer på dette punkt vil ikke være noe bidrag i kampen mot økonomisk kriminalitet. Det er kun et spørsmål om i hvilke former forklaring skal gis.

Når det gjelder revisors rett til å forklare seg og utlevere dokumenter, mener Utvalget på den annen side at det kan være behov for en viss presisering av gjeldende regler. Retten må da være knyttet opp mot bestemt angitte forhold og dokumenter. I tråd med det som er sagt foran mener Utvalget at det ikke kan være i konflikt med gjeldende regler om taushetsplikt at revisor under etterforskning forklarer seg om, utdyper innholdet i og eventuelt utleverer dokumenter som er offentlig tilgjengelige eller som ulike myndigheter er gitt innsynsrett til gjennom lov. Dette gjelder konkret revisors beretning og de nummererte brev.

Utvalget vil ta opp forslag om en presisering av dette og ser ikke dette som en uthuling av taushetsplikten eller en vesentlig endring av de regler som gjelder i dag.

8.5.4.4 *Opplysningsplikt gjennom revisjonsberetningen*

Det vises til "*Informasjons- og opplysningsplikt*" i kap. 8.5.2.2 hvor gjeldende krav til revisjonsberetningen er gjengitt. Som det fremgår setter lovgivningen visse minimumskrav til beretningens innhold. Ut over dette har man mer generelle formuleringer som overlater til revisor å vurdere hva som bør tas med for at lovgivningens intensjoner skal oppfylles. Beretningens nærmere innhold er utviklet gjennom god revisjonsskikk. Spørsmålet om man i lovgivningen skal sette nærmere krav til form og innhold i beretningen er reist. Underutvalget sier bl.a. i den forbindelse:

«Revisorforeningene (NRRF og NSRF) er av den oppfatning at det er ønskelig å standardisere innholdet i revisjonsberetningen, og har nedlagt et betydelig arbeid i slik standardisering. Tankegangen bak dette er at det gjennom standardisering vil være lettere for regnskapslesere å registrere eventuelle presiseringer og forbehold i beretningene fra revisorenes side. Dersom slik standardisering ikke hadde blitt foretatt, ville tilfeldige formuleringvalg fra revisorenes side kunne mistolkes som forbehold m.v.

Denne form for standardisering har skjedd gjennom normer og anbefalinger til god revisjonsskikk. Den nåværende normen på dette området er datert 28.10.93 og inneholder normalberetning, beretning med presisering, beretning med forbehold, beretning med negativ konklusjon og beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

Minstekrav til beretningens innhold.

Standardisering av revisjonsberetningen, herunder minstekrav til revisjonsberetningen (som er to sider av samme sak), er hensiktsmessig også ut fra offentlige behov.

Det er imidlertid et generelt problem at standarder (fastsatt av bransjen selv) ikke har lovs gjennomslagskraft. Dette kunne tale for at en får en lovhjemlet formalisering av standardsettingen på revisjonsområdet gjennom et standardstyre el. lign. (i likhet med det som er foreslått av Regnskapslovutvalget i NOU 1993:2 Om differensierte krav m.v.).

Situasjonen er likevel ulik på revisjonsområdet: Gjeldende standard («Norm vedrørende revisjonsberetningens innhold og form» NSRF 28.10.93) er vesentlig mer tilfredsstillende sett fra det offentliges side enn de tidligere urimelig korte og tildels nærmest intetsigende revisjonsberetninger. Behovet for å regulere, eller iallfall legitimere, standardene på revisjonsområdet blir annerledes enn for f.eks. regnskap, bl.a. fordi en nå har fått et aktivt, kompetent tilsynsorgan. Tilsynets beføyelser er lovhjemlet, og tilsynet vil gjennom sin praksis kunne gi standardene den nødvendige rettslige status. Tilsynet vil også gjennom denne praksis kunne påvirke innholdet i standardene.»

Utvalget slutter seg til dette og mener det vil være lite hensiktsmessig med en lovhjemlet standardisering av revisjonsberetningen. Utvalget peker for øvrig på at så lenge lovgivningen henviser til standarden god revisjonsskikk – som omfatter revisjonsberetningen – vil også revisorer som ikke er medlemmer av revisorforeningene være bundet av den standard som utvikles av foreningene og gjennom tilsynets praksis.

Som nevnt foran skal revisor etter aksjeloven gjøre merknad i revisjonsberetning dersom noen har gjort seg skyldig i ansvarsbetingende forhold, mens revisorloven ikke inneholder noe tilsvarende klart krav. Det bør etter Utvalgets oppfatning eventuelt fremgå av revisorloven slik at man også i andre selskaper enn aksjeselskaper får en tilsvarende plikt. Det understrekes imidlertid at rapporteringsplikten måtte gjelde forhold som revisor har fått kjennskap til under utførelsen av sine plikter. Han bør derfor i alle fall ikke pålegges en spesiell plikt til å granske om slike forhold er til stede, kun en generell aktsomhetsplikt og plikt til å vurdere om det foreligger spesielle risiki, jf for øvrig "*Informasjons- og opplysningsplikt*" i kap. 8.5.2.2. Utvalget finner etter en samlet vurdering ikke tilstrekkelig grunnlag for å videreføre gjeldende ordning med spesiell varslingsplikt gjennom revisjonsberetningen hvis revisor blir kjent med forhold som kan påføre medlemmer av styret eller daglig leder personlig erstatningsansvar. Slik informasjon har meget begrenset verdi for omverden.

EU's «Green paper», som er fremlagt oktober 1996, slår fast at revisjonsberetning i standardisert kortform er både vanlig og ønskelig. Man uttrykker behov for felles bruk av formuleringer innen EU og er innforstått med at disse etableres gjennom arbeidet med standardene. I den forbindelse etterlyses noe mer informasjon:

«In order to reduce the expectation gap, it would be necessary for the audit report to provide more information on what the auditor has actually done, which professional standards he has applied in carrying out his task and whether the financial information prepared by the company conforms with legal and other regulatory requirements. It would also be necessary for any reservations which the auditor might have to be clearly spelled out in his report.»

Utvalget er enig i disse synspunkter og anser at både lovforslaget og det standardverk som nå forventes tatt i bruk av revisorene er helt på linje med uttalelsene.

Revisjonsberetningen er et offentlig tilgjengelig dokument i den forstand at den skal følge årsregnskapet ved oversendelse til Regnskapsregisteret og den skal være tilgjengelig for de ansatte. Den revisjonspliktige har videre plikt til, på forlangende, å utlevere revisjonsberetningen til f.eks. ligningsmyndighetene. Underutvalget har tatt opp spørsmålet om også revisor, uten at han kommer i konflikt med reglene om taushetsplikt, bør ha plikt til å utlevere revisjonsberetningen. Underutvalget sier om dette:

«Fra tid til annen forekommer det at den næringsdrivende ikke har oppbevart slike dokument, ei heller sendt årsregnskapet med revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret eller overholdt plikten til å innta revisjonsberetningen i «årsoppgjørsboken» og oppbevare denne i samsvar med reglene i regnskapslovgivningen. I slike tilfeller, hvor den revisjonspliktige grovt tilsidesetter sine plikter og neppe heller er tilgjengelig eller samarbeidsvillig med sikte på å fremskaffe revisjonsberetning eller revisjonskorrespondanse gjennom revisor, bør bestemmelsen om taushetsplikt ikke være til hinder for at skattemyndighetene får tilgang til dokumentene direkte gjennom revisor. Bestemmelsene om taushetsplikt må derfor utformes slik, at de ikke er til hinder for at revisor kan fremlegge dokument, som den revisjonspliktige selv er forpliktet til å fremlegge for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det faktum at skatte- og avgiftsmyndighetene, i likhet med visse andre offentlige myndigheter, selv er pålagt taushetsplikt burde også tilsi at revisors taushetsplikt modifiseres m.h.t. slike tilfelle.

Det ligger i sakens natur at revisjonsberetningen og revisjonsbrev i slike tilfeller ofte vil inneholde presiseringer, forbehold og negative uttalelser som det kan være av stor betydning at vedkommende offentlige organ får kjennskap til. Det kan vanskelig ses at det kan foreligge noe behov for å beskytte vedkommende regnskapspliktige gjennom strenge bestemmelser om taushetsplikt i slike tilfeller.»

På denne bakgrunn foreslår underutvalget:

«Det gjøres et tillegg til revisorlovens bestemmelser om taushetsplikt hvor det klart fremgår at bestemmelsen ikke er til hinder for at revisor kan utlevere revisjonsberetning og revisjonsbrev til myndighet som har lovhjemmel til å få fremlagt slike dokument fra revisors klient. Dette kan gjelde såvel skatte- og avgiftsmyndighetene som annen offentlig myndighet. Dersom revisor får en slik henvendelse har han plikt til å legge frem dokumentene. Samtidig fastslås det at revisor har oppbevaringsplikt for slike dokument i samme utstrekning som den revisjonspliktige.»

Om de nummererte brev vises til etterfølgende punkt. Når det gjelder revisjonsberetningen er det ovenfor pekt på at denne i prinsippet er et offentlig tilgjengelig dokument. Utvalget kan derfor ikke se at det skal være noen konflikt mot reglene om taushetsplikt om revisor utleverer dette dokument. Utvalget presiserer imidlertid at plikten til å sende inn eller oversende dokumenter på anmodning, primært må hvile på den revisjons-, regnskaps- eller skattepliktige selv. Det kan ikke være riktig å overføre noen del av denne plikt til revisor.

Utvalget er enig i at det presiseres i lovteksten at taushetsplikten ikke er til hinder for at revisor utleverer sin revisjonsberetning til offentlige myndigheter eller andre som denne beretning skal være tilgjengelig for. Videre slås det fast at revisor skal ha plikt til å utlevere revisjonsberetningen til offentlige myndigheter eller andre som har rett til tilgang til beretningen, men ikke får den fra foretaket selv. Det bør imidlertid normalt og før det rettes henvendelse til revisor, ha vært utvist et minimum av aktivitet for å få beretningen fra foretaket selv. For Regnskapsregisteret må

det være tilstrekkelig å begrunne anmodningen med at årsregnskapet og det som skal følge dette, eventuelt bare revisjonsberetningen, ikke er korrekt innsendt i henhold til lovgivningen. Andre offentlige myndigheter bør dokumentere sin rett til innsyn og klargjøre at de, uten resultat, har rettet en henvendelse til foretaket. Når revisor i slike tilfeller utleverer beretningen til offentlige myndigheter, bør revisor samtidig meddele foretakets ledelse om dette.

Det bør også presiseres i loven hvem som er revisjonsberetningens adressat. I tråd med aksjelovens bestemmelse foreslår Utvalget at det presiseres at i andre selskaper med styre, jf 8.5.2.2, er det selskapsmøtet som er beretningens adressat. Har selskapet ikke styre, er Utvalget av den oppfatning at revisor må ha plikt til å sørge for at revisjonsberetningen blir kjent for samtlige eiere.

8.5.4.5 Utlevering av nummererte brev

De opplysninger revisor er pliktig til å gi gjennom de nummererte brev etter revisorloven § 8, er omfattet av taushetsplikten og revisor kan i utgangspunktet ikke utlevere disse uten å komme i konflikt med sin taushetsplikt. Disse brev er ikke offentlig tilgjengelig slik som revisjonsberetningen. Gjennom spesielle lovhjemler er imidlertid myndighetene, bl.a. skattemyndighetene, gitt innsynsrett til disse brev og foretaket har plikt til å legge dem frem når det anmodes om det. Som det fremgår av forrige pkt. har underutvalget foreslått et tillegg i gjeldende lovgivning som innebærer at revisor også skal ha plikt til å legge frem disse brev når det anmodes om det.

Så lenge det er en spesiell og lovhjemlet innsynsrett for myndighetene, ser Utvalget det ikke som betenkelig at revisor, innen rammen av de dokumenter som omfattes av innsynshjemplene, utleverer de nummererte brev på anmodning. Utvalget vil imidlertid understreke at det ikke skal være normalordningen at myndighetene innhenter disse brev hos revisor. I og med at disse dokumenter kan inneholde sensitiv informasjon, er det viktig at man først går på foretaket for å få dem utlevert. Skal revisor ha plikt til å utlevere nummererte brev, må det dokumenteres at myndighetene, før man retter henvendelse til revisor, forgjeves har forsøkt å få dem fra foretaket.

Underutvalget har videre foreslått at revisors plikt til å begrunne sin manglende underskrift i nummerert brev utvides til også å gjelde manglende underskrift på følgeskriv til lønns- og trekkoppgaven. Plikten til å underskrive følgeskrivet følger av ligningsloven § 6-16 b, jf forskrift av 23.12.88 som er fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 6-16. Det er antatt at plikten til å gi begrunnelse for sin manglende underskrift ikke omfatter manglende underskrift på følgeskrivet.

Underutvalget sier i sin innstilling:

«Dersom revisor finner å ikke kunne underskrive følgeskrivet, er dette en såvidt alvorlig konklusjon at dette, på samme måte som for næringsoppgaven, bør komme skriftlig til uttrykk overfor klienten, og således være tilgjengelig for skattemyndighetene.»

Utvalget er enig i at det ved lovrevisjonen presiseres at revisor har plikt til å begrunne i nummerert brev sin manglende underskrift på følgeskriv til lønns- og trekkoppgaven ved en generell plikt til å begrunne manglende underskrift i tilknytning til lovbestemte særoppgaver.

Utvalget vil for øvrig peke på at formålet med de nummererte brev er at

- de som har innsynsrett i denne type dokumenter blir gjort oppmerksomme på vesentlige forhold,
- foretakets ledelse skal ha tilgang til informasjon om forhold som er av en slik

- viktig karakter at revisor har funnet grunnlag for å «påpeke» dem overfor foretaket og
- revisor selv skal kunne dokumentere at han har utført sine plikter i samsvar med kravene som stilles i lovgivningen og etter god revisjonsskikk.

I hovedutvalget er det drøftet synspunkter på en eventuell utvidelse av rammene for hva som skal tas inn i nummererte brev. Hensikten med dette ville primært være at disse merknader fra revisor ville være tilgjengelig f.eks. ved skattekontroll. Fra disse kontrollmyndigheters side vil det derfor være ønskelig med utvidelse. Generelt sett bør man dog være forsiktige med å utvide de nummererte brev til å omfatte større deler av kommunikasjonen mellom revisor og klient. De nummererte brevene er viktige dokumenter som forventes behandlet i foretakets styrende organer, og en utvidelse til å omfatte mer alminnelige revisjonsmerknader og korrespondanse ville kunne medføre en nedvurdering av dokumentets betydning som sådan. Det skulle heller ikke normalt være nødvendig å få fremlagt for ledelsen f.eks. misforståelser og feil revisor påpeker og som umiddelbart rettes opp. Utvalget foreslår derfor ikke mange endringer av omfanget av nummererte brev, men innskjerper viktigheten i at revisor benytter denne kommunikasjonsformen når det foreligger grunner for dette.

I norm og anbefalinger til god revisjonsskikk er det allerede satt en rekke krav til dokumentasjon fra revisors side, dels gjennom hans arbeidspapirer og dels gjennom de nummererte brev.

I «Norm om grunnleggende prinsipper for revisjon» heter det bl.a. generelt om dokumentasjon i pkt. 5.4:

«Revisor må utarbeide og oppbevare tilstrekkelig dokumentasjon for å underbygge at revisjonen er utført i henhold til god revisjonsskikk.

Revisors arbeidspapirer skal vise hvilket grunnlag han har benyttet i sitt arbeid og de revisjonshandlinger som er foretatt, samt hans konklusjoner. Betydningen av eventuelle avdekkede mangler og feil skal fremgå av konklusjonene. Revisor skal trekke en samlet konklusjon som skal komme til uttrykk gjennom den bekreftelse han angir.»

I samme norm heter det videre under "*Gjeldende rett*" i pkt. 6.1:

«Mangler som er avdekket i den interne kontroll og som kan medføre at vesentlige feil og uregelmessigheter ikke blir oppdaget og rettet, skal rapporteres skriftlig til virksomhetens ledelse.»

I «Anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll» følges dette ytterligere opp i "*Revisjonsbestemmelsene*" i pkt 5.1:

«Feil og mangler ved den organisering av og kontroll med formuesforvaltningen som vedrører regnskap, årsoppgjør og betydelige forretningsmessige disposisjoner, skal rapporteres skriftlig til foretakets ledelse i henhold til revisorloven § 8, 4. ledd (jf forskrift om revisjon og revisorer § 3-2).

Dersom forholdet kan ha medført vesentlige feil eller uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse, må det omtales i revisjonsberetningen i henhold til Forskriftenes § 3-2, punkt (3). Revisor må vurdere om øvrige forhold er av en slik art at de bør omtales i revisjonsberetningen, ref. revisorloven § 8 og aksjeloven § 10-9, begges annet ledd.»

Også RS 230 «Dokumentasjon» og RS 400 «Risikovurdering og internkontroll» gir uttrykk for de samme prinsipper og rapporteringskravene angis særskilt. Det samme gjelder i flere av de andre forslagene til RS.

Etter Utvalgets oppfatning er kravene til rapportering så pass omfattende at de, ved oppfølging av god revisjonsskikk, vil dekke de foreliggende behov.

I tillegg til de krav som lovgivningen eksplisitt setter om at et forhold skal tas opp i nummererte brev, ser Utvalget det som selvsagt at de forhold god revisjonsskikk krever skal tas opp med ledelsen, inntas i slike nummererte brev. De nærmere krav til innhold i og omfang av de nummererte brev bør for øvrig videreutvikles gjennom denne standard.

8.5.4.6 Informasjon gjennom og utlevering av andre dokumenter

Underutvalget har reist spørsmål om man burde ha krav om en lovfestet «revisjonsplan» og om bl.a. ligningsmyndighetene skulle ha innsyn i denne samt i revisors øvrige arbeidspapirer. Etter å ha pekt på visse forhold i en «revisjonsplan» som kan ha betydning for myndighetene, konkluderer imidlertid underutvalget:

«De momenter som her er nevnt, må antas å ville inngå i hva en eventuelt lovbestemt revisjonsplan i alminnelighet skulle inneholde. Etter underutvalgets oppfatning er en slik generell angivelse av slike enkelte – riktignok vesentlige – momenter neppe tilstrekkelig for å angi hva en lovbestemt revisjonsplan skulle inneholde. Det synes tvilsomt om dette underutvalg vil kunne komme fram til en løsning av et såvidt vidtrekkende spørsmål, som i alle tilfelle vil måtte underkastes en bred og tidkrevende utredning før en eventuelt kom fram til et faglig forsvarlig opplegg.»

Når det gjelder innsyn i revisors arbeidspapirer generelt, påpeker underutvalget at det kunne bidra til en bedre kanalisering av skatteetatens ressurser om man fikk tilgang til informasjon som viste områder hvor revisor ikke hadde kontrollert eller områder hvor revisor betrakter risikoen som stor. Underutvalget legger imidlertid til:

«Hva angår arbeidspapirer som viser konklusjoner på revisjonshandlinger kan det være grunn til å veie disse fordelene opp mot åpenbare negative konsekvenser, som f.eks. faren for dårlig kommunikasjon mellom valgt revisor og klient. En annen konsekvens kan være at revisor vil søke å begrense omfanget av det som festes til papiret. Etter underutvalgets syn vil de negative konsekvensene av en slik eventuell begrensning i taushetsplikten være så vesentlige at en ikke har funnet å ville ta opp noe forslag om å unnta slike arbeidspapirer fra taushetsplikten.»

Utvalget er enig i at det ikke er mulig å definere og lovfeste krav til en «revisjonsplan.» Utvalget peker i den sammenheng på at revisor, etter kravene i god revisjonsskikk, må vurdere forholdene hos klienten, risikofaktorer etc. og fastsette art og omfang av revisjonshandlingene på dette grunnlag. Om denne vurdering er gjort tilfredsstillende og arbeidet gjennomført på en betryggende måte er det tilsynsmyndighetene som må vurdere på et faglig grunnlag.

Utvalget slutter seg også til underutvalgets vurdering av innsynsrett i revisors øvrige arbeidspapirer. Dette er papirer som normalt vil inneholde omtale av en rekke interne forhold som nødvendigvis ikke behøver å være av betydning for ligningsmyndighetene. Arbeidspapirene vil dessuten inneholde en rekke foreløpige notater som ledd i revisors undersøkelser. Innsynsrett i dette materialet og uten presise kriterier for hva innsynsretten skulle omfatte vil kunne være meget uheldig. Det påpekes for øvrig at tilsynsmyndighetene har innsynsrett også i disse arbeidspapirer og at vurderingen av arbeidspapirer må skje ut fra faglige kriterier på linje med vurderingen av revisors arbeid ellers.

Det er derfor Utvalgets konklusjon at man på dette punkt ikke bør foreta noen endringer i forhold til gjeldende rett og gjeldende regler om taushetsplikt.

8.5.4.7 *Taushetsplikt ved revisorskifte*

I de tilfelle revisor fratrer sitt verv, begrenser gjeldende regler seg til en plikt for den tiltredende revisor til å orientere seg om den tidligere revisors fratreden og rett til eventuelt å kreve utskrift av den tidligere revisors redegjørelse i det nummererte brev.

Etter Utvalgets oppfatning er dette ikke fullt ut tilstrekkelig. Utvalget vil derfor foreslå at man i revisorloven tar inn en regel i overensstemmelse med § 4-4 i NSRF's regler for god revisorskikk og som innebærer at

- den som forespørres omgående må underrette tidligere revisor og ikke kan påta seg oppdraget før slik underretning er gitt,
- tidligere revisor skal gi klar og begrunnet beskjed dersom han mener at den annen ikke bør påta seg oppdraget og
- den påtroppende revisor må selv vurdere om eventuelle slike påpekte forhold tilsier at han ikke påtar seg vervet. Har tidligere revisor påpekt at lovbestemmelser ikke er fulgt og/eller at det foreligger andre mangler og disse er vesentlige, skal den forespurte revisor normalt ikke påta seg oppdraget uten at forholdene rettes.

Det har også vært diskutert om tidligere revisor, uten hensyn til årsaken for fratreden, har anledning til å stille sine arbeidspapirer til disposisjon for den nye revisor som er tiltrådt oppdraget, uten at dette er i konflikt med taushetsplikten.

I regler for god revisorskikk er dette løst slik i § 4-5:

«Tidligere revisor skal, på forespørsel fra den nyvalgte revisor og når klientens samtykke foreligger, fremlegge til gjennomsyn på sitt kontor eller på annen måte, de arbeidspapirer som har betydning for fremtidig regnskapsavleggelse. Tidligere revisor plikter ellers, under de samme forutsetninger, å fremlegge annen informasjon som er av betydning for den nyvalgte revisor.»

Etter revisorloven § 7 har revisor rett til å få all den informasjon som han krever og ha adgang til å foreta de undersøkelser som han mener er nødvendige. Utvalget er derfor av den oppfatning at påtroppende revisor må kunne innhente informasjon fra tidligere revisor også om klientens samtykke ikke foreligger. Det kan neppe sies å være brudd på taushetsplikten at tidligere revisor utleverer slik informasjon, men Utvalget understreker at de dokumenter som fremlegges og den informasjon som gis, bør begrenses til hva som har betydning for den fremtidige regnskapsavleggelse.

8.5.4.8 *Revisors rapportering av økonomisk kriminalitet*

Ut over det som er angitt foran, har revisor i dag ingen plikt etter gjeldende regler til å rapportere økonomisk kriminalitet han måtte få kunnskap om under utførelsen av sitt arbeide.

Underutvalget har tatt opp spørsmålet om adgang eller plikt for revisor til å rapportere tilfeller av økonomisk kriminalitet og sier i den sammenheng bl.a.:

«Underutvalget viser til at den valgte revisors taushetsplikt, som ovenfor vist, i en del tilfeller virker begrensende når det gjelder revisors muligheter for å rapportere økonomisk kriminalitet. Dette gjelder i særlig grad rappor-

tering eksternt. Etter dagens lovgivning er dette søkt løst gjennom revisjonsberetningen, særattestasjoner og regelverket om revisors tilbaketreden fra oppdraget. Som ovenfor vist er dette ikke tilstrekkelig i alle tilfeller. Underutvalget vil peke på at dersom revisors virkemidler ikke oppfattes som tilstrekkelige av dem som begår økonomisk kriminalitet, vil revisor heller ikke fungere tilstrekkelig preventivt. Det er derfor etter underutvalgets oppfatning viktig at revisors virkemidler forbedres på dette området.

Etter underutvalgets mening bør det vurderes å innføre en adgang for de valgte revisor til å rapportere eksternt i de tilfeller hvor revisors rapportering internt ikke medfører den nødvendige oppfølging fra foretaksledelsens side. I de tilfeller dette gjelder lovbrudd foretatt av foretaket eller lovbrudd foretatt av ansatte eller eiere mot foretaket på et særattestasjonspliktig område, vil det være naturlig å rapportere til vedkommende tilsynsmyndighet. Dette kan f.eks. være lignings-, toll- eller avgiftsmyndigheter, Kredittilsynet mv. I andre tilfeller, hvor det ikke foreligger noe kontroll- eller tilsynsorgan som det er naturlig for revisor å forholde seg til, må slik rapportering eventuelt skje til politiet, som har det generelle ansvar for etterforskning av alle former for økonomisk kriminalitet.»

Underutvalget viser til innvendingen om at revisor bl.a. har for lite kunnskap på strafferettens område til å kunne gi slik informasjon og fortsetter:

«Underutvalget er for såvidt enig i at det er stor forskjell på ulike handlinger som faller inn under begrepet økonomisk kriminalitet. Det vil f.eks. måtte antas å være lettere for den valgte revisor å vurdere hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger om et foretaks økonomi i en lånesøknad til en bank (mulig kredittbedrageri), enn det er å ha formening om det foreligger brudd på f.eks. meglermonopolet eller reglene om innsidehandel. Underutvalget har foran foreslått nærmere avgrensninger mht. revisors oppgaver på området økonomisk kriminalitet. Dette går både på revisjonsområdet og vesentlighetsgrensene. Ut fra denne avgrensningen burde man etter underutvalgets mening stå igjen med et område som bør være håndterlig for revisor.»

Når det gjelder tillitsforholdet mellom revisor og klient påpeker underutvalget nødvendigheten av dette, men fortsetter:

«Underutvalget vil imidlertid peke på at det neppe foreligger noe tillitsforhold å beskytte i de tilfellene som her omhandles. Klienten har tvert imot søkt å føre både revisor og omverdenen bak lyset ved uriktig informasjon mv. Underutvalget er enig i at det er behov for et tillitsforhold mellom revisor og klient, men ser ingen motsetning mellom dette og at revisor har handlingsplikter og handlemuligheter når økonomisk kriminalitet avdekkes.»

Underutvalget viser også til 34 § i forslag til ny svensk aksjelov, sitert foran, hvor revisor skal ha plikt til å underrette påtalemyndighetene i visse tilfeller. Kriteriene for pliktens inntreden er

- at revisor skal ha gjort anmerkning om forholdet i revisjonsberetningen eller i den redegjørelse han skal gi dersom han trekker seg fra oppdraget,
- at revisor antar at forholdet representerer et lovbrudd eller er et ledd i et lovbrudd og
- at revisor finner at det foreligger vesentlig skade eller fare for slik skade.

På dette grunnlag fremmer underutvalget følgende forslag:

«Videre tar en opp forslag om at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – selv kan ta initiativ til å varsle politiet (påtalemyndigheten) om mulige straffbare forhold i det revisjonspliktige foretaket. Underutvalget foreslår at regelverket på dette området må utformes slik at dersom en revisor benytter seg av en slik rapporteringsrett, skal dette fullt ut avhenge av revisors egen vurdering. En foreslår videre at hverken bruk eller manglende bruk av en slik rapporteringsadgang blir ansvarsbetingende for revisor.

Underutvalget vil peke på enkelte situasjoner der en slik rapportering kan fremstå som særlig aktuell:

- Det revisor er kommet over, gir grunn til å anta at nye lovbrudd av alvorlig karakter kan forekomme. Revisors kunnskap, om den blir rapportert videre, kan avverge fortsatte lovbrudd.
- Det revisor er kommet over, gir grunn til å anta at utenforstående tredjemann kan lide tap. Gjennom delaktighet i revisors kunnskaper kan skaden avverges.»

Utvalget vil innledningsvis vise til Europa-parlament og rådsdirektiv 95/26/EC. Som nevnt forutsettes dette direktiv implementert innen 18. juli 1996. Direktivet, som Utvalget både forutsetter og foreslår blir tatt inn i forbindelse med lovrevisjonen, må minimum få virkning for kredittinstitusjoner, skade- og livsforsikringselskaper, investeringsselskaper og institusjoner for kollektiv investering i verdipapirer.

Direktivets krav er dekket 10/12-96 ved ny § 3a i Kredittilsynsloven:

«Valgt revisor i institusjoner som nevnt i § 1 første ledd plikter straks å rapportere til Kredittilsynet ethvert forhold vedrørende virksomheten som denne får kjennskap til under utøvelsen av sin revisjonsvirksomhet som kan

1. innebære en overtredelse av bestemmelser som regulerer institusjonens virksomhet, dersom overtredelsen kan medføre tilbakekall av institusjonens tillatelse til å drive virksomhet,
2. skade den fortsatte drift av institusjonen, eller
3. medføre at regnskapene ikke godkjennes eller at det tas forbehold.

Rapporteringsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for forhold som revisor får kjennskap til under utøvelse av sin revisjonsvirksomhet for foretak som institusjonen har nære forbindelser med.

Med «nære forbindelser» menes en situasjon der to eller flere fysiske eller juridiske personer som er knyttet til hverandre ved

- a) kapitalinteresse, dvs. ved å ha eller kontrollere minst 20 pst. av et foretaks stemmeretter eller kapital, eller
- b) kontroll, dvs. ved en forbindelse mellom et hovedforetak og et underforetak eller ved en tilsvarende forbindelse mellom enhver fysisk eller juridisk person og et foretak. Kontroll ansees som hovedregel å foreligge der personer eller foretak eier eller kontrollerer minst 20 pst. av aksjene eller stemmene i et foretak, eller der foretak inngår i samme konsern som institusjonen. Ethvert underforetak av et underforetak anses også som datterforetak av hovedforetaket som står i spissen for foretakene. En situasjon der to eller flere fysiske eller juridiske personer er varig knyttet til en person ved kontroll, anses også som en nær forbindelse mellom slike personer. Departementet kan gi nærmere regler om hva som skal regnes som nære forbindelser.

Forhold som revisor rapporterer i aktsom god tro til Kredittilsynet skal ikke anses som brudd på taushetsplikten etter lov, forskrift eller avtale, og ikke medføre ansvar.»

Utvalget peker i denne sammenheng på at det er et par ulikheter i EU-direktivet og lovteksten:

- I direktivets article 5 nr. 1(a) første strekpunkt forutsettes «a material breach of the laws...», mens loven innebærer rapporteringsplikt for «ethvert forhold som kan innebære en overtredelse av bestemmelser som regulerer institusjonens virksomhet, dersom overtredelsen kan medføre tilbakekall av institusjonens tillatelse til å drive virksomhet».
- I direktivets article 5 nr. 1(b) skal revisor som reviderer «an undertaking having close links resulting from a control relationship with the financial undertaking» også rapportere. I § 3a annet ledd pålegges revisor denne plikt om forhold han blir kjent med ved revisjonen i «foretak som institusjonen har nære forbindelser med».

Forslaget mangler den kvalifisering, «material breach» som direktivet inneholder. Dette kan skape problemer og tolkningstvil i praksis.

Videre vises til at § 3a første ledd pkt. 2 benytter formuleringen

«skade den fortsatte drift av institusjonen».

Denne formuleringen kan leses som vesentlig mer omfattende enn direktivets krav.

Selv om tillitsforholdet ikke er det avgjørende dersom økonomisk kriminalitet er begått, vil en rett til rapportering ut fra «revisors skjønnsmessige vurdering av behovet i det enkelte tilfelle», slik underutvalget bl.a. har anført, uvegerlig føre til fare for at tillitsgrunnlaget svekkes. Svekkes tillitsgrunnlaget, vil revisors mulighet til innsats i det preventive arbeidet også svekkes.

For revisor selv vil det ventelig være bedre å ha en «plikt» å vise til enn en rett til å foreta skjønnsmessige vurderinger. Ut fra et rettssikkerhetssynspunkt er det dessuten viktig at revisor ikke gis plikt til å foreta skjønnsmessig vurdering uten at en offentlig instans både kvalitetssikrer og tar ansvaret for en eventuell sanksjon eller videre behandling i rettssystemet. En innberetning om antatte ulovlige forhold kan ha dramatiske konsekvenser for enkeltpersoner eller foretak. Revisor kan ikke alltid ha detaljert kunnskap om alle forhold og rammer foretaket driver under, og revisor har på ingen måte kompetanse til å vurdere om, kanskje kompliserte, forhold er lovbrudd og om kriteriene for økonomisk kriminalitet og straffskyld foreligger. På denne bakgrunn finner Utvalget det som vesentlig at revisors rapporteringsplikt begrenses til bransjer som er under offentlig tilsyn, og hvor vedkommende tilsynsmyndighet foretar de nødvendige undersøkelser for en forsvarlig behandling av foretaket. I dag synes det kun å være Kredittilsynet som har en slik rolle i Norge, og Utvalget foreslår derfor rapporteringsplikten knyttet til de foretaksformer som underlegges kontroll etter Kredittilsynsloven § 1. Dette er i alle tilfeller mer omfattende enn hva BCCI-direktivet krever og mer omfattende enn andre lands ordninger på dette punkt, så langt Utvalget kjenner til.

En rapport til Kredittilsynet vil innebære at man setter inn tilsynsmyndighetens kompetanse med å «se til at de institusjoner det har tilsyn med, virker på hensiktsmessig og betryggende måte» og som et ledd i «de undersøkelser om deres stilling og virksomhet som tilsynet finner nødvendig», jf kredittilsynsloven § 3. Kredittilsynet har dessuten taushetsplikt om forhold de under denne undersøkelse blir kjent med, men kan etter kredittilsynsloven § 6 anmelde konkret angitte forhold som de måtte bli kjent med.

En rapport til politiet (påtalemyndigheten) vil kunne ha helt andre konsekvenser. Utvalget går for øvrig ut fra at en eventuell rapport f.eks. til ligningsmyndighetene må videreformidles til påtalemyndigheten så lenge det her er tale om eventuelle lovbrudd og økonomisk kriminalitet av vesentlig betydning. For å få klarhet i saken, vil det da være nødvendig for politiet å innlede etterforskning og kanskje foreta avhør og beslag. Dersom det så skulle vise seg at revisor har vurdert feil og det ikke er grunnlag for noen videre oppfølging fra politiet, kan skaden allerede ha skjedd for foretaket.

For revisor selv er det foreslått at han skal være ansvarsfri i relasjon til reglene om taushetsplikt m.v. En slik regel kan imidlertid neppe være ansvarsbefriende i tilfelle der det viser seg at revisor, på grunn av manglende kompetanse eller av andre grunner, har utvist uaktsomhet i forbindelse med rapporteringen. Resultatet av en rapporteringsrett vil derfor ventelig bli lite målbart.

Etter Utvalgets oppfatning vil de forslag som er fremmet under dette kapittel samlet være tilstrekkelige og mer hensiktsmessige enn en rapporteringsrett for revisor. Forslagene innebærer bl.a.:

- Presisering av revisors informasjonsplikt overfor bostyret.
- Skjerpede krav til hva som skal omtales i nummererte brev.
- Oppmyking av reglene om utlevering av revisjonsberetning og nummererte brev til myndighetene.
- Utvidelse av kravet om begrunnelse til også å gjelde manglende underskrift på følgeskriv til lønns- og trekkoppgave.
- Presiseringer, til dels skjerpinger, av reglene omkring revisorskifte.
- Implementering av EU's krav om rapportering for virksomheter under offentlig tilsyn.

Det er Utvalgets oppfatning at en oppfølging av disse regler også vil kunne være et vesentlig bidrag i kampen mot økonomisk kriminalitet. Som et ledd i oppfølgingen foreslår Utvalget at

- revisor i visse tilfeller skal ha en selvstendig plikt til å sende revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret for alle virksomheter som plikter å sende regnskapet dit og at
- revisor skal ha selvstendig plikt til å sende melding til Foretaksregisteret ved revisorskifte.

De foretak som har plikt til å sende regnskapet til Regnskapsregisteret, har allerede plikt til å sende revisjonsberetningen sammen med dette. En dobbeltsending av revisjonsberetningen, kombinert med prinsippet om at informasjonsplikten primært bør hvile på den registreringspliktige, vil etter Utvalgets oppfatning være uheldig og kreve ekstra ressurser. Utvalget mener derfor at en eventuell plikt for revisor til å sende revisjonsberetningen bør begrenses til tilfelle hvor foretaket selv ikke har sendt regnskapene rettidig.

Når det gjelder plikten for revisor til selv å sende melding til Foretaksregisteret ved revisorskifte, anfører underutvalget bl.a.:

«..Ved revisorskifte vil en slik melding sikre at Foretaksregisteret holdes løpende ajour. Dersom revisor finner å måtte trekke seg fra oppdraget, er det særdeles viktig at revisors avgang blir meldt Foretaksregisteret. Foretaksregisteret vil da rette en henvendelse til foretaket, og eventuelt oversende saken til skifteretten. Dette kan igjen bidra til at selskapet blir oppløst eller avviklet på et langt tidligere tidspunkt. Fra revisors side må det også være ønskelig at han blir slettet fra registeret så tidlig som mulig, særlig

gjelder dette i de tilfeller hvor revisors klient opptrer i uoverensstemmelse med lovgivningen.»

Utvalget slutter seg til dette og tar opp forslag i samsvar med underutvalgets forslag.

Når det gjelder rapporteringsplikt, vil Utvalget på mer generelt grunnlag påpeke at myndighetene vil ha anledning til å skaffe seg informasjon og bekreftelser knyttet til de særattestasjoner man finner aktuelt å kreve. Utvalget har ovenfor vurdert rapporteringsplikt m.v. i relasjon til den lovbestemte revisjon og revisjonens målsetting i den sammenheng.

8.5.4.9 *Fritak for taushetsplikt*

Utvalget har tidligere påpekt at det knytter seg en viss usikkerhet til hvem som eventuelt kan fritta revisor for taushetsplikten. Dette bør avklares i loven. Utvalget foreslår derfor at det i loven presiseres følgende:

- Styret kan fritta revisor fra taushetsplikten. Har ikke foretaket styre, kan eierne fatte slikt vedtak.

8.5.4.10 *Informasjonsplikt til selskapsorgan*

Det er behov for at revisor kan gi nærmere informasjon om forhold innenfor rammen av oppdraget når ledelse- eller kontrollorgan i foretaket ber om dette. Utvalget finner det riktig at revisor bør kunne gi opplysninger vedrørende foretaket som revisor er blitt kjent med under revisjonen når slike personer/organer ber om det. Når det gjelder informasjon på basis av anmodning fra enkeltmedlemmer i styret, bør revisor kunne kreve å gi denne type informasjon i et styremøte. Det må være naturlig at revisor legger det samme prinsipp til grunn for informasjon til enkeltmedlemmer av f.eks. kontrollkomite i institusjoner som har slike organer eller andre granskere. Lovteksten bør spesifisere hvem som har rett til informasjon. Etter Utvalgets syn gjelder dette generalforsamling, selskapsmøte, medlem av styret, daglig leder eller en gransker.

8.5.5 **Konklusjoner – Taushetsplikt**

- Med de unntak som følger av lov skal revisor og hans medarbeidere bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. I de tilfeller det skal foreligge unntak, bør det klart fremgå av bestemmelser hva unntaket gjelder, overfor hvilke instanser og hvilken form og med hvilke frister informasjon i så tilfelle skal gis.
- Forhold som innskrenker taushetsplikten vil for den valgte revisor først og fremst være hva som lovlig er tatt opp i
 - revisjonsberetningen
 - nummererte brev til foretaksledelsen hvor han tar inn alle vesentlige forhold som er påpekt overfor foretaket. Dette omfatter også begrunnelse for manglende attestasjon av lovbestemte oppgaver

(Se særmerknad nr. 4, 5 og 6)

- Etter at årsoppgjøret er avgitt, skal revisor uten unødig opphold legge frem revisjonsberetning. Krav til innhold og frister må fremgå av revisorloven eller av forskrift hjemlet i denne lov.

I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte at revisjonen er utført. Revisjonsberetningen skal dessuten inneholde uttalelse om hvorvidt årsoppgjøret er gjort opp i samsvar med loven samt slik redegjørelse for resultatet av revisjonen for

øvrig som det etter forholdene er grunn til. Finner revisor at resultatregnskapet, balansen eller notene ikke bør fastsettes slik de foreligger, skal dette angis særskilt. For så vidt årsoppgjøret ikke gir slike opplysninger om foretakets årsresultat og stilling som burde ha vært gitt, skal revisor gjøre merknad om dette og om det kan skje, gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning. Utvalget har ikke foreslått endringer av gjeldende regelverk på dette punkt.

Det bør stilles lovkrav om at revisjonsberetningen utarbeides i henhold til god revisjonsskikk med en presisering i lovteksten av de sentrale krav til beretningens innhold m.m. Standardiserte beretninger bør videreutvikles gjennom god revisjonsskikk.

Som en parallell til aksjelovens bestemmelser presiseres at selskapsmøtet er beretningens adressat. Dersom et selskap ikke har styre, er samtlige eiere adressat for beretningen.

- Konkrete krav om spesiell informasjon i beretningen bør inntas i lovteksten.
- Revisor skal ha plikt til å utlevere revisjonsberetningen til offentlige myndigheter som denne dokumentasjonen skal være tilgjengelig for, hvis angjeldende myndigheter ikke mottar den fra foretaket. Foreligger ikke rettidig utarbeidet regnskap for foretak med innsendelsesplikt til regnskapsregisteret, skal revisor uten spesiell anmodning sende revisjonsberetning som omtaler forholdet til Regnskapsregisteret.
- Gjeldende rett for revisor til å innkalle til ekstraordinær generalforsamling, jf aksjeloven § 9-6 annet punktum, er foreslått videreført i utkast til nye aksjelover § 4-6 annet ledd (AS) og § 4-7 annet ledd (ASA). Utvalget støtter dette.
Revisor skal ha plikt til å utlevere nummererte brev til myndigheter som har innsynsrett når disse ikke mottar brevene fra foretaket selv.
Ved utlevering av lovbestemt dokumentasjon fra revisor i stedet for foretaket, skal foretaket informeres om hva som er utlevert.
- Revisor skal uten hinder av taushetsplikten og innen rammen av konkursloven § 101 være pliktig til å gi bostyret nødvendig informasjon. Bostyret skal i denne sammenheng ha rett til samme informasjon som foretakets styre og ledelse ellers har.
- Ved etterforskning må hovedregelen være at revisors forklaringsplikt og eventuell plikt til å utlevere dokumenter er knyttet til rettslige avhør. Det presiseres imidlertid at revisor uten hinder av taushetsplikten kan utdype, og eventuelt utlevere dokumenter som er offentlig tilgjengelig og/eller som ulike myndigheter gjennom lov har gitt innsynsrett i.
(Se særmerknad nr. 9)
- Ved overtagelse av et revisjonsoppdrag fra annen revisor skal påtroppende revisor uavhengig av taushetsplikten ha rett til full informasjon fra avtroppende revisor om forhold av betydning for oppdraget. Dette selv om foretakets samtykke ikke foreligger. Den dokumentasjon og informasjon som tidligere revisor legger frem kan dog begrenses til det som har betydning for fremtidig regnskap-savleggelse og eventuelle andre forhold denne revisor finner nødvendig for påtroppende revisor.
- Avtroppende revisor skal i nummerert brev omtale forhold som fører til at han eventuelt har trukket seg fra oppdraget. Påtroppende revisor plikter å ta stilling til disse forhold og dokumentere i sine arbeidspapirer hvorfor han likevel påtar seg oppdraget.
- Det innføres en ny bestemmelse om rapportering til offentlig myndighet i tråd med EU-rådsdirektiv 95/26 EC (BCCI-direktivet). Regelen forutsettes gjort gjeldende ved revisjon i foretak som omfattes av § 1 i kredittilsynsloven, samt andre foretak som driver i henhold til bevilling etter autorisasjon gitt av

- offentlige myndigheter og som gjennom eller i medhold av lov er underlagt tilsyn.
- Styret kan fritta revisor fra taushetsplikten. Har ikke foretaket styre kan eierne fastsette slikt vedtak.
(*Se særmerknad nr. 10*)
 - Det bør ikke innføres noen spesiell *rett* for revisor til å melde fra til myndigheter om andre forhold enn hva som fremgår som krav i lov. Behov for varsling fra den valgte revisor dekkes tilfredsstillende med kravene til informasjon i revisjonsberetning, nummererte brev og rapportering til tilsynsmyndigheter, samt ved kravet til å fratre som revisor med tilhørende dokumentasjon hvis revisor kommer over vesentlige ulovligheter.
(*Se særmerknad nr. 8*)
 - Avtroppende revisor har plikt til å melde fra til Foretaksregisteret at han har avsluttet oppdraget.

8.6 VALG OG FUNKSJONSTID

8.6.1 Bakgrunn

Siden det normalt er én av interessegruppene, eierne, som velger revisor, vil de øvrige interessegrupper knytte valgformen opp mot revisors uavhengighet, kfr. NOU 1985:36. Dette har ført til at man har drøftet mulighetene for alternative valgformer. I den nevnte NOU 1985:36 drøftet man spørsmålet om å etablere en form for sentralisert oppnevning av revisor. Konklusjonen den gang var imidlertid at dette, både ut fra praktiske og prinsipielle grunner, ville være lite hensiktsmessig. Man kan også tenke seg at revisor, spesielt i større og samfunnsmessig viktige foretak, ble oppnevnt av det offentlige eller av børsen. Også dette reiser prinsipielle problemstillinger som i så fall må vurderes.

For å styrke revisors uavhengighet i forhold til eierne, er det blitt anført at man bør innføre lengre valgperioder for revisor. Begrunnelsen for et slikt forslag er at revisor vil kunne gjøre en bedre jobb når han vet at han ikke kan bli skiftet ut av eierne som en følge av de standpunkter han måtte innta.

På den annen side blir det fra enkelte hold hevdet at det bør være en tidsbegrensning knyttet til revisors engasjement i et foretak. Dermed vil man unngå at det utvikles for nære relasjoner mellom revisor og foretaket, hvilket kan svekke uavhengigheten. Dessuten kan det være sunt med et skifte av revisor da «nye øyne ser bedre».

8.6.2 Gjeldende rett

I aksjeselskaper er det generalforsamlingen som velger revisor, jf AL § 10-1. I sparebanker er det forstandskapet som velger revisor mens det i forretningsbanker og forsikringsselskaper er representantskapet som velger revisor. I stiftelser er det stiftelsens styre som velger revisor. For andre foretaksformer er det ikke lovfestet hvem som velger revisor, men det er lang tradisjon for at det er eierne gjennom selskapsmøter, selskapsavtale o.l. som foretar valget.

I NOU 1985:36 ble det drøftet alternativ til at eierne velger revisor, men det ble ikke fremmet forslag om endringer. Det ble i den forbindelse uttalt:

«Utvalget er etter en helhetsvurdering kommet til at oppnevningsordningen bør være som nå. Det legges i denne forbindelse vesentlig vekt på at det allerede foreligger en godkjennelse av de revisorer som kan velges og at dette innebærer en viss garanti for kvalitet og uavhengighet.

Som nevnt synes det dessuten å være en alminnelig utbredt oppfatning blant revisorene selv at eieroppnevningen er en nødvendig forutsetning for den tillit til dem som er nødvendig for revisjonsutførelsen. En omlegging ville således være i strid med de holdninger de fleste revisorer legger til grunn og derved medføre en del vanskeligheter, i alle fall i en lang overgangsfase.»

Revisors funksjonstid er regulert i Revisorloven § 9 hvor det heter:

«Revisor tjenestegjør inntil annen revisor velges i hans sted.

Når særlige forhold foreligger, har revisor rett til å tre tilbake selv om tjenestetiden ikke er ute. Om tilbaketreden skal gis rimelig forhåndsvarsel til bedriften.

Oppdraget som revisor faller bort når revisor ikke lenger fyller de vilkår som er oppstilt i eller i medhold av 3, 4 og 5. Er vervet falt bort som følge av bestemmelsen i første punktum, eller er revisor død, skal ny revisor tilsettes uten opphold. I selskaper med begrenset ansvar hvor det ikke er lagt til et særskilt utvalg å velge revisor, kan dog valget utstå til første ordinære generalforsamling (årsmøte).»

Tilsvarende bestemmelse, med enkelte tillegg, finnes i aksjeloven § 10-5:

«Revisor tjenestegjør inntil annen revisor velges i hans sted. Generalforsamlingen kan bare foreta slikt valg dersom det i innkallingen er sagt at det vil bli fremsatt forslag til valg av ny revisor. Revisor har på generalforsamlingen rett til å redegjøre for sitt syn på forslaget.

Når særlige forhold foreligger har revisor rett til å tre tilbake selv om tjenestetiden ikke er ute. Om tilbaketreden skal gis rimelig forhåndsvarsel til styret, men til skifteretten dersom han er oppnevnt i medhold av § 10-1 annet ledd.

Opphører revisors oppdrag før utløpet av tjenestetiden eller fyller han ikke lenger vilkårene for å kunne velges til revisor i selskapet, og varamann for ham ikke fins, skal styret eller i tilfelle skifteretten uten opphold sørge for at ny revisor velges i hans sted. Selskap som lovlig har valgt en registrert revisor til revisor har ikke plikt til å foreta nyvalg av den grunn at selskapet senere kommer inn under § 10-3 første ledd nr. 1 eller forskrifter gitt i medhold av denne bestemmelsen.»

Etter disse regler har man ingen begrensning i revisors funksjonsperiode. Revisor tjenestegjør inntil det organ som skal velge revisor har truffet en beslutning om nyvalg i samsvar med de formelle krav som er satt for saksbehandlingen. På den annen side kan dette organ velge ny revisor så ofte det ønsker, forutsatt at man holder seg til den prosedyre som er lovfestet.

Annet ledd i begge de ovennevnte bestemmelser gir revisor rett til selv å beslutte sin fratreden selv om funksjonstiden ikke er utløpt i den forstand at det er valgt ny revisor, jf første ledd i de nevnte bestemmelser.

I forskrift om revisjon og revisorer § 3-1 er revisors opptreden i forbindelse med opphør og skifte av revisjonsoppdrag regulert:

«(1) En valgt revisor som fratrer sitt verv, skal skriftlig overfor oppdragsgiveren gjøre rede for årsaken til sin fratreden i samsvar med revisorloven § 8 fjerde ledd, jf aksjeloven § 10-10.

(2) Den tiltredende revisor skal orientere seg om årsaken til den tidligere revisors fratreden før oppdraget blir overtatt, og kan forlange utskrift av den tidligere revisors redegjørelse om dette forhold.»

Denne rett til av eget tiltak å tre tilbake, er gitt for at revisor skal ha mulighet til å frasi seg oppdraget dersom spesielle forhold innebærer at oppdraget ikke kan utføres på en tilfredsstillende måte. Tillitsforholdet mellom revisor og klient kan f.eks. være brutt, revisor får ikke den informasjon han har krav på, virksomheten unnlater å etterkomme revisors krav om endringer for å bringe et forhold i samsvar med lovgivningen osv. Forskriftens regel om informasjons- og rapporteringsplikt må sees på denne bakgrunn.

I NOU 1985:36 drøftet utvalget revisors rapporteringsplikt ved fratreden inngående, og fokuserte bl.a. på at det ikke ble gitt en redegjørelse ved «den mest forekommende form for revisorskifte, nemlig nyvalg.» Utvalget foreslo at revisor alltid skulle begrunne skiftet, også når et ordinært nyvalg fant sted. Et flertall i Utvalget foreslo dessuten at denne redegjørelse fra revisor alltid skulle følge som bilag til selvangivelsen. Dette flertallet foreslo også at melding om revisorskifter alltid skulle sendes Revisorrådet. I kommentarutgaven til revisorloven skriver Cordt-Hansen:

«Departementet sluttet seg til flertallets anførsler og fremmet forslag i samsvar med dette. Det ble i denne sammenheng uttalt:

«En legger vekt på at ordningen må antas å ville begrense revisorskifter som skyldes at revisor påpeker forhold som er i strid med regnskaps-, verdipapir- og skattelovgivningen. Den obligatoriske redegjørelse fra fratredende revisor er et ledd i gjeldende ordning. Det vil spesielt styrke skattemyndighetenes grunnlag for tillit til revisors arbeide og gi bedre grunnlag for kontrollutvelgelsen at denne redegjørelsen som en fast ordning skal sendes også til skattemyndighetene.»

Revisorforeningene gikk sterkt mot forslaget. Revisor kan nok, og har plikt til, å begrunne hvorfor han selv velger å tre tilbake. Å redegjøre for andres beveggrunner for ønsket om å skifte revisor blir umulig. Man ville sannsynligvis da få svært intetsigende begrunnelser. I en slik begrunnelse ville det være vanskelig for revisor, uten at dette kunne få konsekvenser for ham, å redegjøre for sine mistanker om eller tro på grunnene til at han ble skiftet ut.

I Stortinget vedtok da også et flertall regelen slik den lyder nå. Plikten til å avgi en skriftlig begrunnelse ble begrenset til de tilfelle hvor revisor selv trer tilbake og innsendelsesplikten til skattemyndighetene og Revisorrådet ble sløffet. Flertallet viste i denne sammenheng til den klare plikt revisor har til skriftlig å påpeke forhold han har tatt opp med virksomheten uten å bli hørt. Så lenge skattemyndighetene har innsynsrett i disse dokumenter, vil de dermed også ha tilgang til den nødvendige informasjon.»

Gjeldende regler krever i visse tilfelle også spesielle kvalifikasjonskrav som kriterium for valgbarhet. I Revisorloven § 3 første og annet ledd heter det:

«Revisjonen skal utføres av én eller flere statsautoriserte eller registrerte revisorer, jf § 11.

Departementet kan for visse grupper av bedrifter gi pålegg om at revisjonen skal utføres av statsautorisert revisor.»

Bestemmelser om at man skal ha statsautorisert revisor finnes i særlovgivningen. I aksjeloven § 10-3 er kravet formet slik:

«Selskap skal velge minst én statsautorisert revisor dersom

1. Selskapet i de tre siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte, eller
2. Selskapets aksjer eller obligasjoner noteres på børsen eller er tegnet etter offentlig tegningsinnbyding.»

Av andre bestemmelser nevnes lov om forretningsbanker § 14 første ledd og lov om forsikringsvirksomhet § 6-2 hvor det er krav om at revisor skal være statsautorisert. Videre heter det i lov om statsforetak § 43:

«Et statsforetak skal ha en eller flere revisorer, som velges av foretaksmøtet. Minst én skal være statsautorisert.»

8.6.3 Andre bestemmelser

NSRF's regler for god revisorskikk inneholder også regler knyttet til overtagelse av revisjonsoppdrag. Det heter i § 4-4, jf også "*Taushetsplikt ved revisorskifte*" i kap. 8.5.4.7:

«Mottar revisor en forespørsel om å overta et revisjonsoppdrag etter en annen revisor, skal denne underrettes så snart som mulig. Den nye revisor kan ikke gi bindende tilsagn om å påta seg oppdraget før slik underretning er gitt. Hvis den som innehar eller sist har innehatt oppdraget mener at det ikke bør overtas av en annen revisor, skal det skriftlig gis klar og begrunnet beskjed om dette. Tidligere revisor plikter uten unødig opphold å besvare henvendelser fra en annen revisor som har mottatt forespørsel om å overta oppdraget.

Den forespurte revisor skal vurdere om det foreligger forhold som medfører at han ikke bør påta seg oppdraget. Har den tidligere revisor påpekt at lovbestemmelser ikke er fulgt og/eller at det foreligger andre mangler, og forholdene ikke er rettet opp, må den forespurte revisor være særlig aktsom. Er forholdene av vesentlig karakter, skal den nye revisor normalt ikke påta seg oppdraget før forholdene er rettet. Påtar den forespurte revisor seg oppdraget i strid med råd fra tidligere revisor, skal dette meddeles skriftlig til tidligere revisor.»

Denne regel adskiller seg fra bestemmelsen i forskriftens § 3-1 ved at den pålegger avtroppende revisor en klar og utvetydig plikt til å si fra dersom han mener at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Likeledes pålegger regelen den forespurte revisor en plikt til å vurdere om forholdene er av en slik karakter at han ikke bør påta seg oppdraget. Slik sett er regelen strengere enn forskriftsbestemmelsen.

8.6.4 Utenlandsk rett

EU's 8. rådsdirektiv inneholder ingen spesielle bestemmelser knyttet til valg og funksjonstid.

I Danmark er revisors funksjonstid regulert på tilsvarende måte som i Norge. Foretakene kan imidlertid i sine vedtekter fastsette at revisors funksjonstid skal være en bestemt periode.

Det har vært diskutert å etablere en intern rotasjonsordning for ansvarlig revisor i Danmark, d.v.s. at revisjonsfirmaet beholder oppdraget, men ansvarlig revisor må skiftes etter en gitt periode. Det ble fremmet et forslag om å lovregulere dette forut for revisjonslovkommisjonens arbeide, men lovforslaget ble ikke behandlet av Folketinget. Den danske Foreningen Statsautoriserte Revisorer (FRS) vurderer for tiden å innføre en foreningspålagt ordning.

Det har i Danmark ikke vært noen diskusjon om hvem som skal velge revisor. Den etablerte ordning med at eierne velger videreføres.

I Sverige er det gjennom «SOU 1995:44 Aktiebolagets organisation» fremmet forslag til lovendring slik at det etableres en fast valgperiode på 4 år. Ordningen med at det er eierne i foretaket som velger revisor, har ikke vært gjenstand for debatt.

I England velges revisor for ett år om gangen. Med virkning fra 1995 er det i England innført en intern rotasjonsordning hvor ansvarlig revisor, men ikke revisjonsfirmaet, må skiftes hvert 7. år i børsnoterte foretak. Dette er en foreningspålagt ordning. Av den engelske revisorforeningens (ICAEW) retningslinjer fremgår at den ansvarlige revisor ikke kan overta ansvaret for klienten igjen før etter nye 5 år, men at han ikke er forhindret fra andre typer oppdrag hos klienten. Det sies videre at det bør utvises en viss fleksibilitet m.h.t. praktiseringen av 7-års perioden i situasjoner der det er viktig å ha kontinuitet fra revisors side. Dette gjelder bl.a. når det er store utskiftninger i foretakets ledelse og i forbindelse med fusjoner, oppkjøp etc. Det skisseres også en løsning for mindre revisjonsfirmaer hvor en intern rotasjonsordning er vanskelig å praktisere. Her anbefales bruk av intern kvalitetskontroll kombinert med råd fra eksterne.

I USA har SEC i lang tid hatt krav om intern rotasjon blant de ansvarlige revisorer i revisjonsfirmaene som reviderer børsnoterte selskaper. Dette må skje minst hvert 7. år. Det finnes imidlertid muligheter til å dispensere fra denne regelen. Denne dispensasjonsadgangen gjelder bl.a. mindre revisjonsselskaper med et lite antall deltagere og tilfeller der det p.g.a. foretakets geografiske beliggenhet er praktisk vanskelig å gjennomføre en slik rotasjonsordning.

8.6.5 Drøfting

Den ordning vi har i dagens lovgivning setter, som nevnt, hverken maksimums- eller minimumsgrense for revisors funksjonstid. Denne ordning har både positive og negative sider. På den ene side kan man hevde at usikkerheten ved å kunne bli skiftet ut når som helst, og uten noen form for kompensasjon, innebærer en risiko for at revisor «strekker seg» for å beholde oppdraget. På den annen side kan nettopp denne usikkerheten føre til at revisor bestreber seg på å imøtekomme både faglige krav og uavhengighetskrav for å oppfylle de forventninger som stilles. Etter Utvalgets oppfatning vil innføring av faste (maksimale) valgperioder i seg selv, ikke føre til en styrking av uavhengigheten «in fact». Verdien i en slik regel må eventuelt ligge i at man synliggjør bestrebelsene på å styrke revisors uavhengighet «in appearance». Ved vurderingen av om man skal ha en slik regel må man imidlertid også ha for øye de praktiske problemer dette vil kunne medføre. Som nevnt i annen sammenheng er det i mange strøk av vårt land vanskelig å skaffe den nødvendige kompetanse på området. Krav om periodiske utskiftninger av revisor vil både kunne skape vanskeligheter og virke fordyrende for næringslivet. Det vil neppe heller være stor forståelse for at man skal måtte skifte fra den lokale revisor til en revisor fra et annet distrikt.

Utvalget vil også peke på at det normalt tar tid før en revisor har opparbeidet god kjennskap til foretaket og dets virksomhet. Hyppige revisorskifter vil da indirekte kunne få virkning på revisjonens kvalitet.

Innføring av f.eks. 3-års valgperioder vil innebære at man fratrar foretaket den rett det i dag har til når som helst å skifte ut sin revisor. Dette kan slå negativt ut i gitte situasjoner hvor foretaket har et legitimt behov for et skifte før perioden er ute. Utvalget mener også at det i forhold til revisor ikke er spesielle grunner som tilsier at han burde være sikret en lengre funksjonsperiode enn i dag.

På denne bakgrunn er det Utvalgets oppfatning at fordelene med å synliggjøre en regel som skal sikre revisors uavhengighet «in appearance» er langt mindre enn de ulempene en slik regel vil kunne medføre. Utvalget vil derfor ikke foreslå at det blir innført regler som fastsetter revisors funksjonsperiode.

Etter Utvalgets oppfatning er det langt viktigere å få bedre regler knyttet til «prosedyren» rundt revisorskiftet. Gjeldende forskrift regulerer, som nevnt, kun de

tilfelle hvor revisor på grunn av særlige forhold selv velger å tre tilbake før funksjonstiden er ute. Den nevnte § 4-4 i regler for god revisorskikk har en langt videre ramme. Den forutsetter at det ved *ethvert* revisorskifte skal være kontakt mellom den avtroppende og den forespurte revisor, at det skal være skriftlighet dersom det er forhold som tilsier at den forespurte revisor ikke påtar seg oppdraget samt at den forespurte revisor har en selvstendig plikt til å vurdere eventuelle innsigelser før han påtar seg oppdraget. Etter Utvalgets oppfatning bør bestemmelsen i Regler for god revisorskikk inntas i revisorloven.

Dermed vil man oppnå at man, i tillegg til de tilfeller hvor revisor selv finner å måtte tre tilbake, fanger opp tilfeller hvor ledelsen selv skifter ut revisor fordi han blir for «nærgående». Det viktigste i diskusjonen omkring revisors funksjonstid og revisorskifter må nettopp være å ha regler som dekker de tilfelle hvor det kan være irregulære forhold som ligger bak skiftet, ikke å ramme de tilfelle hvor skiftet har sine naturlige og legitime årsaker.

Gjeldende forskrift § 3-1 slår fast at avtroppende revisor skal gjøre rede for årsaken til sin fratreden i nummerert brev i samsvar med revisorloven § 8, fjerde ledd, og aksjeloven § 10-10. Utvalget anbefaler dette fastsatt i revisorloven. Når det gjelder påtroppende revisor, kan det være naturlig at denne i sin villighetserklæring må bekrefte at det har vært kontakt til tidligere revisor og at alle forhold rundt overtagelsen er vurdert. Utvalget foreslår dertil at avtroppende revisor påleggs plikt til å melde sin fratreden til Foretaksregisteret.

Utvalget viser også til "*Taushetsplikt ved revisorskifte*" i kap. 8.5.4.7 hvor taushetsplikten ved revisorskifte er drøftet. Det foreslås der en presisering i lovteksten slik at det klart fremgår at ved nyvalg skal taushetsplikten ikke hindre at påtroppende revisor får tilstrekkelig og relevant informasjon. Siden dette er en klargjøring av taushetspliktens omfang, bør klargjøringen inntas i lovteksten.

Utvalget har også vurdert hvem som skal velge revisor, men ser ingen realistiske alternativer til den hovedregel som er nedfelt i dagens lovgivning, d.v.s. at eierne velger revisor. Det vises for øvrig til "*Revisjonskomitéer*" i avsnitt 8.9 nedenfor vedrørende revisjonskomiteer og til "*To eller flere valgte revisorer (joint audit)*" i avsnitt 8.8 om to eller flere valgte revisorer. En løsning med offentlig oppnevnte revisorer synes lite praktisk og antas å kunne skape uklarhet når det gjelder fastsettelse av honorar, foretakets mulighet til å sikre seg en revisor med ønsket faglig og erfaringsmessig bakgrunn, samt hvem som egentlig er revisors oppdragsgiver.

Det vises også til forslagene til ny aksjelov og ny allmennaksjeselskapslov i NOU 1996: 3, § 13-25 (1) nr. 7 i begge lover hvoretter bedriftsforsamlingen skal fremsette forslag om valg av revisor. Forslaget innebærer en utvidelse av kretsen som kan påvirke valg av revisor.

Et mellomalternativ kunne være en offentlig godkjenningsordning, men også dette reiser praktiske og prinsipielle problemer. I England skal revisor i foretak som er underlagt tilsyn godkjennes av vedkommende tilsynsmyndighet. Noen tilsvarende bestemmelse har vi ikke i Norge. Det er likevel klart at innvendinger fra Kredittilsynet mot å velge en bestemt revisor i bank, nok vil bli hensyntatt. Utvalget peker for øvrig på at alle revisorer fortsatt må offentlig godkjennes på generell basis gjennom registrering eller autorisasjon. Det synes da som en unødvendig sikring at de også skal måtte godkjennes for det enkelte oppdrag.

I "*Revisorutdanningen*" i kap. 9 har Utvalget konkludert med at man foreslår opprettholdt to utdanningsnivåer. Spørsmålet er så om dette også bør innebære at man må ha høyeste utdanning/godkjenning for å være valgbar i visse foretak.

I forslaget til ny aksjelovgivning, NOU 1996: 3, er det i aksjelovutkastet § 8-1 (2) foreslått:

«Revisor skal være registrert eller statsautorisert. Det skal velges minst én statsautorisert revisor dersom selskapet i siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte, eller dersom dette ellers følger av regler fastsatt av kongen. Kongen kan gjøre unntak fra dette ledd.»

I forslaget til lov om allmennaksjeselskaper heter det i § 8-1 (2):

«Revisor skal være statsautorisert. Kongen kan gjøre unntak fra dette ledd.»

I kommentarene til disse bestemmelser heter det, NOU 1996; 3 s. 221:

«Etter gjeldende aksjelov § 10-2 første ledd kan revisor i aksjeselskap være registrert eller statsautorisert. Denne valgfriheten gjelder i utgangspunktet også for allment aksjeselskap, men her får valgfriheten mindre betydning fordi slike selskaper i praksis ofte vil være omfattet av gjeldende lov § 10-3 første ledd som fastsetter at selskap som de tre siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte, eller har aksjer eller obligasjoner som er notert på børsen eller som er tegnet etter offentlig tegningsinnbyding, har plikt til å ha minst én statsautorisert revisor.

Utvalgets utkast til allmennaksjelov retter seg mot selskaper som henvender seg til allmennheten for å dekke sitt kapitalbehov og som det derfor knytter seg allmenne interesser til. Samtidig forutsetter Utvalget at de selskaper som velger å organisere seg som allmennaksjeselskaper vanligvis vil drive virksomhet av en viss størrelse hvor revisjonen kan være vanskelig. Utvalget mener derfor at det for allmennaksjeselskaper generelt bør stilles krav om at revisor skal være statsautorisert. Utvalget ser ikke dette som noen vesentlig endring i forhold til gjeldende lov fordi utvalget antar at de fleste selskaper det vil være aktuelt å organisere som allmennaksjeselskap, vil omfattes av gjeldende lov § 10-3 første ledd.»

Etter Utvalgets oppfatning vil det være riktig at man opprettholder gjeldende krav om at man må være statsautorisert revisor for å være valgbar i visse foretak.

Det har vært hevdet at det ikke er nødvendig med formelle regler og krav på dette punkt da markedet selv vil regulere forholdet i det man vil velge den revisor som i det enkelte tilfelle har den nødvendige kompetanse. På den annen side kan man si at hvis dette er riktig, vil et krav om at det skal være statsautorisert revisor i visse virksomheter, ikke ha de store konsekvenser i praksis.

Så lenge Utvalget er av den oppfatning at man må styrke utdanningsnivået og opprettholde to utdanningsnivåer, vil krav om høyeste utdanning for å kunne revidere visse virksomheter også være et incitament til å ta denne høyere utdanning.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke kriterier som skal legges til grunn for kravet om høyeste utdanning, er såvel størrelse som bransje aktuelle kriterier. Utvalget er imidlertid av den oppfatning at for bransjer, f.eks. banker og forsikringsvirksomhet, må spørsmålet vurderes i den særlov som angir rammen for vedkommende bransjes virksomhet.

Utvalget anser at kravet om høyeste utdanning bør knyttes opp mot «store foretak» slik disse er definert i utkast til lov om årsregnskap § 1-4 pkt. 1 og 4, NOU 1995: 30. Utvalget mener for øvrig at de respektive spesiallover knyttet til organisasjonsformer eller bransjer bør inneholde eventuell bestemmelse om når høyeste utdanning eller andre spesielle krav til revisors bakgrunn skal stilles.

Etter Utvalgets oppfatning vil det være en fordel om konsernrevisor reviderer en vesentlig del av konsernet, også datterselskapene. Dette vil gi bedre oversikt over konsernet totalt sett og motvirke at det foregår uheldige transaksjoner mellom selskapene i konsernet. Utvalget vil likevel ikke fremme forslag om at dette skal lovfestes, da dette ville få praktiske konsekvenser som både kunne være uhenks-

messige og til dels også kunne medføre dårligere revisjon. Innen bransjer eller organisasjonsformer hvor knytningen mellom konsernselskapene er av en slik art at en samlet revisjon er av vesentlig betydning, finner imidlertid Utvalget det naturlig at slike bestemmelser tas inn i de respektive spesiallover. Et slikt område er finanskonsern.

8.6.6 Konklusjoner – Valg og funksjonstid

- Det foreslås ingen endringer i gjeldende bestemmelser knyttet til valg av revisor og revisors funksjonstid. I hovedsak innebærer dette foretakseiers rett til alene eller gjennom eiermøter (generalforsamling) å bestemme hvem som skal være revisor. Revisor er valgt inntil lovlig vedtak om revisorskifte fattes, eller revisor har meldt fra til foretaket og Foretaksregisteret at han frasier seg oppdraget.
- Avtroppende revisor skal når han fratrer et oppdrag, straks sende melding til Foretaksregisteret om dette.
- Ved den lovbestemte, finansielle revisjon av foretak som inngår i § 1-4 pkt. 1 og 4 i utkastet til ny regnskapslov, skal det likevel alltid være en ansvarlig revisor med høyeste autorisasjonsnivå. Dette gjelder ikke et selskaps døtre hvis disse ikke rammes av bestemmelsen.
(*Se særmerknad nr. 18*)
- Eventuelle særlige kvalifikasjonskrav for revisorer i spesielle bransjer eller organisasjonsformer må fremgå av de lover som regulerer disse.
- Det fremmes ikke forslag om felles revisor for alle foretak i et konsern. Dette er ikke til hinder for at man i bransjlover kan stille slike krav.

8.7 REVISORS HONORAR

8.7.1 Bakgrunn

Hvem som faktisk fastsetter og betaler revisors honorar er også en problemstilling som ofte diskuteres i tilknytning til revisors uavhengighet. Dette er et spørsmål om hvordan de øvrige brukergrupper oppfatter revisor hensyntatt det forhold at det er en av brukergruppene, eieren, som fastsetter og betaler honoraret. Det har vært diskutert alternative måter å honorere revisor på, blant annet i NOU 1985:36, men det har aldri blitt fremmet noe konkret forslag til endringer. Såvidt Utvalget er kjent med har alle land det er naturlig for Norge å sammenligne seg med tilsvarende ordninger, d.v.s. at eierne både velger revisor og fastsetter revisors honorar. Et annet spørsmål i denne sammenheng er om det bør etableres en begrensning med hensyn til hvor stort honorar revisor kan motta fra en kilde. Begrunnelsen for en slik regel er at revisor, for å kunne være faktisk uavhengig, ikke må være i en slik situasjon at han er økonomisk avhengig av en klient.

8.7.2 Gjeldende rett

I aksjeselskaper er det generalforsamlingen som fastsetter revisors honorar, jf AL § 10-3 tredje ledd hvor det heter:

«Revisors godtgjørelse skal godkjennes av generalforsamlingen. Er revisor oppnevnt i medhold av annet ledd fastsettes godtgjørelsen av skifteretten.»

I forsikringsselskaper er det representantskapet som fastsetter revisors honorar, jf forsikringsvirksomhetsloven § 6-2. I sparebanker er det forstanderskapet som fastsetter revisors honorar, jf sparebankloven § 3-1, mens det i forretningsbanker er representantskapet som fastsetter honoraret, jf forretningsbankloven § 14. I stiftelser er

det styret som fastsetter revisors honorar, mens det for andre selskapsformer ikke er regulert hvem som fastsetter honoraret, i praksis er det imidlertid eierne gjennom selskapsmøte o.l.

8.7.3 Andre bestemmelser

I regler for god revisorskikk § 2-4 er det inntatt følgende bestemmelse vedrørende revisors honorar fra en klient:

«Revisor skal påse at honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde – når dette har avgjørende innflytelse på valg av revisor – ikke utgjør en så stor del av det samlede honoraret at det kan påvirke uavhengigheten.»

I tilknytning til denne bestemmelsen skriver Cordt-Hansen i kommentarutgaven til revisorloven:

«Som et ledd i diskusjonen vurderte man (også) om det, i forhold til revisjonsfirmaets samlede honorarer, burde fastsettes en fast og bestemt prosentgrense som honoraret fra en klient ikke kunne overstige. Denne tanke ble forkastet. «Et revisjonsfirma kan f.eks. ha en størrelse, klientsammensetning og en organisasjonsform som innebærer at et bortfall av et oppdrag som representerer 25-30% av brutto honorarinntekter lett kan erstattes. I et annet tilfelle vil bortfall av en klient i samme størrelsesorden nødvendigvis gjøre omorganiseringer og – mer dramatisk – organisasjonsendringer. Slike forhold tilsier at man ikke har en regel som»kvalifiserer«til uavhengighet uten hensyn til de forhold man arbeider under», sier motivene. Normalt og som en veiledning må man kunne akseptere en 20%-grense, heter det videre, men det understrekes at uavhengigheten i denne relasjon alltid må vurderes ut fra forholdene i det konkrete tilfelle.»

I Nord. 1992:18 drøftes spørsmålet uten at det egentlig fremsettes noe konkret forslag. Man kan imidlertid «tenke seg» en grense på 10 % da begrensning av inntekt fra en klient er «ett sätt som er framkomligt då det gäller att skapa en oberoende revisor». Hovedargumentasjonen ser for øvrig ut til å være forankret i muligheten for å skape et «håndfast» mål på uavhengighet som synes for omverdenen.

8.7.4 Utenlandsk rett

EU's 8. rådsdirektiv har ingen bestemmelser hverken vedrørende hvem som fastsetter og betaler revisors honorar eller vedrørende begrensning knyttet til honorar fra en kilde.

I Danmark er det inntatt en grense på 15% i loven når det gjelder hvor stor del av revisjonsfirmaets samlede honorar som kan komme fra en kilde. Det finnes imidlertid en dispensasjonsadgang.

I Sverige finnes det ingen konkrete lovregler når det gjelder hvor stort honorar revisor kan ha fra en kilde. Spørsmålet ble drøftet i SOU 1994:69, men det ble ikke fremmet noe konkret forslag og begrunnelsen var at man ville få problemer med praktiseringen og kontroll av en slik regel.

I England er det ikke inntatt begrensninger i loven når det gjelder honorar fra en kilde.

Den europeiske revisororganisasjon, Fédération des Experts Comptables Européens, utga i 1995 et «Position Paper» om «Audit Independence and objectivity». I dette er også honorarets størrelse omtalt og det heter under "*Utdanning av*

interne revisorer" i pkt. 4.3 «Relation between fees and total revenues of the audit firm»:

«4.3.1 Because of the real and apparent risks of losing his objectivity through selfinterest in over-reliance on a single client, the auditor should not accept an audit appointment from an entity which provides his practice with an unduly large proportion of gross practice income. The size of the threat and the possible safeguards will vary but the auditor should recognise that the public perception of his objectivity is likely to be in jeopardy if revenues from a single client or group of connected clients (all entities that would fall within the consolidation scope) exceed a small percentage of his average yearly revenues of the last 5 years. That small percentage lies generally between 5 % and 15 % according to countries.

4.3.2 During the first five and the last three years of the auditor's professional activity the above rule will need to be varied, but strong safeguards should be adopted to demonstrate that objectivity has been retained.»

8.7.5 Drøfting

En begrensning av hvor stor andel av revisors samlede honorar som kan komme fra en kilde vil kunne bidra til å styrke revisors uavhengighet. Dette gjelder spesielt uavhengighet «in appearance», men også «in fact» vil en begrensning kunne virke styrkende i gitte situasjoner. Konkrete bestemmelser på dette, og andre områder som vedrører uavhengighet, vil bidra til at revisor vil kunne fremstå som uavhengig for alle brukergruppene. På dette området vil det også, slik man var inne på i Nord. 1992:18, være lett å lage en regel som er håndfast og synlig overfor omverdenen.

Utvalget vil likevel ikke foreslå at det innføres en prosentgrense i loven. Dette vil representere et oppfølgingsproblem for tilsynsmyndigheten samtidig som det vil skape en rekke tolkningsproblemer i praksis, f.eks. i situasjoner der revisor er revisor på deltid og har annet lønnet arbeid eller revisor kan sies å være økonomisk uavhengig grunnet sin formuesstilling slik at bortfall av et oppdrag, selv om han bare har f.eks. 3-4 klienter ikke betyr noe for han rent økonomisk. Med den næringsstruktur vi har, antar Utvalget dessuten at problemet er mindre hos oss enn i andre land hvor virksomhetene gjennomgående er større og hvert oppdrag følgelig betyr mer.

En annen side av honorarproblemet er knyttet til konsernforhold. I praksis er det ofte slik at morselskapets revisor også reviderer mange, i noen tilfelle alle, datterselskapene. Dette kan selvsagt skape konflikter i forhold til en eventuell lovfestet prosentgrense. Utvalget påpeker at man ikke må innføre regler om honorarbegrensninger e.l. som hindrer en praksis som Utvalget mener er positiv.

Utvalget mener at ønsket om å lage en håndfast regel som er synlig for omverdenen ikke er tilstrekkelig til å oppveie de ulemper som en slik regel vil medføre. Etter Utvalgets oppfatning er det derfor bedre med en generell regel som knyttes til revisors aktsomhet på dette området slik det er formulert i § 2-4 i god revisorskikk og som Utvalget foreslår tatt inn i revisorloven.

Det forekommer i dag relativt ofte at det innhentes og gis tilbud på revisjon. For en tid tilbake inneholdt revisorforeningens regler for god revisorskikk forbud mot å gi slike tilbud da man mente at dette lett kunne få uheldige konsekvenser for den faglige utførelsen av revisjonen. Etter påbud fra Konkurransetilsynet ble imidlertid forbudet mot tilbud fjernet.

Fra enkelte hold hevdes det fortsatt at ordningen med tilbud er uheldig. God revisjonsskikk krever at man løpende vurderer forholdene i en virksomhet og tilpasser arten og omfanget av revisjonshandlingene til denne. Ved avgivelsen av

anbud er det umulig fullt ut å forutsi utviklingen og man kan da komme i situasjoner hvor omfanget av revisjonsarbeidet blir et langt annet enn det som lå til grunn for anbudet. Dette kan innebære en viss fare for revisjonens kvalitet.

Etter Utvalgets oppfatning må man akseptere at også revisjon overtas på anbud. På mange måter kan det stimulere til økt effektivitet og rasjonalisering innen revisjon og slik sett være sunt. Utvalget påpeker imidlertid, og understreker sterkt, at god revisjonsskikk krever at det utføres en fullverdig revisjon enten den er overtatt på anbud eller ikke. Det er følgelig viktig at det ved avgivelse av anbud presiseres på hvilket grunnlag anbudet er gitt og hva revisjonen forutsettes å omfatte. Utvalget finner det praktisk umulig å innta i lov eller forskrift bestemmelser som regulerer dette forhold, men forutsetter at revisorforeningene har problemet under observasjon og eventuelt utarbeider visse retningslinjer på området.

8.7.6 Konklusjon – Honorar

- Endelig årshonorar for funksjonen som valgt revisor skal godkjennes av den instans som godkjenner regnskapet.
- Revisor skal påse at honoraret fra en klient eller en gruppe samarbeidende klienter ikke utgjør en så stor del av de samlede honorar revisor oppebærer at det kan påvirke uavhengigheten eller fremstå slik for omverden. Til denne bestemmelsen knyttes ingen prosentsats e.l. Revisor plikter på forespørsel å legge frem informasjon om dette for tilsynsmyndigheten slik at denne kan vurdere den reelle uavhengighet.
(*Se særmerknad nr. 3*)

8.8 TO ELLER FLERE VALGTE REVISORER (JOINT AUDIT)

8.8.1 Bakgrunn

Bruk av to eller flere valgte revisorer for et foretak er en ordning som har sitt utspring i den generelle uavhengighetsdebatt. Begrunnelsen for at dette bidrar til å styrke revisors uavhengighet, i hvertfall «in appearance», er et at når det er to eller flere ansvarlige revisorer vil disse følge hverandre opp og foreta en kvalitetssikring av hverandre.

8.8.2 Gjeldende rett

I henhold til aksjeloven kan et foretak velge flere revisorer. I AL § 10-1 heter det at «generalforsamlingen velger en eller flere revisorer.»

Aksjeloven har også bestemmelser som innebærer at minoritetsinteresser i spesielle situasjoner kan kreve at det oppnevnes en «granskningsmann» i tillegg til foretakets valgte revisor(er). I henhold til aksjeloven § 10-3 kan en aksjonær, når forslaget om granskningsmann har fått tilslutning på generalforsamlingen av minst én tiendedel av aksjonærene eller minst én tredjedel av den kapital som var representert på generalforsamlingen, henvende seg til skifteretten og be om at «denne ved kjennelse oppnevner granskningsmenn». De ansattes representant i bedriftsforsamlingen har en tilsvarende rett i henhold til aksjeloven § 10-14, men kun knyttet til om opplysningsplikten etter aksjeloven § 8-20 er oppfylt.

8.8.3 Utenlandsk rett

EU's 8. rådsdirektiv inneholder ingen regler på dette området, men forbyr heller ikke ordning med to eller flere valgte revisorer.

I Danmark kreves det at børsnoterte selskaper har mer enn en revisor. Dette kravet er inntatt i børsreglementet. Også lovgivningen for bank- og finansinstitusjoner krever at institusjoner underlagt dette regelverket har mer enn en valgt revisor.

I Sverige foreslås, jf SOU 1995:44 at man i vedtektene kan bestemme at selskapet skal ha mer enn én lovbefalt revisor. En eller flere av disse, men ikke alle, kan utpekes på annen måte enn gjennom valg på generalforsamlingen. Den svenske Finansinspeksjonen kan oppnevne egne revisorer i bank- og forsikringsselskaper. Disse revisorene foretar ikke eget revisjonsarbeid, men utøver en kvalitetskontroll på det arbeidet foretakets valgte revisor har utført.

8.8.4 Drøfting

I debatten om hvem som skal velge revisor, har det vært hevdet at et krav om flere revisorer, hvorav minst én ble valgt av en annen interessegruppe enn eierne, ville motvirke faren for at en revisor valgt av eierne ble for sterkt knyttet til eierne og ledelsen.

I utredningen fra Nordisk Råd, Nord 1992:18, ble dette spørsmål, spesielt revisorer oppnevnt av tilsynsorganer o.l. behandlet. I den forbindelse ble det i utredningen uttalt at det er «stridende mot grunnleggende tillitsprinsipper – at andre enn generalforsamlingen velger *samtlig*e revisorer.»

Et argument for å ha flere enn en revisor vil være at revisors uavhengighet i forhold til klienten reelt sett styrkes slik at det blir lettere for revisor å stå fast på prinsipielt viktige, men for klienten «ubehagelige» standpunkter. Det at to revisorer er involvert, vil dessuten kunne virke som en gjensidig kvalitetskontroll på det revisjonsarbeid som utføres.

Det blir også hevdet at en vil få bedre kvalitet på revisjonen og slik sett større sikkerhet for at alle interessegrupper ivaretas på best mulig måte. Etter det Utvalget erfarer er praksis i Danmark at de to valgte revisorer deler de enkelte revisjonsområder som varelager, fordringer, verdipapirer etc. seg imellom og bytter etter 2-3 år. På denne måten oppnås ikke de tilsktede effekter ved å ha to revisorer. En slik løsning svekker samtidig revisorenes helhetsoversikt.

Et argument mot å ha flere revisorer er for det første at det fordyrer revisjonen. I tillegg vil de to revisorene normalt hver for seg få redusert kunnskap om foretakets virksomhet, hvilket svekker revisors mulighet til å gjøre en god jobb for alle brukergrupper. Dette er også uheldig når det gjelder muligheten til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

En løsning hvor det lovfestes at en bestemt gruppe foretak, f.eks. de børsnoterte, skal ha minst to revisorer skaper samtidig et behov for å avklare hvilke oppgaver den enkelte skal ha samt hvilket ansvar de enkelte revisorer har. Selv om den ene revisor skulle operere som en slags «kvalitetskontrollør», er disse spørsmål aktuelle. Sannsynligvis vil generelle kvalitetskontroller fra myndighetene og revisorforeningene være minst like velegnet. Totalt sett synes fordelene ved flere revisorer å være marginale, og fordelene oppveies tildels av ulemper.

Et spesielt forhold gjelder foretak hvor minoritetsinteresser finner grunner til at en annen revisor enn den valgte gjennomgår hele eller deler av foretakets revisjonspliktige områder. Utvalget finner det naturlig at slik mulighet gis, men at dette formuleres i de forskjellige organisasjonslover hvor dette finnes aktuelt.

8.8.5 Konklusjon – Flere revisorer for samme foretak

- Det bør fortsatt være anledning for foretak å engasjere/velge flere revisorer for å ivareta de lovbestemte revisjons- og sær oppgaver. I så fall blir alle revisorene

- fullt ut ansvarlige for revisjonen.
- Minoritetsinteresser kan, når vedkommende organisasjonslov gir anledning til det, kreve regnskapene eller deler av disse revidert av annen revisor etter de retningslinjer som denne lov fastsetter (for aksjeselskap f.eks. ny aksjelov § 8-4(1) og (2)).

8.9 REVISJONSKOMITÉER

8.9.1 Bakgrunn

Etablering av revisjonskomitéer er også knyttet til ønsket om å styrke revisors uavhengighet. Som diskutert ovenfor er det foretakets eiere som velger revisor. Foretakets ledelse har imidlertid normalt sterk innflytelse på hvem som velges som revisor og det er også ledelsen revisor har den løpende dialog med. En revisjonskomité, bestående primært av styremedlemmer, gir f.eks. anbefalinger vedrørende valg av revisor, skifte av revisor, fastsettelse av honorar etc. og bidrar således til at det blir større avstand mellom den ansatte ledelsen og revisor på disse områdene. En slik komité antas imidlertid å medvirke til at forhold revisor tar opp blir undergitt en mer grundig behandling på et høyere nivå enn foretakets utøvende ledere.

8.9.2 Gjeldende rett

Det finnes ingen bestemmelser i norsk lovgivning vedrørende revisjonskomitéer.

8.9.3 Utenlandsk rett

EU's 8. rådsdirektiv inneholder ingen bestemmelser om revisjonskomitéer e.l.

I England er det innført et krav om at alle børsnoterte selskaper skal ha en revisjonskomite. Denne regelen er et resultat av et forslag fremsatt i den såkalte Cadburyrapporten. Denne rapporten behandler alle forhold knyttet til styring og kontroll av selskaper (corporate governance). I denne rapporten uttales bl.a. følgende:

«The Committee believes that boards should appoint audit committees, rather than aiming to carry out their functions themselves. A separate audit committee enables a board to delegate to a sub-committee a thorough and detailed review of audit matters, it enables the non-executive directors to contribute an independent judgement and play a positive role in an area for which they are particularly fitted, and it offers the auditors a direct link with the non-executive directors. The ultimate responsibility of the board for reviewing and approving the annual report and accounts and the half-year report remains undiminished by the appointment of an audit committee, but it provides an important assurance that a key area of a board's duties will be rigorously discharged.»

I USA har New York Stock Exchange fra 1978 hatt som vilkår for å bli tatt opp til notering at selskapet har en revisjonskomite, som skal bestå av styremedlemmer som ikke deltar i den daglige drift (independent directors). I rapporten fra the Treadway Commission (Report on the National Commission on Fraudulent Financial Reporting) fra 1987 ble det bl.a. uttalt:

«.. audit committees had a critical role to play in ensuring the integrity of US company financial reports.»

Revisjonskomitéens oppgaver og plikter i relasjon til den eksterne revisors forhold i USA og England kan i korthet beskrives i følgende punkter:

- Anbefaling til styret ved valg, eventuelt skifte av revisor og om revisors honorar.
- Drøfting med revisor om opplegg og formål med revisjonen, herunder gjennomgang og vurdering av revisjonsprogrammene.
- Drøfting med revisor om merknader/forbehold, problemer ellers vedrørende revisjonen og andre spørsmål som revisor selv måtte ønske å ta opp.

8.9.4 Drøfting

Etablering av en revisjonskomite bestående av enkelte av medlemmene i foretakets styre som har oppgaver som skissert ovenfor, synes å bidra til å styrke revisors uavhengighet spesielt i forhold til foretakets ledelse, d.v.s. den ansatte ledelsen.

En slik ordning vil også bidra til at revisjon, kontroll og andre spørsmål knyttet til finansiell rapportering får større oppmerksomhet i styret.

Erfaringen med revisjonskomiteer i USA og England er positive. Før regelen om at alle børsnoterte selskaper skulle ha en revisjonskomite, hadde et flertall av de store børsnoterte selskaper i England etablert dette på frivillig basis. Erfaringene i USA, ifølge Treadway-kommisjonen er at selv de selskaper som etablerte en slik komite utelukkende for å tilfredsstille formkravene etter hvert har erfart at dette var positivt for styrets arbeide knyttet til revisjon og finansiell rapportering.

Selv om Utvalget er positiv til ordningen med revisjonskomiteer, finner man det lite aktuelt å innføre ordningen for alle foretak. Til det har vi for mange små virksomheter hvor en slik ordning neppe vil fungere etter hensikten. Utvalget mener imidlertid at revisjonskomiteer bør innføres i enkelte grupper/større foretak. Bestemmelse om revisjonskomiteer hører neppe hjemme i revisorloven, men bør vurderes inntatt i aksjelov eller børsforskrift.

Revisjonskomiténs oppgaver bør defineres slik det fremgår av beskrivelsen under 8.9.3 av ordninger i andre land.

8.9.5 Konklusjon – Revisjonskomiteer

- Utvalget ser positivt på etablering av revisjonskomiteer, men finner det ikke aktuelt regulere dette i revisorloven.

(Se særmerknad nr. 19).

KAPITTEL 9

Revisorutdanningen**9.1 INNLEDNING**

Utvalget ser det ikke som sin oppgave å foreslå generelt utdanningsmønster for alle revisjonsformål, men knytter utredningen først og fremst til nødvendige teoretiske kunnskapskrav for de revisorer som skal utøve den revisjon Utvalget foreslår lovfestet. Dette kapitlet tar i under "*Generelt utdanningsbehov*" i punkt 9.2 likevel i større grad enn utredningen for øvrig hensyn til også andre revisjonsformer.

I "*Utdanningsopplegg*" i kap. 4 er det gitt en oversikt over revisorutdanningens utvikling og over utdanningsopplegget i dag. Gjeldende utdanningsordning for de registrerte revisorer er vurdert av «Fagutvalget for revisorutdanningen» i en innstilling fra 1993, i hvilken det også er fremsatt forslag til utvidelser av studieopplegget og rammeplanen for dette revisorstudiet. Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet har nå sendt til høring rammeplanutkast for treårig revisorstudium innen rammen av 60 vekttall. Det er imidlertid presisert at dette ikke betyr at man har tatt standpunkt til forslaget om utvidelse av studiet.

9.2 GENERELT UTDANNINGSBEHOV**9.2.1 Dagens situasjon**

En generell vurdering av dagens utdanningsopplegg og revisorenes faglige kompetanse kan etter Utvalgets oppfatning sammenfattes slik det fremgår av etterfølgende gjennomgang.

Registrerte og statsautoriserte revisorer

Sammenlignet med andre land har vi i dag et høyt utdanningsnivå både for registrerte og statsautoriserte revisorer når det gjelder fag som er av sentral betydning for den lovbestemte finansielle revisjon i private foretak. Innenfor disse fagene settes det også høye krav til den som skal passere eksamen. Utviklingen tilsier imidlertid at både fagkrets og undervisningsprinsipper gjennomgås på nytt.

Også den faglige yrkesutøvelse knyttet til finansiell revisjon ligger internasjonalt sett på et høyt nivå og revisorene har gjennomgående høy status i Norge. Visse variasjoner er det likevel blant de praktiserende ut fra den utdanningsbakgrunn den enkelte har.

- For revisorer med høyskoleutdanning er nivået generelt høyt.
- For revisorer som har gjennomgått høyere revisorstudium må nivået karakteriseres som meget høyt.
- For registrerte revisorer som praktiserer etter overgangsordningen fra 1964 er nivået meget varierende. Dette skyldes i hovedsak at det ved overgangsordningens innføring ikke ble satt noen minimumskrav til utdanningsbakgrunn. Det er fortsatt et betydelig antall registrerte revisorer på overgangsordningen.

Kompetansen styrkes også ved omfattende opplæring og etterutdanning, dels i revisororganisasjonenes regi, dels innen de større revisjonsfirmaer. Revisjon er desuten et internasjonalt yrke hvor impulser og påvirkninger skjer gjennom revisororganisasjonene og revisjonsfirmaenes internasjonale forbindelser. Innen de enkelte

revisjonsfirmaer og i organisasjonenes regi, har man i tillegg kvalitetskontrollordninger som bidrar til å heve kompetansen.

Selv om det for registrerte revisorer kan konstateres variasjoner både når det gjelder utdanningsbakgrunn og yrkesutførelse, er disse mindre enn for andre revisjonsområder hvor det ikke settes formelle krav til utdanningskompetanse m.v. Arbeidsområdet er også bedre definert og avgrenset enn for de fleste andre revisorgrupper. Bruk av tittelen statsautorisert eller registrert revisor inngir normalt trygghet for høy faglig kompetanse innen den finansielle revisjonen.

Interne revisorer i private foretak

De interne revisorer har som gruppe ingen formelle og spesifikke utdanningskrav. Det er derfor stor variasjon i utdanning. Innen internrevisjon finner man alt fra de som har internrevisjon som profesjon og som holder et høyt revisjonsfaglig nivå, til revisorer som uten teoretisk revisjonsutdanning er engasjert i enklere former for internrevisjon og kontroll.

En vesentlig årsak til at det er vanskelig å gi noen generell karakteristikkk av de interne revisorers utdanningsnivå, er den store variasjonen i revisjonsinnhold som gjør det naturlig med forskjelligartet bakgrunn. For uten at arbeidsgivers ønsker og forventninger varierer, dekker revisjonen også flere forskjelligartede formål, hovedsaklig delt i to hovedgrupper:

- Operasjonell revisjon av organisasjon og rutiner (vurdering og testing av intern kontroll)
- Finansiell revisjon mer eller mindre på linje med de eksterne revisorers arbeid.

De to revisjonsformålene dekkes til dels av forskjellige revisorer, til dels av samme interne revisorer.

De revisorer som dekker det første formålet, kan ofte ha høyere utdanning fra ulike fagområder og fagretninger, men ikke nødvendigvis innen revisjon. Det siste ti-året har det vært undervist i operasjonell revisjon. Det avholdes også norske og internasjonale prøver som krever bred teoretisk utdanning på universitetsnivå, men det er hittil bare et lite antall revisorer som har gjennomført slike prøver.

De revisorer som utfører finansiell revisjon, vil i stor grad ha gjennomgått den ordinære revisjonsutdannelse for registrerte eller statsautoriserte revisorer. Utdanningsbehovet vil her være nær det samme, og Utvalget ser ingen grunn til å omtale denne siden av de interne revisorers behov spesielt.

Siden man i dag hverken har noen utdanningsmessig lovbeskyttet tittel eller noen offentlig autorisasjonsordning, vil følgelig bruk av tittel eller stilling ikke innebære garanti for et bestemt utdanningsnivå. Den internasjonale «Certified Internal Auditor»-eksamen kan bidra til en bedre garanti når det gjelder revisorer med slik bestått prøve. Det samme gjelder de som er diplomert etter den nordiske/norske ordningen.

Skatterevisorer

Det er ingen lovbestemte krav til utdanning for skatterevisorene. Revisoraspiranter ansatt f.o.m. 1970 gjennomgikk imidlertid en 4 årig utdanning, fordelt på praksis og skole. Aspiranter ansatt f.o.m. 1982 avla eksamen på Skatteetatskolen som førte frem til både registrert revisoreksamen og skatterevisoreksamen. Siste klasse under dette utdanningssystemet avla avsluttende eksamen våren 1993. F.o.m. 1992 bestemte Skattedirektoratet at utdanningskravet ved ansettelse som skatterevisor minst skulle tilsvare den teoretiske utdanningen til registrerte revisorer. De som

ansettes etter denne ordningen gjennomgår ett semester på Skatteetatskolen hvor det undervises i aktuelle områder innenfor skatt, avgift og kontroll.

Det fremgår av ovenstående at de skatterevisorene som er utdannet av, eller rekruttert til, skatteetaten i den senere tid, har et høyt faglig nivå. Da kunnskapsbehovet primært er knyttet til regnskap og regnskapsrettet revisjon, vil deres fremtidige grunnleggende utdanningsbehov naturlig være knyttet til fagkretsen ved revisor- og høyere revisorstudiet for finansiell revisjon (utdanning for registrerte og statsautoriserede revisorer). Utvalget finner det derfor ikke nødvendig å drøfte spesielt skatterevisorenes grunnleggende utdanningsbehov.

Tittelen skatterevisor er ikke beskyttet eller knyttet til noen offentlig autorisasjon, og bruk av tittelen vil i seg selv ikke garantere hvilken utdanningsbakgrunn vedkommende har.

Fylkes- og kommunerevisorer

Det er for denne gruppen revisorer ikke satt formelle krav til utdanning, og variasjonene i teoretisk bakgrunn er følgelig store. Den senere tid har man normalt rekruttert personer med solid utdanning. Dagens revisorutdanning er ikke godt tilpasset disse revisorene da de skal ivareta både finansiell og operasjonell revisjon i bred målestokk, og dertil synes utviklingen å gå i retning av også å forvente reell forvaltningsrevisjon i et visst omfang.

Manglende formelle utdanningskrav eller en spesiell, offentlig autorisasjonsordning medfører at hverken tittelbruk eller stillingsbetegnelse gir uttrykk for et bestemt kunnskapsnivå.

Ansatte i Riksrevisjonen

Det foreligger ingen formelle utdanningskrav, men arbeidets karakter med en sterk grad av reell forvaltningskontroll, tilsier kunnskaper ut over de allminnelige revisjonsformer. Behovet innebærer spredning på flere faggrupperinger, – revisorer, jurister, økonomer m.m. De fleste revisorene vil også ha behov for gode kunnskaper innen finansiell og operasjonell revisjon. På lignende måte som for fylkes- og kommunerevisorene er den ordinære revisorutdanningen ikke godt tilpasset kunnskapsbehovet.

Manglende formelle utdanningskrav og autorisasjonsordninger medfører at hverken tittelbruk eller stillingsbetegnelser gir uttrykk for et bestemt kunnskapsnivå.

Andre revisorer

Forskjellige andre revisorgrupper, som kvalitetsrevisorer, IT-revisorer, mislighetsrevisorer m.v. er revisorer med spesialkompetanse på sitt funksjonsområde, og som normalt arbeider i større foretaks kontroll- og revisjonsavdelinger, innen private revisjonsselskap eller i offentlig revisjon. Arbeidsområdet er i det alt vesentlige av operasjonell karakter.

For disse gruppene er det ingen bestemte utdanningskrav og, bortsett fra helt korte kurs, eksisterer få utdanningstilbud. For IT-revisorer og mislighetsrevisorer finnes internasjonale prøver som forutsetter høyere utdanning. Det er få revisorer som har gjennomført slike prøver. På den annen side vil mange innen disse revisorgruppene kunne ha teknologisk utdanning på til dels meget høyt nivå på sine respektive spesialområder uten at tittelen garanterer for dette.

9.2.2 Fremtidens krav til revisorer

Det synes klart at utdanningsbehovet for fremtidens revisorer både vil være preget av spesialisering i betydelig grad, og samtidig større kunnskapskrav innen den enkelte revisorprofesjon. Dette innebærer betydelige krav til nytenkning på utdanningsområdet.

I innstillingen fra «Fagutvalget for revisorutdanningen» heter det bl.a. om dette:

- «Samfunnet vil i fremtiden ha behov for revisorer innenfor nye områder. Dette gjelder blant annet
- miljørevisjon
 - internasjonalisering
 - operasjonell revisjon
 - veiledningsfunksjon
 - mer økonomisk kvalitetssikring.

Dette medfører økte krav til revisor og behov for nye kunnskaper.»

International Federation of Accountants (IFAC), revisorenes internasjonale organisasjon som omfatter 108 profesjonelle regnskaps- og revisororganisasjoner i 80 land, har også drøftet kravene til fremtidens revisor. IFAC's Education Committee la i juni 1994 frem et diskusjonsdokument «2000 and beyond. A strategic framework for prequalification education for the accounting profession for the year 2000 and beyond». Dette dokument gir sentrale synspunkter på målsettingen for utdanningen innen dette område og for de dimensjoner som bør inkluderes i og legges vekt på i fremtidens utdanning. Utvalget har funnet det hensiktsmessig å gjengi noen av synspunktene nedenfor.

Når det gjelder utdanningens målsetting heter det bl.a.:

«LEARNING TO LEARN VERSUS ACCUMULATION OF KNOWLEDGE

In most current accounting curricula, learning is defined and measured in terms of knowledge of principles, standards, concepts and facts as published by professional bodies or regulatory agencies. Unlike the medical or legal profession, this «transfer of body of knowledge» approach to education has been the traditional focus of accounting education. In a business environment, characterized by continuing change and by rapidly evolving technology, the «accumulation of knowledge» approach is no longer adequate. The focus of accounting education must change from mere knowledge acquisition and accumulation to one based on a «learning to learn» approach. Such a system would enhance the motivation of students and encourage them to develop research capabilities and skills for life-long learning to continue the learning process after completion of their formal professional education.»

I samme dokument sondres mellom kunnskaper og ferdigheter og man utdyper dimensjonene og betydningen av kunnskaper (knowledge) og ferdigheter (skills) på forskjellige områder:

KNOWLEDGE

- General Accounting Knowledge (herunder mer kompliserte regnskapssystemer og avansert teknologi)
- Specialized Accounting Knowledge (forskjelligartede regnskapssystemer som integrert del av styring og kontroll)

- General Knowledge

SKILLS

- Adaption Skills (evnen til å omdanne kunnskaper til praktiske løsninger)
- Communication Skills (evnen til kommunikasjon med et stort antall forskjellige interessenter)
- Negotiation Skills
- Intellectual Skills
- Interpersonal Skills (organisasjonsevne, teamarbeide, lederevner)
- Personal Skills (kreativitet, integritet, motivasjon)

Av særlig interesse kan refereres utdypningen av områder som hittil ikke har vært tillagt særlig vekt i utdanningen av norske revisorer:

General Knowledge

In essence, general knowledge for the future accountant should result in the future accountant having:

- an understanding of the flow of ideas and events in history and the different cultures in today's world,
 - basic knowledge and appreciation of art, psychology, economics, mathematics through calculus and statistics, and science,
 - a sense of the breadth of ideas, issues, and contrasting environmental forces in the world,
 - an awareness of personal and social values and of the inquiry and judgement, and
 - experience in making value judgements.
- Organizational and Business Knowledge

The professional accountant should have a knowledge of:

- the activities of business, government, and non-profit organisations, and the environments in which they operate, including the major forces and influences,
- finance, including financial statement analysis, financial instruments, and capital markets, both domestic and international,
- understanding of interpersonal and group dynamics in business,
- the methods for creating and managing change in organizations, and
- the basic internal workings of organisations and the application of this knowledge to specific examples.

Communication Skills

- The business world will be more inter-dependent and integrated.
- Corporate structures will be larger with multi-communication links.
- There will be greater inter-dependence between people within organizations from different backgrounds and disciplines.
- A trend towards specialization of duties will force inter-dependence among people to complete tasks.
- Due to their complexity, high technology products will require more communication between firms and industries.
- The greater number of users to which the accountant will need to respond will mandate enhanced communication skills.

- The globalization of world economies will result in more communication between people from different nations, socio-economic environments and cultures; language skills will be important.

Intellectual Skills

Intellectual skills include the ability to locate, obtain and organize information needed to identify and solve unstructured problems in unfamiliar settings and to exercise judgment based on comprehension of unfocused, and sometimes incomplete, sets of facts. Intellectual skills encompass such area as:

- capacities for inquiry, abstract logical thinking, inductive/deductive reasoning and critical analysis,
- ability to identify unstructured problems in unfamiliar settings and to apply problem-solving skills in a consultative process,
- capacity to comprehend unfocused, and sometimes uncompleted, sets of facts,
- ability to identify and anticipate problems and find acceptable alternative solutions,
- ability to understand the determining forces in a given situation and the ability to predict their effects on different alternatives,
- inductive thought processes and capabilities for judgment to support each alternative,
- insight to identify ethical issues and apply a value based reasoning system to ethical questions, and
- ability to manage sources of stress, by selecting and assigning priorities within restricted resources, and to organize work to meet tight deadlines.»

Ovenstående, som knytter seg til utdanningsbehovet innen finansiell revisjon, kan like gjerne sies om andre former for revisorutdanning. Generelt skiller betraktningene seg på mange måter fra den utdanningsmodell vi har i dag. Som nevnt tidligere har vi et høyt nivå på utdanningen innen fag som er sentrale for den finansielle revisjon, men vi mangler bredde i utdanningen. Gjeldende rammeplan for utdanning av registrerte revisorer gir ikke tilstrekkelig rom for bredde og fordypning i sentrale økonomiske fag og organisasjonsfag. Fag som f.eks. administrasjon, organisasjon, kommunikasjon og personalbehandling har for liten plass i studiet og språk mangler. Både det 3-årige revisorstudiet og det høyere revisorstudiet prioriterer desuten ervervelse av kunnskaper, mens utvikling av ferdigheter er mindre vektlagt.

Dokumentet peker på et økende behov for generell utdanning uten så sterk tilknytning til revisjonsfagene som i dag. I et valg mellom fordypning i spesialfag og de mer generelle fag kan meget tyde på at man må forsake spesialfagene ved i større grad basere seg på at denne utdanninge gis i spesialkurs og som løpende etterutdanning. Uttalelser fra ledere innen større revisjonsforetak i Norge har gått i samme retning.

Etter Utvalgets oppfatning må ovennevnte forhold hensyntas når fremtidens utdanningsopplegg skal fastlegges. Fagutvalget for revisorutdanningen har i sin innstilling tatt opp noen av de samme tanker, men uten at man har så vidtgående konklusjoner som skissert her.

9.2.3 Utvalgets vurdering av fremtidig generelt utdanningsbehov

Utvalget finner det hverken nødvendig eller riktig å gå særlig inn på alternative utdanningsmodeller for operasjonelle og andre revisorformer innen privat og offentlig virksomhet. Etter Utvalgets oppfatning bør utdanningsinstitusjonene gis en relativ høy frihet til å komponere alternative fag- og spesialkombinasjoner av interesse for de forskjellige kategorier av revisorer. Tatt i betraktning det økende behov for slik revisjon, synes det imidlertid ønskelig at de enkelte utdanningsinstitusjoner forsøker å etablere studieretninger som for aktuelle fag kan kombineres med den finansielle revisorutdanningen. Det kan også synes aktuelt å komme frem til utdanningsmodeller som samordner utdanningen av de forskjellige revisorkategorier ved at de grunnleggende emner som i stor grad er felles for all revisjon, legges i bunnen, for så å spesialisere opplæringen etterhvert. Utvalget finner det imidlertid ikke nødvendig i denne utredningen å komme nærmere inn på slike modeller.

Utvalget vil konsentrere seg om å stille krav til utdanningsnivå og de minimumskrav som er nødvendig på aktuelle fagområder for lovbestemte revisorer innen private foretak.

Utvalget anser at følgende felles prinsipper gjelder alle former for fremtidig revisorutdanning:

- Man må generelt sett tilstrebe et høyt kunnskapsnivå. Innen de områder og funksjoner som revisjonen retter seg mot, er det et stadig økende kompetansenivå. Det er da viktig at revisor kan møte de utfordringer som ligger i dette. Revisor må gjennom utdanningen få grundig kunnskap om de felles og mer overordnede rammebetingelser, mens spesialkompetanse innenfor felter eller bransjer sannsynligvis i større grad enn i dag må opparbeides gjennom praksis og etterutdanning.
- For de fleste revisorer blir det stadig viktigere å ha kunnskaper og erfaring knyttet til foretakenes eller instansenes strategiske vurderinger, deres organisasjon og ledelse. Dette gjelder i særlig grad de revisorer som har ansvar for lovbestemt revisjon eller sitter med lederoppgaver i revisjonselskap eller revisjonsavdelinger. Dette forutsetter betydelig undervisning i generelle fag.
- Samfunnet blir stadig mer komplekst og sannsynligvis enda mer lovstyrt. Dette innebærer at alle typer revisorer må ha juridisk kompetanse knyttet til de rammebetingelser næringslivet opererer under. Emnevalget blir i denne sammenheng viktig.
- Behovet for opplæring og praktisk trening i å ha overblikk over sammenhenger og til å se konsekvensene av handlinger og beslutninger er klart økende. Gjennom studieopplegget må en legge større vekt på å utvikle ferdighetene på dette området.
- En stadig raskere utvikling på de fleste områder tilsier at revisorene må utvikle evnen til å se, sette seg inn i og løse nye problemstillinger. Studiet må gi høyere prioritet til utvikling av slike ferdigheter.
- Revisor må ha gode kunnskaper om etiske prinsipper både når det gjelder egen funksjon og på de områder som revideres.
- Det foregår en sterk internasjonalisering av såvel yrket som næringslivet generelt. Denne internasjonaliseringen fortsetter ventelig i økt tempo og setter store krav til innsikt og forståelse for kulturforskjeller og evne til å kommunisere. Det må derfor bl.a. legges større vekt på språklig opplæring.
- Det legges etter hvert vekt på nye revisjonsformer og dette må avspeiles i utdanningsoppleggene. I den grad samfunnet finner det nødvendig å stille lovkrav om slike revisjonsformer, må man samtidig sikre at kvalifisert utdanningsmulighet foreligger. På den annen side vil de aller fleste revisorkategorier i stor grad ha sammenfallende behov for generelle kunnskaper. Ut fra dette vil det være mulig

- å realisere en felles grunnutdanning, selv om fremtidig behov vil medføre diversifisering og spesialisering.
- Én av de største utfordringer for revisor knytter seg til IT-området. Grunnutdanningen for alle typer revisorer må gi solid grunnkunnskap på dette området. Det vil likevel være nødvendig med spesialisering innenfor IT-området for å kunne dekke alle aktuelle revisjonsformål i virksomheter med komplisert IT-teknologi. Meget kan derfor tale for spesielle fremtidig lovfestede krav for IT-revisorer.
 - Generelt, og for de ulike revisjonsformer, må man som nevnt foran forvente et økende behov for spesialiserings-, etter- og videreutdanningstilbud og andre kompetanseutviklende tiltak. Slik utdanning kan tenkes å skje i en kombinasjon av utdanning knyttet til de tradisjonelle utdanningsinstitusjoner og utdanning i f.eks. revisjonsselskapenes og revisorforeningenes regi.

Tradisjonelt har det gått et skille mellom revisjon av private virksomheter og revisjon i det offentlige. Utvalget antar at denne forskjell etter hvert vil viskes ut. For det første synes det å være en utvikling i retning av at offentlige regnskaper følger de alminnelige regnskapsprinsipper. Dernest kan det synes naturlig at man også i det offentlige vil skille den finansielle revisjon fra operasjonell revisjon. Dette vil bedre mulighetene for å få en sammenfallende revisorutdanning for private og offentlige finansielle revisorer innen de respektive revisjonsformer.

For skatteetaten mener Utvalget at en utdanning som finansiell revisor vil være relevant. Skatterevisorene foretar gjennom sine kontrollhandlinger mye av det samme som revisor ellers gjør, og kontrollen er i hovedsak rettet mot private virksomheters regnskaper.

9.3 UTDANNINGSBEHOV FOR REVISORER SOM UTFØRER FINANSIELL REVISJON

9.3.1 Generelt

Ved vurdering og fastlegging av utdanningen for de revisorer Utvalget tidligere i utredningen har funnet behov for å lovfeste (ekstern finansiell revisjon i private foretak), er det i tråd med hva som er sagt foran bl.a. viktig

- at grunnutdanningen har et betydelig omfang, spesielt innen økonomi- og organisasjonsfag, og at den sammen med videreutdanning og etterutdanning blir tilpasset revisjonens innhold slik at revisor blir best mulig i stand til å utføre den lovpålagte oppgave.
- at den samlede utdanningen gir revisor tilstrekkelig faglig grunnlag til å utføre de spesialoppgaver/-attestasjoner som måtte bli pålagt.
- at utdanningsopplegget avspeiler den teknologiske og samfunnsmessige utvikling.
- at man gjennom utdanningen tar hensyn til den sterke internasjonalisering som preger både revisoryrket og næringslivet generelt.

Det må forventes at et større antall revisorer i fremtiden vil ta sin utdanning i utlandet, eventuelt at andre lands revisorer i henhold til EØS-samarbeidet søker oppdrag i Norge. Det er da av betydning å ha et utdanningsopplegg som kan korrespondere med andre lands studieopplegg, slik at også disse revisorene ved tilleggsfag i Norge kan gis mulighet for å dekke de kompetansekrav man finner nødvendig å etablere.

9.3.2 Utdanningens innhold

I den tidligere nevnte innstillingen fra «Fagutvalget for revisorutdanningen» sier man:

«Samfunnet blir stadig mer komplisert, noe som stiller større krav til revisorene. Svært ofte vil revisorene møte personer i det norske næringsliv og offentlig forvaltning med et generelt utdanningsnivå på 4 år eller mer. Etter komitéens oppfatning er det viktig at revisorene minst har det samme utdanningsnivå som de man reviderer, hvilket betyr 4 år for en registrert revisor.

Videre må revisor øke sine kunnskaper for å møte de økende krav til internasjonalisering i det norske samfunnsliv. EF/EØS mv. gir oss enda flere og mer komplekse regler å forholde seg til. Det norske næringslivet vil kunne bli direkte skadelidende dersom revisorene, som samtidig er en ressursperson i mange bedrifter, ikke har tilstrekkelig kompetanse innenfor disse områdene.»

Fagutvalget for revisorutdanningen går således i sin innstilling inn for at revisorstudiet ved distriktshøyskolene må utvides til 4 år for at det skal tilfredsstillende de krav som settes til fremtidens revisor. Det heter videre i innstillingen:

«Med et 4-årig studium vil utdannelsen til revisor tidsmessig og faglig stå mer i forhold til utdannelsen for de personer som er ansvarlige for regnskaps-/økonomifunksjonen i de selskaper og instanser revisor reviderer. I tillegg vil det økte studietilbudet medføre en bredere utdanning innenfor emner som det tidligere ikke har vært lagt vekt på. Ved en 4-årig utdanning forventes det også at den høye strykprosenten som har vært gjennomgående ved revisoreksamen, vil gå ned.»

Utvalget slutter seg til disse synspunkter. 3-årig revisorutdanning ved distriktshøyskolene er en så kort utdanning at den antas i fremtiden bare å kunne gi et fundament for de forskjellige revisjonsformer, og ikke på noe felt alene å gi en fullverdig revisorutdanning.

Når det gjelder forholdet til høyere revisorstudium sier Fagutvalget:

«Ved å utvide det ordinære revisjonsstudium til 4 år vil man kunne kompensere betraktelig de eventuelt manglende kunnskaper DH-kandidatene har hatt i bedriftsøkonomi og generell økonomi. I dette ligger det også at høyere revisorstudium må tilpasses den økte kompetansen DH-kandidatene med revisjon vil få etter den nye studiemodellen. Det forutsettes at Norges Handelshøyskole i fremtiden kun aksepterer inntak av siviløkonomer med minimum 2 vektall i revisjon.

Fagene som man idag ikke får med er sentrale basisfag i en økonomisk utdanning. Dette gjelder markedsføring, organisasjonsteori og økonomisk styring (i sistnevnte fag inngår vesentlige emner som mål, strategi, styring, budsjettering, økonomiske beregninger og kontroll). Mange revisorstudent-er har hatt sistnevnte kurs som ekstra vektall fordi de har innsett nødvendigheten av kurset i en fullverdig revisorutdanning. Det er nokså åpenbart at disse vesentlige hullene må fylles i en ny rammeplan for studiet.

Komitéen finner det naturlig at Norges Handelshøyskole, eventuelt også andre institusjoner, tilbyr fordypninger/spesialiseringer utover det grunnleggende 4-årige studiet. Eksempler kan være revisjon i den offentlige sektor, operasjonell revisjon, EDB-revisjon og privat revisjon. Komitéen anser det for å ligge utenfor sitt mandat å utdype disse tankene nærmere.»

På basis av ovenstående foreslår Fagutvalget at revisorstudiet ved distriktshøyskolene utvides fra 60 til 80 vektall. Videre sies det i innstillingen:

«Det må etter komitéens vurdering legges spesiell vekt på å øke innholdet og kvaliteten innenfor følgende fagområder:

- Nye områder*
- utredningsmetodikk
 - språk
 - personal-/organisasjonsfag, strategi, markedsføring
 - internasjonal lovgivning, særlig innenfor EF-rett
 - etikk, moral
 - arbeidsrett og lovgivning om sosial trygghet
- Utvidelse av allerede eksisterende fagområder*
- økonomistyring
 - finansiering/budsjettering
 - EDB og EDB-revisjon
 - avgift
 - internasjonale regnskaps- og revisjonsstandarder
 - utredningsoppgave

Emnene har som siktemål å tilfredsstille de krav EF's 8. direktiv stiller, og sette norske revisorer bedre i stand til å gjøre den jobben samfunnet forventer gjort fremover.»

Utvalget konstaterer at Fagutvalget for revisorutdanningen legger vekt på den samme behovsutvikling som denne utredningen tidligere har konkludert med. Den totale fagkrets og hvilke utdanningsinstitusjoner som bør dekke de respektive revisjonsformer, samt hvilke valgfrie spesialfag som kan legges inn m.m. må være departementets og utdanningsinstitusjonenes sak å fastlegge, så lenge de obligatoriske fag i utdanningen kan dekke lovens autorisasjonskrav. Forslaget til studieplan vil dekke disse kravene.

Etter Utvalgets mening kan følgende rammer dekke de finansielle revisorers behov noe bedre enn foreliggende forslag med hensyn til større vekt på de grunnleggende fag:

Tabell 9.1:

<i>Minimumsrammer</i>	<i>Min. vekttall</i>
Generell økonomisk administrativ utdanning	
- Metodefag (Matematikk, statistikk, IT)	6
- Bedriftsøkonomisk analyse (Regnskap, økonomisk styring, investering, finansiering, budsjett)	24
- Organisasjonsfag (Organisasjon, personal, marked, ledelse, strategi)	8
- Samfunnsøkonomi	6
Revisjonsrelaterte fag	
- Revisjon, inkl. oppgaver	14
- Jus	10
- Utredningsmetodikk/metode	4
SUM	72
Valgfag/fordypning	8
	80

Etter Utvalgets syn bør det også i fremtiden beholdes to utdanningsnivåer for revisorer. Forskjellen mellom disse nivåer må primært ligge i generell studiekompetanse og fordypning i den teoretiske delen av revisjonsfaget.

Forslaget til styrking av revisorenes kompetanse på begge utdanningsnivåer, er etter Utvalgets oppfatning en nødvendighet for å møte de krav som stilles. Samtidig med utvidelse av studietidens lengde, foreslår Utvalget at man frigjør autorisasjonssprøven fra utdanningsopplegget. Dette innebærer også at man står friere ved fagopplegget.

Dette opplegget setter samtidig krav til lærestedene, både når det gjelder kapasitet og kompetanse. Erfaringsmessig har man hittil hatt store problemer med å rekruttere kvalifiserte forskere og undervisere til de mange læresteder som i dag tilbyr revisorutdanning. Det er etter Utvalgets oppfatning helt nødvendig at man på sikt etablerer en solid kjerne av fast ansatte innen faget ved hvert lærested. Dette vil sikre kvaliteten av studiet og forståelsen for fagets plass. Med de begrensede ressurser vi har til disposisjon, er det derfor Utvalgets oppfatning at man må vurdere om antallet læresteder som i fremtiden skal tilby 4-årig revisorutdanning, bør reduseres.

Også når det gjelder den høyeste utdanningen må man vurdere om denne, som nå, skal være samlet på ett lærested. Ved denne vurdering må man også ta hensyn til at kravene til avansert teori og metode stadig øker, og at samspillet med andre fagområder, særlig finans og økonomisk styring, blir mer og mer viktig.

Andre læresteder enn de som tilbyr utdanning med sikte på finansiell revisjon, vil kunne utvikle andre tilbud og dekke behov for spesialiseringer innen andre former for revisjon.

9.3.3 Utdanningstittel

Gjennomført 3-årig revisorutdanning eller høyere revisorstudium ved NHH gir i dag ingen automatisk rett til noen tittel som viser at slik utdanning er gjennomført og eksamen bestått. Titlene registrert revisor eller statsautorisert revisor forutsetter vesentlig høyere karakter enn bestått, samtidig som de forutsetter gjennomført praksistid innen revisjon. Kandidater som består eksamen, men ikke oppnår det høyere karaktersnittet eller ikke går inn i privat revisjon, vil stå uten tittel.

I innstillingen fra Fagutvalget er det reist spørsmål om de kandidater som har gjennomgått et revisorstudium svarende til 4 års utdanning, bør få en tittel på linje med andre som har gjennomgått et 4-årig studium. Det foreligger også et tilsvarende tittelproblem etter gjennomført høyere revisorstudium. I dag mottar kandidatene bare en melding fra høyskolen. Som viser at revisorutdanning er gjennomført og bestått. Ønsket om en utdanningstittel har vært til stede i lang tid, – ikke minst fra studenthold. Dette gjelder begge utdanningsnivåer. Etter dagens ordning må studentene foruten å tilfredsstille et særlig høyt karakterkrav, også ha gjennomført en spesiell praksis for å kunne oppnå en slik tittel.

Dagens system med titler utelukkende knyttet til offentlig godkjenning på et senere tidspunkt enn den teoretiske utdanningen er gjennomført, synes lite hensiktsmessig i fremtiden. Dette har bl.a. årsak i:

- Tidsavstanden mellom avlagt eksamen og godkjenning fører til at kandidaten først får en tittel tidligst 2 år etter gjennomført studium og bestått høyskoleeksamen.
- Et økende antall kandidater ønsker å gjennomgå et studium i revisjon, men har ikke behov for en offentlig godkjenning til å påta seg private, lovbestemte revisjonsoppdrag (ansatte i revisjonselskaper og offentlig revisjon, økonomiledere m.v.). Slike kandidater har behov for en tittel uten å måtte gjennomføre en prak-

- sistid i privat, finansiell revisjon.
- Kandidater kan bestå den teoretiske del av utdanningen, men klarer ikke en fremtidig godkjenningssprøve rettet mot å påta seg egne oppdrag. Slike kandidater vil i dag bli stående uten rett til noen tittel selv om de har et tilstrekkelig kunnskapsnivå for sitt yrke.
 - Det vil oppstå problemer i forhold til utenlandske revisorer uten samme nivåkrav for eksamen.

På denne bakgrunn kan meget tale for å etablere et system med utdanningstitler i tråd med de øvrige universitets- og høyskoletitler. Aktuelle alternativ kan være:

Kandidater etter bestått eksamen fra revisorutdanning (4 år)

- «Cand.mag.», e.l., eventuelt med rett til tilleggsformuleringen «med revisjon»
- «Siviløkonom», eventuelt med rett til tilleggsformulering «med revisjon»

Kandidater etter bestått eksamen fra høyere revisorstudium (5,5 – 6 år)

- «Cand.audit», – eventuelt «Cand.merc.audit»
- Mastertittel, eventuelt med tillegg «revisjon» eller «audit», d.v.s. etter nåværende godkjente titler «MBA – Audit» eller «MM – Audit» hvis studiet skal kunne gjennomføres ved Bedriftsøkonomisk Institutt.

Fordelen med «Cand.»-kombinasjonene er at de vil være lettere å plassere i utdanningshierarkiet og kan benyttes for alle typer revisorutdannelse på tilsvarende utdanningsnivå. Ved bruk av utdanningstitler må det være riktig å sidestille en 4-årig utdanning innen revisjon med tittelbruk knyttet til annen 4-årig utdanning. Utvalget peker også på at «revisor» mer er knyttet til en funksjon enn til utdanningen. Svakheten er primært at begrepene vil virke fremmede for den vanlige bruker av revisors tjenester.

For uteksaminerte kandidater fra institusjoner som har rett til å tildele tittelen «siviløkonom» er denne tittelen et godt alternativ. Den er godt kjent, har god status og antas dertil å være prioritert av kandidatene. Det vil sannsynligvis ikke by på nevneverdige problemer å tilpasse en siviløkonomutdanning slik at en student ved sine valg av fag tilfredsstiller teorikravene for å kunne avlegge revisoreksamen.

Problemet med siviløkonomtittelen er at revisorutdanningen i så fall vil måtte begrenses til de læresteder som har rett til å gi denne tittelen. Dersom det er ønskelig at revisorstudiet også skal tilbys andre steder, må tittelen knyttes til den grad vedkommende institusjon har rett til å tildele for et 4-årig studium, eventuelt med tillegg «revisjon».

For kandidater med gjennomført eksamen etter høyere revisorstudium vil en knytning til «Master»-begrepene være et godt alternativ. Begrepene klargjør utdanningsnivået, er internasjonalt kjent og må antas også være et ønsket alternativ for kandidatene. Slike bokstavkombinasjoner lar seg dessuten lett knytte til spesialistbegrep. En mulig svakhet er at masterbegrepet vil kunne medføre forskjellige titler om flere institusjoner enn Norges Handelshøyskole gis rett til å etablere et høyere revisorstudium.

Det kunne tenkes som et alternativ å benytte titlene «Revisor» og «Høyere revisor» for de to kategorier. Fordelen med titlene «Revisor» og «Høyere revisor» er at de er forståelig for brukerne, og således er praktisk anvendelige også i daglig tale. De klargjør dessuten på en enkel måte forskjellen i utdanningstid. «Revisor/høyere revisor»-begrepene kan lett benyttes for spesialkategorier som «IT-revisor», «Skatterevisor», «Kvalitetsrevisor» o.l. så lenge disse revisorerers utdanning holder forut-

satt nivå. (Titlene kan dessuten på en naturlig måte utvides til «Autorisert revisor» og «Autorisert høyere revisor» etter bestått offentlig godkjenningssprøve. (Se nærmere om dette i "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10). Problemet med revisorbegrepet alene er at det som tittel i dag ikke har eksklusivitet. Revisorloven måtte i så tilfelle gi slik eksklusivitet, hvilket kan medføre praktiske problemer i forbindelse med revisjonsfunksjoner hvor så omfattende utdanning ikke er nødvendig. Utvalget har på denne bakgrunn ikke funnet å kunne anbefale disse titler.

Tittelvalget vil ikke ha vesentlig betydning for den lov Utvalget skal foreslå da godkjenningssystemet likevel bør markeres gjennom egen tittel.

Utdanningstitlene siviløkonom og master er å foretrekke fordi begge titler er internasjonalt anerkjente, lett anvendelige i praksis og faller naturlig inn i rekken av andre tilsvarende titler.

De som består eksamen etter de vanlige regler for høyskoler og universiteter, må kunne benytte de utdanningstitler vedkommende institusjon kan tildele. Bestemte karakterkrav til eksamen, slik det er i dag, bør eventuelt bare beholdes som en del av grunnlaget å bli godkjent for å påta seg oppdrag (autorisasjon), men ikke som en del av grunnlaget for å få en utdanningstittel jf "*Godkjenning og tilsyn*" i kap. 10.

Den ordning vi har i dag med å knytte revisortittelen til forutsetning om en bestemt tid og form for praksis, har flere uheldige konsekvenser. Offentlige og interne revisorer må f.eks. ha praksis i private revisjonsforetak for å oppnå rett til de lovbestemte revisortitler. I fremtiden bør alle revisorer kunne benytte sin utdanningstittel, mens eventuell spesiell offentlig godkjenning kan tilkjennegis på annen måte.

9.4 ETTERUTDANNING

Generelt finner Utvalget at utviklingen innen de områder som det kan være aktuelt å dekke med revisjon, skjer så hurtig at det revisor opprinnelig lærte ved sine studier, fort blir uaktuelt eller direkte misvisende. Det er et løpende behov for ajourhold og videreutvikling av de revisjonsteoretiske kunnskaper og kunnskaper på spesielle fagområder. Dette omfatter

- opplæring i nye krav og prinsipper i aktuelle lover, forskrifter, teori og teknologi, samt utviklingen av revisjonsmetoder og god revisjonsskikk på området
- oppfriskning av lovbestemmelser, revisjonens formål, metodikk og teori for øvrig, god revisjonsskikk, samt revisorenes etiske retningslinjer.

Utvalget finner det ikke naturlig å lovbestemme etterutdanning for revisorer som ikke er gitt offentlig godkjenning (autorisasjon) for sin revisjonsform. For revisorer som derimot er pålagt lovbestemt godkjenning for å utføre sin funksjon, vil dette være naturlig å kreve i tilknytning til godkjenningen. Utredningens "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10 vil behandle aktuelle krav om slik etterutdanning.

9.5 KONKLUSJONER – REVISORUTDANNINGEN

- Det bør opprettholdes en ordning med to utdanningsnivåer for revisorer i Norge.
- Undervisningskonseptet bør generelt omlegges i retning av å gi kandidatene forståelse for «å lære å lære». Dette innebærer trening i selv å finne frem til aktuell informasjon og nye løsninger i sin etterfølgende yrkessituasjon (livslang læring), fremfor å læres opp i dagens teknikker og bestemte løsninger.

- Utdanningen må skilles fra den etterfølgende autorisasjon for å påta seg lovbestemte revisjonsoppgaver. Dette innebærer at revisorloven bare fastsetter krav om utdanningsbakgrunn og andre vilkår for å kunne bli godkjent til å utføre den lovbestemte revisjon. Utdanningens innhold, undervisningsopplegg m.v. forutsettes utformet av lærestedene/undervisningsmyndighetene. Studiet må minst dekke den fagkrets som EU's 8.direktiv fastsetter.
- Det bør etter hvert som behovet øker for andre former for revisjon, legges opp til variert utdanning tilpasset de revisorer samfunnet har behov for. Utvalget har ikke funnet det aktuelt å komme nærmere inn på innhold etc. for disse utdanningene så lenge man i tilknytning til revisorloven ikke foreslår autorisasjonsordninger for andre former for revisorer.
- Utdanningen bør i fremtiden, ut over å sikre et visst sentralt minimum, i større grad enn i dag omfatte generelle fagområder innen økonomi og organisasjon. Mer spesielle fagområder bør dekkes ved valgfrie tilleggsfag og spesialstudier, eventuelt forutsettes tatt gjennom etterutdanning hvis man ikke finner plass til dem innen det ordinære studiet.
- Utvalget foreslår å benytte «Siviløkonom» eller annen tittel utdanningsmyndighetene finner riktig for de som har bestått eksamen fra revisorstudiet (4 års studietid/80 vekttall) og en mastertittel for de som har bestått eksamen fra det høyere revisorstudiet (5,5 års studietid).
- For revisorer som er gitt offentlig godkjenning må det etableres muligheter for etterutdanning. Dette behandles i "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10.

KAPITTEL10

Godkjenning og tilsyn**10.1 GENERELT OM GODKJENNING (AUTORISASJON)**

En lovbestemt offentlig instans kan autorisere yrkesutøvere for å utøve aktuelle funksjoner i tilknytning til et fagområde. Mens en eksamen fra en utdanningsinstitusjon bare kan sikre et bestemt teorinivå på eksamenstidspunktet, vil det til en autorisasjonsordning i tillegg kunne knyttes krav om

- et forutsatt teoretisk/praktisk nivå gjennom en autorisasjonsprøve
- nødvendig etterutdanning i takt med utviklingen innen faget
- praksis innen faget før man kan påta seg et lovbestemt ansvar
- minimum praksis for å vedlikeholde autorisasjonen
- begrensning til et maksimalt antall utøvere på området.
- aldersgrense

I forbindelse med revisjonsfaget er det hittil benyttet offentlig godkjenning kun for revisjon etter revisorloven. Man kan godkjennes på 2 nivåer, – som statsautorisert eller registrert revisor uten at dette stiller forskjellige krav til utførelsen av revisjon.

Det er etablert ordninger med foreningsbasert eller andre privatbaserte godkjenningsordninger for flere andre revisjonsformer:

- Interne revisorer generelt
- IT-revisorer
- Kvalitetsrevisorer.

Innen enkeltforetak kan det foreligge krav om slik godkjenning for å dekke de respektive revisjonsformer, men så langt Utvalget kjenner til, stilles det ikke noe sted i lovverket krav om slik godkjenning.

10.2 AUTORISASJON AV REVISOR FOR FINANSIELL REVISJON

Autorisasjon av finansielle revisorer har vært praksis i en årrekke, – først som såkalt børsautorisasjon, senere med hjemmel i Revisorloven (1964). EØS-avtalen forutsetter gjennom 8. direktiv også at man stiller krav om godkjenning av revisorer som skal utføre finansiell revisjon i bestemte selskapsformer og konsernforetak. Disse krav går til dels ut over gjeldende krav i Norge, hvilket fører til behov for endret norsk regelverk.

10.2.1 Gjeldende norsk rett

Reglene om offentlig bevilling/registrering av revisorer finnes i revisorlovens kap. II, §§ 11-15. Disse bestemmelser fastsetter de krav revisor må oppfylle for å kunne bli godkjent. Forskrift 19.09.1990 om revisjon og revisorer, regulerer vilkårene for godkjenning av revisjonsselskap.

Godkjenning av fysiske personer

Foruten å oppfylle de fastsatte krav til utdanning og praksis, jf § 11, må revisor, for å bli godkjent,

- ha fast bopel i riket,

- ha ført en hederlig og rettskaffen vandel,
- være økonomisk vederheftig og
- ikke være umyndiggjort.

Opptaksvilkår til det alminnelige revisorstudium er bestått eksamen fra videregående skole. Opptaksvilkår til høyere revisorstudium er at man har bestått revisoreksamen eller er siviløkonom, jurist eller sosialøkonom. Det gis også anledning til å hospitere ved det høyere revisjonsstudiet, forutsatt minst 5 års revisjonspraksis.

For å få registrering er utdanningskravet oppfylt ved at man har gjennomgått det 3-årige revisorstudium og bestått revisoreksamen med karakterer 3,0 eller bedre i alle fag. For å få bevilling som statsautorisert revisor kreves at man har gjennomgått høyere revisorstudiums 3 semestre, og har bestått høyere revisoreksamen med gjennomsnittskarakter 5,0 eller bedre, og ingen enkelt-karakter under 4,0.

For begge grupper kreves det i tillegg minst 2 års forskjelligartet praksis i revisjonsarbeid her i landet. Det foreligger ingen forskrift som detaljert bestemmer praksiskravene, men Kredittilsynet har over lang tid lagt til grunn visse retningslinjer som veiledende:

1. Søkerens praksis regnes uten videre som tilstrekkelig dersom følgende krav er oppfylt:
 - a) Søkeren har revidert innen minst seks ulike bransjer. Definisjonen av «ulike bransjer» vurderes skjønnsmessig.
 - b) Ingen bransje er så dominerende at de resterende samlet utgjør mindre enn 1600 timer.
 - c) Summen av ekstern, finansiell revisjon og kursing utgjør minst 3200 timer.
2. Følgende praksis kan fullt ut og time for time erstatte praksis som nevnt i pkt. 1
 - a) Ligningsettersyn hos næringsdrivende
 - b) Offentlig revisjon av statlig og kommunal næringsvirksomhet som er underlagt regnskapsloven.
3. Følgende praksis vil erstatte inntil 1600 timer praksis som nevnt under pkt. 1
 - a) Praksis fra internrevisjon; men slik at 2 timer internrevisjon tilsvarer 1 time ekstern revisjon.
 - b) Praksis fra offentlig revisjon av ikke-næringsdrivende virksomhet; men slik at 2 timer offentlig revisjon tilsvarer 1 time ekstern revisjon.
4. Annen avvikende praksis, f.eks. fra regnskapsføring, likningskontor, finansieringsanalyse etc. vil etter individuell vurdering kunne erstatte deler av praksiskravet etter pkt. 1.

I mai 1977 godkjente Handelsdepartementet skatterevisjonspraksis alene som forskjelligartet praksis i revisjonsarbeid. Handelsdepartementet ga ikke sin tilslutning til Revisorrådets standpunkt om ikke å godkjenne skatterevisjonspraksis alene. Handelsdepartementet uttalte den gang at det fant lovens forarbeider uklare når det gjelder spørsmål om bokettersynspraksis er revisjon av næringsvirksomheter i lovens forstand. Rent språklig, mente departementet, er all praksis som bokettersynsrevisor praksis ved næringsvirksomhet. På bakgrunn av det materialet som forelå kunne ikke departementet se at en skatterevisors arbeid i prinsippet adskilte seg vesentlig fra det arbeid som utføres av private revisorer.

Det er ikke bestemte krav for når praksisen kan gjennomføres, bortsett fra at for registrerte revisorer må dette skje etter fylte 20 år.

Bopelskravet tar sikte på å gi trygghet for at revisor holder seg tilstrekkelig oppdatert om norske forhold og norsk lovverk. Revisjon av norske foretak forutsetter ikke bare kunnskap om regelverk knyttet direkte til revisjonsfunksjonen, men også generell viten om norsk forretningsliv og politikk. Adgangen til å dispensere fra bopelskravet er bare nyttet i noen få tilfeller, og da spesielt for norske revisorer som midlertidig tar opphold i et annet land og som fortsatt har enkelte oppdrag her i landet. Utvalget har drøftet bopelskravet nærmere i tilknytning til EØS-avtalens bestemmelser, jf. "*EU-rett*" i kap. 10.2.2 og "*Drøfting av fremtidige godkjenningsskrav for revisorer som utfører finansiell revisjon*" i 10.2.3.

Kravet om at man skal ha ført en hederlig og rettskaffenandel henger sammen med den grunnleggende forutsetning om at revisor skal ha den nødvendige tillit. I dette ligger at vurderingen av den hederlige og rettskaffenandel primært må skje i relasjon til de oppgaver og plikter revisor har som revisor. Det er ingen tolkingsspraksis på området, og reglene etterlater uklarehet om det kreves at revisor skal være straffedømt for å anses uskikket, eller om tilsynsmyndighetene kan anvende skjønn ved vurderingen.

Kravet om økonomisk vederheftighet er absolutt og er knyttet opp mot den tillit revisor må ha. Med økonomisk vederheftig menes at revisor ikke har meddelt betalingsinnstilling og/eller at hans bo ikke er under akkord- eller konkursbehandling. At han har økonomiske problemer er ikke alene tilstrekkelig til å nekte registrering eller autorisasjon. Heller ikke at han tidligere har vært under gjeldsforhandlinger, akkord eller konkursbehandling.

Forutsetningen om at den som søker godkjenning ikke skal være umyndiggjort, har liten praktisk betydning i dag.

Ved søknad om registrering eller bevilling skal revisor på forhånd sende melding til Foretaksregisteret og gi skriftlig og fullstendig informasjon om alle forhold som skal anmerkes i revisorregisteret, jf § 2 i forskrift om register over revisorer. Registrering eller bevilling tildeles de enkeltpersoner som fyller vilkårene.

Revisjonsselskaper

Revisorlovens § 4 åpner for å velge et selskap som revisor, og departementet har fullmakt til å fastsette forskrift om hvilke selskaper som kan velges som statsautorisert eller registrert revisor. Slike bestemmelser er inntatt i § 2-2 til § 2-5 i forskrift om revisjon og revisorer. For ethvert revisjonsselskap gjelder at det skal være organisert som et eget rettssubjekt etter selskapslovgivningen og det skal ha eget styre.

Skal et revisjonsselskap kunne opptas i Kredittilsynets register som ansvarlig statsautorisert revisjonsselskap, må flertallet av de ansvarlige deltagere være statsautoriserte revisorer, og resten av de ansvarlige deltagere må være registrerte revisorer. Er halvdel, eller mer, av de ansvarlige deltagere registrerte revisorer og de øvrige ansvarlige deltagere statsautoriserte revisorer, vil selskapet kunne opptas i registeret som registrert revisjonsselskap.

Etter gjeldende regler er det følgelig ikke anledning for andre enn personer med registrering eller bevilling å være deltagere i et ansvarlig revisjonsselskap. Dette er understreket i kommentarene til forskriften hvor det heter:

«Et ansvarlig selskap med en eller flere deltagere som ikke er registrert eller statsautorisert revisor tilfredsstiller ikke kravene etter forskriftene til å regnes som valgbart revisjonsselskap.»

For andre revisjonsselskaper enn ansvarlige selskaper regulerer forskriftens § 2-4 forholdet. For å være et statsautorisert revisjonsselskap kreves at statsautoriserte revisorer utgjør flertallet i såvel selskapets generalforsamling som styre.

Etter den samme bestemmelse er selskapet registrert revisor når flertallet i generalforsamling og styre er registrerte revisorer. Det samme gjelder når flertallet utgjøres av statsautoriserte og registrerte revisorer uten at selskapet fyller kravene for å være et statsautorisert revisjonsselskap.

Et selskap med begrenset ansvar vil etter selskapslovgivningen ikke alltid ha plikt til å ha eget styre. Etter forskriftens § 2-2 er det imidlertid et krav om at det alltid skal være et styre dersom selskapet skal fylle vilkårene for å være et revisjonsselskap.

I et selskap med begrenset ansvar vil det, i motsetning til for et ansvarlig selskap, være anledning for andre enn personer med registrering eller bevilling å være deltagere, forutsatt de utgjør et mindretall både i styre og generalforsamling.

10.2.2 EU-rett

Det åttende direktiv stiller krav til de personer som skal utføre lovpålagt revisjon i:

- selskaper etter aksjeloven
- kommandittaksjeselskap hvor komplementaren har begrenset ansvar
- andre selskapsformer hvor alle eiere har begrenset ansvar,

samt konsern hvor slike foretak inngår. Så lenge det ikke er stillet krav i direktivet, vil norske myndigheter derfor fritt kunne avgjøre hvilke krav som skal stilles ved revisjon av andre rettssubjekter.

Godkjenning av fysiske personer

Hovedregelen for autorisasjon fremgår av artikkel 4 som lyder:

«En fysisk person kan først autoriseres til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene som nevnt i artikkel 1 nr. 1 etter å ha nådd et nivå som gir adgang til universitet, og deretter fulgt teoretisk undervisning, gjennomgått praktisk opplæring og bestått en statlig arrangert fageksamen på nivå med avsluttende universitetseksamen.»

Direktivet forutsetter således en bakgrunn *før* studiet på nivå med bestått eksamen fra videregående skole. Den videre utdanningen forutsetter teoretisk utdanning og en avsluttende eksamen på et nivå som tilsvarende avsluttende universitetseksamen. Direktivet sier intet om utdanningens varighet, men EU's direktiv om gjensidig anerkjennelse av utdanning med varighet 3 år eller mer ved høyskole/universitet (89/48/EØF) antas være retningsgivende for nivået.

Nødvendig fageksamen skal både omfatte en teoretisk kunnskapsprøve (artikkel 6) og kunne dokumentere kandidatens evne til å anvende slik kunnskap i praksis (artikkel 5). Direktivet stiller ingen krav om at den teoretiske og praktiske del av prøven skal tas på samme tid. Emnesammensetningen ved den teoretiske del av prøven er lite konkret formet ved at direktivet kun nevner de emner som *særlig* skal prøves, og dertil ikke nevner noe om *innholdskravet* for det enkelte emne ut over at det skal være revisjonsrelatert. Direktivets artikkel 6 oppgir følgende emner for den teoretiske prøven:

- a) - revisjon
 - analyse og kritisk vurdering av årsregnskap
 - generell regnskapslære
 - konsernregnskap
 - kostnadsregnskap
 - internkontroll

- prinsipper for utarbeidelse av års- og konsernregnskap og metoder for balansevurdering og beregning av resultatet
- juridiske og faglige prinsipper for lovfestet revisjon av regnskaper og for de personer som foretar slik revisjon;

b) i den utstrekning det er relevant for revisjon:

- selskapsrett
- konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
- skatterett
- sivilrett og handelsrett
- arbeidsrett og lovgivning om sosial trygghet
- informasjons- og datasystemer
- bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finans
- matematikk og statistikk
- grunnprinsipper for økonomisk styring i foretak.»

Direktivet gir medlemsstaten rett til å legge prøver fra universitet eller likeverdig utdanningsinstitusjon til grunn.

Kandidatene skal i henhold til artikkel 8 pkt.1 ha gjennomgått praktisk opplæring:

«For å sikre evnen til å gjøre praktisk bruk av de teoretiske kunnskaper, en ferdighet som blir prøvd under eksamen, skal en person under opplæring fullføre minst tre års praktisk opplæring i blant annet revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Minst to tredjedeler av den praktiske opplæringen skal finne sted under en person som er autorisert i henhold til medlemsstatens lovgivning i samsvar med dette direktiv; medlemsstaten kan imidlertid tillate at praktisk opplæring finner sted under en person som er autorisert i henhold til en annen medlemsstats lovgivning i samsvar med dette direktiv.»

Fagprøven behøver således ikke omfatte emner nevnt i artikkel 6 hvis kandidaten tidligere har gjennomført og bestått evt. teoretisk prøve (artikkel 7 pkt.1). Prøven kan konsentreres om kandidatens evne til å anvende sine kunnskaper i praksis.

Direktivet sier ikke noe klart om når kandidaten må ha fullført praksistiden, men da den avsluttende fagprøven skal måle om han/hun kan gjøre bruk av sine praktiske opplæring, tilsier dette at opplæringen i alle fall bør være fullført før denne prøven. Det er således ingen bestemmelse som forbyr kandidaten å ta den praktiske opplæringen før eller under de teoretiske studier.

Hel eller delvis utdanning og praksis i annen medlemsstat

Det heter i åttende rådsdirektivs artikkel 11:

1. Myndighetene i en medlemsstat kan autorisere personer som har skaffet seg alle sine kvalifikasjoner, eller deler av disse, i en annen medlemsstat, forutsatt at de oppfyller følgende to vilkår:
 - a) vedkommende myndigheter skal anse personens kvalifikasjoner som likeverdige med dem som kreves i henhold til lovgivningen i den aktuelle medlemsstat i samsvar med dette direktiv, og
 - b) de skal dokumentere at de har den juridiske kunnskap som kreves i vedkommende medlemsstat for å kunne foreta lovfestet revisjon av dokumentene som nevnt i artikkel nr. 1. Myndighetene i vedkommende medlemsstat kan imidlertid unnlate å kreve dokumentasjon når de anser at den juridiske kunnskap som er ervervet i en annen medlemsstat er tilstrekkelig.»

Dessuten kreves at vedkommende skal ha god vandel og ikke drive virksomhet som, i henhold til medlemsstatens nasjonale lovgivning, er uforenlig med lovfestet revisjon.

På bakgrunn av rådsdirektiv av 21. desember 1988 om en generell godkjenning av diplomer for høyere yrkeskompetansegivende utdanning av minst tre års varighet (89/48/EØF), har Kredittilsynet 15.03.94 gitt følgende midlertidige forskrift:

«Revisorer som søker godkjenning med hjemmel i revisorloven § 11 siste ledd, og som har slik godkjenning fra annen stat innen EØS-området, vil få søknaden behandlet i henhold til EØS-avtalens vedlegg VII pkt. 1 (direktiv 89/48/EØF). Det er krav om bestått egnethetsprøve i Norge før godkjenning kan gis.»

Forskriften er i 1995 lagt til grunn i noen få tilfeller for revisorer fra andre EØS-land som har søkt om bevilning som statsautoriserte revisorer ved at

- Kredittilsynet har innhentet bekreftelse fra vedkommende stat at kandidaten fyller de krav direktivet setter til å være autorisert
- kandidaten har gjennomgått eksamen i rettslære og skatterett ved NHH med karakter minimum 4,0
- det er fremlagt tilstrekkelig dokumentasjon som bevis for god vandel og hederlighet

Det er ikke hittil behandlet søknader om å bli godkjent i Norge som registrert revisor.

I henhold til direktivet om godkjenning av kvalifikasjoner skal revisorer fra andre EØS-land i prinsippet kunne velge mellom å gjennomgå en egnethetsprøve eller en prøveperiode på høyst 3 år. Medlemsstatene har imidlertid i spesielle yrker rett til å kreve egnethetsprøve. På grunn av de særegne forhold som gjelder på det juridiske området i Norge, har man funnet det nødvendig å kreve egnethetsprøve i rettslære og skatterett. Norsk kunnskapene regnes tilstrekkelig dokumentert ved at prøven må gjennomføres i norsk språk.

Artikkel 11 tilsier også at når kandidater har tilegnet seg sine kvalifikasjoner *delvis* i en annen medlemsstat, kan disse kvalifikasjoner medregnes når autorisasjonssøknad foreligger. Dette betyr at både deler av praksis og deler av den teoretiske utdanning etter nærmere vurdering kan godkjennes.

Overgangsordninger

Åttende rådsdirektiv gir flere mulige løsninger av overgangsproblematikken. For norske forhold anses det tilstrekkelig å benytte bestemmelsen i direktivets artikkel 12 pkt. 1:

«En medlemsstat kan anse for å være autorisert i samsvar med dette direktiv, de utøvere av yrket som var autorisert ved enkeltvedtak gjort av rette myndighet i medlemsstaten før iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2.»

Bestemmelsen gir adgang til at alle revisorer som ble registrert eller fikk sin bevilning før direktivets bestemmelser er gjennomført i norsk lov, fortsatt kan beholde sine rettigheter uten ytterligere søknad eller andre tiltak.

Bopelskravet

I innledningen til åttende rådsdirektiv er det anført:

«Anerkjennelse av den autorisasjon som gis til statsborgere i andre medlemsstater til å foreta slik revisjon, vil bli spesielt regulert ved direktiver om adgang til å starte og utøve virksomhet på områdene finans, økonomi og regnskap, samt om adgangen til å yte tjenester på disse områdene.»

Forutsetningen om fri etableringsrett innenfor området for personer som har oppnådd gjensidig godkjenning, innebærer at det norske bopelskravet ikke kan opprettholdes i den form det har i dag. I Danmark er spørsmålet løst ved at man har opprettholdt bopelskravet i loven, men gjennom forskrift gjort unntak for personer fra EU's medlemsland.

Godkjenning av revisjonsselskaper

Revisjonsselskaper som skal godkjennes må etter artikkel 2 nr. 1 b) minst oppfylle følgende vilkår:

- i. Fysiske personer som på vegne av revisjonsselskapet foretar lovfestet revisjon av dokumenter nevnt i artikkel 1, må oppfylle minst vilkårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse personer også skal være autorisert;
- ii. flertallet av de stemmeberettigede skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19, med unntak av artikkel 11 nr. 1 bokstav b); medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også skal være autorisert. ...
- iii. et flertall av medlemmene i et revisjonsselskaps administrasjons- eller ledelsesorgan skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også må være autorisert. Når et slikt organ ikke har mer enn to medlemmer, skal ett av medlemmene oppfylle minst disse vilkårene....

Et revisjonsselskaps godkjenning skal inndras når ett av vilkårene ovenfor ikke lenger er oppfylt.

10.2.3 Drøfting av fremtidige godkjenningskrav for revisorer som utfører finansiell revisjon

Den teoretiske utdanningen

Utvalget har tidligere i utredningen antydnet at undervisningen ved revisorstudiet i større grad enn i dag bør inneholde generell grunnleggende utdanning innen økonomi og foretaksstyring. Særlig på det høyeste nivå bør dessuten aktuelle undervisningsinstitusjoner stå ganske fritt i kombinasjon av områder og fordypningsemer. Dette vil kunne medvirke til en stadig utvikling i revisjonsfaget. De krav åttende rådsdirektiv stiller til hva kandidatene skal kunne prøves i for autorisasjon, vanskeliggjør ikke dette. Under forutsetning av at eksamenskravene for begge revisjonsstudiene knyttes opp mot de emner åttende rådsdirektivs artikkel 6 fremhever, bør disse eksamener generelt kunne aksepteres som den teoretiske del av fagprøven i henhold til artikkel 7 pkt.1.

Det følger ikke automatisk av dette at enhver som har bestått eksamen etter nye regler, og som for øvrig fyller kravene, skal godkjennes. Etter Utvalgets oppfatning er det full anledning til å stille tilleggskrav for å bli godkjent for å påta seg lovbestemte revisjonsoppdrag. Slike tilleggskrav bør etter Utvalgets mening fastsettes for den som skal være ansvarlig for slike revisjonsoppdrag. vedkommende vil

i den sammenheng møte høyt kvalifiserte personer i næringslivet. Det er derfor viktig at revisor har høyest mulig faglig kompetanse. Denne kompetanse kan etter Utvalgets oppfatning best sikres ved at man fastholder gjeldende system med at den som søker godkjenning må tilfredsstille like høye karakterkrav som i dag; 3.0 eller bedre i alle hovedprøver til revisoreksamen og laud til høyere revisoreksamen. Dette vil bety at en kandidat kan bestå den aktuelle revisoreksamen og derved oppnå rett til tilhørende utdanningstittel, men ikke ha gode nok karakterer for den teoretiske del av fagprøven til å kunne godkjennes for å påta seg lovbestemt revisjon.

Det vises for øvrig til tidligere drøfting i utredningens "*Revisorutdanningen*" i kap. 9 om utdanning.

Den praktiske opplæringen

Det synes åpenbart for Utvalget at hvis et praksiskrav skal ha noen betydning, er det viktig at praksisen er relevant for den oppgave man godkjennes for å utføre. Dette innebærer at praksis for rett til å påta seg lovbestemt, finansiell revisjon i private foretak i det vesentlige både må være knyttet til revisjon av slike foretak og være variert med hensyn til bransjer. Et utvalg nedsatt av Kredittilsynet uttalte i 1993 i forbindelse med vurdering av praksiskrav i tilknytning til fornyelsesforskrift for statsautoriserte/registrerte revisorer om forutsetningene for å kunne si at praksis var fullt ut relevant, at praksiskravet måtte dekke følgende områder:

- Praktisk eller teoretisk befatning med den rettslige standarden god regnskapsskikk
- Praktisk eller teoretisk befatning med den rettslige standarden god revisjonsskikk
- Praktisk eller teoretisk befatning med kartlegging, vurdering og/eller iverksettelse av intern kontroll
- Praktisk eller teoretisk befatning med relevante juridiske problemstillinger.

Åttende direktiv stiller krav om minst 3 års praktisk opplæring i revisjonsfaget. Dette er ett år mer enn minimumskravet i Norge i dag. Utvalget finner det naturlig å foreslå direktivets minimumskrav som norsk lovkrav.

Den praktiske opplæringen skal «blant annet» omfatte revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Ut over disse konkret nevnte emnene tillater direktivet også annen form for opplæring så lenge den er relevant for den funksjonen som skal dekkes, og så lenge praksis er en oppfølging av de emneområder kandidaten kan teoritestes i. Emneområdene i artikkel 6 er imidlertid så omfattende at også praksis innen mer operasjonelt rettede revisjonsformer antas å kunne aksepteres. Også praksis innen store deler av offentlig revisjon antas i relasjon til direktivet å dekke deler av kravene for opplæringstiden.

Så lenge man ikke bryter med direktivets minimumskrav, vil norske myndigheter kunne stille de krav til innholdet i den praktiske opplæringen som finnes ønskelig. Tatt i betraktning at slik opplæring skal gjøre kandidaten best mulig skikket til å utøve finansiell revisjon, anser Utvalget det vesentlig at man er restriktiv ved godkjenning av praksis utenom finansiell revisjon. Av de tre års minimumspraksis bør minst to år omfatte forskjellige sider av finansiell revisjon. Likeledes må en vesentlig del av kandidatens oppgaver være knyttet til de emner som direktivet spesielt nevner, – revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Utvalget finner at gjeldende norske krav til at praksis skal være variert med hensyn til bransje og foretaksstørrelse må beholdes. Utvalget finner det riktig at arbeidsgiver avgir en detaljert oppstilling som viser grunnlaget for kandidatens dokumentasjon av tilstrekkelig praksis overfor autorisasjonsmyndigheten.

digheten. Oppstillingen må ikke bare vise hvilke foretak kandidaten har deltatt i revisjonen av, men også hvilke deler av revisjonsprosessen med tidsanslag vedkommende har utført.

Ett år av opplæringstiden bør kunne aksepteres gjennomført ved andre revisjonsformer. En forutsetning må være at også denne revisjonen omfatter generell revisjonsmetodikk i form av planlegging, revisjonsprogram, revisjonshandlinger, konklusjoner og dokumentasjon. Ansettelse i interne revisjonsavdelinger med finansielle og/eller operasjonelle revisjonsoppgaver, eller ansettelse innen offentlig revisjon (Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon, skatterevisorfunksjonen, interne revisjonsavdelinger i offentlig sektor o.l.), må anses å tilfredsstille disse kravene. I særlige tilfeller hvor kandidaten kan dokumentere at arbeidet innen den interne revisjonsfunksjonen eller den offentlige revisjonspraksisen omfatter revisjon av årsoppgjør i henhold til de standarder for revisjon som utvikles av NRRF/NSRF, bør det etter vurdert søknad i det enkelte tilfellet kunne aksepteres slik praksis også ut over ett år. Ikke under noen omstendighet kan imidlertid slik praksis fullt ut erstatte ansettelse i et privat revisjonsforetak. Dette fordi denne praktiske opplæringen vil mangle opparbeidelse av erfaring på enkelte nødvendige områder, – så som klientkontakt, uavhengighetsrelasjoner, ansvarsproblematikk o.l., samtidig som kravet om bransjevariasjon i de fleste tilfeller ikke vil være dekket.

Også praksis i undervisning innen revisjons-, internkontroll- eller finansregnskapsfaget anser Utvalget akseptabelt dekket innen det ene år av den praktiske opplæringen på linje med praksis i andre revisjonsformer.

I tillegg til ovennevnte praksiskrav stiller åttende direktiv som ufravikelig krav at to tredjedeler av den praktiske opplæringen (må forstås som to tredjedeler av minimumspraksis, d.v.s. to år) skal finne sted under en person som selv har offentlig godkjenning. Dette synes å harmonere godt med hva som er nevnt tidligere, men i prinsippet behøver det ikke være direkte sammenheng her ved at ledere i interne og offentlige revisjonsavdelinger i mange tilfeller kan ha slik godkjenning. Utvalget anser denne bestemmelsen kun som begrensende i tillegg til øvrige krav i forbindelse med praksis og ikke at det å arbeide under slik ledelse i seg selv er kvalifiserende. En arbeidsgruppe nedsatt av NSRF og NRRF for å vurdere kravene i åttende direktiv uttalte i forbindelse med dette spørsmålet:

«Etter arbeidsgruppens oppfatning bør hele praksistiden gjennomføres under slik ledelse. Arbeidsgruppen ser videre ingen grunn til å skille mellom registrerte og statsautoriserte revisorer her.»

Utvalget er enig i arbeidsgruppens konklusjoner når det gjelder forholdet registrert/statsautorisert revisor, men finner at ett år av praksiskravet kan dekkes uten slik ledelse. Dette fordi viktige deler av aktuelt kvalifikasjonsbehov bør kunne dekkes av praksis innen spesialfelt hvor lederkravet ikke knytter seg så sterkt til den finansielle revisjonens sentrale områder.

Praksiskravene bør etter Utvalgets syn fastlegges i forskrift i tråd med någjeldende retningslinjer, men formuleres slik at følgende punkter klargjøres:

- Krav til 2 år av praksis under revisor som selv har offentlig godkjenning/ autorisasjon.
- Minst 2 år av praksis etter gjennomført teoretisk utdanning
- Praksis fra offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet kan, ut over revisjon av offentlig næringsvirksomhet med regnskapsavleggelse etter regnskapsloven, kun dekke ett år av praksiskravet.
- Praksis fra andre revisjonsformer godkjennes time for time innen de begrensninger som for øvrig gjelder for slik praksis, dvs. maksimalt ett år av praksisk-

ravet.

Den praktiske del av fagprøven

Under forutsetning av at undervisningsinstitusjonenes eksamener på begge foreslåtte utdanningsnivåer dekker den teoretiske siden av fagprøven, må det etableres en spesiell prøve etter endt teoretisk og praktisk opplæring som viser at kandidaten er kvalifisert til selvstendig å påta seg lovbestemt revisjon i de foretak som underlegges krav til årsoppgjørrevisjon. Utvalget finner det mest naturlig at det også etableres to nivåer for den praktiske prøven. Gjennomføringen bør skje i to trinn. Alle kandidater må gjennomføre trinn 1. Kandidater med den høyere revisorutdanningen kan fortsette med å besvare oppgavens trinn 2. Bestått trinn 1 gir rett til tittelen registrert revisor, mens de kandidater som består begge trinn, vil ha rett til tittelen statsautorisert revisor. Det forutsettes at alle øvrige krav for å oppnå registrering/autorisasjon er tilfredsstillt. I begge tilfeller må naturligvis de øvrige krav som knyttes til disse titler være dekket.

Bestemmelser om prøvens form og innhold bør fremgå av forskrift hjemlet i den samme lov som fastsetter autorisasjonskriteriene. Utvalget vil foreslå at autorisasjonsmyndigheten i samarbeid med NRRF og NSRF kommer frem til en prøveform som kan legges til grunn i forskriften. Åttende direktiv gir ingen antydning om dette med unntak av at eksamen skal være arrangert eller godkjent av statlig instans. Det er ikke satt spesielle krav til form for denne eksamen.

Praktisk gjennomføring og sensur bør også for denne del av fagprøven tillegges en eller flere utdanningsinstitusjoner. Dette for å sikre den nødvendige profesjonalitet i den tekniske gjennomføringen av eksamen, sensur og klagebehandling. Åttende direktiv artikkel 7 pkt. 2 gir anledning til dette ved at også den praktiske del av fagprøven kan erstattes av statlig godkjent eksamen. Utvalget finner imidlertid ikke at prøven kan samordnes med den teoretiske del av prøven, fordi det da vil være umulig å tilfredsstillte forutsetningen om at en vesentlig del av den praktiske opplæring må skje etter gjennomført teoretisk utdanning.

Bopelskravet

Bopelskravet skal først og fremst sikre at revisor er kjent med vesentlige utviklingstrekk og lovendringer ut over regnskap/revisjon. Dette må etter Utvalgets syn føre til at revisorene må ha bopel innen EØS-området.

For norske revisorer som flytter utenfor EØS-området, bør man opprettholde den dispensasjonsadgang som fremgår av revisorloven § 11 fjerde ledd, og som innebærer at tilsynsmyndighetene kan gi tidsbegrenset dispensasjon fra bopelskravet. Dette vil etter Utvalgets oppfatning dekke de behov som er til stede hvis en revisor godkjent for revisjon i Norge midlertidig flytter utenom EØS.

For revisorer som er godkjent innenfor EØS-området, kan det ikke settes krav om at disse skal ha fast bopel i Norge. Utvalget er kommet til at det fastsettes i lovteksten krav til bopel innen et EØS/EU-land.

I forslaget til nye aksjelover er det fremmet forslag til krav om bosted for styremedlemmer i begge lovers § 5-3 ved at om ikke Kongen gjør unntak i det enkelte tilfellet, skal daglig leder og minst halvdel av styrets medlemmer være bosatt i riket. Dette gjelder likevel ikke for statsborgere i stater som er part i EØS-avtalen når de er bosatt i en slik stat.

Tilsvarende prinsipp må etter Utvalgets syn fastsettes for alle revisjonsselskaper uansett selskapsform så lenge de andre krav i tilknytning til funksjonen etterfølges.

For å utøve revisjonsfunksjonen på en tilfredsstillende måte, er det nødvendig at revisor er tilgjengelig for den revisjonspliktige. Det er videre etter Utvalgets oppfatning viktig at man, uten at dette fremtrer som noen diskriminering i forhold til EU's regler, kan sikre norske myndigheters mulighet til å føre den nødvendige kontroll og eventuelt iverksette de nødvendige sanksjoner. Utvalget er derfor kommet til at det bør settes krav om kontorplikt i Norge. Revisor forutsettes da også å ha verneting der hvor kontoret ligger. Det er etter Utvalgets oppfatning ikke tilstrekkelig at man har en kontoradresse; det må også settes visse krav til betjening av kontoret. De nærmere krav til slik betjening forutsettes gitt i forskrift.

Utenlandske revisorer som praktiserer i Norge må være forpliktet til å følge de krav vi har til revisjonen og til dokumentasjon m.v. i den sammenheng. Dokumentasjonen er et viktig grunnlag for det tilsyn som skal utøves. Det bør følgelig settes krav om at revisors dokumentasjon også skal oppbevares og være tilgjengelig i Norge. Selv om dette ventelig vil følge av regnskapsloven, påpeker Utvalget at det også må settes krav om oppbevaring og tilgjengelighet når det gjelder revisors regnskapsmateriale.

Revisor som søker godkjenning i Norge må, så langt det er opp til vedkommende, akseptere at norske tilsynsmyndigheter får innsyn i domisillandets register og eventuelle sanksjoner mot vedkommende revisor. Dette vil gi grunnlag for å vurdere om man bør nekte vedkommende å praktisere her i landet, slik det generelle direktiv om tjenesteytende næringer gir adgang til.

Ovenstående regler må etter Utvalgets oppfatning kunne gjennomføres uten at man kommer i konflikt med forbudet mot diskriminering.

Hederlig og rettskaffen vandel

Det er etter Utvalgets oppfatning ikke grunn til å gjøre noen endringer i dette krav. Utvalget vil likevel peke på at man må utvise en viss varsomhet dersom tidligere urettskaffent forhold skal være grunnlag for å nekte godkjenning.

For det første må det legges vesentlig vekt på om det urettskafne forhold har relevans for den nødvendige tillit som revisor må møte ved utføringen av revisjonen. For å nekte godkjenning bør det foreligge straffedom. Dokumentasjon for hederlig og rettskaffen vandel er politiattesten. Dersom det på denne ikke er anmerkninger, kan godkjenningsmyndighetene normalt ikke «skjønne» over tidligere forhold som ikke har ført til noen reaksjon.

Dersom vedkommende er under straffeforfølgning på det tidspunkt søknad om autorisasjon inngis, må autorisasjonsmyndigheten vurdere om spørsmålet om godkjenning bør utsettes, ut fra en vurdering av de foreliggende siktelser/tiltaler.

Økonomisk vederheftighet

Også denne regel bør beholdes uforandret. Utvalget finner imidlertid grunn til å presisere at det må være økonomisk vederheftighet på søknadstidspunktet som er avgjørende. At søkeren tidligere har vært økonomisk uvederheftig, kan ikke tillegges vekt. Det vises i den sammenheng til § 14 annet ledds siste punktum i gjeldende lov. Utvalget legger ellers til grunn at det i begrepet «økonomisk vederheftig» må ligge det samme som i grunnlaget for bortfall av rettigheter; at søkeren ikke er under konkurs eller hans bo er tatt under offentlig akkordforhandling. Kravet om økonomisk vederheftighet bør bare knyttes til retten til å være ansvarlig revisor. Dette innebærer at han ikke mister allerede oppnådd rettighet til tittel som registrert eller statsautorisert revisor hvis en slik situasjon skulle oppstå.

Kompetansekrav

Det er under "*Gjeldende norsk rett*" i kap. 10.2.1 gitt oversikt over gjeldende rett. Det vises videre til "*Utdanningens innhold*" i kap. 9.3.2 hvor Utvalget foreslår at man opprettholder systemet med to utdanningsnivåer. Spørsmålet om man tilfredsstiller kravene til det ene eller det andre kompetansenivå, må vurderes på grunnlag av de krav som er satt.

Utdanningskrav for medarbeidere

Det ligger utenfor denne utredning å vurdere krav til medarbeideres kompetanse. Utvalget vil likevel peke på at etter § 2-7(1) i forskrift om revisjon og revisorer kreves det i dag at medarbeidere

«skal ha en utdanning som kvalifiserer til opptak til utdanning som fører frem til revisoreksamen.»

Etter Utvalgets oppfatning bør kravet formuleres mer generelt for å fange opp alle kompetansebehov medarbeideren må forutsettes dekke. Det synes i de fleste forhold umulig å kunne funksjonere uten en kompetanse som *minimum* tilsvarer videregående skole.

10.2.4 Tittel etter offentlig godkjenning

Under forutsetning av at det etableres utdanningstitler, er et alternativ ikke å etablere noen spesiell tittel i forbindelse med godkjenningen til å ivareta ansvaret for den lovpålagte, finansielle revisjonen. Godkjenningen kunne fremgå som tilleggsinformasjon på brevark og eventuelt under revisors underskrift. (På andre områder nyttes dette, f.eks. siv.ing. Kåre Hansen, aut.rørlegger). Et slikt alternativ ville være fleksibelt i relasjon til nye godkjenningsområder, forenkle tittelproblematikken rundt fornyelsesreglene og det samme når godkjenningen opphører etter sanksjon. En slik ordning ville heller ikke skape så stor forskjell mellom kandidater som ønsker å gå inn i privat revisjonsvirksomhet og kandidater som velger andre arbeidsområder/stillinger. Utvalget har vært i tvil om dette er en farbar vei, men har ikke gått inn for løsningen da revisjonsyrket på den måten blir anonymisert.

Den enkleste løsningen er å beholde dagens titulatur, – registrerte og statsautoriserte revisorer. Fordelen ved dette er primært kontinuiteten ved allerede etablerte titler i markedet, og at man således slipper overgangsordninger på dette punkt. Tittelen statsautorisert revisor har således vært benyttet i 65 år, og registrert revisor i 32 år. En endring av titlene vil på denne bakgrunn kunne skape misforståelser. I fremtiden vil imidlertid titlene med en større variasjon i utdanningsveiene (i Norge og i utlandet), kunne bli lite klargjørende for hvilken utdanningsbakgrunn vedkommende har for sin revisorgodkjenning. Titlene er dessuten lite dekkende så lenge begge revisorkategorier i dag både er autorisert av det offentlige (statsautoriserte) og registrerte i tilsynsmyndighetens register (registrerte).

En mellommulighet er å benytte fellestittelen «Autorisert revisor» med tillegg masterinitialene for de som har gjennomført og bestått prøvene for høyeste utdanningsnivå.

I Utvalget har betegnelsene hatt omtrent like stor tilslutning, men Utvalget har likevel valgt å benytte de tradisjonelle titler i lovutkastet.

På revisors brevark bør det fremgå hvilket lovområde autorisasjonen gjelder. Dette har ingen vesentlig betydning i dag, så lenge man kun har autorisasjonskrav for en revisjonsform, men da det er tenkelig at man i fremtiden på begge utdanningsnivåer vil kunne få behov for autorisasjon også av andre former, vil det være for-

nuftig å etablere prinsippet allerede nå. Det må da klart fremgå hva autorisasjonen gjelder, og lovbestemmelsene bør legge forholdene til rette for slik markering.

10.2.5 Aldersgrense

Det kan synes ønskelig å innføre en øvre grense for å inneha rett til å stå ansvarlig for den lovbestemte revisjonen. Alder er ikke noe godt kriterium å knytte til kvalifikasjoner, men det er vanskelig å finne noen annen grense for eventuell autorisasjonsbortfall ut over påviste grove svikt og mangler etter tilsyn fra myndighetene. Ønsket om aldersgrense må også sees i sammenheng med det store behov for faglig oppdatering revisorene har for å ivareta sitt ansvar.

Likeledes har det vært anført at aldersgrense er ønskelig da mangelfull oppfølging fra revisors side kan ramme 3. mann og ikke bare/alltid den som velger revisor.

På den annen side kan det synes unaturlig å innføre en aldersgrense for revisorer når man ikke har tilsvarende aldersgrense for andre liberale yrkesutøvere. Behovet for faglig á jour hold av kunnskaper er tilnærmet det samme for disse grupper. For revisorer har man dessuten et faglig tilsyn som eventuelt kan følge disse hyppigere opp når de har nådd en viss alder, og det settes nå krav om systematisk etterutdanning.

Etter en samlet vurdering finner Utvalget ikke grunnlag for å innføre en bestemt aldersgrense for revisorer, men påpeker at det kan være aktuelt med hyppigere tilsyn for revisorer over en viss alder, eventuelt at fornying av godkjenning skjer for et kortere tidsrom om gangen enn det som ellers er vanlig.

10.2.6 Konklusjoner – Autorisasjon av finansielle revisorer

- Alle kandidater som fremstiller seg for autorisasjon må;
 - ha bestått teorieksamen på aktuelt nivå med et lovbestemt kvalifisert karaktersnitt for utvalgte fag (revisjon, regnskap, skatt, rettslære)
 - ha gjennomført en variert praksis i minimum 3 år innen områder som må forventes betydningsfulle for en praktiserende, godkjent revisor. Praksisen skal være variert m.h.t. bransje og foretaksstørrelse, og for øvrig dekke de krav som fremgår av 8. direktivs artikkel 8. Dette innebærer at minst 2 år av praksisen skal gjennomføres etter gjennomført teoretisk utdanning
 - ha bestått praksisprøve på det aktuelle nivå.
- All utdanning som dekker ovenstående krav må kunne aksepteres som grunnlag for autorisasjon. Dette innebærer større frihet ved valg av utdanningsinstitusjon, og at utdanning ved utenlandske universiteter og høyskoler blir likeberettiget så lenge det akademiske nivå holder tilsvarende mål og er dekkende for kravene i EU's 8. rådsdirektiv. Hvis utdanningen utenom Norge er forutsatt å være del av norsk autorisasjon, må det stilles tilsvarende høye karakterkrav.
- Den praktiske prøven bør også legges til en eller flere undervisningsinstitusjoner for å sikre en profesjonell behandling og oppgavegivning, gjennomføring av eksamen og sensur. Prøven skal avholdes i to trinn – for å bli godkjent må trinn 1 være bestått, mens bestått trinn 2 også gir anledning til å påta seg ansvaret for revisjon med utvidede krav til revisors kompetanse. Adgang til trinn 2 vil kun de kandidater ha som har gjennomgått studium med masterkompetanse og som samtidig gjennomfører trinn 1 eller tidligere har bestått dette.
- Eksamensform og de prinsipielle krav til oppgaveinnhold for den praktiske prøven bør utarbeides av et eget utvalg i samarbeid med revisorforeningene.
- Revisorer som er godkjent skal ha rett til å benytte titlene

- «registrert revisor» for det alminnelige kompetansenivå, og
- «statsautorisert revisor» for øvre nivå

- Krav om bopel innen EØS-området.
- Adgang til tidsbegrenset dispensasjon fra bopelskravet for norske revisorer som flytter utenom EØS-området.
- Revisorer som ikke bor i Norge skal ha fast betjent kontorsted i Norge for den delen av hans virksomhet som knytter seg til Norge. All dokumentasjon knyttet til oppdrag i Norge skal oppbevares her. Materialet skal til enhver tid være tilgjengelig for tilsynsmyndigheten.
- Revisor som ikke bor i Norge må akseptere norske tilsynsmyndigheters rett til innsyn i domisillands tilsynsmyndigheters informasjon om vedkommende.
- Kravet om hederlighet og rettskaffen vandel, samt at revisor skal være økonomisk vederheftig, beholdes uforandret, men med de presiseringer som fremgår ovenfor.

10.3 FORNYING AV GODKJENNING

10.3.1 Generelt

Med den raske utvikling som i dag skjer på nesten alle områder, vil verdien av en godkjenningsordning bli sterkt redusert hvis man ikke samtidig sørger for at den trygghet for forsvarlig funksjonsdekning som godkjenningskravene skal inngi, blir opprettholdt. Dette vil innebære behov for å fastsette krav om at både teoretiske og praktiske kunnskaper vedlikeholdes og oppdateres i tråd med utviklingen på de respektive områder. Muligheten for at kompetansekravene i godkjenningsordningen skal virke etter sin hensikt, vil kunne svekkes betydelig over tid hvis

- revisor ikke løpende praktiserer denne type revisjon, i det
 - kunnskaper glemmes
 - metoder og krav endres
 - teknologien utvikles.

- revisor kun i liten grad påtar seg fullstendig revisjon, enten ved å spesialisere seg på et avgrenset felt eller ved kun å påtar seg revisjon som bierverv
- revisor hovedsaklig arbeider innen andre former for revisjon enn hva den offentlige godkjenningen dekker.

10.3.2 Gjeldende norsk rett

Etter gjeldende rett blir revisorer registrert eller tildelt bevilling for ubestemt tid. Det foreligger heller intet lovkrav om obligatorisk etterutdannelse. Slike krav fremgår kun av revisorforeningenes interne vedtekter og gjelder således bare medlemmene av disse foreningene. Riktignok vedtok Stortinget i 1989 ett tredje ledd i Revisorloven § 12 som forutsatte at tiden registreringen/bevillingen skulle omfatte, ble begrenset til 5 år:

«Registrering i samsvar med § 11 første ledd og bevilling i samsvar med § 11 tredje ledd, gis for et tidsrom av fem år. Departementet kan gi forskrifter om fornyingen, krav til revisjonspraksis, videreutdanning og avgifter.»

Bestemmelsen skulle først tre i kraft når forskrift forelå. Det foreligger utkast til slik forskrift i Finansdepartementet, men denne er ikke satt i kraft i påvente av Utvalgets utredning og eventuell ny lovtekst som påvirker forholdet.

De sentrale bestemmelsene i foreliggende forskriftsutkast fra Kredittilsynet er:

«§ 1 Virkeområde

Denne forskrift gjelder for revisorer som omfattes av revisorloven, og som er registrert i samsvar med denne lov § 11 første ledd eller har fått bevilgning som statsautorisert i samsvar med § 11 tredje ledd.

Fornyingskravene omfatter Kredittilsynets godkjenning av retten til å ivareta oppdrag som revisor i henhold til revisorloven kapittel 1.

§ 3 Etterutdanningskrav

Som nødvendig etterutdanning fra de siste 5 år før fornying forutsettes 175 timer gjennomført undervisning fordelt med

1. 35 timer på hvert av fagene revisjon, regnskap og skatterett, og
2. 70 timer på de samme eller andre fagområder fra fagkretsen ved revisjonsutdanningen i Norge.

Inntil 70 timer av undervisningen kan tas innen ett kalenderår.

Kredittilsynet kan etter begrunnet søknad, gi revisor, som på grunn av fravær fra yrket eller annen årsak ikke har gjennomført den ordinære etterutdanningen, tillatelse til å kompensere dette med et mer grunnleggende kurs i revisjon, regnskap og skatterett på 105 timer.

Opplæringstiltak som forutsettes å dekke etterutdanningskravene i første ledd nr. 1, må godkjennes av Kredittilsynet.

Når det foreligger spesielle årsaker, kan Kredittilsynet etter vurdering i det enkelte tilfelle gi fornying uten denne etterutdanning.»

§ 5 Administrasjon

Fornyingen administreres av Kredittilsynet, og fornyingen baseres på standardiserte egenerklæringer som dokumenterer tilstrekkelig etterutdanning. Feilaktig informasjon gir grunnlag for sanksjon etter revisorlovens § 14 tredje ledd. Revisorene plikter å oppbevare tilstrekkelig dokumentasjon slik at etterutdanning som er lagt til grunn for siste godkjenning kan la seg kontrollere.»

10.3.3 Andre land

Sverige

Lag (1995:528) om revisorer § 13 angir at «Godkännande, auktorisation och registrering gäller i fem år». Samme paragraf sier at regjeringen eller den såkalte revisornämnden skal gi nærmere *forskrifter*. Til nå har det vært krav om at revisor må søke ny godkjenning etter 5 år, og at en statsautorisert revisor i løpet av forutgående godkjenningsperiode skal ha utøvet minst 2000 timer revisjon, dvs 400 timer pr år for å beholde sin autorisasjon. For registrerte revisorer er kravet 1000 timers revisjonspraksis over 5 år. Det er hittil ikke stilt krav om etterutdanning.

Danmark

Det er ingen fornyingskrav for danske revisorer.

EU

Det foreligger ingen krav om fornyingsordning i direktivene.

10.3.4 Drøfting av fornyingsbehovet

I Ot.prp. nr. 35 1988-89 ga Finansdepartementet uttrykk for at det burde innføres en fornyingsordning og uttalte i denne forbindelse:

«Departementet ser intet behov for å opprettholde en tillatelse til å drive revisjonsvirksomhet for revisorer som ikke driver slik virksomhet og heller ikke har drevet dette de siste årene. Tvert i mot mener departementet at det er betenkelig at revisorer kan påta seg revisjonsoppdrag etter å ha vært borte fra yrket i lengre tid.»

For at en fornyingsordning med både praksis- og teorikrav skal ha noen verdi, må eventuelle krav

- til praksistimer være så høyt at ikke revisorer, som normalt arbeider i andre funksjoner, lett kan oppnå disse ved leilighetsoppdrag
- til praksisinnhold være så konkret rettet mot årsoppgjørrevisjon etter Regnskapsloven at ikke enhver med funksjoner i tilknytning til revisjonsbegrepet får sin praksis godtatt
- til innholdet i etterutdanningen løpende kontrolleres og godkjennes av offentlig instans.

Som en del av arbeidet med fornyingsforskriften, sendte Kredittilsynet et utkast til forskrift på høring. Utkastet inneholdt bl.a. minimumskrav til kvalifisert praksis som vilkår for fornyet godkjenning. I kommentarene som fulgte høringsutkastet ble følgende uttalt om praksiskravet:

«Kredittilsynet finner det naturlig å dele akseptabel praksis i to hovedgrupper:

A. Lovbestemte revisjonsoppgaver

1. Revisjonsarbeid/ledelse som ledd i ordinære revisjonsoppdrag som valgt, ansvarlig revisor, eller som medarbeider for denne.
2. Annet revisjonsarbeid som i det vesentlige utføres med formål, omfang og metoder i henhold til «God Revisjonsskikk» (GRS).

Dette skulle også kunne inkludere revisjonsarbeide utført av interne og offentlig ansatte revisorer hvis disse i sitt arbeide i realiteten må kjenne godt til alle sider av det lovbestemte revisjonsarbeidet, og dertil benytter den metodikk som revisjon med disse formål forutsetter. For å sikre at forskriftskravene ikke rammer uhensiktsmessig, bør Kredittilsynet etter begrunnet søknad gis mulighet for å fravike kravene der dette er rimelig ut fra forskriftens formål.

B. Andre oppgaver som medfører ajourhold og oppdatering av relevante kunnskaper.

1. Faglige spesialfunksjoner i revisjonsforetak hvor miljøet for det vesentlige er knyttet opp mot lovbestemt revisjon.
2. Faglige oppgaver tilknyttet innholdet i den lovbestemte revisjonsfunksjonen (opplæringsledere, fagsekretærer o.l.)
3. Forskning og forelesningspraksis i revisjonsfag.
4. Praksis fra offentlige kontrollfunksjoner som for en vesentlig del er basert på brede kunnskaper i den lovbestemte funksjonens formål, omfang og metoder.

På lignende måte som for A-praksis bør Kredittilsynet etter begrunnet søknad kunne godkjenne avvikende praksis der dette er formålstjenelig.

Det typiske for disse arbeidsoppgaver er sterk faglig sammenheng med lovbestemt revisjon, men at de samtidig ikke dekker alle sider av den lovbestemte revisors funksjon. Meget taler for at slike oppgaver bare kan telle som del av praksisomfanget i forbindelse med fornyingsordningen.

Likeverdig praksis utenfor Norge bør kunne godtas på linje med innenlandsk tilsvarende arbeide.

Kredittilsynet mener at minimumskrav til praksis bør være enten 2000 t A-praksis over de siste 5 år, eller 1000 t A-praksis + 2000 t fra gruppe B.

Utelukkende B-praksis kan normalt ikke anses å inneholde tilstrekkelige elementer av metodisk revisjonsarbeide til å være dekkende.»

Enkelte organisasjoner knyttet til revisjon innen offentlig virksomhet hadde, særlig næringspolitisk begrunnet, innsigelser mot forskriftsutkastet. På oppdrag av Kredittilsynet gjennomgikk av den grunn en særskilt gruppe muligheten for å knytte ovennevnte kriterier til konkret måling av praksis for de enkelte revisorer. Konklusjonen var at dette var meget vanskelig, og at det i tilfelle bare var variert praksis fra revisjon av virksomheter som har revisjonsplikt i henhold til revisorloven § 1 som kunne komme inn under begrepet «forskjelligartet revisjonsarbeid». Samtidig ga gruppen uttrykk for at selv om man kunne måle en revisors praksis på basis av forskriftsforslagets kriterier, var det høyst usikkert om en revisors praksisoppstilling etter slike retningslinjer ville være noen rettfærdig målestokk for den praktiske kompetanse revisoren innehadde. Utvalget har merket seg dette syn, men vil imidlertid peke på at de foreslåtte praksiskrav i prinsippet ikke skiller seg vesentlig fra praksiskravene til første gangs godkjennelse.

Utvalget finner likevel

- at en praksisoppfølging vil medføre en betydelig administrativ oppgave for den offentlige instans som skal gjennomføre kontrollen
- at det synes tvilsomt om krav som motvirker spesialisering vil være hensiktsmessig
- at ordningen kan gjøre det uforholdsmessig vanskelig for revisorer som f.eks. har tatt stilling innen offentlige revisjon, å gå tilbake til privat, autorisasjonspliktig revisjon
- at selv uten et slikt praksiskrav, vil behovet for kvalifisert assistanse fra revisorer avholde foretakene i stor grad fra å velge revisorer som ikke kan dokumentere at de har fulgt med i utviklingen.

Utvalget finner det således utfra en helhetsvurdering ikke hensiktsmessig å foreslå krav om kvalifisert praksis i forbindelse med den foreslåtte ordning med fornyet godkjenning.

Når det gjelder eventuelle teorikrav i fornyingsordningen, uttalte Kredittilsynet i sin kommentar til høringsutkastet:

«Revisorloven forutsetter i § 12 tredje ledd videreutdanning etter første gangs registrering/bevilling. Utvalget finner, når det gjelder behov for ajourhold og videreutvikling av revisjonsteoretiske kunnskaper, at det

- primært er behov for opplæring i nye krav og prinsipper i aktuelle lover/forskrifter, regnskapsteori og ny teknologi, samt i utviklingen av revisjonsmetodene og god revisjonsskikk.
- sekundært er behov for «oppfrisking» av den lovbestemte revisjonens formål, metodikk og teori for øvrig, samt revisorenes etiske retningslinjer.

Begge disse behov bør dekkes i en obligatorisk fagdel av etterutdanningen. Forskriften bør for øvrig bestemme

- rammene for form, omfang og innhold av etterutdanningen
- i hvis regi etterutdanningen skal tillates gitt.

Etter Kredittilsynets mening bør

- NRRF og NSRF ha plikt til løpende å vurdere kravet til innholdet i etterutdanningen
- det forutsettes godkjenning fra Kredittilsynet for den obligatoriske delen av undervisningsopplegget
- det som ledd i fornyingen ikke etableres «prøving» av revisorenes kunnskapsnivå ved noen form for eksamen
- NRRF og NSRF regissere og gjennomføre et dekkende undervisningsopplegg innen en økonomisk ramme godkjent av Kredittilsynet
- også andre organisasjoner, foretak e.l. kunne godtas som kursarrangør for hele eller deler av etterutdannelsen. Kursopplegg og innhold som omfatter den obligatoriske delen, må i så tilfelle godkjennes av Kredittilsynet.»

Utvalget slutter seg til de prinsipper som Kredittilsynet her ga uttrykk for, og at de spesifiserte krav som fremgår av forskriftsutkastet, inntatt i utredningens "*Gjeldende norsk rett*" i kap. 10.3.2, bør legges til grunn i en fremtidig fornyingsordning. Loven bør hjemle rett for Finansdepartementet til å gjennomføre ordningen gjennom forskrift.

Selv et fornyingskrav begrenset til etterutdanning vil medføre problematikk i forbindelse med en del særlige forhold, – langvarig sykdom eller fravær fra yrket av andre årsaker. I så tilfelle synes det riktig at retten til å la seg velge til ansvarlig revisor først kan oppnås når manglende etterutdanning i siste 5-årsperiode er forsvarlig dekket. Dette er etter Utvalgets mening løst på en tilfredsstillende måte i foreliggende forskriftsutkast.

10.3.5 Konklusjoner – Fornyning av autorisasjon

- Godkjenningen for å kunne være ansvarlig revisor gjelder i 5 år, men kan fornyes 5 år ad gangen i h.t. forskrift hjemlet i revisorloven.
- Som vilkår for fornyet godkjenning for å kunne være ansvarlig revisor stilles krav om obligatorisk etterutdanning. Hovedlinjene i foreliggende utkast til forskrift vil dekke aktuelt behov. Utvalget foreslår ikke krav til praksis i form av et antall revisjonstimer e.l. Fornyingskravene fastsettes av Finansdepartementet i forskrift.

10.4 TILSYN – INNHOLD OG ORGANISERING

10.4.1 Generelt om tilsyn

Etter lov om revisjon og revisorer av 1964, var det tillagt det tidligere Handelsdepartement å utstede registreringsbevis og bevillinger for revisorene, føre register over revisorer og eventuelt frata/trekke tilbake de rettigheter som var knyttet til registrering eller bevilling. I den grad man førte kontroll med revisorenes yrkesutøvelse, var dette begrenset til en form for «passiv» kontroll i den forstand at man kun behandlet klager som kom inn på enkeltrevisorer. I en 6-årsperiode (1979-84) hadde man 38 slike klagesaker til behandling. Undersøkelsene ble foretatt ved at man innhentet partenes uttalelser og forklaringer før avgjørelse ble tatt.

Revisorrådet fungerte da som et faglig organ som hadde en rådgivende funksjon og som bisto departementet i klagesakene.

Ved endringen av departementsstrukturen i 1988 ble saksområdet overført til Finansdepartementet som igjen delegerte myndigheten til Kredittilsynet.

Spørsmålet om en styrking av kontrollen med revisorer ble tatt opp i forbindelse med lovrevisjonen i 1989. I NOU 1985:36 «Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige», er det s. 62 bl.a. uttalt:

«Utvalget mener at forholdene bør legges til rette for at Revisorrådet/ Handelsdepartementet skal kunne foreta en grundig vurdering av revisors arbeidsutførelse i alle revisjonsoppdrag. En slik vurdering vil i mange tilfeller oppfattes som en forutsetning for å kunne avgjøre om revisor har misligholdt sine plikter.

En slik undersøkelsesadgang bør neppe være betinget av at innberetning på revisor foreligger. Undersøkelsene bør foretas av Revisorrådet, som bør kunne iverksette undersøkelser når det er påkrevet, eventuelt etter nærmere retningslinjer fra departementet.»

I Ot.prp. nr. 35 (1988-89) s. 16 ble dette fulgt opp:

«Departementet finner det lite tvilsomt at myndighetene kan gjennomføre tilsyn uten at det er fremsatt klage mot vedkommende revisor. Departementet finner det hensiktsmessig at dette klargjøres ved at revisortilsynet får en uttrykkelig fullmakt til å foreta kontroll av revisors virksomhet.»

På dette grunnlag har tilsynet med revisors fagutøvelse utviklet seg og denne del av funksjonen omfatter nå

- klagebehandling
- stedlig tilsyn hos revisorer
- tilsyn etter signal
- tilsyn etter selekterte stikkprøver.

Formene for tilsyn i det enkelte tilfelle omfatter i dag

- administrativ klagebehandling
- klagebehandling med stedlig tilsyn
- stedlig tilsyn med hele revisjonsprosessen
- stedlig tematilsyn
- dokumentbasert tilsyn.

Fra behandling av de nevnte 38 klagesaker i 6-års perioden 1979-84 utgjør antallet tilsynssaker nå ca. 200 pr. år. I tillegg kommer et antall mindre, temapregede tilsyn og periodiske undersøkelser basert på spørreskjemaer (dokumentbaserte tilsyn).

I tillegg til det offentlige tilsyn har revisorforeningene innført sin egen kvalitetskontrollordning hvor målsettingen er at alle medlemmene kontrolleres over en 5-års syklus.

Det er ingen samordning av kontrollene fra Kredittilsynet og revisororganisasjonene slik at én og samme revisor kan bli kontrollert av begge i løpet av kort tid. Dobbeltkontroll skjer for 7-10 % av revisorene hvert år. Det skjer heller ikke noen rapportering av enkeltresultatene av kontrollene mellom de to kontrollsystemer. Finner revisororganisasjonene grunnlag for det, kan de imidlertid selv innrapportere et medlem til Kredittilsynet for videre oppfølging. Så langt har dette ikke skjedd. Det er imidlertid etablert et godt samarbeide som innebærer møter hvor man gjensidig informerer hverandre om sine erfaringer.

I tillegg til disse to kontrollopplegg har normalt revisjonsselskapene intern kvalitetskontroll, og det er ikke uvanlig at de store internasjonale selskapene sågar har kontroll fra sine utenlandske kolleger.

10.4.2 Gjeldende rett

Reglene om godkjenning av og tilsyn med revisorer finnes i revisorloven §§ 11-15. Etter disse bestemmelser omfatter hele tilsynsfunksjonen

- førstegangsgodkjenning, behandlet i "*Generelt om godkjenning (autorisasjon)*" i kap. 10.1
- registerføring over revisorer og revisjonsselskaper
- kontroll/tilsyn med fagutøvelsen
- ileggelse av sanksjoner, behandlet i "*Sanksjoner*" i kap. 10.5
- behandling av klager på vedtak fattet ved tilsynet
- informasjon til og kontroll mot Brønnøysundregistrens informasjon om revisor
- godkjenning av etterutdanningsopplegg og fornyelsesordning, behandlet i "*Fornyning av godkjenning*" i kap. 10.3.

Som et ledd i utøvelsen av disse funksjoner tilligger det, etter delegasjonsvedtak og innen lovbestemte rammer, Kredittilsynet å fastsette prosedyrer, eventuelt forskrifter, for

- godkjenning
- kontroll og tilsyn
- sanksjonsgivningen, gradering og prinsipper
- taushetsplikt ved kontroll
- klagebehandling
- fornyelsesordning
- godkjenning av utenlandske revisorer m.v.

I revisorloven § 13, tredje ledd, heter det:

«Tilsyn med revisorer og revisjonsvirksomhet føres av Kredittilsynet, jf lov av 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet for kredittinstitusjoner, forsikrings-selskaper og verdipapirhandel m.v. (Kredittilsynet). Utgiftene ved tilsynet utlignes etter samme lov.»

I merknadene til § 13 i Ot.prp. nr. 35 (1988-89) s. 28 er det anført:

«Tilsynslovens regler vil være det sentrale grunnlaget for tilsynet med revisorene. Om det i praksis oppstår motstrid mellom tilsynslovens og revisorlovens regler, skal tilsynslovens regler gå foran.»

Dette er av Kredittilsynet blitt fortolket slik at tilsynsloven ikke bare skal brukes når det er konflikt mellom denne og revisorloven, men også være et supplement til revisorloven i den forstand at tilsynslovens regler skal kunne brukes i tillegg til revisorloven. Kredittilsynets styre har bl.a. vedtatt at det i større grad skal benyttes merknader etter tilsynsloven som sanksjonsmiddel overfor revisor og som supplement til advarsel etter revisorloven. Det er ingen klageadgang ved ileggelse av slike merknader.

Registerføring over revisorer og revisjonsselskaper

Etter revisorloven § 11, første ledd skal det føres et register over revisorer og etter femte ledd et tilsvarende register over revisjonsselskaper. De nærmere bestemmelser om registreringsordning og meldinger er forutsatt gitt i forskrift.

Slik forskrift om register over revisorer og revisjonsselskaper ble gitt 10.12.91. I denne er det fastsatt nærmere regler for innhold, meldinger og a jourhold. Blant de opplysninger som skal registreres på revisor nevnes medlemskap i revisororganisasjon, sanksjonshenvisninger og dato for eventuelt sanksjonsutløp. I forskriften § 5 heter det videre:

«Registeropplysningene skal være åpne for innsyn og forespørsler fra tredjemann.»

Dette innebærer at enhver tredjemann også får kunnskap om de sanksjoner som er ilagt revisor.

Kontroll/tilsyn med fagutøvelsen

Hjemmelen for tilsynsvirksomheten følger som nevnt av revisorlovens § 13, tredje ledd. I § 15, første og annet ledd heter det videre:

«Departementet eller revisorrådet kan kreve forklaring av en registrert eller statsautorisert revisor når det er grunn til å tro at han ikke har overholdt sine plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet. Forklaring kan også kreves av enhver som er i revisors tjeneste.

Departementet kan foreta undersøkelser av revisors arbeid og arbeidsopplegg, herunder kontroll av dokumentasjon av revisors arbeid.»

Unnlatelse av å gi tilfredsstillende forklaring etter nevnte bestemmelse er i seg selv sanksjonsbelagt i.h.t. § 14 tredje ledd.

Annet ledd i § 15 er den generelle hjemmel som innebærer at tilsynsmyndighetene, uten at det foreligger noen klage eller annen spesiell grunn, har anledning til å foreta kontroll hos den enkelte revisor. Som nevnt tidligere kan denne kontroll være et stedlig tilsyn med hele revisjonsprosessen, et tematilsyn eller et dokumentbasert tilsyn. Dersom man under dette tilsyn finner grunn til å tro at revisor «ikke har overholdt sine plikter», kan man etter første ledd kreve at revisor gir forklaring. Det samme gjelder dersom en klage eller andre signaler tyder på at pliktene ikke er overholdt.

I NOU 1985:36 ble det tatt opp forslag om innføring av hjemmel for å foreta tilsyn hos revisor, men ikke at manglende forklaring skulle føre til sanksjoner. Dette spørsmål ble imidlertid tatt opp av departementet som i Ot. prp. nr. 35 (1988-90) s. 16 bl. a. uttaler:

«Departementet mener at det bør åpnes adgang til å kunne inndra revisorbevillingen i slike tilfelle, selv om de påklagede forhold i seg selv ikke er tilstrekkelige til at en revisor taper bevillingen. Bakgrunnen for dette er at opplysningsplikten etter revisorloven § 15 er grunnlaget for myndighetenes tilsyn overfor revisorene. Tilsynet blir umuliggjort dersom revisor unnlater å besvare henvendelser fra Revisorrådet eller Kredittilsynet. Opplysningsplikten er ikke spesielt byrdefull, og unnlatelsen kan i seg selv også være en indikasjon på hvordan revisor generelt skjøtter sitt arbeid overfor klienter. Departementet viser også til tilsvarende bestemmelse for advokater i domstolloven § 229 nr. 4. Forhold som nevnt her kan dessuten være straffbare etter kredittilsynsloven.»

Reglene om forklaringsplikt må sees i sammenheng med de alminnelige regler om forklaringsplikt som vi har i tvistemålsloven og straffeprosessloven. I tvistemålsloven § 208 (tilsvarende i straffeprosessloven § 123) heter det:

«Et vitne kan nekte å svare på spørsmål når svaret kan utsette vitnet eller noen det står i slikt forhold til som nevnt i § 207 første eller annet ledd, eller noen som er like nær besvogret, for straff eller tap av borgerlig aktelse... »

Er en person siktet i en straffesak, har vedkommende ikke forklaringsplikt.

Tilsynets organisering

Tilsynet med revisorer er som nevnt og i henhold til revisorloven § 13, tredje ledd, lagt til Kredittilsynet. Etter kredittilsynsloven ledes Kredittilsynet av et styre på 5 medlemmer. Dette styret er oppnevnt og sammensatt for å føre tilsyn med de virksomheter som faller inn under kredittilsynsloven § 1. Etter samme lovs § 7 kan ingen som selv er underlagt tilsyn eller som er ansatt i/har verv i virksomhet som er tilsynsobjekt, være medlem av styret.

Det er Kredittilsynets administrasjon som gjennomfører tilsynet og som vanligvis fatter vedtak om sanksjoner o.l. Større saker/prinsipielle spørsmål forelegges styret til avgjørelse. Det samme gjelder saker hvor administrasjonen er inhabil.

I h.t. revisorloven § 13, første ledd, er det oppnevnt et revisorråd med 7 medlemmer. For dette er faglig kompetanse på revisjonsområdet et grunnleggende kriterium for oppnevningen. Etter annet ledd i § 13 er revisorrådet et rådgivende organ for departementet i revisorsaker. Departementet kan også bestemme at rådet skal være klageorgan i visse klager over enkeltvedtak.

Rådets oppgaver er nærmere angitt i forskrift 19.09.90 om revisjon og revisorer. Det heter her bl.a.:

«§ 4-1. Uttalelser

1. Revisorrådet avgir uttalelser om god revisjonsskikk til Finans- og tolldepartementet, og avgir uttalelse i enkeltsaker som blir forelagt av Finans- og tolldepartementet eller Kredittilsynet.
2. Rådet kan ta initiativ til anbefalinger om god revisjonsskikk og kan foreslå at det gis forskrifter om revisjon.

§ 4-2. Klagesaker.

Revisorrådet avgir uttalelse i klager over enkeltvedtak etter revisorloven, jf "*Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kap. 5, herunder avgjørelser etter revisorloven § 11 og § 14 og etter denne forskrift.»

Etter dette har Revisorrådet ingen selvstendig avgjørelsesmyndighet, men kun uttale- og forslagsrett.

Kredittilsynets administrasjon, som også fører tilsynet og treffer vedtak i mange saker, er sekretariat for Revisorrådet. Administrasjonen er også saksforberedende organ i klagesaker, såvel overfor Revisorrådet som Kredittilsynets styre.

Klageordningen

I revisorloven § 14, fjerde ledds 1. punktum, heter det:

«Vedtak etter tredje ledd kan ikke påklages, men kan av vedkommende revisor bringes inn for retten.»

At revisor skulle være avskåret enhver ankeadgang var i konflikt med forvaltningslovens regler. I forskrift 19.09.90 om revisjon og revisorer fikk man derfor følgende bestemmelse:

«§ 5-3. Klagesaker

Vedtak truffet av Kredittilsynets styre kan påklages til Finans- og tolldepartementet. Andre vedtak truffet av Kredittilsynet kan påklages til Kredittilsynets styre. For øvrig gjelder bestemmelsene i forvaltningsloven § 35 om omgjøring av overordnet forvaltningsorgan.»

I kommentarene til forskriften heter det:

«Bestemmelsen slår fast instansfølgen ved behandling av klage over enkeltvedtak. For øvrig vil forvaltningsloven gjelde.

Finansdepartementet skal etter bestemmelsen avgjøre klager dersom det påklagede vedtak er truffet av Kredittilsynets styre. Er det påklagede vedtak truffet av Kredittilsynets administrasjon, går klagesaken til Kredittilsynets styre. I begge tilfeller kommer Revisorrådet inn som rådgivende organ i saksbehandlingen, jf forskriftens § 4-2.»

Forvaltningsloven § 28, første ledd, lyder:

«Enkeltvedtak kan påklages av en part eller annen med rettslig klageinteresse i saken til det forvaltningsorgan (klageinstansen) som er nærmest overordnet det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket (underinstansen). Med mindre Kongen bestemmer, kan klageinstansens vedtak i klagesak ikke påklages.»

I revisorsaker treffes *normalt* vedtakene av Kredittilsynets administrasjon. Slike vedtak kan altså påklages til Kredittilsynets styre – som er det organ som leder og er ansvarlig for administrasjonen.

EU-rett

Det åttende rådsdirektiv (84/253/EØF) forutsetter i artikkel 2 at myndighetene i medlemsstatene godkjenner de revisorer som skal foreta lovfestet revisjon. Det settes videre krav til utdanning og praksis for å oppnå denne godkjenning. Om dette vises til "*Andre land*" i kap. 10.3.3.

Når det gjelder tilsynet heter det i artikkel 26:

«Medlemsstatene skal påse at autoriserte personer kan ilegges passende sanksjoner dersom de ikke foretar revisjon i samsvar med artikkel 23, 24 og 25.»

Det settes imidlertid ingen spesielle krav til hvordan tilsynet skal organiseres og hva «passende sanksjoner» er. Myndighetene kan således f.eks. overlate tilsyns- og sanksjonsfunksjonen til en yrkesorganisasjon, men det forutsettes at godkjenningsfunksjonen må ligge hos den samme som har tilsynsfunksjonen, jf artikkel 2.2 sammenholdt med artikkel 26. Dette vil være opp til det enkelte medlemsland selv.

I artikkel 28 er medlemsstatene pålagt å påse at nærmere angitt informasjon om autoriserte fysiske personer og revisjonsselskaper gjøres tilgjengelig for offentligheten. Dette krav anses oppfylt gjennom revisorregisteret.

Tilsynsordninger i andre land

Bortsett fra i de nordiske land, er godkjenning av revisorer og tilsyn med disse vanligvis lagt til revisororganisasjonene selv.

I *Danmark* er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som godkjenner/autoriserer revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen oppnevner imidlertid en «revisornævn», bestående av 7 medlemmer til hvilke det settes spesielle kvalifikasjonskrav, som selvstendig behandler saker mot revisor og håndhever det offentlige disiplinæransvar.

I *Sverige* fikk man fra 1. juli 1995 ny lov om revisorer. Etter denne lov er det nå oppnevnt en egen revisornemnd hvis oppgaver fremgår av lovens 3 §:

«Frågor om gokännande, aukorisation och registrering prövas av Revisornämnden. Nämnden utövar också tillsyn över revisorer och revisionsbolag samt prövar frågor om disciplinära åtgärder. Nämnden skall i sin verksamhet utveckla och främja god revisorsed.»

Det er i egen forordning (forskrift) satt visse kvalifikasjonskrav for nemndas medlemmer.

Revisortilsynet har i Sverige hittil vært en del av Kommerskollegiets næringsrettede virksomhet og tilsyn, og har vært en av flere underavdelinger i Kommerskollegiet. Nyordningen innebærer bl.a. at Revisornämnden blir skilt ut som egen og selvstendig virksomhet med et eget sekretariat. I begrunnelsen for dette er det bl.a. anført:

«Syftet med nyordningen på revisorsområdet är bl.a. att anpassa regelverket och organisationen av tillsynen enligt det nya regelverket till en ny mer internationell miljö. Et modern tillsyn i et europeiskt perspektiv ställer större och delvis nya krav på kompetens hos tillsynsorganet och kräver att tillsynen bedrivs med stor framförhållning, mer internationell utblick och mer aktivt än som varit möjligt hittills. Samtidigt gäller att revisoremas roll för företagendets villkor betonas allt mer genom högre politiska ambitioner i uppgiften att bevaka skattefusk och ekonomisk brottslighet i företagen. En effektiv revision och tillsyn på området får på detta sätt allt större betydelse för företagets möjligheter att konkurrera på lika villkor. Även utifrån dessa utgångspunkter krävs en mer aktiv tillsyn.»

10.4.3 Drøfting

10.4.3.1 Innledning

Som nevnt under "*Generelt om tilsyn*" i kap. 10.4.1, jf "*Gjeldende rett*" i kap. 10.4.2, har man etter lovendringen i 1989 utviklet tilsynet med revisorer både i omfang og karakter. Fra å være et såkalt passivt tilsyn har man nå et aktivt tilsyn med et relativt stort antall kontroller pr. år. Det synes liten grunn til å foreta prinsipielle endringer når det gjelder den faglige del av tilsynet. På dette området er det naturlig at tilsynet videreutvikles i samsvar med de erfaringer man etter hvert vinner.

Når det gjelder organiseringen av tilsynet, klageordning m.v., er det imidlertid grunn til å reise spørsmål om gjeldende ordning fullt ut er tilfredsstillende. Disse spørsmål er behandlet nærmere nedenfor.

Utvalget peker også på den dobbeltkontroll som skjer ved at det ikke er noen samordning av det offentlige tilsyn og revisororganisasjonenes egen kontroll. Det kan synes som om dette i enkelte tilfelle kan føre til unødig bruk av ressurser. En mer systematisk, gjensidig utveksling av informasjon og erfaringer ville ventelig også kunne ha verdi for begge kontrollorganer.

10.4.3.2 Registerføring over revisorer og revisjonsselskaper

Gjeldende regler for registerføring over revisorer og revisjonsselskaper tilfredsstillende, så langt Utvalget kan se, de krav til informasjon som det er naturlig å stille. Det synes også å være samsvar mellom de norske krav til registeropplysninger og de krav som stilles i åttende EU-direktiv. Utvalget peker imidlertid på at etter artikkel 28 i dette direktiv skal navn og adresse på aksjeeiere/deltagere samt navn og adresse på medlemmene i administrasjon eller ledelsesorganer i revisjonsselskaper være tilgjengelig for offentligheten. Det samme gjelder for de fysiske personer som kan være ansvarlig revisor i selskapet. Disse informasjonen foreligger etter våre regler i forbindelse med godkjenning som revisjonsselskap, eventuelt ved registrering som selskap. Utvalget forutsetter at denne informasjonen tas inn i registeret hvis den ikke allerede finnes lett tilgjengelig i andre offentlige registre.

Utvalget peker videre på at man etter gjeldende forskrift om register over revisorer og revisjonsselskaper også registrerer sanksjonshenvisninger og dato for eventuelt saksjonsutløp. Et slikt «strafferegister» knyttet til revisorregisteret kan være noe betenkelig ut fra et rettssikkerhetssynspunkt, særlig dersom man etter administrativ beslutning graderer – og registrerer – sanksjoner uten at lovhjemmelen er helt klar. Dette spørsmål er tatt opp under "*Sanksjoner*" i kap. 10.5.

10.4.3.3 Kontroll/tilsyn med fagutøvelsen

Utvalget viser til det som er sagt foran og finner ingen grunn til å foreslå endringer i gjeldende regler når det gjelder faglig tilsyn med revisorene. Den hjemmel man i dag har for dette tilsyn er tilfredsstillende. Når det gjelder prosedyrer for og innhold i kontrollene som foretas, må disse utvikles i takt med de erfaringer som vinnes.

Revisortilsynet skal ikke bare dekke formelle forhold, men også revisjonens materielle innhold og utførelse. I NOU 1985:36 om Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige heter det bl.a. s. 62:

«De som gjennomfører kontrollen på vegne av Revisorrådet må danne seg et inntrykk av revisors arbeidsmetoder og kvalifikasjoner generelt. For å skaffe seg dette inntrykk vil det kunne være nødvendig å gjennomgå revisors arbeidspapirer for et eller flere oppdrag for å vurdere hvordan revisjonen planlegges, gjennomføres og hvordan avdekkede feil og svakheter følges opp. Det må være plikt til å utarbeide og oppbevare arbeidspapirer, jf Utvalgets forslag under pkt. 5.4.4 e). Undersøkelsen må videre ta sikte på å få oversikt over hvorvidt kapasiteten ved revisjonskontoret er tilpasset arbeidsmengden og vanskelighetsgraden av de oppdrag revisor har påtatt seg. Som et ledd i dette, må man også vurdere medarbeidernes kvalifikasjoner og erfaring, samt andre forhold av betydning.»

Dette setter store kompetansekrav også til de som skal gjennomføre kontrollen og fatte de nødvendige beslutninger. I tillegg til de forhold som er nevnt foran, skaper det uklarhet at revisortilsynet er regulert av to lover, revisorloven og kreditttilsynsloven.

Utvalget peker også på det uheldige i at unnlatelse av å gi forklaring om faglige forhold kan føre til tap av registrering/autorisasjon, samtidig som sanksjonsbestemmelsene i revisorloven til dels er knyttet opp mot de samme faglige forhold. Dette kan i gitte situasjoner føre til at den rett som et vitne eller en siktet har til å nekte å avgi forklaring, blir illusorisk. Utvalget vil likevel ikke foreslå noen endring i reglene på dette punkt, men peker på at de må praktiseres med en viss varsomhet.

Revisortilsynet må også påtale alvorlige feil eller svakheter i andre oppgaver revisor har utført hvis revisor i denne forbindelse har benyttet tittelen «registrert

revisor» eller «statsautorisert revisor». Slik påtale kan normalt ikke føre til sanksjoner. Hvis imidlertid revisor ved sin handlemåte har gjort seg skyldig i urettkaffent forhold som svekker nødvendig tillit for yrkesutøvelsen, vil dette kunne medføre tilbakekalling av godkjenning. Dette vil også kunne være tilfelle om revisor i det hele tatt ikke utøver lovbestemt revisjon.

10.4.3.4 Drøfting vedr. tilsynets og registerets organisering

Det vises til "*Gjeldende rett*" i kap. 10.4.2 hvor det er redegjort for revisortilsynets administrative plassering, organisering m.v. Utvalget skal i henhold til mandatet vurdere disse forhold.

Plassering

Når det gjelder plasseringen av tilsynsfunksjonen og tilhørende klagebehandling som del av Kredittilsynets virksomhet, kan det reises spørsmål om denne er fullt ut tilfredsstillende. Kredittilsynets virksomhet for øvrig er rettet i det alt vesentlige mot finansforetak og finansiell virksomhet. Utvalget kjenner ikke til noe land hvor tilsynsvirksomheten med revisorene er lagt til de institusjoner som ivaretar finanstilsyn.

For autorisasjon og registerføring av, samt tilsyn med regnskapsførere, er det gjennom forskrift i medhold av lov om autorisasjon av regnskapsførere, oppnevnt et autorisasjonsstyre som er delegert autorisasjons- og tilsynsmyndigheten for regnskapførerne. Autorisasjonsstyret har sitt eget sekretariat. Kredittilsynet fører tilsyn med autorisasjonsstyrets og sekretariatets virksomhet. En tilsvarende organisasjon av revisortilsynet, eventuelt kombinert for regnskapsførere og revisorer, eller forskjellige varianter når det gjelder funksjonsdelingen mellom et frittstående revisortilsyn og Kredittilsynet kan være alternative løsninger:

1. Man etablerer et selvstendig tilsynsorgan som ivaretar de aktuelle funksjoner: Autorisasjon, registerføring, tilsyn basert på klager og egne utvalg, faglige utredninger, rådgivning for Finansdepartementet m.m. Kredittilsynet fører tilsyn med dette organets virksomhet.
2. Man beholder någjeldende ordning hvor Kredittilsynet ivaretar de samme funksjonene.
3. Tilsynsfunksjonen gjennomføres i revisorforeningenes regi. Kredittilsynet ivaretar fortsatt de øvrige funksjoner, samt fører tilsyn med foreningenes tilsynsvirksomhet.

Ikke i noen av alternativene bør klager fra revisorer som er ilagt sanksjoner, behandles av tilsynsmyndigheten, slik Kredittilsynet gjør i dag. Likeledes forutsetter Utvalget, som det fremgår av "*Standardsetting finansiell revisjon i private foretak*" i kap. 10.6.2 at den standardsettende funksjonen ivaretas av revisorforeningene. Det påpekes imidlertid at et frittstående tilsynsorgan naturligvis må våke over utviklingen. Dersom dette organ finner at de foreliggende standarder ikke er tilfredsstillende, vil det, eventuelt departementet, alltid ha mulighet til å presisere spesielle forhold gjennom forskrift.

Følgende kan tale for at tilsynsfunksjonen trekkes ut av Kredittilsynet:

- En spesiell konsekvens av dagens plassering er at tilsynsvirksomheten blir knyttet opp mot to forskjellige lover, – revisorloven og tilsynsloven. Dette skaper uklarhet både når det gjelder tilsynsvirksomhetens omfang og sanksjonsbestemmelsene.
- Styret er sammensatt på bakgrunn av Kredittilsynets primærformål og innehar

liten kompetanse for å ta avgjørelser i revisjons- og revisorspørsmål. Tilsynsloven § 7 annet ledd setter sågar forbud mot at praktiserende revisorer kan være medlem av Kredittilsynets styre. Dette argument svekkes ved gjeldende ordning med at Kredittilsynets styre i klagesaker er pålagt å innhente uttalelse fra Revisorrådet.

- Tilsynsvirksomheten med revisorene er underlagt spesielle taushetsbestemmelser i revisorlovens § 15 tredje ledd. Ved at denne virksomheten er lagt til Kredittilsynet, vil taushetsplikten ikke gjelde overfor de andre områder innen denne institusjon. Dette uthuler taushetsplikten og kan få uheldige konsekvenser. Utvalget antar dette ikke var vurdert da revisortilsynet ble plassert i Kredittilsynet.

Følgende kan tale for å beholde gjeldende ordning:

- Man har i Norge – i motsetning til de fleste land – samlet en rekke tilsynsområder i Kredittilsynet. Dette gjelder foruten de rene finansvirksomheter også områder som tilsyn med megling av verdipapir, eiendomsmegling, inkassovirksomhet, revisjon og revisorer, samt oppfølgingen av sentrale regnskapsbestemmelser for alle typer virksomhet o.l. Hensikten er å sikre kostnadseffektivitet, sikring av synergieffekt ved større bredde i faglige kvalifikasjoner og tyngde på grunn av organisasjonens størrelse.
- Deler av Kredittilsynets virksomhet overfor revisorene, som autorisasjonsfunksjonen, registerfunksjonen og oppfølgingen av regelverkets innhold berøres i minimal grad av de forhold som er tatt opp under argumentene for en endret plassering. De forhold som der er tatt opp, kan eventuelt løses ved endringer i tilsynsloven. Revisortilsynsfunksjonen kan separeres fra annen tilsynsvirksomhet med egne tilsyns- og taushetsbestemmelser, revisorer kan gis adgang til Kredittilsynets styre, Revisorrådet kan gis større myndighet i klagesaker o.l.

Alternativet med å overføre tilsynsfunksjonen til revisorforeningene er etter Utvalgets mening ikke ønskelig. Begrunnelsene er:

- Internasjonalt er man på vei bort fra denne type tilsynsorganisering.
- De sentrale organisasjoner på brukersiden ga så sent som i 1991 klart uttrykk for nødvendigheten av offentlig tilsyn, og at et tilsyn ved revisorene selv ikke var tilstrekkelig.
- Mange revisorer er ikke medlemmer av revisorforeningene. Å gi disse foreningene rett til å føre tilsyn hos disse revisorer er betenkelig.

Etter en samlet vurdering vil Utvalget foreslå at Kredittilsynet fortsatt ivaretar de aktuelle funksjoner i h.t. ovenstående alternativ 2. Dette primært fordi ordningen hittil har fungert godt så langt det gjelder den praktiske gjennomføringen. Ved en slik ordning vil også kostnadene ved tilsynsarbeidet fortsatt kunne fordeles på revisorene etter samme prinsipp som i dag. Etter Utvalgets mening vil det imidlertid være naturlig å forsøke å finne frem til en ordning hvoretter kostnader i forbindelse med tilsyn som har medført sanksjoner dekkes inn ved et gebyr på de revisorer dette gjelder.

Organisering

Selv om tilsynsfunksjonen administrativt legges inn under Kredittilsynet, vil det være alternative måter å organisere det praktiske arbeidet på. Dette kan være fra fullstendig adskillelse fra alle andre funksjoner innen Kredittilsynet, til full integrasjon med det øvrige tilsynsarbeidet. Utvalget finner ikke å ville foreta en detaljgjennomgang av hvordan arbeidet organiseres i Kredittilsynet. Det må imidlertid

etableres så gode skiller mot den øvrige virksomhet at ikke informasjon fra tilsynsvirksomheten blir kjent for noen som er dette arbeidet uvedkommende. Unntak i så måte gjelder forhold hvor en revisor eller et revisjonsselskap, eller vedkommendes klienter, har brutt bestemmelser om informasjonsplikt til de samme tilsynsinstanter.

For å sikre ytterligere effektivitet i tilsynsfunksjonen bør Kredittilsynet ta initiativ til et enda nærmere samarbeide enn i dag med revisororganisasjonene med sikte på at deler av tilsynet kan bygge på foreningenes kvalitetskontroll. I de tilfeller tilsyn må gjennomføres etter klager fra tredjemann, vil imidlertid tilsynet alltid måtte utføres av Kredittilsynet.

10.4.3.5 Revisorråd

Gjeldende ordning for Revisorrådet er beskrevet i "*Historikk*" i kap 4.5.1.

Utvalget har vurdert behovet for et særskilt Revisorråd. De funksjoner som naturlig kan tillegges et slikt råd, er – noe avhengig av rådets sammensetning – først og fremst overvåking av Kredittilsynets tilsynsfunksjon og behandling av klager fra revisorer på ilagte sanksjoner. Alternativet er at disse funksjoner ivaretas av Finansdepartementet direkte. Utvalget finner ordningen med et Revisorråd effektivt og tryggende. Utvalget foreslår imidlertid, til forskjell fra i dag, at Revisorrådet etableres som en forvaltningsmessig frittstående nemnd under Finansdepartementet. Dette vil gi en forvaltningsmessig langt ryddigere ordning.

Etter forvaltningsloven § 28 kan et enkeltvedtak påklages

«til det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket (underinstansen).»

Som nevnt heter det i gjeldende revisorlov at et administrativt vedtak om sanksjoner mot revisor ikke kan påklages, men bringes inn for retten. I forskrift om revisjon og revisorer er det likevel instituert en klageadgang.

Selv om det kan anføres grunner for at man i saker av denne karakter bringer spørsmålet direkte inn for retten, mener Utvalget at man bør ha en klageordning i tråd med forvaltningslovens regler.

Etter den nye svenske lov kan et vedtak, med enkelte unntak, påklages til «allmän förvaltningsdomstol». Hos oss har vi ikke et tilsvarende system som det svenske. Etter Utvalgets oppfatning vil det være naturlig at et vedtak som er truffet av administrasjonen i henhold til delegert avgjørelsesmyndighet, bringes inn for og overprøves av Revisorrådet.

Utvalget foreslår at Departementet gjennom forskrift gir nærmere retningslinjer for arbeidet i revisornemnda, og at hovedoppgavene bør være:

- Påse at tilsynsfunksjonen ivaretas på en effektiv og forsvarlig måte
- Foreta behandling av klager fra revisorer for ilagte sanksjoner
- Virke som rådgivende organ for Finansdepartementet og Kredittilsynet

I Sverige er det nylig etablert en frittstående Revisornämnd. Når det gjelder sammensetning, drøftet man i Sverige også hensiktsmessigheten av at revisorene selv var representert i et slikt organ. I den svenske revisororganisasjon FAR's informasjonsbrosjyre om lovendringene, heter det om dette bl.a.:

«Några remissinstanser har framhållit att det är olämpligt att revisorerna deltar i beslutsprocessen. Regeringen delar emellertid arbetsgruppens synsätt att verksamhet av detta slag för att bli effektiv kräver ingående kunskaper om det praktiska revisionsarbetet. Revisorerna själva har också ett starkt intresse av att standarden hålls hög. Det är därför befogat att representanter för yrkeskåren bidrar med sina erfarenheter och kunskaper i my-

ndighetens arbeid. Dette måste emellertid ske på ett sätt som innebær att den statliga myndighetens sjålvstændighet och integritet inte ka sættas i fråga.

Den kompetens som behövs i Revisornämnden, t.ex. för att utfärda föreskrifter, avgöra utbildningsfrågor eller lägga fast praxis vad gäller villkoren för godkännande och auktorisation samt att avgöra disciplinärenden, är breda kunskaper om revisorernas verksamhet och om de krav som ställs och kan komma att ställas av andra intressenter. Vid handläggningen av ärenden är behovet stort av synpunkter från intresseorganisationer, myndigheter, finansanalytiker och andra. Det är enligt regeringens mening tillsynsorganisationens främsta uppgift att tilgodose det offentliga intresset av en revisorskår med hög standard. Det är viktigt att den nya tillsynsorganisationen åtnjuter förtroende från staten, allmänheten, näringslivet och revisorerna.»

I «Förordning (1995:666) med instruktion för Revisornämnden» er det på denne bakgrunn slått fast at nemnden skal bestå av en leder og åtte andre medlemmer og videre heter det:

«3 § Ordföranden skall vara jurist och ha domarerfarenhet.

Av övriga ledamöter skall två vara revisorer, varav en skall vara godkänd revisor och en auktoriserad. Övriga ledamöter skall ha erfarenhet från verksamhet som berörs av revision.»

Etter Utvalgets oppfatning bør vi legge tilsvarende til grunn. Utvalget finner det likevel ikke nødvendig med en nemnd med mer enn 7 medlemmer slik gjeldende lov foreskriver. Når det gjelder lederens kvalifikasjoner, har det også tidligere hos oss vært oppfattet slik at denne, ut fra et rettsikkerhetssynspunkt, bør fylle kravene til å være høyesterettsdommer. Utvalget finner det derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på dette her.

10.4.4 Konklusjoner – revisorregister og tilsyn

- Gjeldende retningslinjer for registerføring av godkjente revisorer videreføres. EU's 8. direktivs krav om oversikt over revisjonsselskapers eiere/ledelse må dekkes gjennom registeret eller på annen måte.
- Gjeldende praktiske opplegg for tilsyn med revisorene og deres funksjoner ved bruk av lovbestemt tittel som godkjent revisor videreføres. Det samme gjelder tilsynsinstansen rettigheter og eksterne taushetsbestemmelser. Tilsynsvirksomheten bør imidlertid kun hjemles i revisorloven.
(Se særmerknad nr. 11)
- Det praktiske tilsynsarbeidet og ileggelse av sanksjoner utføres av den instans Finansdepartementet delegerer funksjonen til. Utvalget har gitt uttrykk for at dette bør være Kredittilsynet. De som innen Kredittilsynet er engasjert i revisortilsynsfunksjonen må ut over den taushetsplikt Revisortilsynet har eksternt, også ha taushetsplikt overfor Kredittilsynets øvrige avdelinger og virksomhetssområder, så fremt ikke revisor har brutt bestemmelsene om informasjonsplikt til de samme instanser.
(Se særmerknad nr. ????)
- Tilsynsinstansen bør ta initiativ til et samarbeid med revisororganisasjonene med sikte på at deler av tilsynet kan bygge på foreningens egne opplegg for kvalitetskontroll. Innkomne klager på revisorer vil imidlertid alltid måtte dekkes av tilsynsinstansen.
- Tilsynsinstansen skal ikke delta i utviklingen av revisjonsstandardene, men våke over utviklingen og eventuelt ta initiativ overfor revisorforeningene for å

- få utarbeidet/ endret standarder der slike måtte mangle eller være mangelfulle.
- Det etableres en frittstående revisornemnd som forvaltningsmessig sorterer under Finansdepartementet. Dette skal ha 7 medlemmer hvorav minst 2 skal være revisorer (en registrert og en statsautorisert revisor). Nemndas leder skal være jurist og ha kvalifikasjoner som til høyesterettsdommer. Nemndas øvrige medlemmer skal ha erfaring fra virksomhet som berøres av den revisjon godkjente revisorer utøver. Nemnda skal påse at det føres et dekkende tilsyn med revisorenes fagutøvelse og for øvrig virke som rådgivende organ for tilsynsvirksomheten. Nemnda må i den anledning ha de samme rettigheter til å innhente informasjon og være underlagt de samme taushetsbestemmelser som tilsynsinstanten.
- Avgjørelser tatt av tilsynsinstanten skal kunne påklages til revisornemnda. Dette er siste klageinstans for revisor.
- Det utarbeides forskrifter for revisornemnda og dets sekretariat. Sekretariatfunksjonen kan ikke ivaretas av tilsynsinstanten.
- Departementet bør gjennom forskrift kunne gi retningslinjer for i særlige tilfeller å pålegge klager og revisor et gebyr for å dekke kostnadene for den kontroll som er lagt til grunn for en sanksjonsileggelse.
(Se særmerknad nr. 13)
- Kostnader som kan henføres til registrerings- og tilsynsvirksomheten skal kunne utlignes på alle ansvarlige revisorer.

10.5 SANKSJONER

10.5.1 Generelt

Såvel revisorloven som aksjeloven inneholder bestemmelser som hjemler adgang til strafferettslig forfølgning av revisor ved overtredelse av visse bestemmelser som regulerer revisors plikter. Disse forhold er nærmere omtalt i "*Straff og erstatning*" i kap. 11.

I tillegg hjemler revisorloven adgang til administrativt å ilegge sanksjoner. Slike sanksjoner kan innebære at rettigheter knyttet til registrering eller autorisasjon faller bort for alltid eller for en viss tid. I mindre alvorlige tilfelle kan sanksjonen være en advarsel. Sanksjoner av denne type er en meget alvorlig sak for den dette gjelder, og det knytter seg viktige prinsipielle spørsmål til utforming og praktisering av slike regler. I NOU 1985:36 om «Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige» var man, ss.61-62, inne på enkelte av disse og det uttales bl.a.:

«For rettighetshaveren vil det være alvorlig at registreringsbeviset eller bevillingen inndras. Arbeidsmulighetene kan falle bort, og det kan dessuten oppstå psykiske og/eller sosiale problemer.

Det kan derfor være grunn til å reise spørsmål ved om en administrativ ordning som den etablerte ivaretar hensynet til rettsikkerheten tilfredsstillende eller om det i stedet bør kreves domstolsbehandling for at revisor skal kunne fratas retten til å utøve sitt yrke.

Utvalget er ikke kjent med uheldige utslag av ordningen i praksis. I denne forbindelse bemerkes at vedkommende rettighetshaver selv har full rett til å kreve spørsmålet prøvet for domstolene, jf revisorlovens § 14 fjerde ledd.

Utvalget vil derfor ikke foreslå at det bør kreves domstolsbehandling for å frata revisor de rettighetene som er knyttet til bevilling eller registreringsbevis. Dagens ordning med adgang for departementet til å frata revisor registreringsbeviset eller bevillingen bør opprettholdes.

Som nevnt regulerer revisorlovens § 14 tredje ledd kun bortfall av bevilling eller registreringsbevis, dersom betingelsene for dette er til stede. Den praksis som har utviklet seg når det gjelder mellomløsningen, å gi advarsler, bør etter Utvalgets oppfatning formaliseres i Revisorloven. Det er et altfor langt skritt mellom det å ikke reagere overhodet i et påklaget forhold til det å la registreringen eller bevillingen bortfalle.»

Man påpeker her både rettsikkerhetsproblemet og behovet for at sanksjonsformene er formalisert i lovgivningen. Etter lovendringen i 1989 har sanksjonssystemet i praksis utviklet seg videre. Ifølge Kredittilsynets rapport om revisortilsynets virksomhet, bruker man, foruten inndragning/suspensjon av rettigheter, kritikk, irettesettelse og streng irettesettelse som reaksjonsformer. Kredittilsynets styre har dessuten vedtatt at man også skal kunne bruke tilsynsloven som grunnlag for merknader og kritikk. Merknadene registreres i revisorregisteret som er åpnet for innsyn, mens kritikk registreres ikke.

Sanksjoner av denne karakter har mange likhetstrekk med straff, jf straffeloven § 29 hvor tap av retten til å utøve virksomhet kan idømmes bl.a. når den skyldige har vist seg uskikket til å utøve virksomheten eller det til denne er nødvendig med særlig grad av almen tillit. Likhetstrekkene med straff innebærer at man for administrative sanksjoner vanligvis setter de samme krav om lovhjemmel for sanksjonen (legalitetsprinsippet) og dessuten at skyldkravene forutsettes være angitt i loven.

Selv om også ileggelse av disiplinære sanksjoner krever lovhjemmel og beskrivelse av skyldgrad, skiller disiplinæransvaret seg fra straffansvaret på et punkt: Disiplinære sanksjoner kan ilegges når revisor er «uskikket» fordi han har «misligholdt sine plikter» eller «forsømt sine plikter». Man har følgelig ikke den samme gjerningsbeskrivelse som ved ileggelse av straff, men kan ved ileggelse av disiplinære sanksjoner anvende skjønn ved vurderingen av hva som er mislighold eller forsømmelse i forhold til den rettslige standard god revisjonsskikk. Dette understreker at sanksjonsbestemmelsene må brukes med høy grad av aktsomhet.

10.5.2 Gjeldende rett

Revisorloven § 14 første og annet ledd inneholder regler for når rettigheter knyttet til registrering eller autorisasjon faller bort. Disse bortfallsregler er ikke knyttet til disiplinære sanksjoner, men til formelle forhold som er en del av grunnlaget for tildeling av registrering eller autorisasjon. Faller det formelle grunnlag for den tidligere godkjenning bort, innebærer reglene at rettighetene knyttet til godkjenningen som en konsekvens må bortfalle. Utvalget går ikke nærmere inn på dette da man ser det som en klar nødvendighet at bortfallsgrunnene er knyttet direkte til godkjenningsordningen og -grunnlaget.

Hjemmelen for å ilegge sanksjoner finner man i revisorloven § 14 tredje ledd som lyder:

«Departementet kan bestemme at de rettigheter som er knyttet til registrering eller bevilling som revisor, skal falle bort for alltid eller for en viss tid dersom vedkommende må anses uskikket som revisor, fordi han har gjort seg skyldig i urettskaffent forhold eller forsettlig eller grovt uaktsomt har misligholdt sine plikter som revisor. Tilsvarende gjelder dersom revisor unnlater å gi tilfredsstillende forklaring til departementet om forhold som gjelder revisjonsvirksomheten jf § 15 første ledd, og hvor revisor ikke medvirker til undersøkelser etter § 15 annet ledd. Er en revisor siktet for et forhold som kan medføre tap av rettigheten som revisor, jf straffeprosessloven 1981 nr. 25 § 82, kan departementet bestemme at rettighetene som revisor

skal suspenderes for bestemt tid. Departementet kan tildele advarsel når en revisor har forsømt sine plikter.»

Som nevnt foran har Kredittilsynets styre vedtatt at også tilsynslovens sanksjonsbestemmelse skal kunne anvendes på revisor.

Etter forskrift 10.12.1991 nr. 4028 om register over revisorer og revisjonsselskaper, § 2, skal revisorregisteret inneholde sanksjonshenvisninger og dato for eventuelt sanksjonsutløp.

Tap av rettigheter

Første setning i tredje ledd angir hvilke forhold som kan føre til tap av rettigheter samt skyldkravet når revisor har misligholdt sine plikter.

Begrepet «misligholdt sine plikter som revisor» omfatter såvel selve fagutøvelsen som de formelle krav som knytter seg til denne. Ved tap av rettigheter på dette grunnlag er det utvetydig slått fast at det kreves forsett eller grov uaktsomhet. De formelle krav er angitt i lov eller forskrift og vil normalt inneholde objektive kriterier for vurderingen. Når det gjelder fagutøvelsen vil man derimot, som nevnt innledningsvis, ofte stå overfor skjønnspregede avgjørelser. Om revisor forsettlig eller grovt uaktsomt har tilsidesatt sine faglige plikter, må måles mot den rettslige standard god revisjonsskikk. Høyesterett har i flere saker og i tilsvarende forhold uttrykt dette slik:

«Det må foreligge en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet.»

Unnlattelse av å gi forklaring eller medvirke til undersøkelser i samsvar med § 15 kan i seg selv gi grunnlag for bortfall av rettigheter. Det vises i denne sammenheng til det som er sagt under "*Gjeldende rett*" i kap. 10.4.2 og "*Kontroll/tilsyn med fagutøvelsen*" i 10.4.3.3.

Advarsel

Etter siste setning i tredje ledd kan det tildeles advarsel når «revisor har forsømt sine plikter.»

Selv om loven angir advarsel som eneste reaksjonsform, har man i praksis variert reaksjonsformene og brukt, kritikk, irettesettelse og streng irettesettelse, kfr. "*Generelt*" i kap. 10.5.1.

Advarsel er en mildere reaksjonsform enn den som knytter seg til tap av rettigheter. Like fullt må det kreves at forholdet har en noe alvorlig karakter for at disiplinære sanksjoner skal komme til anvendelse. Det kan da virke uheldig ut fra et rettssikkerhetssynspunkt med en slik bred gradering av sanksjonsformene. Dette kan lett føre til at man bruker mildeste sanksjon i tilfelle hvor lovens advarsel ikke ville bli brukt. Man utvider dermed rammene for lovens sanksjonssystem. Sanksjonene skal dessuten registreres i revisorregisteret og være offentlig tilgjengelige.

Det fremgår ikke klart av bestemmelsen hvilken skyldgrad som kreves for at advarsel skal kunne tildeles. Heller ikke av lovforarbeidene til denne lovtilførsel i 1989 fremgår det hvilket skyldkrav man forutsatte. Kredittilsynet uttalte i 1992 i den forbindelse:

«Sakens kjerne er hvorvidt det administrativt kan treffes sanksjonsvedtak etter revisorloven § 14 tredje ledd på bakgrunn av at revisor ikke har utført sitt revisjonsoppdrag etter god revisjonsskikk som praktisert av aktsomme revisorer – altså om revisor har opptrådt uaktsomt.

Uklarheten oppstår ved lovendringen av 1989 hvor det tilføyes i siste setning: «Departementet kan tildele advarsel når en revisor har forsømt sine plikter.»

.....

Det er helt klart at lovendringen i 1989 både er et reaksjonsmiddel og en angivelse av krav til skyldgrad. Dette kan utledes av selve lovteksten, men vel så viktig av den praksis som lå til grunn for endringsforslaget og som det henvises til i forarbeidene, jfr. sitatene i artikkelen.

Revisorrådets saksbehandling viser klart at simpel uaktsomhet kan være tilstrekkelig til å gi revisor en advarsel etter revisorloven. Det er således praksis for dette.

Vel så viktig er det imidlertid at det etter lovendringen er klart hjemmel for at det kan gis advarsel også i de tilfeller hvor det er utvist en høyere skyldgrad – grov uaktsomhet/forsett.

Gjennom lovhjemmel for og praktisering av advarsel som reaksjonsmiddel, ønsker en nettopp å tilgodese revisors rettssikkerhet, idet håndhevelse av revisorloven § 14 tredje ledd vil måtte skje ved at det utvises en stor forsiktighet når det gjelder vedtak om inndragning av rettigheter som revisor.

Ved bruk av advarsel ved simpel uaktsomhet ønsker en å meddele revisor at vedkommende nok er i faresonen ved sin standard for yrkesutøvelse i det aktuelle tilfellet.

Ovennevnte er forelagt Revisorrådet, som gir sin tilslutning til dette.»

Revisorrådet innførte for lang tid tilbake graderte advarsler, og Kredittilsynet har også med hjemmel i tilsynsloven i mildere tilfeller benyttet «kritikk» for forhold som ikke kvalifiserer til advarsel. Etter Utvalgets oppfatning må spørsmålet avklares ved lovrevisjonen.

Disiplinæransvaret er i utgangspunktet et personlig ansvar som er knyttet til den registrering eller bevilling som gir rett til å påta seg oppdrag som ansvarlig revisor. Dersom en revisormedarbeider – som selv ikke har denne rett – tilsidesetter sine plikter, vil dette i seg selv ikke være tilstrekkelig grunnlag for disiplinærreaksjoner mot den ansvarlige revisor. Skyldes medarbeiderens feil at den ansvarlige revisor ikke har ført den tilstrekkelige kontroll eller tilrettelagt arbeidet forsvarlig, vil imidlertid den ansvarlige revisor rammes.

Revisjonsselskaper

Et revisjonsselskap gis ikke selvstendig registrering eller bevilling. Revisorloven åpner imidlertid for å velge et revisjonsselskap som revisor og det er gjennom forskrift fastsatt vilkårene for hvilke selskaper som kan velges som revisor. Dette er behandlet i "*Gjeldende norsk rett*" i kap. 10.2.1. Det er ikke fastsatt sanksjonsregler mot selskaper, men retten til å kalle seg revisjonsselskap faller bort når vilkårene for dette ikke lenger er til stede.

I kommentarene til § 5-2 i forskrift om revisjon og revisorer heter det videre at et revisjonsselskap kan bli slettet av registeret dersom det bryter lov eller forskrift. Dette får ingen automatisk konsekvens for selskapsdeltagerne, men kan berøre dem som er ansvarlig for selskapets handlinger.

10.5.3 Utenlandsk rett

EU-rett

Som nevnt tidligere inneholder åttende rådsdirektiv ingen regler om sanksjoner, skyldkrav etc., men overlater til medlemsstatene å ilegge «passende sanksjoner».

Danmark

Etter de danske regler kan en revisor som «tilsidesetter de pligter, som stillingen medfører», gis advarsel, irettesettelse eller bot. Grunnlaget for disse reaksjoner er simpel uaktsomhet.

Har revisor gjort seg skyldig i «grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udøve virksomheden på forsvarlig måde», kan bevillingen frakjennes for et bestemt tidsrom eller på ubestemt tid. Avgjørelsen skal også inneholde opplysninger om adgangen til domstolsprøvelse og de frister som gjelder i den sammenheng.

Her sondres det altså mellom reaksjoner på grunnlag av simpel uaktsomhet og reaksjoner på grunnlag av grov tilsidesettelse av pliktene. Gjentagne forsømmelser, på grunnlag av simpel uaktsomhet, er likestilt med grov tilsidesettelse av pliktene.

Sverige

I den nye svenske revisorlov heter det:

«22 § Om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt förfar oredligt eller om en revisor inte betalar föreskriven avgift enligt 29§, skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det föreligger förmildrande omständigheter, får i stället varning meddelas.

Om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får Revisornämnden meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Uppkommer fråga om upphävande, varning eller erinran, skall revisorn genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig om vad som anförs i ärendet. Varning eller erinran får inte meddelas om det som läggs revisorn til last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

En revisor som tildelas varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att betala en straffavgift til staten med lägst ettusen och högst tjugofemtusen kronor.»

Ved forsett er det normale at godkjenning eller autorisasjon bortfaller, men det er altså åpnet adgang for å nytte den mildere form advarsel (varning) dersom det foreligger formildende omstendigheter.

I andre tilfelle, når revisor f.eks. uaktsomt tilsidesetter sine plikter som revisor, er advarsel (varning) normalt den strengeste reaksjon. Ved lovrevisjonen ble desuten innført en ny sanksjon «erinran» for å få mer varierte sanksjonsmuligheter. Foreligger det særlig skjerpene omstendigheter, kan bortfall av rettigheter nyttes i stedet for advarsel.

«Varning» forutsettes etter lovrevisjonen brukt i klart klanderverdige tilfeller som, ved gjentagelse, kan lede til tap av rettighetene som revisor. «Erinran» forutsettes brukt i mindre alvorlige tilfeller når forholdet betraktes som uheldig og har karakter av en påpekning fra myndighetene om at god revisor- eller god revisjons-skikk ikke i tilstrekkelig grad er fulgt opp i det aktuelle tilfellet.

Også straffeavgiften er en ny reaksjon som kan ilegges samtidig med advarsel dersom det finnes særlig grunn for det. Hva som skal regnes som slik særskilt grunn er det overlatt til rettspraksis å avgjøre.

Når det gjelder forhold som kvalifiserer til advarsel eller «erinran» etter annet ledd, er det innført en preskripsjonsregel som innebærer at sanksjoner ikke skal ilegges når forholdet er mer enn fem år gammelt, regnet fra det tidspunkt revisor fikk underretning om saken fra tilsynsmyndighetene.

Revisornämndens beslutninger i slike saker kan innklages til «allmän förvaltningsdomstol».

10.5.4 Drøfting

10.5.4.1 Generelt

Som påpekt innledningsvis under dette kapittel, er tap av rettigheter en meget alvorlig sak for den som rammes. Det bør derfor settes strenge krav til rettssikkerheten ved administrativ behandling av denne type saker. Etter Utvalgets oppfatning er det dessuten viktig at loven klart angir såvel skyldkrav som sanksjonsformer. På disse områdene bør loven også være uttømmende slik at det ikke gjennom praksis, og på mer skjønnsmessig grunnlag, innføres nye sanksjonsformer eller settes andre skyldkrav enn det loven forutsetter. Utvalget har i det etterfølgende lagt dette prinsipp til grunn.

10.5.4.2 Administrativ behandling eller domstolsbehandling av disiplinærsaker

I NOU 1985:36 om «Revisors plikter og ansvar overfor det offentlige» drøftet man, som nevnt, om administrativ behandling av saker om rettighetstap ivaretok hensynet til rettssikkerheten på en tilfredsstillende måte. Konklusjonen var den gang at dagens ordning med administrativ behandling ble opprettholdt.

Utvalget ser ingen grunn til at man skal endre gjeldende system med adgang til å ilegge sanksjoner administrativt. Utvalget påpeker imidlertid, slik det også ble gjort ved lovendringen i 1989, at hensynet til rettssikkerheten er meget viktig i slike saker. Som en konsekvens av dette er det Utvalgets oppfatning at såvel sanksjonsform som skyldgrad må være klart angitt i loven. Lovhjemlene bør i denne sammenheng være uttømmende og det bør ikke være adgang til administrativt å praktisere/utvikle alternative sanksjonsformer ved lavere skyldgrad enn det loven krever. Dette er nærmere omhandlet nedenfor. Det vises i denne sammenheng til at også for andre yrkesgrupper har man tilsvarende administrativ behandling av disiplinærsaker. Videre vises til ordningene i andre land, spesielt Danmark og Sverige, hvor man har tilsvarende ordninger.

Utvalget peker imidlertid på at rettssikkerheten, foruten gjennom klare regler i lovgivningen, må ivaretas gjennom de saksbehandlingsregler og klagesystem som følges.

Såvel saksbehandling som grunngeving av et vedtak må følge reglene i forvaltningslovens kap. V. Før avgjørelse tas må revisor ha anledning til å uttale seg skriftlig, eventuelt også muntlig dersom forholdene tilsier det. En avgjørelse om å ilegge disiplinære sanksjoner må dessuten inneholde begrunnelse og revisor må varsles om de klagemuligheter og eventuelle tidsfrister som gjelder.

Spørsmålet om rettssikkerhet må også sees i lys av den klageordning som skal gjelde. Det vises om denne til "*Revisorråd*" i kap. 10.4.3.5. Her påpekes at i Danmark kan klage i samtlige avgjørelser innbringes for Industriministeriets Erhvervsankenævn, mens man i Sverige altså kan anke til Allmän förvaltningsdomstol. Den ordning som er foreslått hos oss vil korrespondere med ordningene i de nevnte land.

Revisor vil alltid ha mulighet for å prøve en administrativ avgjørelse for domstolene.

10.5.4.3 Skyldkravet

Skyldkravet må klarere fremgå av lovgivningen enn tilfellet er i dag. Det vises i den sammenheng til de ulike oppfatninger som gjør seg gjeldende i spørsmålet om det er adgang til å ilegge sanksjoner ved simpel uaktsomhet. Kredittilsynet har for øvrig gjennom sin praksis lagt til grunn at det foreligger slik adgang.

Utvalget tar opp forslag om at det i loven klart fremgår at disiplinære sanksjoner også kan ilegges ved simpel uaktsomhet. Sanksjonsformene må imidlertid være forskjellige, avhengig av skyldgrad og handlingens/unnlatelsens karakter. Om dette vises til etterfølgende punkt.

Utvalget foreslår følgelig at det i loven sondres mellom forsett/grov uaktsomhet som gir grunnlag for de strengeste reaksjoner og simpel uaktsomhet hvortil det er knyttet et annet og noe mildere sett sanksjoner.

10.5.4.4 Grunnlaget for disiplinæransvaret

Et straffansvar forutsetter vanligvis at det foreligger en beskrivelse av de handlinger som er belagt med straff, eventuelt at lovgivningen setter et forbud eller påbud som, ved brudd på dette, er belagt med straff.

Gjeldende revisorlov ilegger bl.a. disiplinæransvar når revisor har gjort seg skyldig i urettskaffent forhold som gjør ham uskikket som revisor. På dette punkt forutsettes at det er klarlagt at revisor har begått en handling eller unnlatelse som er belagt med straff. Inntil dette er klarlagt må eventuelt alternativet suspensjon benyttes. Slike handlinger «måles» mot en avsagt dom eller en annen form for klargjøring av straffansvaret. Som nevnt tidligere, er det ikke tilstrekkelig at disiplinærmyndighetene i denne sammenheng vurderer skjønnsmessig om det foreligger et urettskaffent forhold. Ved vurderingen av om handlingen har betydning for skikketheten som revisor, vil det imidlertid være aktuelt å anvende skjønn. Overprøving av et slikt skjønn vil vanligvis måtte skje ved domstolene og ved at revisor gjennom sin søksmålsadgang bringer saken inn dit.

Ved vurderingen av om det foreligger mislighold eller forsømmelse av pliktene som revisor, blir situasjonen en annen. Disiplinæransvar kan ilegges når det foreligger et brudd på den faglige og rettslige standard god revisjonsskikk. Ved utøvelsen av sine plikter innen denne ramme, gir såvel standarden som revisorloven ellers, revisor har på en rekke områder mulighet til å anvende skjønn både når det gjelder valg av kontrollhandlinger og ved verdifastsettelse. Ved en senere disiplinær sak mot revisor kan tilsynsmyndighetene da komme i en situasjon hvor man må foreta en skjønnsmessig vurdering av det skjønn revisor foretok på det tidspunkt den krittikkverdige handling eller unnlatelse ble foretatt. Det vises i den sammenheng igjen til Høyesteretts uttalelser om at det i slike tilfelle må foreligge «en kvalifisert klanderverdig opptreden som foranlediger sterke bebreidelser for mangel på aktsomhet». Denne kvalifisert klanderverdige opptreden må være åpenbar i de tilfelle de strengeste sanksjonsformer skal anvendes.

Selv om man på dette området kan stå overfor vanskelige vurderinger, finner Utvalget ikke grunnlag for å endre de prinsipper som kommer til uttrykk i gjeldende lovgivning. Å finne konkrete kriterier for ileggelse av disiplinæransvar på et faglig grunnlag vil ikke være mulig. Utvalget peker også på at etter hvert som standardene for god revisjonsskikk er innarbeidet, vil man få bedre instrumenter å måle den faglig klanderverdige opptreden med.

10.5.4.5 Sanksjonsformene

Utvalget har under "*Skyldkravet*" i kap. 10.5.4.3 sagt at det bør sondres mellom forsett/grov uaktsomhet og simpel uaktsomhet. Også sanksjonsformene bør avpasses handlingens karakter og alvorlighet. Det vises i denne sammenheng til at både den danske og den svenske revisorlovgivning har ulike sett sanksjoner, avhengig av om det foreligger simpel uaktsomhet eller mer alvorlig skyldgrad.

Tap av rettigheter for alltid eller for bestemt tid bør etter Utvalgets oppfatning, som nå, kunne nyttes når det foreligger et urettskaffent forhold eller revisor forsettlig eller grovt uaktsomt har forsømt sine plikter.

Det kan imidlertid være tilfeller hvor formildende omstendigheter tilsier at en mildere reaksjon blir nyttet. Utvalget vil derfor foreslå at det til denne skyldgrad også blir knyttet en mulighet til å nytte advarsel når slike formildende omstendigheter er til stede, jf den svenske ordning.

Ved vurderingen må det særlig vurderes hvorvidt det foreligger rimelig tvil dersom urettskaffent forhold skal føre til tap av rettighetene som revisor. På dette punkt er det ikke tilstrekkelig at revisor har opptrådt kritikkverdig. Med «urettskaffent forhold» menes at revisor må ha gjort seg skyldig i en straffbar handling og det må normalt foreligge en dom som slår dette fast. Er revisor siktet, d.v.s. at han er erklært for siktet eller forfølgning er innledet for retten eller gjennom pågripen, ransaking m.v., er det suspensjonsadgangen etter leddets tredje setning som kommer til anvendelse.

Det forutsettes også at det urettskafne forhold gjør revisor uskikket som revisor. I tillegg til at handlingen må være straffbar, må den altså ha tilknytning til utøvelsen av revisoryrket og det tillitsgrunnlag som i den sammenheng er nødvendig. Straff som følge av grov fartsovertredelse i trafikken gir ikke grunnlag for tap av rettighetene som revisor. Ved vurderingen av om en straffbar handling har betydning for tillitsgrunnlaget og skikketheten, må imidlertid tilsynsmyndighetene ha anledning til å anvende et visst skjønn.

Det er noe uklart om rettighetene kan inndras på grunnlag av urettskaffent forhold når straffesak ikke er reist. I sin kommentarutgave til revisorloven sier Cordt-Hansen om dette:

«Spørsmålet er imidlertid om man på dette grunnlag kan inndra rettigheter uten at revisor er domfelt. I visse tilfelle antar jeg at man må kunne det, men da må det stilles strenge krav til dokumentasjonen. Er det f.eks. ved et bokettersyn hos revisor klart slått fast at han har unndratt midler fra beskatning eller unnlatt å innbetale skattetreksmidler, må det være adgang for myndighetene til å vurdere disiplinære reaksjoner selv om straffesak ikke er reist. Forutsetningen må imidlertid være at brudd på lovgivningen er dokumentert og at bruddet i seg selv kvalifiserer til straffereaksjoner.»

Gjeldende lovgivning åpner som nevnt for å gi advarsel, mens revisortilsynet etter hvert har nyttet merknader, kritikk, irettesettelse og streng irettesettelse som sanksjonsformer. Det er etter Utvalgets oppfatning ønskelig med en viss variasjon i sanksjonene, men de enkelte reaksjonsformer krever uttrykkelig lovhjemmel. Slike karakteristikk viser dessuten ut grensene mellom de forskjellige sanksjoner og kan føre til ulik behandling. Språklig sett skaper de også usikkerhet. Utvalget vil derfor holde fast ved den terminologi som gjeldende lov bruker og nytte advarsel som mildeste reaksjonsform når det foreligger formildende omstendigheter i tilknytning til urettskaffent forhold eller forsettlig eller grov uaktsom pliktforsømmelse. «Advarsel» indikerer at dersom forholdet ikke rettes og/eller situasjonen ikke bedres, kan alvorligere reaksjoner komme på tale.

Utvalget vil videre foreslå at det i loven innføres en ny bestemmelse som klart slår fast at sanksjoner skal kunne ilegges ved simpel uaktsomhet. Også ved simpel uaktsomhet har man behov for en viss gradering av reaksjonene. Etter Utvalgets oppfatning bør det derfor slås fast at det ved simpel uaktsomhet kan tildeles advarsel som den normalt strengeste reaksjon. I mindre graverende tilfelle kan det gis *kritikk*.

Spørsmålet er så om man, som i Sverige, bør ha en mulighet til enda strengere reaksjon dersom det foreligger spesielt skjerpene omstendigheter. Utvalget er kommet til at det bør innføres en slik mulighet og tar opp forslag om dette. Som slik skjerpene omstendighet kan f.eks. være gjentatte tilfeller av forsømmelser på grunnlag av simpel uaktsomhet. Etter dansk rettspraksis kan «minimum 3» slike forsømmelser føre til tap av rettigheter. Utvalget finner ingen grunn til å antyde noe antall forsømmelser i slike tilfelle. Dette må vurderes i det enkelte tilfelle ut fra handlingens/unnlåtelsens karakter og omstendighetene for øvrig.

Etter Utvalgets forslag vil lovens system da bli:

- Enhver sanksjonsform hjemles i loven.
- Ved urettskaffent forhold og ved forsettlig eller grovt uaktsomt mislighold av pliktene som revisor, vil tap av rettigheter være det normale. Det åpnes imidlertid adgang til bare å gi advarsel.
- Når revisor ved simpel uaktsomhet forsømmer sine plikter, tildeles han advarsel eller *kritikk*, avhengig av forholdets karakter og grovhet. Det åpnes adgang til å nytte sanksjonen tap av rettigheter når det foreligger særdeles skjerpene omstendigheter.

Utvalget har også drøftet om reaksjonene advarsel og irettesettelse bør kunne kombineres med straffeavgift/bøter, men er kommet til at man ikke vil fremme forslag om dette. Avgifts- eller bøtestraff bør være en del av straffesystemet og ikke disiplinærsystemet. Det vises i denne sammenheng til de tilsvarende regler for advokater.

Selv om tilsynsmyndigheten ikke finner at det er grunnlag for å ilegge sanksjoner i samsvar med ovenstående, må de under et tilsyn ha full anledning til å fremsette merknader. Slik merknad kan også forutsette at forholdet rettes og at det vil bli fulgt opp med ny kontroll på et senere tidspunkt. Denne type reaksjoner må imidlertid ligge utenfor det egentlige sanksjonssystem og de må ikke kunne anmerkes i revisorregisteret. I dette register skal kun anmerkes sanksjoner som er gitt direkte med hjemmel i lov. Et vedtak om sanksjon blir virksomt fra det tidspunkt klagefristen er utløpt eller klageadgangen uttømt. Bringes saken inn for retten, har dette ikke automatisk oppsettende virkning, jf revisorloven § 14 fjerde ledd som Utvalget foreslår beholdt.

10.5.4.6 Konklusjon – Sanksjoner

- Det presiseres at sanksjoner også skal kunne ilegges ved simpel uaktsomhet.
- Ved urettskaffent forhold og ved forsettlig eller grovt uaktsomt mislighold av pliktene som revisor vil tap av rettigheter være det normale. Foreligger særdeles skjerpene omstendigheter kan sanksjonen tap av rettigheter nyttes også ved simpel uaktsomhet. Sanksjonsformen «advarsel» skal kunne benyttes i stedet for tap av rettigheter når det foreligger spesielle og formildende omstendigheter.
- Det innføres anledning til å ilegge revisor «kritikk» ved forsømmelser av mindre alvorlig karakter eller ved simpel uaktsomhet.
- Bare sanksjoner som er gitt med hjemmel i lov kan avmerkes i revisorregisteret. Sanksjonsvedtak skal være tilgjengelige for offentligheten 5 år etter ilegelse

- av advarsel eller utløp av godkjenningsbortfall.
- Et vedtak om sanksjon blir virksomt fra det tidspunkt klagefristen er utløpt eller klageadgangen uttømt. Bringes forholdet inn for retten, bør dette ikke automatisk ha oppsettende virkning. Retten må dog kunne beslutte at sanksjonsbeslutningen ikke skal settes i verk før det er avsagt dom i saken eller før endelig dom foreligger.

10.6 STANDARDSETTENDE ORGAN

10.6.1 Generelt

Det eksisterer revisjonsstandarder for flere former for revisjon. Slike standarder er et sett av rammer og føringer for hvordan det forventes at revisorene gjennom sitt arbeid dekker de formål som foreligger for vedkommende revisjonsform. Da standardene skal konkretisere hvordan dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket dekker formålene ved funksjonen (god revisjonsskikk), er det normalt at det er yrkesutøverne selv som til enhver tid sørger for å etablere, dokumentere og vedlikeholde slike retningslinjer.

Som omtalt tidligere i utredningen, foreligger det mer eller mindre utviklede revisjonsstandarder for de fleste revisjonsformer og revisorkategorier i Norge. I en særstilling står det sett standarder som er utarbeidet av NSRF og tiltrådt av NRRF, og som vedrører revisjonen etter revisorlov/aksjelov. Dette fordi

- disse lover direkte henviser til god revisjonsskikk, og derved standardene, fremfor å presisere detaljerte krav om revisjonsinnholdet i loven
- nevnte standarder i forarbeidet til revisorloven er gitt rettslig betydning ved klart å uttrykke at det skal legges vesentlig vekt på disse ved vurdering av hva som forventes av revisor
- standardprosessen i revisorforeningenes regi har utviklet seg over mange år, er systematisk og meget grundig, samt er underlagt et bredt høringsopplegg. De øvrige standarder er til dels utviklet på internasjonal basis etter meget systematiske kriterier, til dels ved en relativt enkel prosess i den norske foreningen.

10.6.2 Standardsetting finansiell revisjon i private foretak

Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF) utarbeider på utvalgsbasis forslag til standarder og vedlikeholder disse. Til nå er standardene utviklet slik:

- Revisjonskomiteen i NSRF + en representant for Norges Registrerte Revisorers Forening (NRRF) utarbeider på basis av innenlandsk og utenlandsk materiale forslag til *anbefalinger* til god revisjonsskikk. Forslaget sendes på høring til alle medlemmer av de to revisorforeninger og en rekke instanser med interesser i revisjonsarbeidet:
 - Handelshøyskolen BI
 - Den norske Advokatforening
 - Distriktshøyskolene
 - Finansdepartementet
 - Justisdepartementet
 - Kredittilsynet
 - Landsorganisasjonen i Norge
 - Norges Handelshøgskole
 - Norges Handelsstands Forbund
 - Norges Kommunerevisorforbund
 - Norges Rederiforbund
 - Norges Registrerte Revisorers Forening

Norges Skatterevisorerers Landsforening
Norske Finansanalytikerens Forening
Norske Siviøkonomers Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon
Oslo Børs
Revisjonssjefkretsens Arbeidsutvalg (Bank og forsikring)
Revisorrådet
Riksrevisjonen
Skattedirektoratet
Skatterevisorenes Forening
Trondheim Økonomiske Høgskole
Økonomisk College

- Norges Interne Revisorers Forening
- NSRF's styre vedtar «Anbefaling til god revisjonsskikk», samtidig som det normalt er satt en frist for ny vurdering av eventuell omgjøring til norm.
- Etter forutsatt tid tas anbefalingen opp på nytt med vurdering av om det bør foretas endringer. I så tilfelle vil det normalt igjen være høring etter samme retningslinjer som da anbefalingen ble vedtatt. Revisjonskomiteen gjennomgår høringene og foreslår eventuell normformulering. Styret i NSRF vedtar normen, og NRRF's styre tiltrer normen.

10.6.3 Drøfting av hvem som bør fastsette standarder

Generelt er det meget som taler for at de som selv utfører funksjonen, selv også bør fastsette standardene. Dette fordi

- standardene ikke fastsetter formålene eller grensene for funksjonene, men praktisk definerer *hvordan* formålene skal dekkes
- yrkesutøverne vil være best oppdaterte om hvordan de forutsatte revisjonsformålene til enhver tid mest effektivt kan nåes. De vet likeledes best hvilke områder som bør beskrives gjennom standardene, og er de som kan gi de mest praktiske retningslinjer.
- standardsetting gjennom yrkesorganisasjonene er en ubyråkratisk prosess som løpende kan tilpasses en praktisk utviklingsprosess.

Spesielt når det gjelder de lovbestemte revisjonsformål, er det også argumenter for at yrkesutøverne selv *ikke* bør utforme standardene:

- Det er uheldig at revisorene selv kan fastlegge hva revisjonshandlingene skal omfatte og hvordan funksjonene bør gjennomføres så lenge man – i alle fall for revisjon i henhold til revisorlov/aksjelov – arbeider under et straffe- og erstatningsrettslig ansvar.
- De fleste brukerkategorier av revisjonsfunksjonene kan ikke påvirke utformingen av standardene for hverken hva revisjonen bør omfatte, hvordan den skal utføres og hvordan kommunikasjonsprosessen med de selv skal foregå. Særlig offentlige myndigheter ville kunne ha interesse av bedre styringsmulighet her.
- På nye, hurtig utviklede risikoområder er det behov for hurtig å fastsette retningslinjer. Til et slikt formål ville et myndighetsorgan raskere kunne ta avgjørelser og sende disse ut.

Praktiske alternativ til foreningsstyrt standardutvikling kan være

- en offentlig instans
- et utvalg med representanter for de største brukerinteresser, for uten revisorene selv

- en ekspertgruppe nedsatt av myndighetene.

Utvalget finner ikke tilstrekkelige argumenter for å fravike dagens prinsipp for utvikling av standarder. Offentlige myndigheter vil i tilstrekkelig grad ha mulighet for å pålegge revisorene særoppgaver på områder man ikke finner revisjonsstandardene dekkende. Representasjon av andre brukergrupper i et standardsettende organ ville lide ved at behovet for hva revisor skal vektlegge er sprikende for de forskjellige grupper, og ved at disse ville ha liten kompetanse til å angi praktiske revisjonshandlinger. Utvalget legger også vekt på at gjeldende praksis er i tråd med de vanlige prinsipper for standardsetting internasjonalt.

Utvalget har dessuten lagt vekt på at revisjon er et internasjonalt yrke, hvor det er av betydning at funksjonen følger de samme prinsipper over grensene. Noe annet vil skape utrygghet for hva revisorenes funksjoner bak den lovbestemte bekreftelse omfatter, og således også hva bekreftelsene innebærer i de enkelte land. Det foreliggende forslag til nye standarder i Norge for revisjonen, med tilhørende oppgaver, er da også fullt ut i overensstemmelse med internasjonal god revisjonsskikk fra den verdensomspennende revisjons- og regnskapsføringsorganisasjonen IFAC. Også innen EU er nå kommisjonen opptatt av felles prinsipper i Europa. Det er videre uttalt at IFAC-standardene kan være en felles plattform.

Det sier seg selv at det må kunne forventes at revisororganisasjonene er lydhøre for å ta opp til behandling områder brukergruppene ønsker vurdert, – og da i særlig grad myndighetenes ønsker for klargjøring av hvilke revisjonshandlinger som bør kunne forventes på områder av vesentlig betydning for det offentlige. For på en praktisk måte å etablere en nær kontakt mellom revisorforeningene og myndighetene, kan et alternativ være at Revisortilsynet som ledd i sin overvåkningsplikt deltar som observatør i revisjonskomiteen. Dette ville være en parallell ordning med hva som er tilfelle for regnskapsstandardutviklingen, hvor Kredittilsynet innehar en slik observatørfunksjon.

10.6.4 Konklusjoner

- Utvikling av standarder i Norge bør fortsatt skje i samarbeid mellom de to revisorforeninger.
- Finansdepartementet v/Revisortilsynet, bør ha en observatørrolle i revisjonskomiteen tilsvarende hva tilfellet er for standardutviklingen innen regnskapsområdet i Norsk Regnskapsstiftelse.
(Se særmerknad nr. 15)

10.7 SPESIELT OM REVISJONSSELSKAPER

10.7.1 Generelt

Den revisjonspliktige kan etter gjeldende lovgivning, jf revisorloven § 4 og aksjeloven § 10-2, velge enten en person eller et selskap som revisor. Utvalget har forutsatt at denne valgadgangen fortsatt skal gjelde. Den senere tids utvikling har gått i retning av at revisjonen utøves i revisjonsselskaper med to eller flere ansvarlige partnere/eiere. Enkelte revisjonsselskaper er store og landsdekkende.

Selv om den revisjonspliktige har valgadgang, antas det at den revisjonspliktige i mange tilfelle ikke er seg klart bevisst om man ønsker å velge personen eller selskapet som sin revisor.

Uansett om man velger en person eller et selskap til revisor, vil kravene til yrkesutøvelsen, ansvarsregler m.v. være de samme. Ovennevnte forhold gjør det likevel

påkrevet at man har regler som setter krav til revisjonsselskapets organisering, godkjenning og registrering, utpeking og skifte av revisor m.v.

Utvalget har funnet det riktig å ta disse spørsmålene, knyttet til revisjonsselskaper, opp samlet under dette kapittel.

10.7.2 Gjeldende rett

Revisorloven slår kun fast at et selskap kan velges som revisor, men har ingen bestemmelser som regulerer selskapenes organisering, godkjenning m.v., med unntak av revisorloven § 17a annet ledd og aksjeloven § 15-2 annet ledd som slår fast at erstatningsrettslig skal revisjonsselskapet og den på oppdraget ansvarlige revisor være solidarisk ansvarlige.

Revisorloven inneholder imidlertid hjemmel for departementet til å fastsette nærmere regler for hvilke selskaper som kan velges og hvilke krav det skal settes til disse. Dette er gjort i forskrift 19.09.1990 om revisjon og revisorer, § 2-2 til § 2-6.

Etter forskriften § 2-2 kreves det at revisjonsselskapet er organisert som et eget rettssubjekt etter selskapslovgivningen og har eget styre. Det er videre understreket at revisorlovens øvrige bestemmelser også gjelder for selskaper.

For at selskapet skal regnes som ansvarlig statsautorisert revisjonsselskap krever forskriften i § 2-3 at flertallet av de ansvarlige deltagere er statsautoriserte revisorer og de øvrige registrerte revisorer.

Samme paragrafs annet ledd slår fast at selskapet regnes som ansvarlig registrert revisor når flertallet av de ansvarlige deltagere er registrerte revisorer og de øvrige er statsautorisert revisorer.

I et ansvarlig revisjonsselskap aksepteres etter gjeldende regler kun statsautoriserte eller registrerte revisorer som ansvarlige deltagere. I kommentarene til forskriftene er det understreket at et ansvarlig selskap med andre deltagere enn nevnt, ikke regnes som valgbart revisjonsselskap.

Forskriften § 2-4 regulerer forholdene for andre selskaper enn ansvarlige selskaper. For at et revisjonsselskap skal bli registrert som statsautorisert revisjonsselskap, må statsautoriserte revisorer ha flertall i såvel selskapets generalforsamling som styre. Tilsvarende gjelder etter annet ledd. Registrerte revisorer må være i flertall i generalforsamling og styre dersom selskapet skal regnes som registrert revisjonsselskap. Har statsautoriserte og registrerte revisorer tilsammen flertallet i de nevnte selskapsorganer, regnes selskapet som registrert revisjonsselskap.

I forskriften § 2-5 gjentas lovens regler om solidaransvar for revisjonsselskapet og den på oppdraget ansvarlige revisor. I annet ledd er dessuten selskapet, når dette velges, pålagt plikt overfor oppdragsgiver til skriftlig å utpeke den eller de revisorer som personlig utfører oppdraget. Det samme krav til skriftlighet gjelder dersom revisjonsselskapet skifter revisor på oppdraget.

Forskriften § 2-6 inneholder regler om forenklet prosedyre for nyvalg av revisor dersom revisjonsselskaper slutter seg sammen eller omorganiseres. Hovedregelen er selvsagt at den revisjonspliktige står fritt til å velge ny revisor i en slik situasjon, jf annet ledd. Den praktiske hovedregelen, jf første ledd, er imidlertid at det sammensluttede eller omorganiserte revisjonsselskap fortsetter de oppdrag selskapene hadde før endringen. Regelen i femte ledd er begrunnet i ønsket om og behovet for en minst mulig ressurskrevende måte å ordne forholdet på. Ved fusjoner o.l. skal revisjonsselskapet uten ugrunnet opphold gi både oppdragsgiver og Kredittilsynet melding om endringene.

Det skal føres register over revisjonsselskaper som tilfredsstillt kravene, jf forskriften § 5-2 og forskrift 10.12.1991 om register over revisorer og revisjonsselskaper.

Det er ikke fastsatt spesielle sanksjonsregler for revisjonsselskaper, men forskriften § 5-2 annet ledd annet punktum inneholder bortfallsgrunner:

«Revisjonsselskap kan slettes av registeret dersom selskapet ikke følger bestemmelsene i denne forskrift eller dersom det ikke lenger fyller betingelsene for opptak i registeret.»

I kommentarene til forskriften heter det om dette:

«Tilsvarende som for personer som er gitt bevilling som statsautorisert revisor eller registrert revisor, vil det også for selskaper kunne forekomme at betingelser som en gang har vært oppfylt, ikke lenger er til stede. Dette kan skyldes etterfølgende forhold av mange slag, herunder lovovertridelser, og for revisjonsselskaper er det naturlig å vise til at endret deltaker-, aksjonær- eller styresammensetning dels kan medføre endret revisorstatus (statsautorisert/registrert), dels at betingelsene for overhodet å kunne regnes som revisjonsselskap ikke lenger er oppfylt. Slike forhold må meldes til registeret og komme til uttrykk der.

Når det konstateres at et revisjonsselskap har brutt lov eller forskrift, vil selskapet kunne bli slettet av registeret. Sletting av registeret innebærer en avgjørelse om at selskapet ikke lenger kan utøve revisjonsvirksomhet som valgt revisor etter revisorlovgivningen.

Det understrekes at sletting av et revisjonsselskap i registeret ikke får noen automatisk eller direkte følge for selskapsdeltakere, aksjonærer eller styremedlemmer i deres egenskap av registrert eller statsautorisert revisor.»

Det fremheves likevel at forhold som nevnt også kan berøre de enkeltpersoner som er ansvarlig for de forhold som har utløst beslutningen om å slette selskapet. Overfor disse må det imidlertid reises disiplinærsak dersom det er grunnlag for det, og slik sak reguleres av egne regler i revisorloven.

10.7.3 Utenlandsk rett

EU-rett

Ifølge åttende rådsdirektiv, (84/253/EØF), kan medlemsstatene autorisere både fysiske personer og revisjonsselskaper, som kan være juridiske personer eller andre selskapsformer eller sammenslutninger. Vilårene for å bli godkjent som revisjonsselskap fremgår av direktivets artikkel 2 nr. 1 b hvor det heter at medlemsstatenes myndigheter kan autorisere bare:

- a) revisjonsselskaper som oppfyller minst følgende vilkår:
 - i. fysiske personer som på vegne av revisjonsselskaper foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1, må oppfylle minst vilårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personer også skal være autorisert;
 - ii. flertallet av de stemmeberettigede skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller minst vilårene i artikkel 3 til 19, med unntak av artikkel 11 nr. 1 bokstav b); medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også skal være autorisert. De medlemsstater som ikke krever slikt flertall når dette direktiv vedtas, kan unnlate å gjøre dette, forutsatt alle andelene eller aksjene i revisjonsselskapet er lydende på navn og kan overdras bare med revisjonsselskapets samtykke og/eller, når medlemsstaten bestemmer det, med samtykke av vedkommende myndighet;
 - iii. et flertall av medlemmene i et revisjonsselskaps administrasjons- eller ledelsesorgan skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som opp-

fyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også må være autorisert. Når et slikt organ ikke har mer enn to medlemmer, skal ett av medlemmene oppfylle minst disse vilkårene.

Med forbehold for artikkel 14 nr. 2, skal et revisjonsselskaps autorisasjon inndras når ett av vilkårene i bokstav b) overfor ikke lenger er oppfylt. Medlemsstatene kan likevel gi en frist på inntil to år til å oppfylle vilkårene i bokstav b) ii) og iii).»

Uavhengighetskravene i direktivet er knyttet opp mot den/de fysiske personer som foretar den lovfestede revisjon. Det heter imidlertid i artikkel 27:

«medlemsstatene skal påse at i det minste aksjeeiere eller deltakere i autoriserte revisjonsselskaper og medlemmer av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganer i slike selskaper som ikke personlig oppfyller vilkårene i artikkel 3 til 19 i en medlemsstat, ikke tar del i revisjonen på en slik måte at det kan gå ut over uavhengigheten til den fysiske person som reviderer dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 på vegne av revisjonsselskapet.»

Bortsett fra den ovenfor nevnte regel om inndragning når vilkårene for autorisasjon ikke lenger er oppfylt, inneholder direktivet ingen regler om sanksjoner mot selskapet.

Når det gjelder selve registerføringen, vises til "[Registerføring over revisorer og revisjonsselskaper](#)" i kap. 10.4.3.2.

Som det fremgår av bestemmelsene, inneholder direktivet minimumsbestemmelser. Prinsipielt sett kan det derfor settes strengere regler til eierskap, stemmerettsregler etc. i selskapet.

Sverige

I forbindelse med lovendringene 1. juli 1995, ble det også innført delvis nye regler for revisjonsselskaper. Etter endringene har man bare ett godkjenningsnivå for revisjonsselskaper og man bruker betegnelsen «registrert revisionsbolag».

For alle revisjonsselskaper er vilkårene for registrering at selskapet driver revisjonsvirksomhet, oppfyller de etterfølgende krav for henholdsvis «handelsbolag» og «aktiebolag» og ikke er i «konkurs eller likvidation».

Vilkåret for å bli registrert som «handelsbolag» er at alle deltagerne («bolagsmännen») er «godkända» eller «auktoriserte» revisorer. Fra dette krav kan Revisornämnden gjøre unntak dersom spesielle forhold tilsier det.

For registrering som aksjeselskap er vilkåret at minst 3/4 av styremedlemmene og varamedlemmene, samt daglig leder er godkjent eller autorisert revisor. Styret er bare vedtaksført når godkjente og autoriserte revisorer har majoriteten av stemmene blant de som møter.

Når det gjelder aksjene må minst 3/4 av aksjene med minst 3/4 av stemmene tilhøre godkjente eller autoriserte revisorer. De øvrige aksjene kan bare eies av personer som er ansatt i selskapet.

Fra kravene til styresammensetning og aksjeeie kan Revisornämnden gjøre unntak. En majoritet av styremedlemmer og varamedlemmer må likevel under enhver omstendighet være godkjente eller autoriserte revisorer. Likeledes må minst halvparten av aksjene med minst halvparten av stemmetallene tilhøre godkjente eller autoriserte revisorer.

Når revisjonsselskapet velges som revisor, skal selskapet utpeke den som er ansvarlig for revisjonen og underrette oppdragsgiver uten ugrunnet opphold. Krever

lovgivningen at den revisjonspliktige skal ha autorisert revisor, må selskapet utpeke en autorisert som ansvarlig.

Etter loven § 24 skal reglene om sanksjoner og straffeavgift også gjelde for revisjonsselskaper.

Revisjonsselskapet har plikt til å underrette om forhold som kan medføre bortfall eller omprøving av registreringen.

Det føres register også over revisjonsselskaper. Informasjonen som skal registreres er i samsvar med åttende direktivs krav, jf "[Registerføring over revisorer og revisjonsselskaper](#)" i kap. 10.4.3.2.

Danmark

Etter den danske lov om «statsautoriserede revisorer» som trådte i kraft 1. januar 1996, kan revisjon drives gjennom enkeltmannsforetak, interessentskap eller aksje- eller anpartselskap. Danmark har egen lov, med tilsvarende bestemmelser, for registrerte revisorer. Nedenfor er bare gjengitt reglene i lov om statsautoriserte revisorer. Etter denne lovs § 10 stk. 2 siste punktum kan en statsautorisert revisor ikke ta ansettelse i revisjonsvirksomhet som omfattes av lov om registrerte revisorer. Godkjenning av revisjonsselskaper skjer også på to nivåer.

I et interessentskap må alle interessentene være statsautorisert revisorer for at selskapet skal kunne godkjennes som statsautorisert revisjonsinteressentskap.

I aksje- og anpartselskaper skal flertallet av styremedlemmene være statsautoriserte revisorer. I et anpartselskap uten styre, kan det kun være statsautoriserte revisorer i «direktionen».

Når det gjelder eie av aksjer og anparter heter det i § 11 stk. 4 at disse bare kan eies av

1. statsautoriserede revisorer,
2. virksomheder, der i overensstemmelse med denne paragraf driver eller eier revisionsvirksomheder,
3. personer, der er fuldtidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden,
4. personer, der er deltidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden, og som derudover ikke har anden erhvervmæssig beskæftigelse,
5. medarbejderforeninger i den pågældende revisionsvirksomhed, der er uafhængige af revisionsvirksomhedens ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsvirksomheden samt alene har de under nr. 3 og 4 nævnte personer som medlemmer, samt
6. personer, der har erhvervet aktierne eller anpartene som led i en medarbejderordning.»

De personer som er nevnt ovenfor under nr. 3, 4 og 6 og som ikke er statsautoriserte revisorer, samt foreninger nevnt under nr. 5, kan tilsammen høyst eie 30 % av aksjene eller innskuddskapitalen, og de kan høyst utgjøre 30 % av stemmene i selskapet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan gjøre unntak fra disse regler når forholdene tilsier det.

Aksjene skal utstedes på navn og kan ikke være omsetningspapirer.

Sanksjoner rettes i første rekke mot de fysiske personer som er autorisert/registrerte, men i lovens § 18 a stk. 4 har man en regel som retter seg mot revisjonsselskapets medansvar:

«Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder

statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget i en klagesak for Disciplinærnevnet eller Revisornævnet.»

Andre land

I andre land er det noe ulik praksis for etablering av revisjonsselskaper. Utvalget går ikke nærmere inn på de ulike ordninger.

10.7.4 Drøfting

10.7.4.1 Problemstillinger

Åttende direktiv forutsetter at også revisjonsselskaper, ikke bare fysiske personer, skal kunne autoriseres. Ut fra gjeldende regler har vi hos oss ikke hatt noen godkjenningsordning i egentlig forstand for selskaper. I den tidligere nevnte forskrift er det imidlertid satt visse formelle krav til et revisjonsselskap og gitt regler for hvilke selskaper som skal kunne kalle seg for statsautorisert revisor og for registrert revisor. I forbindelse med implementeringen av åttende direktiv må det i loven inntas visse regler for godkjenning av selskaper.

Som et ledd i implementeringen av EF's regler, blir det også nødvendig å ta stilling til spørsmålet om revisjonsselskaper, godkjent i et annet medlemsland, fritt skal kunne etablere seg i Norge. Den europeiske revisororganisasjon FEE har i «The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union» sagt følgende om selskapers rett til å tilby tjenester over landegrensene:

«Freedom to provide services cross-border should permit a legal person (firm) which is a member of the profession in any Member State, irrespective of its legal form, to carry on all the activities of the accountancy profession in another Member State, to the extent that country permits the practice of accountancy in collective form. For this, the professional firm should fulfil two essential conditions: to be recognised in its home Member State, and to be represented in the host Member State by a professional properly authorised for this purpose and possessing the professional title of that country.»

Under henvisning til Roma-traktatens bestemmelser understrekes det at juridiske personer skal behandles på samme måte som fysiske personer. Dette må i så tilfelle innebærer at de regler for godkjenning og registrering, etablering og yrkesutøvelse som gjelder for fysiske personer, skal gjelde tilsvarende for juridiske personer.

Såvel for fysiske som for juridiske personer opererer åttende direktiv kun med ett godkjenningsnivå. Som det fremgår av "*Utenlandsk rett*" i kap. 10.7.3, har man løst dette spørsmålet ulikt i Sverige og i Danmark, hvor man på samme måte som hos oss har to nivåer for fysiske personer.

10.7.4.2 Krav til revisjonsselskapets organisering

Etter någjeldende forskrift skal revisjonsselskapet være organisert som et eget rettssubjekt etter selskapslovgivningen. Utvalget finner dette fornuftig og foreslår at dette fortsatt skal kreves. Etter Utvalgets oppfatning bør et slikt krav fremgå av loven.

For selskaper etablert etter selskapsloven kan det avtales at et selskap skal ha et styre. Utvalget er av den oppfatning at det, slik det nå fremgår av forskrift, bør være et krav om at også revisjonsselskaper etablert etter selskapsloven skal ha styre. En

slik regel, som fraviker selskapslovens regel om avtalefrihet på dette punkt, bør fremgå av loven.

10.7.4.3 Eierforholdene i revisjonsselskaper

Etter gjeldende regler aksepteres kun registrerte og statsautoriserte revisorer som deltagere i et ansvarlig selskap, mens det i andre selskaper er tilstrekkelig at revisorene har flertall i de styrende organer. I henhold til EU's regler skiller ikke mellom de ulike selskapsformer, men sikrer flertallsposisjon for personer som tilfredsstiller vilkårene for å bli godkjent. Medlemslandene kan for øvrig kreve at de ikke bare tilfredsstillers vilkårene, men også er autorisert.

Ansvarlige selskaper

Retten til å påta seg revisjonsoppdrag er i utgangspunktet knyttet til en personlig rettighet, registrering eller autorisasjon. Dette kan være bakgrunnen for kravet om at alle deltagere i et ansvarlig selskap må være revisorer. Så lenge man aksepterer at også et selskap kan velges som revisor, reduserer man imidlertid betydningen av den direkte binding mellom registrering/autorisasjon og den fysiske person som påta seg revisjonsoppdrag. Det blir da viktig å forme regler som sikrer at selskapet som sådant har den nødvendige faglige integritet og at de som skal utøve revisjonen på vegne av selskapet ikke styres eller påvirkes av utenforliggende interesser.

Utvalget ser det ikke som prinsipielt betenkelig om man tillater andre enn revisorer å være deltagere i slike selskap. I denne sammenheng synes det ikke å være behov for ulike regler for ansvarlige selskap og andre selskap. Det er imidlertid viktig at det utformes regler som innebærer at de profesjonelle yrkesutøvere, som også har det faglige og rettslige ansvar for oppdragets gjennomføring, sikres styringsretten i selskapet.

Under "*Krav til revisjonsselskapets organisering*" i kap. 10.7.4.2 er det foreslått krav om at et ansvarlig revisjonsselskap skal ha et styre. Utvalget mener at det i tillegg, og som en parallell til reglene for aksjeselskaper, må kreves at revisorer skal ha flertall i styret.

Likeledes må det være et krav at mer enn halvparten av deltakerne må være godkjente revisorer og at disse skal være i flertall på selskapsmøtet. Når det spesielt gjelder selskapsmøtet, heter det i selskapslovens § 2-12 (1):

«Bare selskapsdeltakere har stemmerett i selskapsmøtet. Samtlige som har stemmerett må ha stemt for, dersom forslag til beslutning skal anses vedtatt. Første og annet punktum kan fravikes i selskapsavtalen.»

For å unngå at ikke-revisorer hindrer gjennomføring av viktige beslutninger som skal fattes av selskapsmøtet, må det settes krav om at selskapsavtalen skal inneholde regler som sikrer at revisorene gis reell avgjørelsesmyndighet. Det er Utvalgets oppfatning at reglene, som aksjelovens hovedregel, må innebære at et gyldig vedtak er fattet når flertallet av stemmene er avgitt for.

Det er følgelig Utvalgets oppfatning at det bør åpnes adgang for andre enn revisorer til å være deltagere i ansvarlige revisjonsselskaper, men det må i loven settes krav om at

- revisorer skal ha flertall i styret,
- revisorer skal inneha mer enn halvparten av innskuddskapitalen og ha flertall i selskapsmøtet og
- selskapsavtalen må inneholde bestemmelse om at gyldig vedtak treffes av selskapsmøtet når mer enn halvparten har stemt for.

Også godkjente revisjonsselskaper bør etter Utvalgets mening kunne ha eierandeler i et annet ansvarlig revisjonsselskap.

Ovenstående forslag anses å være i overensstemmelse med reglene i åttende direktiv og de anbefalinger som er gjort av FEE.

Andre selskapstyper

For aksjeselskaper er gjeldende regler tilfredsstillende etter utvalgets oppfatning og i samsvar med det som ovenfor er foreslått for ansvarlige selskaper. Reglene vil således bidra til nøytralitet ved valg av selskapsform for revisjonsselskaper.

10.7.4.4 Godkjenningnivåer for selskaper

Som nevnt foreslår Utvalget opprettholdt ordningen med to godkjenningnivåer for fysiske personer. Når det gjelder selskaper ser man ikke det samme behov for to godkjenningnivåer. I den grad lovgivningen setter spesielle krav til revisor, f.eks. at vedkommende skal være statsautorisert, bør det, slik ordningen nå er i Sverige, være revisjonsselskapets ansvar å utpeke en revisor som har tilstrekkelige kvalifikasjoner. Så lenge et godkjent revisjonsselskap har en statsautorisert revisor som deltager eller ansatt, vil det også være kvalifisert til å påta seg oppdraget når det kreves statsautorisert revisor, forutsatt vedkommende statsautoriserte revisor blir satt som ansvarlig revisor på oppdraget.

Utvalget er enig i dette og ser ikke noen grunn til at man skal opprettholde to nivåer for revisjonsselskaper. Det understrekes imidlertid at revisjonsselskapet har et spesielt ansvar for å utpeke ansvarlig revisor med tilstrekkelige kvalifikasjoner når lovgivningen krever slike. Det fremmes forslag i samsvar med dette.

10.7.4.5 Uavhengighet for revisjonsselskaper

Etter Utvalgets oppfatning er det viktig at også revisjonsselskapet, som selskap, har den nødvendige uavhengighet i forhold til det foretak som selskapet eller dets eiere er valgt til å revidere.

Den senere tids utvikling har gått i retning av at revisjonsselskapet stadig tilbyr flere og ulike former for spesialisthjelp og rådgivning. Denne andel av revisjonsselskapets tjenester er voksende. I denne situasjon er det nødvendig at lovgivningen inneholder regler som understreker betydningen av revisjonsselskapets uavhengighet.

Under "*Drøfting*" i kap. 8.3.5 har Utvalget drøftet kravene til uavhengighet for medeiere i revisjonsselskapet. Selskapet eller revisorer som medeiere kan, med visse begrensninger når det gjelder andre deltageres slektskapsforhold, ikke la seg velge og utføre revisjonen dersom andre deltagere, medlemmer og varamedlemmer til revisjonsselskapets styrende organer ikke selv kunne la seg velge.

Like selvsagt er det at selskapet eller dets deltagende revisorer ikke kan utføre revisjonen dersom selskapet er i en eier- eller garanti-/låneposisjon som ville gjort en fysisk person inhabil. Utvalget tar opp forslag om at dette fremgår av loven. Når det gjelder øvrige forhold som gjør en fysisk person ikke valgbar, vil det for et revisjonsselskap være vanskeligere å konkretisere disse. Reglene bør derfor gjelde så langt de passer og ut fra den aktuelle situasjon.

I en del tilfelle skiller revisjonsselskapet ut rådgivnings- og spesialisttjenester til et eget rettssubjekt som ivaretar disse tjenester. I noen tilfelle har revisjonsselskapet eller dets deltagere eierinteresser i dette utskilte selskap. I andre tilfelle har man ikke eierinteresser, men samarbeidsavtaler som regulerer praktiske forhold, sel-

skapene har tilnærmet samme navn og de markedsfører seg mer eller mindre under ett.

Har revisjonsselskapet eller dets deltagere eierinteresser i det utskilte selskap, må uavhengighetsbegrensningene hensyntas i de tilfeller begge selskap utfører tjenester for ett og samme foretak. Dette forholdet er drøftet nærmere i "[Drøfting](#)" i kap. 8.3.5.

Etter Utvalgets oppfatning bør det for de andre tilfellene inntas en varsomhetsregel i loven som pålegger revisjonsselskapet å påse at samarbeidet ikke er av en slik karakter at det kan reise tvil om uavhengigheten når selskapene utfører tjenester overfor samme foretak. Generelt må de samme behov og begrunnelser for uavhengighet gjelde for revisjonsselskaper som for fysiske revisorer.

10.7.4.6 Sanksjoner

Gjeldende revisorlov inneholder ingen bestemmelser som direkte hjemler sanksjoner mot revisjonsselskaper. Reglene i forskriften av 19.9.90 omhandler stort sett bortfall av eller endringer i status som følge av organisatoriske endringer eller endringer i eierforhold.

Etter Utvalgets oppfatning bør det også være sanksjoner knyttet til retten til å utøve revisjonsvirksomhet som selskap. Det vises i denne sammenheng til den tidligere gjengivelse av svenske og danske regler.

Som for fysiske personer bør det skilles mellom bortfallsgrunner og sanksjoner.

Som bortfallsgrunner regnes

- endringer i organisasjonsstruktur, eierforhold m.v. som innebærer at selskapet ikke lenger tilfredsstiller vilkårene for å bli godkjent,
- forhold som innebærer at selskapet blir tatt under konkurs- eller offentlig akkordbehandling.

Når det gjelder sanksjoner, må man kunne følge de samme former for reaksjoner som for fysiske personer.

Sanksjoner må også kunne ilegges, som for fysiske personer, dersom et tilsyn viser at det er grunn til kritikk mot selskapet qua selskap.

Utvalget har tatt opp spørsmålet om man, slik ordningen er i Danmark og Sverige, skal kunne ilegge revisjonsselskapet bøter eller straffeavgift i tillegg til de vanlige reaksjoner. Etter Utvalgets oppfatning er det viktigste å sikre faglige kvalitet og integritet. Tap av rettigheter, advarsel eller kritikk er etter Utvalgets oppfatning bedre virkemidler i den sammenheng og vil derfor ikke foreslå at det innføres spesielle sanksjoner overfor revisjonsselskaper i form av bøter e.l., jf. dog "[Drøfting av fremtidige godkjenningskrav for revisorer som utfører finansiell revisjon](#)" i kap. 10.2.3.

Utvalget vil også understreke at en eventuell reaksjon mot selskapet ikke automatisk og nødvendigvis får konsekvenser for selskapets deltagere/aksjonærer eller styremedlemmer i deres egenskap av registrerte eller statsautoriserte revisorer. Deres forhold må vurderes på individuell basis og ut fra den rolle de har spilt i den sak og det forhold som gir grunnlag for sanksjoner.

10.7.4.7 Deltagelse fra utenlandske revisorer og revisjonsselskaper og selskapsetablering

Fysiske personer som har gjennomgått utdanning i samsvar med kravene i EU's åttende rådsdirektiv og som er godkjente i et annet medlemsland, kan påta seg revisjonsoppdrag i Norge etter å ha gjennomgått en egnethetsprøve, jf. "[Revisorutdanning](#)"

gen" i kap. 9. De samme personer kan selvsagt, etter avlagt egnethetsprøve, være deltagere i et revisjonsselskap. Utvalget antar imidlertid at også personer som er godkjente i et annet medlemsland, men som ikke har avlagt egnethetsprøven for selv å kunne påta seg revisjonsoppdrag her i landet, må aksepteres som deltagere i et revisjonsselskap på linje med norske revisorer. Det vil i praksis si at dersom norske revisorer og utenlandske godkjente revisorer tilsammen har det nødvendige flertall, vil kravene være oppfylt.

Utvalget antar også at revisjonsselskaper som er godkjente i domisillandet, på samme måte må kunne være deltagere i et norsk revisjonsselskap uten at det kreves noen egen godkjenning her i landet. Når det gjelder selskaper som deltagere i norske revisjonsselskaper, finner Utvalget det vanskelig å begrense slik deltagelse til selskaper fra EØS-landene. Det vises i den sammenheng til at de fleste store revisjonsfirmaer er internasjonale firmaer med representasjon/kontorer i svært mange land.

Dersom et utenlandsk godkjent revisjonsselskap selv ønsker å etablere seg i Norge i den hensikt å utøve revisjonsvirksomhet, må det imidlertid stilles krav til en slik etablering. Foruten at selskapet må være godkjent i domisillandet, må det kreves at den/de som skal lede selskapet i Norge og utføre revisjonsoppdraget på selskapets vegne, må være godkjent i Norge.

10.7.5 Konklusjoner

- For å kunne godkjennes som revisjonsselskap må selskapet etableres som et eget rettssubjekt og ha eget styre.
- Selskapsavtalen/vedtektene må inneholde bestemmelser som slår fast at gyldig vedtak i de styrende organer treffes når mer enn halvparten av de stemmeberettigede har stemt for og mer enn halvparten av de fremmøtte er revisorer.
- Såvel i ansvarlige selskaper som i andre selskaper aksepteres at andre enn revisorer har aksjer eller eierandeler. Følgende vilkår skal likevel gjelde:
 - Revisorer skal inneha mer enn halvparten av aksjene/andelen.
 - Revisorer skal ha stemmeflertall i styret og generalforsamling/selskapsmøte.
- Godkjente revisjonsselskaper, også utenlandske, kan ha aksjer og eierandeler i et annet norsk revisjonsselskap.
- Et revisjonsselskap kan ikke ha eier- eller garanti/låneposisjoner i det foretak som skal revideres.
- Har et revisjonsselskap eierandeler i et eget rettssubjekt som utfører rådgivningstjenester, gjelder reglene om uavhengighet når selskapene utfører tjenester for ett og samme foretak. Det samme gjelder revisjonsselskap som har etablert et nært samarbeid med andre revisorer/revisjonsselskap.
- Et revisjonsselskaps rettigheter faller bort når
 - endringer i eierforhold eller organisasjonsstruktur innebærer at vilkårene for å bli godkjent ikke lenger er til stede eller
 - selskapet tas under konkurs eller offentlig akkordbehandling.
- Sanksjonsreglene gjøres gjeldende også overfor revisjonsselskaper.
- Revisorer og revisjonsselskaper som er godkjente av et annet EØS-land, kan være deltagere i norske revisjonsselskaper på linje med norske revisorer.
- Dersom et revisjonsselskap som er godkjent av et annet EØS-land etablerer seg i Norge, er det et krav at den som representerer selskapet og utfører revisjon i Norge på vegne av selskapet, er godkjent etter norske regler.

KAPITTEL11

Straff og erstatning**11.1 INNLEDNING**

Revisors ansvar knyttet til yrkesutøvelsen er tredelt. Foruten disiplinæransvaret som er omtalt under "*Godkjenning og tilsyn*" i kap. 10, omfatter ansvaret et erstatningsrettslig og et strafferettslig ansvar. Erstatningsrettslig og strafferettslig ansvar kan ikke ilegges administrativt, men av domstolene. Den ene ansvarsformen utelukker imidlertid ikke den annen, og det kan det tenkes at en og samme handling rammes av alle tre ansvarsformer.

Det er særlig viktig at loven klart angir hvilke forhold, forankret i revisorloven, som er belagt med straff.

Ved utøvelsen av sine plikter som valgt revisor, kan revisor, både som hovedmann og medvirker, rammes av en rekke andre straffebud i den alminnelige straffelov eller spesiallovgivningen. Det gjelder f.eks. regnskapslovgivningen, ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Slike forhold er ikke tatt med i det etterfølgende som kun omhandler revisorlovens straffebestemmelser.

Erstatningsrettslig skiller ikke revisors ansvar seg prinsipielt sett vesentlig fra ansvaret for andre grupper.

11.2 STRAFF**11.2.1 Gjeldende rett**

Revisorloven § 17 lyder i dag:

«Blir revisjonsplikt som en bedrift har etter denne lov eller bestemmelser gitt i medhold av loven ikke oppfylt, straffes den ansvarlige med bøter.

Den som handler i strid med påbudet om taushetsplikt i § 15 annet ledds første punktum straffes med bøter eller under særlig skjerpene omstendigheter med fengsel inntil tre måneder, for så vidt forholdet ikke rammes av strengere straffebud. Medlemmer av Revisorrådet anses i forhold til § 121 i den alminnelige straffelov som offentlige tjenestemenn.

Overtredelse av bestemmelsene i § 8 og § 12 eller bestemmelser gitt i medhold av § 16 straffes med bøter.

Overtredelse er straffbar også når den er begått av uaktsomhet.»

Bestemmelsen må sees i sammenheng med gjeldende aksjelov § 17-1 som lyder:

«Den som forsettlig eller uaktsomt vesentlig tilsidesetter bestemmelsene i "*Straff og erstatning*" i kapittel 11 eller som medvirker til dette, straffes med bøter eller fengsel inntil 1 år eller begge deler. Foreligger særlig skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil 3 år anvendes.

Med bøter straffes den som forsettlig eller uaktsomt

1. mottar aksjetegning i strid med bestemmelsene i § 2-5 første eller annet ledd, § 4-6, § 4-9 annet ledd eller § 5-1 tredje ledd eller medvirker til det,
2. unnlater å anmelde erverv eller avhending av aksje eller å gi opplysning i samsvar med § 3-9 annet, tredje og fjerde ledd,
3. uleverer aksjebrev i strid med § 3-9 femte ledd.

Stifter, styremedlem, administrerende direktør, medlem av bedriftsfor-samling eller representantskap, revisor eller uavhengig sakkyndig som ellers forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov eller medvirker til slik overtredelse, straffes med bøter eller under skjerpene forhold med fengsel inntil tre måneder.»

Det vises spesielt til tredje ledd i aksjeloven § 17-1 som setter fengselsstraff med inntil 3 måneder når det er skjerpene forhold knyttet til bruddet på en bestemmelse gitt i loven. Dette omfatter også brudd på aksjelovens kap. 10 om revisjon. I tilfelle der det foreligger skjerpene omstendigheter har man altså ulike strafferammer i de to lover.

Revisorloven nevner også konkret de bestemmelser hvis overtredelse er belagt med straff, mens aksjeloven sier at overtredelse av alle bestemmelser gitt i eller i medhold av loven kan straffes. Lovgiver har neppe vært seg bevisst at det skal være slike forskjeller. Revisorloven inkluderer bestemmelser gitt i medhold av § 16 i lovens straffebestemmelse. Dette innebærer at også brudd på forskrift av 19.09.90 om revisjon og revisorer i prinsippet er straffbelagt.

I forarbeidene til lovene har man som nevnt sagt lite om straffansvaret. I NOU 1985:36 s. 61 sies det:

«Utvalget kjenner ikke til at noen har ytret ønske om å få endret någjeldende straffebestemmelser knyttet til revisors ansvar. Dette gjelder såvel straffebestemmelsene som bestemmelsene om strafferammen. Med grunnlag i det sparsomme erfaringsmaterialet som foreligger kan heller ikke Utvalget se at det skulle foreligge noe behov hverken ut fra skattemyndighetenes eller andre interesser i å få endret straffereaksjonene mot revisor.»

I Ot.prp. nr. 35 (1988-89) Om lov om endringer i revisorloven er dette spørsmål ikke tatt opp.

I sin beskrivelse av gjeldende rett sier underutvalget s. 123:

«Revisorloven § 17 inneholder bestemmelser om straff for revisor. Det skal bemerkes at annet strekpunkt nedenfor rammer den som utad fremtrer som registrert eller autorisert revisor, uten å ha lovlig adgang til dette. Følgende forhold omfattes av straffebudet:

- brudd på taushetsplikt (§ 17 annet ledd), og
- ulovlig bruk av titlene registrert og autorisert revisor (§ 17 tredje ledd), og
- brudd på bestemmelser om revisjonens utførelse (§ 17 tredje ledd).

...

Revisorloven er noe spesielt utformet når det gjelder avgrensningen av hvilke bestemmelser om revisjonens utførelse som er straffesanksjonert. Bestemmelsen går ut på at brudd på revisorloven § 8, samt bestemmelser gitt i medhold av revisorlovens § 16, straffes med bøter. Når det gjelder revisorlovens § 8, inneholder denne bestemmelser om revisors beretning og revisjonskorrespondansen, og innebærer at følgende forhold er straffesanksjonerte:

- unnlattelse av å utarbeide revisjonsberetning, og
- utarbeidelse av mangelfull revisjonsberetning, og
- unnlattelse av å innta forhold som påpekes overfor bedriften i fortløpende nummererte og journalførte brev.

Når det gjelder henvisningen til bestemmelser gitt i medhold av revisorloven § 16, innebærer denne at brudd på forskriften om revisjon og revisorer av 19.09.90, som er gitt med hjemmel i revisorlovens § 16, generelt sett er straffbare. Dette omfatter brudd på

- habilitetsbestemmelsene (§ 2-1), og
- reglene om organisering av revisjonsselskaper og utpeking av de personer som har ansvar for revisjonsoppdragene (§§ 2-2-2-6), og
- reglene om bruk av revisjonsmedarbeidere (§ 2-7), og
- reglene om fratreden og tiltreden til revisjonsoppdrag (§ 3-1), og
- plikten til å se etter at formuesforvaltningen er betryggende og med forsvarlig kontroll, samt til å vurdere og rapportere om foretakets interne kontroll (§ 3-2).

Det skal spesielt bemerkes at det ikke er noen bestemmelse i revisorloven om at brudd på god revisjonsskikk skal være straffesanksjonert. Dette fremgår bl.a. av at det ikke er noen henvisning i straffebestemmelsen til brudd på revisorlovens § 6. Det vises her også til drøfting i Ot.prp. nr. 41 (1962-63) om revisorloven, side 29. Imidlertid vil brudd på god revisjonsskikk likevel være straffbar innenfor de områder som er definert inn under revisorlovens § 17 tredje ledd, og som er regnet opp i stikkordsform ovenfor.»

Utvalget peker i denne sammenheng på at det er revisjonen foretatt i henhold til god revisjonsskikk som skal lede frem til revisjonsberetningen. Dersom manglene ved revisjonsberetningen har sin årsak i at revisjonen ikke er gjennomført i samsvar med god revisjonsskikk, vil dette forhold indirekte få betydning for straffesanksjoneringen.

Underutvalget viser også til aksjelovens avvikende formulering og påpeker for øvrig at det i teorien er delte meninger om brudd på god revisjonsskikk er straffbelagt. Det vises i den sammenheng til en artikkel av Ole Andreas Baalsrud i Morten Eriksen (red): Økonomisk kriminalitet, bind II, s. 364 flg. hvor han konkluderer med at brudd på god revisjonsskikk ikke rammes av revisorloven § 17. Når det gjelder forholdet til aksjeloven sier han:

«Hvorvidt brudd på normen god revisjonsskikk i AL § 10-7 er straffbart etter AL § 17-1 er ikke åpenbart. Argumentene mot straffansvar for brudd på normen har atskillig vekt. Det har ikke lyktes meg å finne noen rettsavgjørelse som tar stilling til problemet. Etter min mening er det likevel klart at det ikke foreligger tilstrekkelige reelle hensyn for å fortolke aksjelovens straffehjemmel innskrenkende ved brudd på AL § 10-7. En konsekvens av å anse brudd på normen god revisjonsskikk som straffbart er at man understreker alvoret i revisors arbeide.»

Underutvalget viser også til Cordt-Hansen: Revisorloven kommentarutgave, side 251, som uavhengig av om man tar utgangspunkt i revisorloven eller aksjeloven konkluderer slik:

«Min konklusjon er derfor den helt klare at revisor også strafferettslig kan dømmes for brudd på god revisjonsskikk. De normer og anbefalinger som er utarbeidet og som definerer standarden god revisjonsskikk må også i utgangspunktet være det man skal måle mot når spørsmålet om handlingen/unnlatelsen er straffbar eller ikke, skal vurderes. Spørsmålet er imidlertid hvor alvorlig bruddet må være for at straff skal kunne ilegges.»

Ovenstående viser at gjeldende rett ikke er klar når det gjelder omfanget av revisors straffe-ansvar.

Skyldkravet i gjeldende bestemmelser er forsett eller uaktsomhet. Dette innebærer at på de områder som er belagt med straff omfattes alle avvik fra normen for ønsket adferd når dette kan bebreides revisor. Pliktforsømmelser av ulikt slag er inkludert i dette.

11.2.2 Utenlandsk rett

EU

EU's åttende rådsdirektiv inneholder ikke bestemmelser om strafferettslig forfølgning mot revisor.

Danmark

Dansk revisorlov, § 16, setter bøtestraff, i enkelte tilfelle «hæfte», ved brudd på bestemmelser i revisorloven knyttet til uavhengighet, tittelbruk, organisering av revisjonsvirksomheten, avgivelse av uriktige erklæringer m.v. Loven henviser ikke direkte til den faglige norm god revisjonsskikk, men det antas at denne kan komme inn i saker angående uriktige erklæringer.

I § 17 er det dessuten vist til en del bestemmelser i dansk straffelov som også skal gjelde ved utførelsen av revisjon. Etter én av disse kan man bl.a. straffes når man gjør seg skyldig i grove eller gjentatte forsømmelser eller skjødesløshet ved utførelsen av sine plikter. Den rettslige standard god revisjonsskikk vil i den sammenheng måtte komme inn.

Sverige

Som nevnt i annen sammenheng kan en revisor som tildeles «varning» også ilegges en straffavgift på inntil 25.000 kroner når det er særskilte grunner for det. Ut over dette sies det om straffansvar:

«28 § Den som obehörigen utger sig för att vara godkänd eller auktoriserad revisor döms til böter.»

Loven om revisorer knytter ingen andre straffebestemmelser til yrkesutøvelsen, men denne vil naturligvis kunne rammes av bestemmelser i straffeloven, eventuelt i andre spesiallover.

11.2.3 Drøfting

11.2.3.1 Generelt

Som påpekt foran kan gjeldende straffebestemmelser i revisorlov og aksjelov fortolkes forskjellig. Dette kan innebære at straffereaksjonen blir forskjellig, avhengig av om revisor opptrer som revisor for et aksjeselskap eller for andre typer virksomheter. Utvalget ser dette som prinsipielt uheldig, hvilket også er påpekt av underutvalget.

Utvalget tar derfor opp forslag om at straffebestemmelsene gjøres uavhengig av hvilken selskapsform revisor reviderer.

Revisorloven er på mange punkter en fullmaktslov – og må være det. Det vises i denne sammenheng til gjeldende revisorlov § 16 som lyder:

«Kongen kan gi nærmere regler om revisjonen i bedrifter som er revisjonspliktige etter denne lov, jf kap. I, og om de plikter registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha ved ethvert revisjonsoppdrag som de påtar seg. Reglene kan bl.a. inneholde bestemmelser om i hvilken utstrekning revisjonsarbeidet kan utføres ved assistenter og hvilke kvalifikasjoner assistentene må ha.»

Adgangen til å gi nærmere regler favner etter denne bestemmelse nokså vidt. Samtidig knytter § 17 bøtestraff til overtredelse av alle bestemmelser gitt i medhold av § 16. Det er etter Utvalgets oppfatning uheldig at loven inneholder denne type straffebestemmelse. Det bør i utgangspunktet og gjennom loven være klart hvilke forhold det er knyttet straffebestemmelser til. Dette hindrer ikke at det administrativt kan gis utfyllende regler på vedkommende område, men det hindrer at forhold som egentlig ikke er straffverdige blir det fordi de omfattes av en ny forskrift gitt med hjemmel i fullmaktsbestemmelsen.

Utvalget tar derfor opp forslag om at straffebestemmelsen omformes slik at den klart gir uttrykk for hvilke hovedbestemmelser i loven som omfattes av straffebudet.

Som det fremgår av "*Utenlandsk rett*" i kap. 11.2.2, har man i Danmark og Sverige i stor grad knyttet straffen til bestemmelser i den alminnelige straffelov eller bestemmelser gitt i spesiallovgivningen. Etter Utvalgets oppfatning bør vi beholde ordningen med at revisorloven selv inneholder straffebestemmelsene som er knyttet opp mot revisors ansvar og plikter ved revisjonens gjennomføring.

11.2.3.2 Skyldkravet

Etter gjeldende lovgivning rammes både brudd ved forsett og ved uaktsomhet. Dette bør etter Utvalgets oppfatning fortsatt være ordningen.

Videre bør det i loven slås fast at også medvirkning til lovbrudd kan straffes. Dette må således også kunne gjelde revisors medarbeidere.

11.2.3.3 Den straffbare handling

Som påpekt bør loven klart angi til hvilke forhold (lovbestemmelser) eller handlinger straffebestemmelsene knytter seg. Med utgangspunkt i dagens regler har Utvalget nedenfor listet opp de forhold som Utvalget mener bør være belagt med straff – i () er henvist til gjeldende bestemmelser:

- Brudd på revisjonsplikten (§ 1) er i dag belagt med straff. Dette rammer i første rekke den revisjonspliktige. Dette straffebud bør opprettholdes, men fremgå av vedkommende lovgivning, – ikke revisorloven.
- Brudd på reglene om uavhengighet (§ 5) omfattes i dag ikke direkte av oppregningen i § 17. Da straff også er knyttet til regler gitt i medhold av § 16, vil imidlertid brudd på forskrift 19.09.90 om revisjon og revisorer (§ 2-1) kunne medføre straff. Etter aksjelovens formulering vil også brudd på § 10-4 være straffbelagt. Det bør i revisorloven presiseres at brudd på bestemmelsen om uavhengighet er straffbelagt.
- Brudd på taushetsplikten er i dag belagt med straff, jf § 17 annet ledd sammenholdt med § 15 tredje ledd, Utvalget foreslår å opprettholde dette, ved at både taushetsplikten og informasjonsplikten i lovutkastets "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6 straffe-sanksjonerer
- Etter revisorloven (§ 6) er det i dag ikke knyttet straff direkte til mangler ved revisjonens utførelse mens dette omfattes av straffebudet i aksjeloven. Etter revisorloven vil likevel brudd på god revisjonsskikk være straffbart i den grad forholdet omfattes av forskrift gitt med hjemmel i § 16. Det bør i loven presis-

- eres at det er knyttet straff til brudd på lovens hovedbestemmelse om revisjonens utførelse.
- Utvalget foreslår at reglene om dokumentasjon og handlepliktene ved fratreden og nyvalg straffesanksjoneres.
 - Med unntak for revisjonsberetning og nummererte brev (§ 8), har gjeldende lov ingen straffebestemmelse som generelt sett rammer brudd på rapporteringsplikten. Utvalget har i annen sammenheng påpekt nødvendigheten av at rapporteringsplikten utvides og konkretiseres på enkelte områder. Skal påbud om rapportering ha fullgod verdi, bør også brudd på slike påbud være straffbelagt.
 - Urettmessig bruk av den tittel som tilkjenner at man er godkjent for å påta seg revisjonsoppdrag etter revisorloven, er i dag belagt med straff. Dette opprettholdes.
 - Dersom revisor utfører rådgivningstjenester overfor andre enn egne revisjonsklienter, må denne rådgivning vurderes ut fra lovgivningen på det område rådgivningen omfatter. Utvalget har imidlertid annet sted foreslått at når rådgivning foretas overfor en revisjonsklient, må denne falle inn under revisortilsynet. En naturlig konsekvens av dette må være at rådgivning som bryter revisorlovens bestemmelser også omfattes av straffebudene, med mindre det rammes av strengere lovgivning.

Etter Utvalgets oppfatning representerer ikke ovenstående noen vesentlig utvidelse av omfanget av de forhold som i dag er straffbelagt. Forslagene vil imidlertid bidra til å klargjøre gjeldende bestemmelser og presisere hvilke brudd på lovgivningen som kan medføre straff.

11.2.3.4 Strafferammen

I sin delinnstilling sier underutvalget om strafferammene:

«Underutvalget foreslår at strafferammen for overtredelse av revisorloven helt generelt settes til bøter og/eller fengsel i inntil ett år, uten å differensiere mellom de ulike lovbruddene. Dagens strafferamme etter revisorloven er, med unntak for brudd på taushetsplikt, kun bøtestraff. Brudd på de tilsvarende bestemmelsene i aksjeloven, straffes etter dagens regler også med bøter, men under skjerpene forhold med fengsel inntil tre måneder. I de tilfeller som underutvalget kjenner, hvor den valgte revisor har gjort seg skyldig i brudd på aksjelovens § 17-1 tredje ledd, er det hittil kun reagert med bøtestraff (forelegg). Underutvalget mener at med de betydelige konsekvenser slike lovbrudd kan ha, vil en straffebestemmelse som setter straffen til bøter og/eller fengselsstraff med inntil ett år, være nødvendig. Underutvalget mener at en mindre skjerpelse på dette området, vil innebære en fokusering på alvoret i brudd på reglene om revisjon, som etter underutvalgets mening er ønskelig. Underutvalget peker på at dette også er i tråd med forslaget i Ot.prp. nr. 36 (1993-94) om lov om aksjeselskaper, hvor strafferammen for overtredelser i § 17-1, 3. ledd er foreslått økt fra tre måneder til ett år. Når det gjelder dagens regler med differensiering mellom de «vanlige» tilfeller og de tilfeller hvor det foreligger særlig skjerpene omstendigheter, ser underutvalget ikke noen spesielle grunner for å opprettholde dette, og foreslår derfor at dette oppheves. Slik underutvalget vurderer dette, er spørsmålet om hvorvidt det foreligger straffeskjerpene omstendigheter noe som avgjøres av domstolene, uten at dette trenger fremgå spesifikt av lovteksten. Dersom dette likevel skulle fremgå spesielt av lovteksten, måtte det etter underutvalgets mening eventuelt gis visse anvisninger fra lovgiver på hva som skulle anses som spesielt skjerpene omstendigheter. Etersom brudd på revisjonsloven kan være svært

forskjelligartete og sammensatte, finner underutvalget ikke å ville gå nærmere inn på dette.

Underutvalget fremmer forslag om at lovteksten om straffens omfang utformes med et tillegg om at denne strafferammen gjelder «*med mindre forholdet rammes av en strengere straffebestemmelse*». Underutvalget viser til sin gjennomgåelse i "*Fornyning av godkjenning*" i kapittel 10.3 av en del tilfeller hvor et slikt tillegg kan være aktuelt.»

Utvalget viser for øvrig til den nevnte Ot.prp. nr. 36 (1993-94) om lov om aksjeselskaper hvor det på ss. 252-253 bl.a. heter:

«*Næringslivets Hovedorganisasjon, Riksadvokaten og ØKOKRIM mener at straffetrusselen i tredje ledd er utformet for generelt, og at man bør gi en mest mulig presis oppregning av hvilke konkrete bestemmelser straffetrusselen skal rette seg mot. ØKOKRIM og Riksadvokaten viser til ØKOKRIMs høringsuttalelse til forslaget til ny konkurranselov (NOU 1991:25), hvor det het:*

«*ØKOKRIM vil generelt bemerke at en slik «sekkebestemmelse» på slutten av en omfattende lov har flere svakheter. Ideelt bør lovteksten gi en mest mulig presis oppregning av hvilke konkrete bestemmelser straffetrusselen skal rette seg mot. Det fremtvinger en bevisst holdning til bruken av straff som reaksjonsform. I motsetning til dette vil sekkebestemmelsen ofte skape uklarerhet om hva straffetrusselen egentlig er ment å ramme.*»

Departementet er også av den oppfatning at det ville være mer ideelt med en oppregning av de av bestemmelsene i loven som man mener bør straffesanksjoneres. En slik oppregning er imidlertid ikke uproblematisk.

Utvalget har allerede gitt uttrykk for prinsippet om at loven mest mulig konkret bør angi hvilke bestemmelser som er belagt med straffetrussel. Dette er etter Utvalgets oppfatning viktig fordi man ellers lett mister respekten for straffetrusselen. Dette gjelder spesielt når loven inneholder «bestemmelser som har karakter av ordensregler», men som det også er knyttet straffetrussel til.

Utvalget vil derfor holde fast ved at loven bør angi hvilke bestemmelser det knytter seg straffetrussel til. Revisorloven er ikke mer omfattende og komplisert enn at dette er mulig uten særlige praktiske vanskeligheter.

En annen side ved denne problemstillingen er om man skal ha samme strafferamme for enhver overtredelse av loven. Etter Utvalgets oppfatning vil også dette være uheldig ut fra en rettsbevissthetsoppfatning. Enkelte brudd vil fortone seg mer alvorlige enn andre, og det vil ikke være naturlig at man da skal ha samme strafferamme for alle forhold.

I vår gjeldende straffelov er det en rekke bestemmelser som setter en annen og strengere strafferamme i gjentagelsestilfelle og når det foreligger andre skjerpene omstendigheter. Forslaget til ny aksjelov bygger også på dette prinsipp. Utvalget finner det naturlig og riktig at dette kommer til uttrykk også i revisorloven. Utvalget ser ikke grunn til at man her, mer enn i andre strafferettslige sammenhenger, skal gi mer detaljert beskrivelse av hva som er skjerpene omstendigheter. Dette må en overlate til domspraksis å vurdere og utvikle.

På bakgrunn av dette vil Utvalget foreslå at strafferammene for de ulike straffbelagte handlinger, kfr. "*Den straffbare handling*" i kap. 11.2.3.3, fastsettes slik:

- Brudd på reglene om uavhengighet straffes med bøter. Når det foreligger skjerpene omstendigheter, kan fengselsstraff inntil 3 mndr. ilegges.
- Brudd på reglene om revisjonens utførelse (någjeldende § 6) og rapporteringsreglene (någjeldende § 8), dokumentasjonskravene samt reglene om tilbaket-

reden og nyvalg, straffes med bøter eller fengsel inntil 3 måneder. Når det foreligger skjerpene omstendigheter kan fengsel inntil ett år anvendes.

- Urettmessig bruk av tittel straffes på samme måte.
- Brudd på taushetsplikten og informasjonsplikten straffes på samme måte.
- For medvirkning gjelder de samme strafferammer.
- Kritikkverdig rådgivning overfor egen revisjonsklient knyttes opp mot straffebestemmelsene for brudd på reglene om uavhengighet og/eller revisjonens utførelse.

For alle straffereglene forutsettes at forholdet ikke rammes av en strengere straffebestemmelse i annen lov. Om nødvendig må dette komme til uttrykk i loven.

Utvalget peker på at for revisjonsselskaper kan straffelovens §§ 48a og 48b også komme til anvendelse.

Underutvalget har pekt på at straffelovens foreldelsesfrist, som er 2 år – regnet fra gjerningstidspunktet – for handlinger med slike korte strafferammer som foreslått, representerer et spesielt problem. I saker av denne karakter, om økonomisk kriminalitet og i forbindelse med konkurser, vil det ofte ta mer enn 2 år før forholdet blir avdekket. Underutvalget foreslår derfor at foreldelsesfristen etter revisorloven settes til 5 år og viser i den sammenheng til tilsvarende forslag i ny aksjelov.

Utvalget er enig i dette og tar opp forslag om at foreldelsesfristen settes til 5 år.

Utvalget foreslår at straffebestemmelsene for brudd på revisjonsplikten bør fremgå av de lover som pålegger revisjonsplikten, – dvs. i praksis aksjelover, regnskapslov, stiftelseslov mv. Etter Utvalgets syn bør strafferammen være lik aksjelovutkastets § 16-13(1).

Brudd på plikter i tilknytning til særattestasjoner som er pålagt med hjemmel i andre lover enn revisorloven, bør eventuelt være straffeaksjonert i slik annen lovgivning. Likeledes bør lovbrudd i forbindelse med rådgivning og andre tjenester behandles strafferettslig for revisorer på linje med andre konsulenter. Det vises dog til den spesielle dokumentasjonsplikt som er foreslått av Utvalget ved særlig attestasjoner og for revisorer som utøver rådgivning for egne revisjonsklienter.

11.2.4 Revisjonsselskaper

Det er Utvalgets forutsetning at de foreslåtte regler om bøtestraff også skal kunne anvendes på revisjonsselskaper.

Utvalget viser videre til straffeloven § 48 a som lyder:

«Når et straffebed er overtrådt av noen som har handlet på vegne av et foretak, kan foretaket straffes. Dette gjelder selv om ingen enkeltperson kan straffes for overtredelsen.

Med selskap menes her selskap, forening eller annen sammenslutning, enkeltpersonforetak, stiftelse, bo eller offentlig virksomhet.

Straffen er bøter. Foretaket kan også fradømmes retten til å utøve virksomheten eller forbyes å utøve den i visse former, jf. § 29.»

11.2.5 Konklusjon – Straff

- Straffetrusselen skal gjelde bestemmelsene om
 - uavhengighet
 - revisjonens utførelse, særoppgaver og rådgivning knyttet til revisjonsoppdrag
 - rapporteringsplikt – beretning, nummererte brev og andre lovpålagte rap-

- porteringer
- dokumentasjon
- reglene om tilbaketreden og nyvalg
- urettmessig å fremstå som godkjent/valgbar revisor
- taushetsplikten og informasjonsplikten
(*Se særmerknad nr. 14*)
- Skyldkravet skal fortsatt være forsett eller uaktsomhet
- Straffen settes til bøter for såvidt gjelder brudd på
 - reglene om uavhengighet

For slike brudd skal det likevel være adgang til å ilegge fengselsstraff med inntil tre måneder når det foreligger skjerpene omstendigheter.

- Straffen settes til bøter eller fengsel inntil tre måneder når det gjelder brudd på de øvrige reglene nevnt ovenfor.
Når det foreligger skjerpene omstendigheter kan fengsel inntil ett år anvendes.
- Revisjonsselskaper kan ilegges bøtestraff, jf strl. § 48 a.
- Straffebestemmelsene kommer til anvendelse forutsatt forholdet ikke rammes av et strengere straffebud.
- Foreldelsesfristen for brudd på de aktuelle bestemmelser settes til 5 år.
- Straffebestemmelsene må være uavhengig av hvilken selskapsform revisor reviderer.

11.3 ERSTATNING

11.3.1 Gjeldende rett

Bestemmelsen om revisors erstatningsansvar finnes i revisorloven § 17 a:

«Revisor plikter å erstatte skade som han under utførelsen av sitt oppdrag forsettlig eller uaktsomt volder oppdragsgiveren eller andre.

Er et revisjonsselskap valgt til revisor, er selskapet og den som har utført revisjonen, ansvarlige for skaden en for begge og begge for en.»

Gjeldende aksjelov har følgende bestemmelser om erstatningsansvaret:

«§ 15-1:

Stifter, styremedlem, medlem av bedriftsforsamling eller representantskap samt administrerende direktør plikter å erstatte skade som han under utførelsen av sin oppgave forsettlig eller aktløst volder selskapet, aksjeeier eller andre. Det samme gjelder den som i egenskap av aksjeeier forsettlig eller aktløst medvirker til slik skade.

§ 15-2:

For revisor og granskingsmann gjelder bestemmelsen om erstatningsansvar i § 15-1 tilsvarende.

Er et revisjonsselskap valgt til revisor, er selskapet og den som har utført revisjonen, ansvarlige for skaden en for begge og begge for en.

§ 15-3:

Erstatningsansvar etter § 15-1 kan lempes for så vidt det finnes rimelig under hensyn til utvist skyld, skadens størrelse, økonomisk evne og forholdene ellers.»

Som det fremgår instituerer aksjeloven også et medvirkeransvar mens revisorloven ikke inneholder noen tilsvarende bestemmelse.

Aksjeloven inneholder dessuten en lempningsregel som ikke er inntatt i revisorloven. I teorien er det uenighet om aksjelovens lempningsregel også gjelder for revisor i og med at § 15-3 bare henviser til § 15-1, og ikke til § 15-2. I en dom (Parly Augustsson-saken) tar retten for seg lempningsadgangen. I dette tilfelle fant man at vilkårene for lempning ikke var til stede. Av premissene synes det imidlertid som om lempning kunne vært aktuelt dersom vilkårene for dette hadde foreligget.

Omfanget av og grunnlaget for revisors erstatningsansvar reguleres for øvrig av den alminnelige erstatningslovgivning. Foruten at det må foreligge skyld – uakt-somhet er tilstrekkelig – må det være årsakssammenheng mellom handling og oppstått skade, og det må foreligge et økonomisk tap.

I vår erstatningslovgivning er det, med noen få unntak som har sitt grunnlag i internasjonale konvensjoner, prinsipielt sett ingen ansvarsbegrensning.

11.3.2 Internasjonal rett

EU

Åttende rådsdirektiv inneholder ingen regler om revisors erstatningsansvar.

Danmark

Den danske revisorlov inneholder ikke regler som direkte regulerer revisors erstatningsansvar. Den inneholder imidlertid krav om forsikring og formuleringer som forutsetter at et slikt ansvar kan ilegges. Revisors ansvar følger av forskjellige bestemmelser i selskapslovgivningen og den alminnelige erstatningslovgivning.

Sverige

Den nye revisorloven inneholder ingen bestemmelser om revisors erstatningsansvar. Dette ansvar er regulert gjennom den øvrige lovgivning og er prinsipielt sett sammenfallende med de generelle ansvarsregler.

11.3.3 Drøfting

Antallet erstatningssaker mot revisor har i de senere år vært økende. Selv om det har vært konstatert feil fra revisors side, har imidlertid mange av sakene resultert i at revisor har blitt frifunnet for kravet om erstatning.

Dette har ført til en viss kritikk og krav om at reglene skjerpes. Den altoverveiende grunn til at revisor ikke har blitt ilagt erstatningsansvar i en del saker, er at retten ikke har funnet tilstrekkelig årsakssammenheng mellom revisors handling/unnløstelse og den oppståtte skade. Utvalget ser det som viktig at revisors erstatningsansvar undergis de samme vurderinger og underlegges de samme prinsipper som ellers gjelder i vår erstatningslovgivning. Utvalget finner derfor ikke grunn til å innføre andre regler for revisorer i denne sammenheng. Utvalget peker også på at det i utgangspunktet er foretakets ledelse som er ansvarlig for de regnskaper og den informasjon som foretaket er pålagt å fremlegge.

Som nevnt foran har det vært tvil om skadeserstatningsloven § 5-2 om lempning av erstatningsansvaret kan gjøres gjeldende for revisor. Etter Utvalgets oppfatning bør dette klarlegges i revisorloven, selv om en slik bestemmelse ikke vil ha selvstendig betydning i forhold til skadeserstatningsloven. Dette synes også å være i

samsvar med premissene i den tidligere nevnte dom og er i overensstemmelse med forslaget til den nye aksjelov.

Et annet spørsmål som har vært drøftet, såvel internasjonalt som nasjonalt, er om det for revisorer bør være en form for ansvarsbegrensning i loven. Bakgrunnen for dette har vært at det har vært fremmet krav om store erstatninger fra revisor samtidig som krav mot foretakets ledelse og styret er frafalt. Spørsmålet er senest tatt opp i proposisjonen om ny aksjelov hvor departementet bl.a. uttaler på ss. 85-86:

«Et sentralt poeng i revisorforeningens uttalelse er at revisors ansvar er sekundært i forhold til selskapsledelsens. Departementet stiller seg noe skeptisk til dette synspunktet. Riktignok har selskapsledelsen og revisor forskjellige oppgaver, men etter departementets syn er det ikke grunnlag for å hevde at den ene oppgaven er viktigere eller mer sentral enn den andre. Det interessante er sluttproduktet, og for at det skal bli tilfredsstillende er det en forutsetning at både ledelsen og revisor gjør en tilfredsstillende jobb. Siden revisor har en fagkunnskap og autoritet som ofte mangler i selskapene, bidrar revisors medvirkning til at det skapes en legitimitet utad som gjør skadevirkningene desto større om det skulle vise seg at det foreligger feil. At revisor ivaretar sine kontrolloppgaver på en forsvarlig måte, er derfor av stor betydning.

Når det mer konkret gjelder forslaget om å innføre en beløpsmessig ansvarsgrense, vil departementet først bemerke at ved vurderingen av rettsstilstanden må det være resultatet i de aktuelle sakene, og ikke størrelsen på de krav som fremsettes, som har betydning. Heller ikke den regelen om ansvarsbegrensning som foreningen foreslår, vil i nevneverdig grad beskytte revisorene mot ubegrunnede krav, fordi en skadelidt som mener at han eller hun burde ha krav på en høyere erstatning enn begrensingsbeløpet, kan påberope seg grov uaktsomhet, slik at ansvarsbegrensningen ikke gjelder.

Som revisorforeningen selv er inne på i sin uttalelse, er regler om ansvarsbegrensning en sjeldenhet i norsk rett. Det er i det vesentlige innen transportsektoren man finner slike regler, og da gjerne fordi begrensningen finnes i internasjonale konvensjoner. Etter departementets syn skal det svært mye til for å fravike det grunnfestede utgangspunkt i norsk rett at en skadelidt har krav på full erstatning. Departementet kan ikke se at det i dette tilfelle foreligger tilstrekkelig tungtveiende argumenter. Selv om departementet er enig i at det kan virke urimelig at revisor trekkes til ansvar når selskapets ledelse går fri, kan departementet ikke se at den foreliggende praksis har avdekket vesentlige svakheter ved regelverket.»

Utvalget viser til dette og ser heller ingen grunn til at det skal innføres regler om ansvarsbegrensning. Utvalget peker også på at lempningsregelen vil kunne hindre at man i spesielle tilfelle «velter» ledelsens ansvar over på revisor.

Det har også vært reist spørsmål om gjeldende solidaransvarsregel i revisorlov/ aksjelov er rimelig. Den slår som nevnt fast at når et revisjonsselskap er valgt som revisor, er dette og den på oppdraget ansvarlige revisor solidarisk ansvarlige. Det har f.eks. vært hevdet at velger man et revisjonsaksjeselskap som revisor, aksepterer man den ansvarsform som selskapsformen innebærer. Det må da være tilstrekkelig at selskapet er ansvarlig. Også proratarisk fordeling av ansvaret har vært nevnt som et alternativ. Spørsmålet er tatt opp i proposisjonen om ny aksjelov. Departementet viser til at solidaransvaret er et grunnfestet prinsipp i norsk erstatningsrett og at det, av hensyn til den skadelidte, ikke er aktuelt å gå inn for noen endring på dette området.

Utvalget slutter seg til dette syn og går ikke inn for noen endring av gjeldende regler på dette punkt.

Skadeserstatningsloven inneholder ingen regler om at medvirker kan bli ansvarlig/solidarisk ansvarlig med skadevolder – bortsett fra at lempningsregelen kan anvendes når skadelidte selv har medvirket. Utvalget finner ikke grunn til å ta inn noen regel om medvirkeransvar i revisorloven.

Et siste punkt som Utvalget påpeker i denne forbindelse er spørsmålet om det bør innføres en lovpålagt forsikringsordning for revisorer. Revisorforeningene har i dag gjennomført tvungen forsikringsordninger for sine medlemmer. Spørsmålet om lovpålagt forsikringsdekning for revisorer burde etter Utvalgets oppfatning sees i sammenheng med tilsvarende spørsmål for foretakets ledelse. En lovpålagt ordning som bare berører revisorene, vil lett føre til at foretaksledelsens ansvar skyves til side og at man i erstatningstilfeller fokuserer ensidig på revisor. Utvalget finner det uansett viktig å beskytte den skadelidte best mulig og foreslår innført obligatorisk sikkerhetsstillelse for alle revisorer som påtar seg egne revisjonsoppdrag eller blir utpekt som ansvarlig revisor på oppdrag i revisjonsselskap.

11.3.4 Konklusjoner – Revisors erstatningsplikt

- Gjeldende regler om erstatningsansvar videreføres. Dette innebærer at revisor/revisjonsselskapet plikter å erstatte skade som revisor under utførelsen av sitt oppdrag forsettlig eller uaktsomt volder oppdragsgiveren eller andre.
- Det settes ingen øvre grense for revisors erstatningsplikt, f.eks. i form av konkret beløp eller multiplikator for honoraret.
- Det innføres lovfestet sikkerhetsstillelse for revisorer med oppdragsansvar. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om størrelse og form.

KAPITTEL12

Merknader til de enkelte paragrafer**12.1 INNLEDNING**

Lovutkastet er bygget opp med 17 kapitler:

Kap. 1	Lovens virkeområde og definisjoner
Kap. 2	Revisjonens formål. Særattestasjoner
Kap. 3	Godkjenning av revisorer
Kap. 4	Revisors uavhengighet og objektivitet
Kap. 5	Revisors plikter som valgt revisor
Kap. 6	Revisors taushetsplikt. Informasjonsplikt
Kap. 7	Revisors fratreden. Nyvalg
Kap. 8	Revisortilsyn
Kap. 9	Tilsyn
<i>"Godkjenning og tilsyn"</i> i Kap. 10	Sanksjoner
<i>"Straff og erstatning"</i> i Kap. 11	Revisorregister
<i>"Merknader til de enkelte paragrafer"</i> i Kap. 12	Revisornemnd
<i>"Lovutkast"</i> i Kap. 13	Klager på revisor
Kap. 14	Straff
Kap. 15	Erstatning
Kap. 16	Overgangsregler. Ikrafttredelse
Kap. 17	Endring i andre lover

Utkastet bryter delvis med den systematikk som er nyttet i gjeldende lov hvor det også er enkelte bestemmelser som regulerer pliktene til det foretak som er underlagt revisjon. Dette gjelder f.eks. reglene om revisjonsplikt (gjeldende lovs § 1), foretakets plikt til å medvirke til at revisor får nødvendig informasjon (någjeldende lovs § 7) og straff for brudd på foretakets revisjonsplikt (någjeldende lovs § 17).

Utkastet bygger på prinsippet om at en lov om revisjon og revisorer skal inneholde rettigheter og plikter for revisor samt krav til fagutøvelse m.v., mens foretakets rettigheter og plikter skal fremgå av den lovgivning som regulerer ram-

mevilkårene for vedkommende foretak/selskapstype. Gjennom forslag til endringer i andre lover er dette fulgt opp i utkastet.

Utkastet setter i enkelte paragrafer konkrete krav når det gjelder revisjonens utførelse, dokumentasjon m.v. Dette er å oppfatte som minimumskrav i den forstand at innholdet i den rettslige standard god revisjonsskikk alltid gjelder i tillegg til de konkrete krav utkastet inneholder.

I åttende rådsdirektiv av 10. april 1984 (84/253/EØF) er det satt krav om godkjennelse m.v. av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper. Disse krav er innarbeidet i utkastet og kommentert i merknadene til de enkelte paragrafer.

12.1.1 "*Utvalgsarbeidet*" i Kap. 1 Lovens virkeområder og definisjoner

Til § 1-1

Første ledd slår fast at loven gjelder forhold som knytter seg til vilkår for å bli godkjent som revisor og til retten til å være valgt eller ansvarlig revisor. I tillegg regulerer loven de oppgaver og det ansvar revisor er underlagt ved yrkesutøvelsen. Denne begrensning i virkeområde må sees i sammenheng med forslag som er fremmet til endringer i andre lover og som regulerer foretakets plikter når dette har lovpålagt revisjon.

Annet ledd understreker at loven skal gjelde ved revisjon av alle regnskaper som avlegges etter norsk regnskapslovgivning når det gjennom lov eller forskrift kreves at regnskapet skal være pålagt revisjon. Foretak som ikke er underlagt revisjonsplikt, kan avtale med en revisor at denne skal utføre revisjon, bestemt angitte kontroller eller særoppgaver. Med det unntak som fremgår av tredje og fjerde ledd, får loven ikke anvendelse på slike tilfelle. «Norsk regnskapslovgivning» vil vanligvis omfatte regnskapsloven, eventuelt spesiallovgivningen. Lovens geografiske avgrensning kan utledes av denne bestemmelsen.

Tredje ledd slår fast at loven også skal gjelde i visse tilfelle når revisor utfører revisjon for foretak som ikke er underlagt revisjonsplikt. Gir revisor, i sin revisjonsberetning eller på annen måte, uttrykk for at regnskapet er revidert, vil foretaket kunne nytte en slik bekreftelse utad i ulike sammenhenger. De som legger en slik bekreftelse til grunn for sine beslutninger, skal være sikret at det er satt de samme krav til revisjonens gjennomføring som i revisjonspliktige foretak og at bekreftelsen ikke har et annet innhold.

Fjerde ledd bestemmer at loven også skal gjelde når revisor påtar seg eller pålegges særattestasjoner. Når slike attestasjoner utføres i kombinasjon med lovpålagt revisjon, er det viktig at man har de samme krav til bl.a. uavhengighet, fagutøvelse m.v. som ved den ordinære revisjon. Er særattestasjonen pålagt den valgte revisor gjennom lov eller forskrift, skal loven alltid gjelde. Hvis det avtales med foretaket at revisor skal utføre en særoppgave, skal loven gjelde i de tilfelle revisor gir en uttalelse eller bekreftelse som kan nyttes eksternt. Det vises for øvrig til § 2-2 tredje ledd når det gjelder særattestasjoner som skal utføres av andre revisorer enn den valgte. Likeledes skal loven komme til anvendelse når valgt revisor utfører rådgivning eller andre tjenester i kombinasjon med revisjon.

Femte ledd avgrenser lovens virkeområde slik at den ikke skal gjelde ved revisjon i stat, fylke og kommune. Det kan likevel bestemmes særskilt at loven skal komme til anvendelse for revisjon av offentlig virksomhet som drives av særskilt rettssubjekt organisert etter selskapslovgivningen. Unntaket gjelder ikke offentlig virksomhet organisert som aksjeselskap eller annen type regnskapspliktige selskaper. Heller ikke vil unntaket gjelde regnskapspliktige stiftelser opprettet av stat eller kommune.

Til § 1-2

Første ledd bokstavene (a) til (f) angir betydningen av de ulike benevnelser knyttet til «revisor» som loven bruker. Det står foretaket fritt om det vil velge en person eller et selskap som revisor. I bokstav (d) er det derfor understreket at ansvarlig revisor omfatter både den som er direkte valgt og den som er utpekt av revisjonsselskapet, jf § 3-5 annet ledd, til å stå ansvarlig for revisjonens utførelse. Bestemmelsen forutsetter at den utpekte revisor alltid skal undertegne revisjonsberetningen, også om den undertegnes av en annen representant for revisjonsselskapet. I spesielle tilfeller som f.eks. ved sykdom, må revisjonsselskapet likevel kunne utpeke en annen revisor til å medundertegne revisjonsberetningen.

På grunn av hovedprinsippet om at loven regulerer revisors plikter ved gjennomføring av lovpålagt revisjon er det viktig at man får en grensdragning mellom oppgaver og plikter ved gjennomføring av lovpålagt revisjon og oppgaver og plikter ved avgivelse av særattestasjoner. Bokstav (g) slår derfor fast at særattestasjoner omfatter alle lovpålagte uttalelser og bekreftelser på andre områder enn det som omfattes av formålet med revisjonen etter § 2-1.

Annnet ledd følger den samme definisjon av «nærstående» som i den fremlagte innstilling om ny aksjelovgivning (NOU 1996:3). Utvalget har funnet det hensiktsmessig at begrepet «nærstående» defineres tilsvarende i de to lover.

12.1.2 "Aktuelle begrep" i Kap. 2 Revisjonens formål. Særattestasjoner*Til § 2-1*

Første ledd presiserer hva som skal være formålet med revisjonen. Gjeldende lov er ikke klar på dette punkt og har en uheldig formulering hvor ulike revisjonsformål delvis er blandet sammen, jf § 6. I utkastet til formålsbestemmelse søkes dette avklart, og det fremheves som revisjonens formål å bekrefte at foretaket ved utarbeidelsen og avleggelsen av regnskapet har fulgt de krav som settes i lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det inneholder den informasjon som kreves. Denne bekreftelse vil tradisjonelt knytte seg til årsregnskapet. Dersom lovgivningen krever at andre regnskaper, f.eks. delårsregnskaper, skal være underlagt revisjon, omfattes imidlertid også disse.

Det fremgår også at revisjon omfatter plikt til å bekrefte at regnskapsføringen er ordnet betryggende, er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk og at den er innrettet på en måte som sikrer grunnlaget for foretakets lovpålagte rapportering, f.eks. gjennom skatte- og avgiftslovgivningen. Sistnevnte formulering dekker også plikt til å bekrefte foretakets kontrollsystemer på det området. Regnskapsføring nyttes ofte om balanse- og resultatføring av regnskapspostene. Forut for dette har det foregått en registrering/bokføring. Begrepet «regnskapsføring» er i lovteksten brukt om hele denne prosess.

Spørsmålet om i hvilken grad og omfang revisor skal kontrollere og bekrefte regnskapsføringen/kontrollsystemene har vært drøftet, f.eks. i forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Bestemmelsen, sett i sammenheng med bl.a. §§ 5-2, 5-5 og 5-7 gir veiledning på området.

Det vil ikke være mulig for revisor å kontrollere enhver regnskapstransaksjon og sikre at enhver transaksjon blir registrert. Bestemmelsen forutsetter imidlertid at revisor skaffer seg tilstrekkelig kjennskap til foretakets regnskaps- og internkontrollsystemer slik at planlegging og gjennomføring av revisjonen kan bli mest mulig effektiv og på denne måte redusere risikoen for feil, jf kommentarene til § 5-2 første ledd bokstav (d). Med regnskapssystemer menes det opplegg, samt de serier av handlinger og den dokumentasjon som benyttes i et foretak til å frembringe den

lovpålagte regnskapsinformasjon og gi de lovpålagte oppgaver og rapporter til offentlige myndigheter.

Internkontrollsystemer omfatter i denne sammenheng alle de metoder og handlinger som er iverksatt av foretaket for å sikre ordentlig og effektiv forretningsdrift og grunnlaget for regnskapsinformasjon og oppgaver/rapporter. Under revisjonens formål hører også at revisor må vurdere, og eventuelt påtale mangler ved disse kontrollsystemer i den grad de har betydning for regnskapet, eller for øvrig hvis revisor kommer over slike svakheter under revisjonsarbeidet.

Bestemmelsen legger til grunn at ved gjennomføring av de handlinger som skal sikre revisjonens formål, skal god revisjonsskikk legges til grunn og være en viktig del av det som en forsvarlig revisjon måles mot. Revisjon i samsvar med dette vil være et vesentlig bidrag i arbeidet med å forebygge feil og misligheter slik *annet ledd* gir uttrykk for.

Til § 2-2

Første ledd slår fast at bekreftelser eller uttalelser som faller utenfor formålet etter § 2-1 betegnes som særattestasjoner. Lovgivningen inneholder i dag en rekke krav til slike særattestasjoner. Disse er vanligvis blitt pålagt den valgte revisor og har blitt blandet inn i og delvis betraktet som en del av revisjonen. Dette har både ført til uklarhet rundt formålet med selve revisjonen, og til at hensikten med særattestasjonen ikke alltid har vært entydig.

En særattestasjon kan være aktuell for å omtale eller bekrefte informasjon innen et avgrenset område, f.eks. som grunnlag for støtteordninger. Ofte vil den forekomme i forbindelse med oppgaver og rapporter som foretaket er pålagt å gi til offentlige myndigheter, f.eks. innen skatte- og avgiftsområdet. Bestemmelsen forutsetter imidlertid også at foretak som måtte bli unntatt for revisjonsplikt, skal kunne pålegges plikt til å få bekreftet den informasjon de skal fremlegge for offentlige myndigheter.

De kontrollhandlinger som ligger til grunn for en særattestasjon vil kunne variere sterkt. I noen tilfelle kan det være aktuelt med kontrollhandlinger som nærmer seg full revisjon, mens det i andre tilfelle kan være tilstrekkelig med avgrensede kontrollhandlinger på bestemte områder. Skal attestasjonen eller uttalelsen ha den tilsiktede verdi, er det viktig at hjemmelen for særattestasjonen klart angir formålet. Likeledes er det viktig at en særattestasjon utføres av den som har kompetanse til det. I noen tilfelle kan annen kompetanse enn revisjonskompetanse være aktuell, og bekreftelsen bør da ikke automatisk legges på revisor. I de tilfelle den valgte revisor pålegges oppgaven, slår imidlertid § 1-1 fjerde ledd fast at denne lov også skal gjelde disse forhold.

Annnet ledd fastsetter de minimumskrav som må stilles til innholdet i den hjemmel som pålegger en særattestasjon. Siden denne lov regulerer den valgte revisors oppgaver, er kravene knyttet til de tilfelle hvor særattestasjonen pålegges den valgte revisor. Disse krav bør imidlertid følges ved utforming av enhver hjemmel for særattestasjoner, uten hensyn til hvem som skal avgi den. Derved vil man sikre at formålet med særattestasjonen følges bedre opp. Også slike særattestasjoner vil kunne forebygge misligheter og feil, og det er da viktig at innholdet i særattestasjonen er klarest mulig. (Se særmerknad nr. 1).

Tredje ledd forutsetter at det kan være aktuelt å pålegge, eller gi mulighet for, andre revisorer enn den valgte revisor å avgi en særattestasjon. I disse tilfellene gjelder denne lov bare i den utstrekning særloven angir om hele eller deler av loven skal gjelde. Det kan f.eks. være aktuelt å sette krav om uavhengighet, at kravet til god revisjonsskikk skal følges på et bestemt område m.v. Er særattestasjonen så

omfattende at de nødvendige kontrollhandlinger nærmer seg en fullstendig revisjon, må dette angis gjennom beskrivelsen av hvilke deler av loven som skal gjelde.

12.1.3 *"Historisk utvikling og status i Norge"* i Kap. 3 Godkjenning av revisorer

Til § 3-1

Første ledd beskytter titlene registrert revisor og statsautorisert revisor. I dette ligger også en sikring av at ingen velges til ansvarlig revisor uten å være godkjent. Det påpekes likevel at bortfall av rettigheter etter § 3-6 ikke berører retten til å bruke titlene, men kun retten til å være valgt eller ansvarlig revisor.

Annet ledd slår fast at for å påta seg oppdrag eller fortsette som valgt eller ansvarlig revisor må vedkommende være godkjent etter denne lov. De foretak som pålegges revisjonsplikt må følgelig velge en revisor som tilfredsstiller disse krav. Dette er understreket i de lover som angir foretakets revisjonsplikt. For revisor selv er det belagt med straff, jf § 14-2 annet ledd, både å påta seg oppdrag uten å være godkjent og å fortsette et oppdrag dersom vilkårene for godkjenning og valgbarhet faller bort. Er et revisjonsselskap valgt som revisor, og vilkårene faller bort for den ansvarlige revisor, plikter revisjonsselskaper omgående å utpeke ny ansvarlig revisor som fyller kravene og er godkjent.

Til § 3-2

Første ledd setter visse formelle krav for godkjenning. Disse krav er en videreføring av de krav gjeldende lovgivning inneholder. Innholdet i praksiskravet, jf bokstav (b) sammenholdt med § 3-4, er imidlertid utvidet i forhold til i dag.

Når det gjelder bokstav (c) er forutsetningen at det urettskafne forhold som kan innebære nekting av godkjenning, har betydning for den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen. Godkjenningsmyndighetene må her utvise et visst skjønn. Knytter det urettskafne forhold seg til den lovgivning som revisor, gjennom sin yrkesutøvelse, skal påse blir fulgt, vil det være nærliggende å nekte godkjenning. Utenfor disse områdene bør det vises varsomhet ved utøvelsen av skjønnet og særlig legges vekt på om profesjonens omdømme vil kunne bli svekket om godkjenning gis.

Det er ikke et krav at det skal foreligge en domfellelse for at godkjenning skal kunne nektes. Brudd på skattelovgivningen, med f.eks. skjønnsmessig ligning og tilleggs-skatt som resultat, kan være grunnlag for å nekte godkjenning selv om saken ikke er fulgt opp strafferettslig.

På den annen side kan heller ikke enhver straffedom være ensbetydende med at godkjenning nektes. Også i den sammenheng er forutsetningen at det straffbare forhold skal ha betydning for den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen.

Nektes godkjenning på dette grunnlag vil spørsmålet kunne prøves for domstolene.

Bokstav (d) slår fast at ingen betraktes som økonomisk vederheftig dersom vedkommendes bo er tatt under offentlig gjelds- eller konkursbehandling. Også her må det imidlertid være adgang til å utvise et visst skjønn, jf § 3-6 tredje ledd. Skyldes konkursen eller gjeldsforhandlingene forhold som ikke kan tilskrives den som innehar eller søker godkjenning, behøver ikke det påvirke forholdet. Likeledes må vedkommende kunne søke på ny om å bli godkjent når han igjen er økonomisk vederheftig.

Departementet kan fastsette nærmere regler om kravene til økonomisk vederheftighet. Slike regler bør i størst mulig grad inneholde objektive kriterier.

Annet ledd er en oppfølging av forpliktelsene etter EØS-avtalen. Er en revisor godkjent i et annet EØS-land, må vedkommende godkjennes også her i landet. Det

er imidlertid adgang til å kreve en egnethetsprøve som skal dokumentere at vedkommende har tilstrekkelig innsikt i spesielle norske lovregler, språk m.v. til at revisjonen kan utføres innen de fastsatte rammer. Det foreligger i dag slike retningslinjer som forutsettes fulgt opp. Egnethetsprøve må ikke forveksles med den praksisprøve som etter § 3-4 første ledd bokstav (b) skal avlegges av alle som ønsker godkjenning etter norske regler.

Når et annet EØS-land har to godkjenningsnivåer, skal godkjenningen skje på tilsvarende nivå som vedkommende hadde i domisillandet. Har domisillandet bare ett nivå og vedkommende er godkjent for å kunne revidere alle foretakstyper, må vedkommende godkjennes på vårt høyeste nivå. Det samme gjelder for revisorer fra EØS-land som har to godkjenningsnivåer, men hvor begge er godkjent for å revidere alle foretakstyper.

Når det gjelder visse andre formelle krav, er det adgang til å sette de samme krav som settes til de som godkjennes etter norske regler. Dette fremgår av bokstav (b).

Norske revisorer er underlagt tilsyn og innehar rettigheter som kan falle bort, både på grunn av formelle forhold og som ledd i sanksjoner overfor revisor. Også revisorer som er godkjent i annet EØS-land må underlegges de samme regler. Bokstav (c) forutsetter derfor at norske tilsynsmyndigheter får samtykke til innsyn i domisillandets informasjon om vedkommende i det omfang vedkommende lands myndigheter tillater dette.

Tredje ledd setter visse tilleggskrav til den som skal kunne være valgt eller ansvarlig revisor. Foregående ledd setter krav til den som skal kunne godkjennes på bakgrunn av utdanning, praksis og visse formelle forhold. En godkjent revisor kan imidlertid være ansatt f.eks. i et revisjonsselskap uten at vedkommende selv påtar seg oppdrag eller er ansvarlig revisor. For å påta seg oppdrag eller bli utpekt som ansvarlig må det stilles visse tilleggskrav.

Av hensyn til tilsynsfunksjon, oppbevaringsregler for dokumentasjon m.v. settes det i bokstav (a) krav om fast kontorsted i Norge. Regelen gjelder enten man er godkjent etter norske regler eller på grunnlag av EØS-avtalen.

Etter bokstav (b) innføres det nå lovbestemt krav om at revisor må stille sikkerhet. Det er lite hensiktsmessig at det i loven settes krav til form og størrelse på denne sikkerhet. Det forutsettes derfor i *fjerde ledd* at departementet gir regler om dette. Sikkerheten kan f.eks. være krav om ansvarsforsikring, garanti eller kombinasjoner av ulike former, jf den ordning som gjelder for advokater. Det vises også til § 3-5 første ledd bokstav (h) hvoretter kravet om sikkerhet også gjelder revisjonsselskaper. I praksis vil dette innebære at såvel revisjonsselskapet som de revisorer som utpekes som ansvarlige må ha stilt sikkerhet.

I bokstav (c) settes krav om at revisor skal gjennomgå etterutdanning i samsvar med krav fastsatt av departementet. Det kreves ikke at revisor har hatt praksis av et visst omfang i femårsperioden. Oppfylles ikke etterutdanningskravet faller godkjenningen bort. Er godkjenningen falt bort, kan revisor få den tilbake ved å gjennomgå et etterutdanningsprogram som tilfredsstiller kravene. Dette kan være konsentrert i tid.

Til § 3-3

Ordningen med to utdanningsnivåer for revisorer er opprettholdt. Det samme gjelder kravet om at det kreves høyeste utdanningsnivå for å kunne påta seg revisjon i visse foretak. For å få tilstrekkelig bredde i utdanningen foreslås revisjonstudiet utvidet til en normert varighet på fire år eller åtte semestre. For høyere revisorstudium blir den normerte utdanningstid som i dag. For begge studiers vedkommende

innebærer bestemmelsene imidlertid en større fleksibilitet i den forstand at man ad ulike veier kan skaffe seg den nødvendige utdanning, forutsatt at den tilfredsstillende kravene i denne paragraf.

Første ledd er en gjengivelse av de minimumskrav til fagområder og emner som sette i EU's åttende rådsdirektiv av 10. april 1984 artikkel 6, jf artikkel 5, for personer som skal kunne påta seg lovfestet revisjon. Utvalget har valgt å holde seg til formuleringene i den offisielle oversettelsen av direktivteksten. Åttende direktiv forutsetter for øvrig, artikkel 4, at den avsluttende eksamen skal være «på nivå med avsluttende universitetseksamen».

Ved den avsluttende eksamen forutsettes at lærestedets vanlige karakterskala nyttes. Den som består eksamen etter de vanlige regler, vil da få en utdanningstittel. Utdanningen bør gi tilstrekkelig kompetanse som grunnlag for ansettelse i ulike stillinger i privat og offentlig virksomhet.

Bokstav (b) slår imidlertid fast at for å kunne bli godkjent som revisor må man, slik det er nå, ha avlagt eksamen med et høyere karaktersnitt enn bestått i fag av stor viktighet for revisjonsyrket. Det regelverk som revisor gjennom sin revisjon skal kontrollere blir fulgt, er meget komplekst. Det er derfor nødvendig at det settes strenge krav til den som skal kunne godkjennes som revisor.

Annet ledd inneholder krav til utdanning for den som skal kunne godkjennes som statsautoriserte revisor. Denne utdanning må ha en normert varighet på minst elleve semestre. Utdanningen må inneholde en fagkrets som tilfredsstillende kravene i EU's åttende rådsdirektiv. Sammenlignet med revisorstudiet må den høyere utdanning dessuten omfatte fordypning i fag som er sentrale for yrkesutøvelsen. Det forutsettes at det for visse typer foretak kreves at disse skal revideres av statsautorisert revisor. Utdanningen må da legges opp slik at den dekker de mer komplekse problemstillinger man kan møte i denne type foretak. Også denne gruppe vil få sin eksamen og en utdanningstittel når eksamen er bestått etter de vanlige regler som gjelder for lærestedet. For å kunne bli godkjent som statsautorisert revisor må det, slik som etter første ledd, kreves at vedkommende har avlagt eksamen med en høyere karaktersnitt enn bestått i fag som er sentrale for yrkesutøvelsen.

Tredje ledd åpner mulighet for at man kan gjennomgå utdanning ved utenlandske universiteter og høyskoler og deretter søke godkjenning (for fag eller utdanningen i sin helhet) i Norge. Tilfredsstillende utdanningen de faglige krav som er satt, og har man oppnådd tilsvarende karakterkrav som de norske regler setter, vil utdanning i utlandet bli likestilt med utdanning ved norske læresteder. Av disse kandidater må det likevel kreves at de avlegger eksamen i fag som er knyttet opp mot norsk lovgivning, f.eks. skatte- og avgiftslovgivningen. Det påpekes at § 3-2 annet ledd regulerer retten til å praktisere i Norge for revisorer som er godkjent i annet EØS-land, mens dette ledd regulerer mulighetene for å få godkjent utenlandsk utdanning og eksamener etter norske godkjenningsordning.

Fjerde ledd gir departementet hjemmel til å fastsette nærmere forskrifter. Gjeldende krav til karakternivå m.v. for å bli godkjent, forutsettes i prinsippet opprettholdt.

Til § 3-4

EU's åttende rådsdirektiv av 10. april 1984, artikkel 8, setter krav om minimum 3 års praksis for å kunne bli godkjent. Likeledes settes det visse krav til innholdet i denne praksis. Disse krav er implementert i lovteksten.

Første ledd bokstav (a) setter krav til praksistidens varighet og innhold. Dette krav er felles for registrerte og statsautoriserte revisorer. Det kreves følgelig ikke ny praksis eller tilleggspraksis for å ta prøven etter bokstav (c). I samsvar med direk-

tivet setter bokstav (b) krav om at det ved endt praksistid skal avlegges en praktisk prøve. Det forutsettes at denne prøve avlegges på to nivåer. Alle, uansett utdanningsnivå, må ta praksisprøven på laveste nivå. Etter bestått prøve gis disse tittelen registrert revisor og rett til å utføre revisjon i alle foretak som kan revideres av registrert revisor.

Den som har utdanning på høyeste teoretiske nivå og som ønsker å bli godkjent for revisjon i foretak der det kreves statsautorisert revisor, må etter bokstav (c) i tillegg ta en særskilt praksisprøve som skal dokumentere at kandidaten er egnet til å utføre revisjon og møte problemstillingene i den type foretak som forutsettes revidert av statsautorisert revisor. Ved bestått prøve gis vedkommende tittelen statsautorisert revisor.

Annet ledd slår fast at 2 år av praksistiden skal finne sted etter avlagt teoretisk eksamen. Dette innebærer at en kandidat som har bestått eksamen etter de vanlige regler, men uten å tilfredsstille kravene til et høyere karaktersnitt, får godkjent praksis etter bestått eksamen. For å bli godkjent som revisor må imidlertid vedkommende, eventuelt i løpet av praksistiden, forbedre karakteren i de aktuelle fag slik at kravene til karaktersnitt blir oppfylt.

Tredje ledd krever, i samsvar med EU's åttende rådsdirektiv, at to tredjedeler av praksisen skal skje under ledelse av en person som selv er godkjent etter denne lov og omfatte foretak som er underlagt revisjon. Denne del av praksisen kan også omfatte offentlig virksomhet når denne skal avlegge regnskaper etter regnskapsloven. For denne del av praksistiden er det ikke anledning etter direktivet til å godkjenne andre former for praksis i privat eller offentlig virksomhet. (Se særmerknad nr. 2).

Fjerde ledd åpner adgang for å godkjenne andre former for praksis for så vidt gjelder det tredje år av praksistiden. Slik praksis kan, når den er relevant for utøvelsen av lovbestemt revisjon, finne sted i såvel offentlig som privat virksomhet.

Femte ledd krever at det alltid må foreligge en bekreftelse av art og omfang av praksis dersom denne skal kunne godkjennes. Bekreftelsen skal gis av den som har stått ansvarlig for den praktiske opplæring.

Sjette ledd innebærer at det, i samsvar med direktivet, er anledning å ta praksistiden i et annet EØS-land. Forutsetningen er at kravene til innhold er oppfylt og at den praktiske opplæring finner sted under ledelse av en som selv er godkjent i annet EØS-land. Da det her er spørsmål om godkjenning etter norske regler, må imidlertid den praktiske prøven avlegges her i landet.

Syvende ledd er en oppfølging av prinsippet om at de som er godkjent i et annet EØS-land, har rett til å praktisere her i landet uten å avlegge nye eksamener, jf dog § 3-2 annet ledd.

Til § 3-5

Første ledd fastsetter de formelle krav som må stilles for at et selskap skal kunne godkjennes som revisjonsselskap. Bestemmelsen inneholder en del endringer i forhold til gjeldende regler: Skillet mellom registrert revisjonsselskap og statsautorisert revisjonsselskap er tatt bort. Dessuten åpnes det adgang for andre enn godkjente revisorer å være deltagere i et ansvarlig revisjonsselskap. Gjennom de formelle krav som er stilt, skal man likevel sikre at godkjente revisorer har dominerende innflytelse, uten hensyn til selskapstype.

De krav som i dag stilles til revisjonsselskaper i forskrift om revisjon og revisorer er videreført og reglene er dessuten tilpasset kravene i EU's åttende rådsdirektiv av 10. april 1984.

Etter bokstav (a) og bokstav (b) er det et absolutt krav at selskapet både er organisert som et eget rettssubjekt etter norsk selskapslovgivning og at det har et eget styre.

Bokstav (c) og bokstav (d) skal sikre at godkjente revisorer har stemmeflertall såvel i de styrende organer som når det gjelder aksje- eller innskuddskapitalen.

Etter selskapsloven, § 2-12, er et vedtak i selskapsmøtet gyldig når samtlige som har stemmerett har stemt for. Denne bestemmelse kan imidlertid fravikes i selskapsavtalen. For å sikre at vedtak som knytter seg til revisjonsselskapets oppgaver ikke blir hindret gjennomført, krever bokstav (e) at selskapsavtalen eller vedtektene alltid skal inneholde bestemmelse om at gyldig vedtak treffes når mer enn halvparten har stemt for. For ytterligere å sikre de godkjente revisorers innflytelse kreves at dette flertall skal regnes på grunnlag av både det totale antall stemmer og den totale kapital i selskapet.

Når det gjelder bokstavene (f), (g) og (h) vises til kommentarene til de tilsvarende punkter under § 3-2 første og tredje ledd.

Annet ledd opprettholder adgangen til å velge et revisjonsselskap som revisor. Revisjonsselskapet har i disse tilfellene plikt til å omgående å utpeke den som skal være ansvarlig revisor på oppdraget. Skriftlig melding skal straks sendes oppdragsgiver. Likeledes skal ny ansvarlig revisor utpekes omgående og skriftlig melding sendes dersom det oppstår forhold som gjør det nødvendig å skifte ansvarlig revisor.

Dersom det er satt særlig krav til kompetanse, f.eks. at foretaket bare kan revideres av statsautorisert revisor, har selskapet ansvar for at den som utpekes som ansvarlig revisor fyller kompetansekravene. Det vises i den sammenheng til kommentarene i første ledd, hvoretter skillet mellom registrert og statsautorisert revisjonsselskap er bortfalt. Regelen i dette ledd innebærer at så lenge et revisjonsselskap kan utpeke en godkjent revisor som fyller kompetansekravene, kan det påta seg oppdraget uten hensyn til om flertallet/de øvrige godkjente revisorer ikke har denne kompetanse.

Til § 3-6

Bestemmelsen angir reglene for bortfall av retten til å være valgt eller ansvarlig revisor når ett eller flere av de formelle krav for denne rett ikke lenger er til stede. Den berører ikke retten til å bruke titlene registrert eller statsautorisert revisor.

Første ledd gjelder fysiske personer og regner uttømmende opp det som er bortfallsgrunner. Det vises til kommentarene til de tilsvarende punkter under § 3-2. Ved vurderingen av om et forhold tilsier at retten skal falle bort, må man legge til grunn de samme kriterier som ved vurderingen av om et forhold skal føre til at godkjenning nektes.

Annet ledd innebærer at for den som flytter til land utenfor EØS-området, faller retten automatisk bort. Dersom ikke andre forhold hindrer det, vil imidlertid vedkommende få retten tilbake når vedkommende eventuelt flytter inn igjen i EØS-området. Krav om fornying m.v. gjelder imidlertid tilsvarende.

Tredje ledd åpner for mulighet for revisor til å få rettighetene tilbake om grunnene for vergemålet faller bort. Revisor gis etter dette ledd dessuten mulighet til å dokumentere at konkursen eller gjeldsforhandlingene ikke skyldes forhold som kan legges han til last eller gjør revisor uverdigg til å beholde rettighetene som revisor. Ved vurderingen av om en søknad om å beholde rettighetene skal aksepteres, bør det legges vekt på om revisor er kommet i en vanskelig situasjon på grunn av tredjemanns opptreden. Har revisor vært under konkurs eller offentlig gjeldsforhandling og rettighetene av denne grunn er falt bort, er det revisor selv som må dokumentere at han igjen er økonomisk vederheftig. Har retten til å være valgt revisor

falt bort fordi revisor ikke har oppfylt kravene til etterutdanning, jf § 3-2 tredje ledd bokstav (c), må revisor også få retten tilbake så snart det er godkjent at kravene er oppfylt. Jf også kommentarene til § 3-2 tredje ledd bokstav (c).

Fjerde ledd forutsetter at en revisor som, for en kortere eller lengre periode, ikke ønsker å påta seg oppdrag, kan unnlate å stille sikkerhet. Rettighetene faller da bort. Ønsket revisor igjen å kunne påta seg oppdrag, er det tilstrekkelig for å få rettighetene tilbake at vedkommende dokumenterer at den nødvendige sikkerhet er stilt. Det forutsettes at ikke andre forhold hindrer at vedkommende får godkjenningen tilbake. Likeledes at vedkommende oppfyller fornyingsvilkår m.v.

Femte ledd regulerer bortfallsgrunnene for revisjonsselskaper. Etter denne bestemmelse vil endringer i styresammensetning, kapitalforhold m.v. være bortfallsgrunn dersom endringene fører til at man er i konflikt med kravene i § 3-5 første ledd. Bestemmelsen må sees i sammenheng med § 11-2 annet ledd hvorefter revisjonsselskapet er pålagt plikt til omgående å underrette revisorregisteret dersom det er endringer i de forhold som ligger til grunn for godkjenningen.

12.1.4 "Utdanningsopplegg" i Kap. 4 Revisors uavhengighet og objektivitet

Revisors uavhengighet og objektivitet står sentralt for yrkesutøvelsen og den tillit som er knyttet opp mot denne. Kravet om uavhengighet er understreket i EU's åttende rådsdirektiv av 10. april 1984, men det er overlatt til medlemsstaten å fastsette det nærmere innhold i uavhengighetskravet. Bestemmelsene i dette kapittel bygger videre på de bestemmelser vi har i gjeldende revisjonslovgivning og aksjelovgivning. På enkelte punkter er kravet til uavhengighet styrket, bl.a. gjennom krav om dokumentasjon av visse forhold, noe som vil gjøre det lettere å føre tilsyn også med denne side av yrkesutøvelsen. På andre punkter er det foretatt visse presiseringer.

Ønsket om å ha strenge uavhengighetsregler er sterkt. Slike regler må likevel ikke utformes slik at de blir upraktikable eller virker urimelige i praksis. Ved utformingen av reglene er denne avveining søkt ivaretatt.

Til § 4-1

Første ledd er en fanebestemmelse og setter et generelt krav om at ingen kan påta seg eller fortsatt ivareta et oppdrag dersom det er forhold som kan påvirke uavhengigheten eller svekke tilliten til yrkesutøvelsen. Gjeldende lovgivning slår innledningsvis fast visse konkrete forhold som gjør revisor inhabil og sier deretter at man heller ikke kan påta seg oppdrag dersom andre forhold berører uavhengigheten. Systematikken i loven er følgelig endret fordi det er viktig på generelt grunnlag å slå fast innledningsvis at ethvert forhold som kan påvirke uavhengigheten skal vurderes før man påtar seg et oppdrag. En oppregning av forhold som utelukker valgbarhet kan aldri bli uttømmende. For detaljerte regler på dette området kan på den annen side føre til utilsiktede resultater. Det er derfor av betydning å understreke at revisor har den nevnte plikt til selv å vurdere, før han påtar seg et oppdrag, om det er forhold som tilsier at han ikke bør gjøre det.

Bestemmelsen knytter seg ikke bare til faktisk uavhengighet, men også til forhold som kan svekke omverdenens tillit til yrkesutøvelsen. Omverdenens oppfatning vil ofte være knyttet til den forbindelse man oppfatter det er mellom revisor og den revisjonspliktige. Uavhengighetskravene kan naturligvis ikke gå så langt at revisor og den revisjonspliktige ikke skal kunne delta i de samme organisasjoner og lag innen samfunnslivet. Selv om man på dette området kommer inn på den uavhengighet omverdenen oppfatter revisor har («in appearance»), må det være riktig at

nærheten og avhengigheten mellom revisor og den revisjonspliktige er avgjørende for vurderingen. Regelen må derfor praktiseres med et visst skjønn. Økonomiske forbindelser, selv om de ikke direkte rammes av de etterfølgende bestemmelser, og nært vennskap vil være indikasjoner på at uavhengigheten er i fare. Det vises også til de konkrete forhold som er nevnt i § 4-2. Hvis tilsvarende relasjoner er etablert med andre personer enn de som er direkte nevnt, kan dette påvirke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen.

Bestemmelsen rammer også i de tilfelle revisor under utførelsen av oppdraget blir klar over forhold som kan påvirke uavhengigheten eller er i konflikt med reglene i dette kapittel. Kan forholdet ryddes av veien, må revisor kunne fortsette oppdraget. I motsatt fall plikter revisor å frasi seg oppdraget uten ugrunnet opphold.

Annet ledd understreker at revisor og revisjonsselskapet, når dette velges, har et felles ansvar for å forsikre seg om at reglene om uavhengighet følges.

Ansvar vil i første rekke hvile på den ansvarlige revisor selv. Når det gjelder forhold omtalt i §§ 4-2 annet ledd og 4-3, må imidlertid revisjonsselskapet ha et selvstendig ansvar for å forsikre seg om at ikke slike forhold hindrer at det velges som revisor. I praksis vil dette kunne følges opp ved at partene/medeiere avgir en erklæring om at de ikke står i et slikt forhold til foretaket at revisjonsselskapet ikke kan velges.

Til § 4-2

I denne bestemmelsen er regnet opp en del forhold som alltid vil rammes av den overordnede bestemmelse i § 4-1. Det er viktig å påpeke at § 4-1 alltid supplerer denne regel slik at revisor må vurdere om det er andre personer enn de som er uttrykkelig nevnt og som han står i et slikt forhold til at det kan påvirke uavhengigheten på vedkommende oppdrag.

Har revisor nærstående i bestemte stillinger eller i posisjoner til foretaket, vil dette kunne påvirke uavhengigheten. Dette forhold vil likevel vanligvis være avhengig av hvilken situasjon den nærstående er i forhold til foretaket og hvor nært slektskapet er. Ved utformingen av bestemmelsen er det tatt hensyn til dette.

Første ledd bokstav (a) gjelder den valgte eller ansvarlige revisors egne forhold. Det er totalt forbud mot at revisor kan være ansatt i foretaket, uansett i hvilken stilling. Heller ikke kan revisor stå i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til eiere, långivere/-takere, medlem av foretakets styrende organer m.v. Revisor kan f.eks. ikke være ansatt i et foretak som eies av en som er styremedlem i det foretak som skal revideres. Revisor kan heller ikke, dersom han er engasjert i annen virksomhet, ha som medeiere i denne virksomhet en eier eller et styremedlem m.v. i et annet foretak som skal revideres.

Bokstav (b) setter, med unntak for indirekte eie gjennom verdipapirfond, forbud for revisor mot ethvert aksje- eller andelseie i det foretak som skal revideres. Etter gjeldende lovgivning kan revisor ha slikt aksje- eller andelseie når det er uvesentlig. Denne ordning oppheves. Det bør under ingen omstendighet være adgang for revisor å ha eierinteresser i det foretak som skal revideres. Hva som er uvesentlig i denne sammenheng vil dessuten være vanskelig å vurdere. En uvesentlig eierandel kan bli vesentlig med en gitt utvikling i foretaket. En uvesentlig andel av foretakets selskapskapital kan dessuten være eller bli vesentlig for revisors private økonomi.

Når det gjelder nærstående kan heller ikke ektefelle/samboer eller mindreårige barn ha noen eierandel – med det samme unntak som for revisor selv. Også på dette punkt er det en innskjerping i forhold til gjeldende regler som tillater ektefelle/samboer og barn å ha eierandeler når disse ikke er vesentlige. Ektefelle/samboers/min-

dreårige barns eierandeler vil normalt påvirke familiens økonomi, og det bør følgelig være det samme forbud som for revisor selv.

Når det gjelder andre nærstående opprettholdes den regel man har i dag.

Bokstav (c) setter, som i dag, forbud for revisor mot å være fordringshaver i eller skyldner til foretaket. Sikkerhetsstillelse rammes tilsvarende. Det er imidlertid presisert at ordinære forretningsmessige forhold ikke betraktes som habilitetsberøvende. I dette ligger at revisor f.eks. må kunne handle i foretaket på de samme betingelser som gjelder for andre kunder. Får imidlertid revisor særvilkår eller mellomværendet er unormalt stort eller vesentlig i relasjon til regnskapet, rammes dette av forbudet. Når det spesielt gjelder bank, setter banklovgivningen forbud mot at revisor har lån i den bank som revideres, selv om slike lån må betraktes som en ordinær del av bankenes virksomhet og lån gis på vanlige vilkår. Det forutsettes at slike spesielle forbud fortsatt må fremgå av særlovgivningen. Banklovgivningen setter ikke forbud mot at nærstående har lån på vanlige vilkår.

I gjeldende lov er det presisert at revisor kan ha utestående honorar for de to siste regnskapsår uten at det er i konflikt med regelen. Denne regel anses som unødvendig og sløyfes. På grunn av systemet med at revisors honorar formelt fastsettes på den etterfølgende generalforsamling, må ordningen fortsatt kunne gjelde i praksis uten at det betraktes som brudd på reglene.

Når det gjelder nærstående er kretsen utvidet til, foruten ektefelle/samboer og hjemmeværende barn, også å omfatte andre slektninger i rett opp- og nedstigende linje og søsken samt disses ektefelle/samboere. En fordringshaver i eller skyldner til foretaket vil normalt komme i et sterkere avhengighetsforhold til foretaket enn når det gjelder et aksje-/andelseie som ikke er vesentlig. Kretsen av nærstående bør derfor være videre enn etter bokstav (b).

Bokstav (d) setter forbud mot at revisor kan delta i de foretaksorganer som har besluttende eller kontrollerende oppgaver. Også her tilsier mulige avhengighetsforhold at kretsen av nærstående er det samme som under bokstav (c).

Etter bokstav (e) kan revisor, jf dog unntak under § 4-5 annet ledd, ikke delta i foretakets formueforvaltning eller den prosess som ligger til grunn for sikring og frembringelse av lovbefalt økonomisk informasjon. Revisor kan heller ikke gi konkret anbefaling om verdsettelsen av poster i regnskapet eller utarbeide regnskap eller beretning. Dette er forhold som revisor har plikt til å kontrollere, og revisor kan da ikke delta i den prosess hvor grunnlaget for det som skal kontrolleres utformes. Også på dette punkt settes kretsen av nærstående likt med kretsen under bokstav (c) og bokstav (d).

Annet ledd setter forbud mot å være ansvarlig revisor dersom andre medeiere i revisjonsselskapet eller medlemmer/varamedlemmer i dets styrende organer ikke fyller bestemte krav til habilitet. Denne bestemmelse er delvis en oppmyking av gjeldende bestemmelser hvor annen deltager i revisjonsselskapet er likestilt med revisor, hvilket innebærer at det settes de samme krav til habilitet hos medeierens nærstående som til habilitet hos ansvarlige revisors egne nærstående. Utviklingen i revisjonsbransjen har gått i retning av stadig flere sammenslutninger og landsdekkende revisjonsselskaper. Å holde oversikt over habilitet hos medeierens slektninger er samtidig blitt tilnærmet umulig. Denne gruppe nærstående står dessuten vanligvis så fjernt fra ansvarlig revisor at det ikke er naturlig å trekke alle inn i en uavhengighetsvurdering. Bestemmelsen er derfor utformet slik at den skal dekke de tilfelle hvor relasjonene er så nære at det kan påvirke uavhengigheten og hvor det er mulig å holde oversikten. Det understrekes dessuten at § 4-1 alltid, og selv om persongruppen ikke spesielt er nevnt i dette ledd, vil ramme de tilfelle hvor det er slik tilknytning at uavhengigheten er i fare.

Bokstav (a) gjelder medeiere i revisjonsselskapet samt medlemmer og varamedlemmer til dets styrende organer og regulerer kun deres personlige forhold. Hvis noen av disse selv har eierandeler, lån eller er i en posisjon som nevnt i § 4-2 første ledd bokstav (d) og (e), kan ingen i selskapet være valgt eller ansvarlig revisor.

Bokstav (b) begrenser kretsen av nærstående til ektefelle/samboer og slektninger i rett opp- eller nedstigende linje. Det vil si at medeieres søsken, eller fjernere slektninger, ikke vil forårsake inhabilitet hos den ansvarlige revisor. Dessuten knyttes disse nærståendes forhold bare opp mot det å eie eller ha vesentlige eierandeler i det foretak som revideres, å være medlem eller varamedlem til foretakets styrende eller kontrollerende organer eller å ha ansvaret for/delta i foretakets formueforvaltning m.v. etter første ledds bokstav (e). Det vises imidlertid igjen til § 4-1 som alltid vil gjelde i tillegg til bestemmelsene under dette punkt.

Til § 4-3

Første ledd slår fast at revisjonsselskapet ikke er valgbart dersom det selv, eller eventuelt dets morselskap, har eier- eller låneposisjoner i det foretak som skal revideres. I denne relasjon likestilles selskapet med ansvarlig revisor, jf § 4-2 første ledd bokstavene (b) og (c).

De øvrige bestemmelser i § 4-2 første ledd skal for øvrig anvendes så langt de passer. Dette innebærer bl.a. at revisjonsselskapet ikke kan utføre rådgivning eller andre tjenester som omfattes av § 4-2 første ledd bokstav (e), overfor revisjonssklienten. Dette gjelder selv om rådgivningen utføres av andre enn den som er ansvarlig revisor. Det vises for øvrig til § 4-7 tredje ledd, jf fjerde ledd, hvoretter tilsvarende gjelder om rådgivningsdelen skilles ut og ivaretas av et eget rettssubjekt hvor ansvarlig revisor eller revisjonsselskapet har eierandeler eller driftssamarbeide.

Til § 4-4

Første ledd slår fast at også medarbeidere må være uavhengige. For denne gruppe er det imidlertid tilstrekkelig at medarbeideren er uavhengig, og selv ville vært valgbar, på vedkommende oppdrag etter reglene om uavhengighet. Dette innebærer at et revisjonsselskap kan la seg velge som revisor selv om en medarbeider er inhabil, men revisjonsselskapet kan ikke nytte vedkommende medarbeider på oppdraget. Ansvarlig revisor har plikt til å undersøke, og medarbeideren har plikt til å varsle om forhold som kan påvirke uavhengigheten.

Til § 4-5

Bestemmelsen regulerer valgt revisors adgang til å yte rådgivning og andre tjenester overfor sin revisjonsklient. Det vises imidlertid til § 4-2 første ledd bokstav (e) hvor det er angitt visse oppgaver som ikke kan kombineres med arbeidet som valgt revisor i foretaket. Bestemmelsen fastsetter en del prinsipper for revisors rådgivningsvirksomhet og må sees i sammenheng med § 5-4 som setter krav om dokumentasjon av rådgivningsvirksomheten. Videre vises til § 9-1 første ledd bokstav (b) hvoretter denne rådgivningsvirksomhet omfattes av tilsynsfunksjonen.

I forslaget til lovtekst er brukt «valgt revisor». I tilfelle hvor et selskap er valgt revisor, vil også den som handler på vegne av selskapet omfattes av reglene, enten vedkommende er ansvarlig revisor eller har andre funksjoner. Hovedmannen, den valgte revisor, vil alltid være ansvarlig for at reglene følges. Ansvarlig revisor vil imidlertid ha et selvstendig ansvar som den valgte revisors representant.

Første ledd slår fast prinsippet om at revisor ikke skal engasjere seg slik i et rådgivningsoppdrag at dette kan påvirke eller reise tvil om uavhengigheten. 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 bekreftelse må det vises stor varsomhet. På dette området vil omverdenen lett kunne reise tvil om uavhengigheten, og revisor har derfor etter bestemmelsen plikt til løpende å vurdere om det er forhold som kan reise slik tvil. Nøyaktige grenser kan imidlertid vanskelig trekkes. Som et ledd i revisjonen skal revisor vurdere den interne kontroll, jf § 5-2 første ledd bokstav (d). Både i den sammenheng og hvis revisor gjennomfører utvidede kontroller, må eventuelle svakheter som er avdekket normalt resultere i en rapport med forslag til rutineforbedringer. Denne form for rådgivning må aksepteres. Likeledes må revisor f.eks. kunne utarbeide konsekvensanalyser ved valg av ulike regnskapsmessige eller skattemessige alternative løsninger. Grensen mellom revisjon og rådgivning som er/ikke er akseptabel må videreutvikles gjennom standarder, eventuelt forskrifter.

Annet ledd er en avgrensning av regelen i § 4-2 første ledd bokstav (e). Revisor kan etter dette ledd veilede om regnskapslovens regler om regnskapsføring og -presentasjon og om innholdet i lovgivningens regler om verdsettelse. Det siste kan også omfatte skattelovgivningens regler om skattemessige verdiansettelse. Likeledes kan revisor foreta rent teknisk oppsett av regnskaper, forutsatt oppsettet bygger på materiale hvor såvel prinsipper som vurderinger er fastsatt og utført av ledelsen selv. Revisor kan også foreta omgrupperinger eller bearbeide det nevnte regnskapsmateriale slik at det gir bedre oversikt og grunnlag for beslutninger.

Revisor skal imidlertid i ettertid vurdere og eventuelt bekrefte at regnskapet er i samsvar med de krav lovgivningen setter og at verdivurderingene er i samsvar med gjeldende prinsipper. Revisor kan derfor på ingen måte foreta bokføring eller registrering av regnskapsdata. Dette gjelder også om bilag er attestert og kontert av ledelsen i foretaket. Revisor kan heller ikke foreta noen verdsettelse av eiendeler, gjeld eller andre poster som inngår i regnskapet. Når det gjelder verdsettelse må revisor likevel ha anledning til, før revisjonsberetningen avgis, å uttale seg om den verdsettelse ledelsen har foretatt, slik at denne gis anledning til å foreta nødvendige korreksjoner og utforme et regnskap som revisor kan godta.

Tredje ledd slår fast at valgt revisor ikke kan utføre rådgivning eller andre tjenester som erstatter eller er en del av foretakets egne ledelses- eller kontrollfunksjoner. Dette innebærer, jf kommentaren til § 4-3 første ledd, bl.a. at valgt revisor ikke kan bistå revisjonsklienten på en slik måte at bistanden erstatter foretakets manglende kompetanse eller kapasitet. Revisor kan f.eks. heller ikke utarbeide årsberetning, jf § 5-7 tredje ledd, eller fastsette prinsipper og foreta vurderinger i forbindelse med utarbeidelse av budsjett.

Fjerde ledd setter forbud mot at revisor opptrer som fullmektig for sin klient, d.v.s. etter fullmakt handler på vegne av klienten og eventuelt inngår rettshandler på dennes vegne. Revisor kan f.eks. ikke forhandle med en bank på klientens vegne om lån/kreditter, men kan bistå klienten under forhandlingene ved å redegjøre for forhold som ligger innenfor revisors arbeidsoppgave. Revisor kan heller ikke delta i forhandlingene i forbindelse med oppkjøp eller fusjoner, men må kunne gjennomgå og vurdere regnskapene til mulige oppkjøpskandidater/fusjonspartnere med sikte på å avdekke forhold som en kjøper/overtager bør være klar over.

Utviklingen den senere tid har gått i retning av at revisjonsselskapet i større grad har knyttet til seg advokater, enten ved ansettelse av advokater, ved etablering av egne rådgivningsselskaper hvor revisor har eierandeler eller ved samarbeid med rådgivningsselskaper med tilnærmet samme navn og presentasjon utad. De to første tilfellene vil rammes av hhv § 4-5 fjerde ledd og § 4-7 tredje ledd. Når det gjelder

samarbeid med rådgivningsselskaper, ved praktisk investorsamarbeid og felles presentasjon utad under tilnærmet samme navn, understreker Utvalget at dette ledd vil kunne komme til anvendelse sammenholdt med hovedbestemmelsene i § 4-1.

Til § 4-6

Første ledd er en varsomhetsregel og innebærer at revisor også ved deltagelse i annen virksomhet vil bli vurdert i forhold til de lover og yrkesmessige plikter han er underlagt som revisor. Deltar revisor f.eks. i foretak som notorisk unnlater å sende myndighetene lovpålagte oppgaver, eller som gjør seg skyldig i skatteunndragelser, vil slik deltagelse være i konflikt med bestemmelsen og kunne føre til sanksjoner etter "*Revisors rammevilkår*" i kapittel 8. Selv om det ikke er forbud for revisor å delta i annen virksomhet, bør revisor også avstå fra å delta i virksomheter eller former for virksomhet som ikke har den nødvendige tillit i samfunnet.

Annet ledd setter forbud for revisor mot å delta i annen virksomhet når personlige interesser kan komme i konflikt med revisjonsklientens interesser. Slik konflikt kan det f.eks. være dersom revisor deltar i konkurrerende virksomhet hvor revisor kan nyttiggjøre seg informasjon fra revisjonsklienten. Revisor må under enhver omstendighet informere sin revisjonsklient om denne type forhold.

Til § 4-7

Første ledd setter ingen bestemt prosentsats for honorar fra én klient eller én kilde (se særmerknad nr. 3) og må betraktes som en varsomhetsregel. Ved vurderingen av honorarets størrelse fra én klient, må man vurdere honorar for revisjon og rådgivning samlet. Et høyt honorar for rådgivning og andre tjenester betyr ikke nødvendigvis i seg selv at uavhengigheten er i fare. Dette spørsmålet må vurderes i forhold til de bestemmelser som knytter seg til revisors plikter ved utføringen av rådgivningen, og om den er av en slik art at den kan påvirke uavhengigheten.

Har revisor revisjonen i flere/alle selskaper i et konsern eller i en gruppe samarbeidende foretak, må honorarene anses å komme fra én kilde når ett av foretakene har avgjørende innflytelse på revisorvalget.

(Se særmerknad nr. 3.)

Annet ledd slår fast at reglene om uavhengighet også skal gjelde dersom samarbeidende revisorer, som ikke har organisert seg gjennom et eget rettssubjekt, presenterer seg i fellesskap utad, f.eks. gjennom annonsering, på brevpapir o.l. I slike tilfelle vil samarbeidet være så nært at reglene om uavhengighet for medeiere m.v. normalt vil gjelde tilsvarende.

Tredje ledd understreker at revisor ikke kan komme utenom de krav til uavhengighet og de regler om rådgivning som dette kapittel inneholder, ved å organisere rådgivningsdelen i et eget rettssubjekt hvor revisor har eierandeler. Reglene skal gjelde fullt ut også i disse tilfelle.

Fjerde ledd må betraktes som en varsomhetsregel. I mange tilfelle kan det være ressursbesparende og kompetanseutviklende med et teknisk/praktisk samarbeid. Slike fornuftige samarbeidskonstellasjoner bør ikke hindres av lovgivningen. Forholdet må vurderes ut fra den generelle hovedregel i § 4-1 første ledd sammenholdt med § 4-2 første ledd bokstav (a). Selv om nærstående ikke er uttrykkelig nevnt i denne bestemmelse, vil de overordnede bestemmelser i §§ 4-1 og 4-2 også ramme de tilfelle hvor nærstående har eierandeler i selvstendig rettssubjekter som utfører rådgivningstjenester overfor vedkommende revisjonsklient.

Til § 4-8

Første ledd gir hjemmel for departementet til å gjøre unntak fra reglene. Slike unntak må gjøres etter søknad, og unntaket kan være tidsbegrenset eller generelt. Det bør vises varsomhet med å imøtekomme slike søknader. Spesielle og kortsiktige problemer i et foretak eller andre spesielle situasjoner må imidlertid kunne løses uten at loven skal hindre dette.

12.1.5 "Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)" i Kap. 5 Revisors plikter som valgt revisor

Dette kapittel regulerer revisors plikter i forbindelse med planlegging, gjennomføring, herunder dokumentasjon, og rapportering av revisjonen. Systematikken skiller seg en del fra systematikken i gjeldende lov. Kapitlet fokuserer på de sentrale prinsipper og oppgaver for den valgte revisor. Mer detaljerte krav forutsettes gitt gjennom standarder for god revisjonsskikk.

Gjeldende lov sier at revisor skal «granske behandlingen av dens (d.v.s. foretaks) anliggender for øvrig». Denne formulering er ikke presis og har i praksis voldt diskusjon og tolkningstvil. Begrepet «anliggender for øvrig», som mer sikter til forvaltningsmessige forhold, tas derfor ut av loven. Dette betyr ikke at revisor på noen måte får redusert ansvar, jf særlig § 5-2 annet ledd. En rekke oppgaver som tidligere ble omtalt som «anliggender for øvrig» er dessuten etter hvert inkorporert i revisjonsstandardene. I forslaget til «Forord til standarder for revisjon og beslektede tjenester» er det bl.a. uttalt:

«Erstatningen av anbefalinger og normer med revisjonsstandarder er ikke ment å skulle endre rettstilstanden når det gjelder revisors plikt til å «se etter» at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltning på betryggende måte og med forsvarlig kontroll. Revisors oppgaver og plikter på dette området behøver imidlertid ikke å oppfattes som en tilleggsoppgave, men som en integrert del av revisjonen av årsoppgjøret. De internasjonale revisjonsstandardene dekker revisors arbeid med formuesforvaltning og intern kontroll. Ved utarbeidelsen av de norske revisjonsstandardene er det imidlertid foretatt en tilpasning ved at aktuelle lovbestemmelser er innarbeidet, referert til eller gjengitt. Lovbestemte eller forskriftsmessige krav når det gjelder revisors oppgaver og plikter i forhold til formuesforvaltning og intern kontroll er følgelig dekket på denne måte.»

I enkelte av de foreslåtte revisjonsstandarder er det regnet opp en rekke konkrete oppgaver og plikter som direkte knytter seg opp mot disse forhold. Det gjelder f.eks. revisjonsstandardene om «Misligheter og feil», (RS 240), «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper», (RS 250), «Kunnskap om foretakets virksomhet», (RS 310), «Risikovurdering og intern kontroll» (RS 400) m.fl.

Felles for disse revisjonsstandarder er imidlertid at de knytter seg opp mot revisjonen slik denne er beskrevet i § 2-1, m.a.o. at revisjonen skal bekrefte hvorvidt regnskapet er utarbeidet og avlagt i samsvar med de krav lov, forskrift og god regnskapsskikk setter. Enkelte forvaltningspregede forhold som det kan være ønskelig at revisor kontrollerer eller bekrefter, kan da falle utenfor denne ramme. I den grad man ønsker å pålegge revisor plikt til slike kontroller, må disse være konkretisert på en annen måte enn gjennom dagens lovgivning. Det er formålstjenlig å dele denne type kontroller i to hovedgrupper:

- Etter forslagene til ny aksjelovgivning fokuseres det sterkere på styrets ansvar og det er fremmet forslag om en del konkrete plikter og oppgaver som styret skal ha, jf eksempelvis §§ 5-4 og 6-1. Det er ønskelig at revisor kontrollerer at

styret har fulgt opp og behandlet de saker som det etter lovgivningen er forpliktet til. Det er derfor i § 5-2 annet ledd innført en plikt, direkte knyttet opp mot lovgivningens bestemmelser, om at revisor skal kontrollere at styret har oppfylt visse konkrete krav lovgivningen setter. Revisor kan ikke overprøve godheten i de beslutninger som styret tar, men kontrollen innebærer ettersyn med at styret virkelig har tatt opp og drøftet problemstillinger det er forpliktet til.

- Andre kontroller av bestemte og avgrensede forvaltningspregede handlinger. Slike mer ubestemte kontroller kan ikke inngå i revisor generelle plikter, men kan eventuelt pålegges som en, jf § 2-2, konkret og avgrenset særattestasjon med bestemt formål.

Til § 5-1

Første ledd likestiller planlegging, gjennomføring og rapportering som de tre sentrale elementer i revisjonen. I hvert av disse elementer inngår en rekke forskjellige plikter og oppgaver, uten at det er mulig i lovgivningen å gå i detalj om disse. Kravet om at hele prosessen skal skje i samsvar med det som lov, forskrift og god revisjonsskikk til enhver tid fastsetter, vil sikre at revisjonen skjer innen de ønskede rammer og i henhold til forsvarlige prinsipper.

Ved å lovfeste de grunnleggende elementer for revisjonen, har en unngått å sette for detaljerte krav til revisjonens utførelse i lov og forskrift. Et grunnleggende prinsipp er at revisjonens planlegging, art og omfang av gjennomførte revisjonshandlinger m.v. må være tilpasset forholdene i det enkelte foretak. Detaljerte lovregler vil ikke kunne fange opp det mangfold som man i den sammenheng vil møte i foretakene. Henvisning til den rettslige standard god revisjonsskikk blir derfor sentral. Det påpekes for øvrig at dersom denne ikke utvikler seg i tilfredsstillende retning, vil myndighetene alltid ha anledning til å påskynde utviklingen eller vedta forskrift for å dekke en mangel i standarden.

Innholdet i en slik standard defineres vanligvis som den praksis den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket legger til grunn. De tidligere normer og anbefalinger til god revisjonsskikk har i den sammenheng vært betraktet som veiledende.

Utviklingen i revisjonsyrket har i den senere tid gått i retning av en internasjonalisering også av de faglige krav som legges til grunn for revisjonen. Revisororganisasjonene er i ferd med å innføre nye revisjonsstandarder som bygger på de tilsvarende internasjonale standarder, men tilpasset de spesielle krav som settes i norsk lovgivning. Det er ved utformingen av lovteksten lagt til grunn at disse nye revisjonsstandarder skal være retningsgivende for vurderingen av om god revisjonsskikk er fulgt. Om det i gitte tilfelle og ut fra spesielle forhold er aktuelt å sette utvidede krav til innholdet i standarden, må vurderes ut fra de konkrete omstendigheter.

Til § 5-2

Første ledd innebærer en lovfesting av sentrale prinsipper som kommer til uttrykk i standardene for god revisjonsskikk.

Bokstav (a) pålegger revisor, før vedkommende påtar seg oppdraget, å vurdere om uavhengigheten er til stede, om revisor har tilstrekkelig kapasitet og kompetanse og om det for øvrig er forhold som tilsier at revisor ikke bør påta seg oppdraget. Plikten omfatter også en plikt til å sørge for at de medarbeidere som nyttes på oppdraget er uavhengige og har de nødvendige kvalifikasjoner. Revisor plikter dessuten løpende å vurdere om det er oppstått forhold som tilsier at revisor ikke bør videreføre oppdraget. Er det oppstått slike forhold, må revisor vurdere om de er av

en slik karakter at han må fratre oppdraget umiddelbart eller om nyvalg kan utstå til vedkommende selskapsorgan normalt kunne velge nye revisor.

Bokstav (b) understreker den plikt revisor har til å orientere seg om alle forhold i foretaket før planlegging foretas og revisjonen gjennomføres. I dette ligger at revisor må skaffe seg tilstrekkelig kunnskap om og innsikt i foretakets virksomhet til å kunne identifisere og forstå de hendelser, transaksjoner og rutiner som etter revisors oppfatning kan ha betydning for regnskapet, for utførelsen av revisjonsarbeidet eller for revisjonsberetningen. Foretakets ledelse har plikt til å medvirke til at revisor får denne kunnskap. I samsvar med lovsystematikken er imidlertid ledelsens plikt til medvirkning inntatt i aksje- og regnskapslov. Det vises for øvrig til egen revisjonsstandard (RS 310) «Kunnskap om foretakets virksomhet».

Bokstav (c) er en lovfesting av det grunnleggende prinsipp at revisjonen skal planlegges og gjennomføres med en profesjonelt skeptisk holdning og i erkjennelse av at det kan foreligge omstendigheter som medfører at regnskapet inneholder vesentlige feil. I dette ligger en fokusering på revisors plikt til, både under planleggingen av revisjonen og løpende, å vurdere risikoen for misligheter og feil. Misligheter kan f.eks. omfatte manipulasjon, forfalskning eller endring av regnskapsdata eller dokumenter, underslag av eiendeler, ufullstendig eller unnlatt registrering av transaksjoner, registrering av transaksjoner uten reelt grunnlag, bevisst feilaktig bruk av regnskapsprinsipper m.v. For å skaffe seg oversikt over om slike risikoer kan foreligge, må revisor vurdere regnskaps- og internkontrollsystemer, om det er spesielle forhold som gir grunnlag for å trekke ledelsens integritet eller kompetanse i tvil, om virksomheten kan være utsatt for uvanlig press utenfra eller internt, om det forekommer uvanlige transaksjoner m.v. Får revisor indikasjoner på at det kan foreligge muligheter for misligheter og feil, må revisor varsle ledelsen og gjennomføre tilpassede eller utvidede/ytterligere revisjonshandlinger dersom revisor mener feilene kan ha vesentlig betydning for regnskapet. Revisors plikter og oppgaver på dette området er ytterligere utdypet i god revisjonsskikk, det vises spesielt til revisjonsstandardene (RS 240) «Misligheter og feil» og (RS 400) «Risikovurdering og internkontroll». Lovens henvisning til disse prinsipper og en oppfølging av standardene vil være et vesentlig bidrag i det forebyggende arbeid i kampen mot økonomisk kriminalitet.

Bokstav (d) understreker revisors ansvar for å vurdere forhold som spesielt knytter seg til regnskapsføringen og de kontrollsystemer som i den anledning er bygget opp. Disse systemer skal også sikre grunnlaget for den økonomiske informasjon som foretaket i ulike sammenhenger skal gi offentlige myndigheter.

Revisor må skaffe seg tilstrekkelig kunnskap om regnskapssystemet til bl.a. å kunne forstå de vesentlige transaksjonstyper i foretakets virksomhet, hvordan transaksjonene oppstår, viktige regnskapsbøker, underliggende dokumenter og konti i regnskapet og regnskapsførings- og rapporteringsprosessen, fra vesentlige transaksjoner og hendelser oppstår til de er inkludert i regnskapet. Som et ledd i dette skal revisor vurdere kontrollrisikoen for alle vesentlige regnskapsposter og transaksjonstyper. Revisjonsstandardene (RS 400) «Risikovurdering og internkontroll» setter nærmere krav til gjennomføringen av disse oppgaver. Nytt for foretaket IT-systemer, eller baserer det seg på tjeneste fra serviceforetak, må revisor spesielt vurdere om såvel systemene som de kontroller som er bygget opp, er tilfredsstillende. Det vises til revisjonsstandardene (RS 401) «Revisjon i IT-miljø» og (RS 402) «Revisjon i foretak som benytter serviceorganisasjoner». Også på dette området vil revisjon i samsvar med standardene sikre grunnlaget for oppgaver til offentlige myndigheter og virke forebyggende i arbeidet med å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Bokstav (e) lovfester prinsippet om at revisor skal skaffe seg tilstrekkelig bevis til å gi sine bekreftelser. Revisjonsbevis omfatter den informasjon og dokumentas-

jon revisor er forpliktet til å skaffe seg som grunnlag for de konklusjoner som skal trekkes i revisors bekreftelser. Art, omfang og tilstrekkelighet av slike revisjonsbevis vil måtte variere etter forholdene i det enkelte foretak. Bevisene skal imidlertid bl.a. gi uttrykk for eksistens av eiendeler og gjeldsposter på et bestemt tidspunkt, at eiendelen eller gjeldsposten tilhører foretaket, at transaksjonen eller hendelsen gjelder foretaket og fant sted i perioden, at det ikke finnes eiendeler, forpliktelser eller transaksjoner som ikke er registrert eller gitt opplysninger om, at eiendeler og gjeldsposter er registrert med riktig verdi, at transaksjonen eller hendelsen er registrert med riktig beløp og inntekt eller kostnad er korrekt periodisert og at en regnskapspost blir klassifisert og beskrevet og opplysninger ellers gitt i samsvar med lov og god regnskapsskikk. Det vises for øvrig til revisjonsstandardene (RS 500) «Revisjonsbevis» og (RS 501) «Revisjonsbevis – spesielle poster».

Bokstav (f) innfører plikt for revisor til å skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis til å vurdere om det er foretatt lovbrudd som har vesentlig betydning for regnskapet. Dette er i samsvar med (RS 250) «Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper».

Annet ledd, som er nytt i forhold til tidligere lovgivning, inneholder en tilleggsplikt for revisor og innebærer at revisor skal kontrollere at styret har oppfylt visse konkrete plikter lovgivningen pålegger, og at styret har tatt opp og drøftet de problemstillinger det er pålagt. Som nevnt må denne kontrollen bekrefte at styret har oppfylt de formelle krav, men kontrollen kan ikke innebære en overprøving av de vedtak styret har truffet. Dette må helt og holdent være styrets ansvar. Har revisor avdekket klart lovstridige forhold, må imidlertid dette påpekes og forholdet omtales i nummerert brev, jf § 5-5 første ledd bokstav (e). Plikten etter annet ledd omfatter også plikt til å se etter at vedtak truffet av selskapets organer blir gjennomført og at de ikke er i strid med lover eller forskrifter som er sentrale for foretaket.

(Se særmerknad nr. 4)

Til § 5-3

Gjeldende lovgivning inneholder ingen direkte krav om at revisor skal dokumentere sitt arbeid. Slike krav fremgår imidlertid av gjeldende revisjonsstandarder. Det er viktig at lovgivningen også inneholder visse krav til denne dokumentasjon, og det er derfor tatt inn en ny bestemmelse som setter de viktigste prinsipper for slik dokumentasjon. Dokumentasjonen (arbeidspapirene) skal være tilgjengelig for tilsynsmyndighetene og vil danne grunnlaget for vurderingen av om revisjonen er forsvarlig utført. Andre har ikke, uten spesiell hjemmel eller rettslig kjennelse, tilgang til revisors dokumentasjon og arbeidspapirer.

Første ledd setter krav om at såvel planlegging av revisjonsoppdraget som gjennomførte revisjonshandlinger og konklusjoner skal være dokumenterte. Arbeidspapirene må inneholde tilstrekkelig revisjonsbevis og gi tilstrekkelig oversikt til at konklusjonene kan underbygges. For gjennomføringen av revisjonen må dokumentasjonen inneholde type, tidspunkt for utførelse og omfang av gjennomførte revisjonshandlinger. Videre må resultatet av revisjonen fremgå som grunnlag for de konklusjoner som trekkes. På områder hvor det foreligger vanskelige prinsipielle eller skjønnsmessige forhold, må arbeidspapirene dokumentere alle relevante forhold som var kjente for revisor på det tidspunkt revisor trakk sine konklusjoner. Det vises ellers til revisjonsstandarden (RS 230) «Dokumentasjon».

Annet ledd innebærer en utvidet dokumentasjonsplikt dersom revisor får indikasjoner på at det foreligger misligheter eller feil. Det understrekes at det her ikke forutsettes at det skal foreligge bevis eller sannsynlighetsovervekt for misligheter eller feil, og det skal på dette stadium ikke foretas noen form for rapporter-

ing. Hensikten med bestemmelsen er å understreke at revisor, dersom han får mistanke om eller indikasjoner på at det kan foreligge misligheter eller feil, har plikt til særskilt å vurdere forholdet og eventuelt iverksette utvidede/alternative revisjons-handlinger for å skaffe seg tilstrekkelig grunnlag til å trekke sin konklusjon. Jf i denne sammenheng § 5-2 første ledd bokstav (c).

Tredje ledd er nytt i forhold til gjeldende lovgivning. I forskrift om revisjon og revisorer pålegges det i dag den tiltredende revisor en plikt til å orientere seg om tidligere revisors fratreden og eventuelt forlange utskrift av tidligere revisors redegjørelse til foretaket. Gjennom §§ 7-1 og 7-2 skjerpes prosedyren rundt nyvalg av revisor. Avtroppende revisor pålegges bl.a. plikt til å gi påtroppende revisor skriftlig begrunnelse dersom avtroppende revisor mener det er forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Dette er særlig viktig i tilfelle der revisor fratrer etter at det er avdekket vesentlige brudd på den lovgivning foretaket er underlagt. Såvel denne begrunnelse som begrunnelse fra påtroppende revisor om å påta seg oppdraget i strid med tidligere revisors råd bør derfor være en del av dokumentasjonen. Det påpekes at denne begrunnelse kun skal foreligge i revisors arbeidspapirer og være tilgjengelig for tilsynsmyndighetene. Denne dokumentasjon må ikke forveksles med den begrunnelse avtroppende revisor skal gi foretakets ledelse og som etter § 5-5 første ledd bokstav (d) skal inntas i nummerert brev.

Til § 5-4

Første ledd setter krav til dokumentasjon av valgt revisors rådgivningsvirksomhet overfor sin revisjonsklient. Såvel art og omfang av rådgivningen som eventuell anbefaling skal fremgå av dokumentasjonen. Det er viktig at det er en viss åpenhet om disse spørsmål, og at dokumentasjonen gir tilsynsmyndighetene mulighet til å vurdere om rådgivning og andre tjenester ligger innenfor rammen av lovens regler.

Annet ledd krever at fakturering av rådgivning skal skje særskilt og med angivelse av oppdragets art slik at dette kan identifiseres. Størrelsen på honoraret for rådgivning må rapporteres til det organ som vedtar regnskapet. Formen på denne rapportering bør imidlertid fremgå av regnskapslovgivningens regler. I forslag til ny regnskapslov er det forutsatt at rapporteringen skjer gjennom note til regnskapet.

Til § 5-5

Første ledd er en videreføring av gjeldende bestemmelser og samler de krav som i dag er gitt delvis i lov og delvis i forskrift. Nummererte brev skal avgis så snart det er praktisk mulig til foretakets styrende organ. Dette må ha plikt til å gjennomgå og ta stilling til vesentlige kontrollmessige svakheter, eller andre vesentlige forhold som revisor har påpekt. Dette ansvar er foreslått inntatt som egen bestemmelse i selskaps- og næringslovgivningen. Det vises for øvrig også til § 5-5 annet ledd hvor etter revisor skal sørge for at innholdet i de nummererte brev kommer til styrets eller eiernes kunnskap.

Ligningsmyndighetene har, etter spesiell hjemmel i ligningsloven, innsynsrett i disse dokumenter.

Bokstav (a) setter krav om at revisor skal innta i nummerert brev kontrollmessige svakheter som er avdekket. Når det gjelder kontrollmessige svakheter vil disse etter sin natur ofte være vesentlige. Det normale bør derfor være at alle kontrollmessige svakheter rapporteres i nummerert brev, men det kan forekomme mindre vesentlige svakheter som gjør slik rapportering unødvendig.

Bokstav (b) setter krav om at også andre vesentlige svakheter som revisor har påpekt overfor foretaket skal inntas i nummerert brev. Når «vesentlig» bringes inn

her, er det for å få formuleringen i samsvar med praksis. Gjeldende lov sier at «forhold som revisor har påpekt» skal inn i nummerert brev. Formuleringen har ført til tolkingstvil. I praksis vil revisor ofte kunne «påpeke» at en bestemmelse er misforstått, at det har skjedd en forglemmelse e.l. Når slike forhold blir rettet omgående, og det er åpenbart at feilen ikke skyldes vilje til å gi feilinformasjon, må det være unødvendig å ta enhver slik «påpekning» inn i nummerert brev.

Bokstav (c) krever at enhver manglende underskrift ved lovbestemte sær oppgaver, jf § 2-2, skal begrunnes i nummerert brev. Plikten er i dag begrenset til å gjelde manglende pliktig underskrift etter ligningslovens § 4-5 som gjelder underskrift på næringsoppgaven.

Bokstav (d) tilsvarer bestemmelsen som i dag er inntatt i forskrift. Jf også § 5-3 tredje ledd.

(Se særmerknad nr. 4-5-6-7).

Til § 5-6

Første ledd setter krav om oppbevaring av revisors dokumentasjon av revisjonen etter § 5-3, dokumentasjon knyttet til rådgivning etter § 5-4 og de nummererte brev etter § 5-5. 10 år kan synes lang tid for oppbevaring, jf f.eks. § 10-6 hvoretter foreldelsesfristen er satt til 5 år i forbindelse med sanksjoner mot revisor. Denne frist er likevel valgt fordi revisors arbeidspapirer kan ha betydning, og i visse tilfelle kreves utlevert, i forbindelse med andre saker hvor foreldelsesfristen er de nevnte 10 år. I kravet om betryggende oppbevaring ligger også at den skal sikre konfidensialitet. Ved utforming av forskriften må Departementet ta hensyn til behovet for elektronisk oppbevaring. Det bør fastsettes de samme krav til lesbarhet og sikkerhet m.v. som regnskapsloven krever for regnskapsmateriale.

Til § 5-7

Bestemmelsen setter ikke noe krav om en standard- eller normalberetning, men er en presisering av visse sentrale krav til revisjonsberetningens innhold. Disse må betraktes som minimumskrav. Standardiserte revisjonsberetninger må videreutvikles gjennom god revisjonsskikk.

Første ledd inneholder frist for avgivelse av revisjonsberetning. Gjeldende lov om revisjon og revisorer krever også at revisjonsberetningen skal avgis uten unødig opphold og aksjelovens § 10-9 krever at den skal være styret i hende senest 2 uker før generalforsamlingen. Det gjøres ingen endringer i dette. Lovgivningen har imidlertid i dag ingen siste frist for avgivelse av revisjonsberetning. En slik frist er spesielt aktuell i de tilfelle foretaket ikke legger frem et fullstendig regnskap innen den frist lovgivningen setter for dette. Selv om praksis kan ha variert noe, forutsetter god revisjonsskikk («Norm vedrørende revisjonsberetningens form og innhold») at det avgis revisjonsberetning også når regnskapet helt eller delvis ikke foreligger ved utløpet av lovens frist for fastsettelse av regnskapet. I disse tilfellene, må revisor avgi en beretning som sier at det ikke har vært mulig å fullføre revisjonen. Reparerer manglene, må revisor tilbakekalle tidligere avgitt revisjonsberetning og avgi en ny hvor årsakene til dette fremgår.

Bestemmelsen presiserer at revisjonsberetningens adressat er generalforsamling/selskapsmøte eller eiere. Det er styrets plikt å sørge for at revisjonsberetningen kommer til det organ som skal vedta regnskapet. Har foretaket ikke styre, må imidlertid revisor selv sørge for at revisjonsberetningen kommer eierne i hende.

Annet ledd er revisors egenerklæring om at revisjonen er gjennomført i samsvar med de krav lov, forskrift og god revisjonsskikk setter. I gjeldende lovgivning

kreves kun en bekreftelse av at «revisjonen er utført». I den anbefaling til revisjonsberetning revisororganisasjonene har utarbeidet som en del av god revisjonsskikk, kreves imidlertid en bekreftelse om at revisjonen er utført i samsvar med gjeldende lover, forskrifter og god revisjonsskikk.

Tredje ledd slår fast at revisor i revisjonsberetningen skal uttale seg om hvorvidt regnskapet er gjort opp i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk. «Hvorvidt» innebærer at revisor også må uttale seg dersom regnskapet ikke tilfredsstillende krav lovgivningen setter. Slike feil eller mangler kan f.eks. være avvik fra anerkjente regnskapsprinsipper, uenighet om regnskapsmessig behandling eller verdsettelse av eiendeler/forpliktelser eller andre feil og/eller mangler ved regnskapet. I praksis vil slike mangler variere fra det bagatellmessige til mer graverende forhold av stor betydning for regnskapsavleggelsen. Revisor må selv vurdere mangelens betydning og om det er tilstrekkelig med et forbehold, eller om mangelen er så graverende at revisor ikke kan anbefale regnskapet fastsatt slik det foreligger, jf sjettede ledd.

Etter tredje ledd skal revisor dessuten uttale seg om styrets årsberetning er konsistent med årsregnskapet. I dette ligger at revisor må uttale seg om informasjonen er i samsvar med foretakets stilling slik denne fremgår av regnskapet. Når det gjelder kravene til årsberetningens innhold, vises til kap. 8 i forslag til ny regnskapslov. Revisors uttalelse må spesielt knytte seg til forhold nevnt i § 8-3, § 8-4, § 8-6 og § 8-7.

Fjerde ledd inneholder en generell plikt for revisor til å gi slik redegjørelse som det etter forholdene er grunn til. Denne plikt kommer i tillegg til den som er omtalt i tredje ledd. Redegjørelsen skal, i motsetning til plikten etter tredje ledd, hvor revisor alltid skal uttale seg, bare gis i de tilfelle spesielle forhold tilsier det.

Dersom regnskapet ikke gir slik informasjon om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, må det normale være at revisor tar forbehold i sin beretning. Forholdene kan imidlertid være av en slik karakter at revisor etter femte ledd må anbefale at regnskapet ikke fastsettes slik det foreligger.

Er det mulig for revisor å gi tilleggsopplysninger som angir konsekvensene av utilstrekkelig informasjon, bør dette gjøres. Slik tilleggsinformasjon kan likevel aldri erstatte den plikt ledelsen har til å gi informasjon via regnskapet.

Femte ledd pålegger revisor å angi det særskilt når konklusjonen er at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger. Slik angivelse, negativ uttalelse om regnskapet, må nyttes i de tilfelle feilen eller mangelen er så vesentlig at regnskapet totalt sett gir et misvisende uttrykk for foretakets økonomiske stilling og/eller resultat. Vesentlige feil eller mangler må, avhengig av konsekvensenes omfang, omtales i form av et forbehold eller en negativ uttalelse. Dette gjelder selv om revisor har gitt tilleggsinformasjon i sin beretning i h.t. fjerde ledd.

Dersom revisor, uten at dette har ført til at revisor har fratrudd oppdraget, ikke er gitt den nødvendige informasjon eller mulighet til å gjennomføre de nødvendige revisjonshandlinger, må konsekvensen være at revisor avgir en beretning som sier at det ikke har vært mulig å fullføre revisjonen og med en anbefaling om at det foreliggende regnskap ikke bør fastsettes slik det foreligger.

Sjettede ledd er en presisering av at revisor ellers plikter å avgi en revisjonsberetning i samsvar med de krav som til enhver tid fremgår av lov, forskrift og god revisjonsskikk. Dersom man gjennom lov pålegger revisor å gi spesielle bekreftelser i sin beretning, må innholdet og omfanget av denne bekreftelse klart angis.

12.1.6 "Revisjonens formål, innhold og omfang" i Kap. 6 Revisors taushetsplikt. Informasjonsplikt

Kapitlet regulerer omfanget av revisors taushetsplikt og den særlige informasjonsplikt som revisor skal ha, jf i den forbindelse også § 5-7 om den informasjon revisor skal gi gjennom revisjonsberetningen.

Bestemmelsene om taushetsplikt er beholdt som i gjeldende lovgivning. I reglene om revisors informasjonsplikt er det foretatt visse presiseringer og avklaringer, såvel av omfanget av informasjonsplikten som når det gjelder de personer og organer revisor er pliktig å gi informasjon til. Utvalget finner ikke grunn til å utvide reglene om revisors forklaringsplikt ut over det som følger av prosesslovgivningen, dvs. at forklaring som går ut over det å presisere innholdet i offentlig tilgjengelige dokumenter må skje i rettslig avhør som i dag for ikke å komme i konflikt med taushetsplikten.

(Se særmerknad 8-9-10).

Til § 6-1

Første ledd er identisk med gjeldende bestemmelse og slår fast at revisorer og deres medarbeidere skal bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet er bestemt i lov. Bestemmelsene om informasjonsplikt i visse sammenhenger, jf bl.a. § 6-3, begrenser imidlertid kretsen av de som taushetsplikten gjelder overfor. Skal forklaring gis under etterforskning, og det ikke foreligger fritak for taushetsplikten fra styret, må revisor kreve at forklaringen avgis under rettslig avhør. Det er da retten som eventuelt fritar revisor for taushetsplikten og avgjør om informasjonen er av en slik karakter at revisor kan forklare seg eller ikke.

Annet ledd innebærer et unntak fra taushetsplikten slik at revisororganisasjonene skal kunne opprettholde sin faglige kvalitetskontroll av medlemmene og den utførte revisjon, jf i den sammenheng § 9-2. De som gjennomfører slik kontroll skal bevare taushet om alt de får kjennskap til under kontrollen og kan ikke i noen sammenheng avkreves forklaringer som erstatning for den forklaring revisor selv eventuelt plikter å avgi.

Tredje ledd er en understrekning av at i konsernforhold og i andre forhold hvor det måtte kreves konsoliderte regnskaper, må eierselskapets revisor ha full tilgang til informasjon fra revisorene i datterselskapene. Dette er nødvendig av hensyn til revisors bekreftelse av det konsoliderte regnskap. Revisorer i datterselskaper kan ikke fritt utveksle informasjon seg imellom. Her gjelder hovedregelen om taushetsplikt. Den informasjon som eierselskapets revisor får, må vedkommende bevare taushet om etter hovedregelen i første ledd.

Fjerde ledd påpeker at det vil være brudd på reglene om taushetsplikt dersom revisor utnytter informasjon han har fått for å skaffe seg eller andre urettmessige fordeler, jf også § 4-6. Forbudet gjelder også om revisor har skaffet seg informasjonen i foretak hvor han tidligere har vært revisor og så lenge informasjonen har verdi og eventuelt kan utnyttes.

Femte ledd understreker at reglene om taushetsplikt gjelder fullt ut også etter at oppdraget er avsluttet. Det vises for øvrig til forvaltningsloven § 13 tredje ledd.

Til § 6-2

Første ledd avklarer den usikkerhet det har vært om hvem som kan fritas for taushetsplikten. I forhold som gjelder foretaket må en sak av denne karakter falle inn under styrets ansvars- og avgjørelsesområde. I foretak uten styre må saken avgjøres

av eierne. Gyldig vedtak kan treffes med vanlig flertall dersom lov eller vedtekter ikke sier noe annet.

Til § 6-3

Første ledd bygger på forslagene til ny aksjelov § 8-14 første og annet ledd, men med tilføyelsen «eller selskapsmøtet» slik at den også omfatter andre foretak enn aksjeselskaper. Gjeldende aksjelov § 10-12 har også med medlem av representantskap og bedriftsforsamling i sin oppregning over de som revisor har opplysningsplikt overfor. I aksjelovutvalgets kommentarer til bestemmelsen, NOU 1996 3 s. 60 sies det at ordningen med bedriftsforsamling foreslås opprettholdt, mens ordningen med representantskap foreslås sløyfet. Revisors plikt til å gi informasjon til medlem av bedriftsforsamlingen er derfor opprettholdt. Det påpekes at anmodningen om informasjon til generalforsamling og selskapsmøtet må komme i møte. Revisor kan ikke uten videre gi informasjon til én aksjonær eller medeier. Får revisor utenfor møte forespørsel fra et styremedlem eller et medlem av bedriftsforsamlingen om å gi informasjon, kan revisor kreve å få gi svar i møte. Dette bør være det normale slik at alle medlemmer får den samme informasjon.

Etter forslagene til ny aksjelovgivning § 4-14 første ledd nr. 3 (gjeldende aksjelov § 9-12), plikter daglig leder og styremedlemmer å gi generalforsamlingen tilgjengelig informasjon med mindre opplysningene som kreves ikke kan gis uten skade for selskapet. Den samme begrensning må gjelde revisors informasjonsplikt overfor generalforsamling og selskapsmøte. Revisors informasjonsplikt kan ikke gå lengre enn den styret selv har.

Med «gransker» menes den person som minoritetsinteressene har rett til å kreve oppnevnt av skifteretten, jf forslagene til ny aksjelov, § 4-22/4-23 følgende, for å foreta gransking av selskapet.

Annet ledd er nytt og avklarer revisors informasjonsplikt overfor bostyret. Forslaget innebærer at revisor, innen rammen av oppgavene som revisor og i samsvar med konkursloven § 101, jf konkursloven § 18, har plikt til å gi bostyret informasjon om skyldnerens økonomiske forhold og forretningsførsel før og under konkursen, herunder hjelpe til med å fremskaffe korrespondanse, regnskapsbilag og andre dokumenter av betydning for bobehandlingen samt gi den nødvendige bistand for å fastsette omfanget av boets eiendeler og forpliktelser. Kravet om å legge frem dokumentasjon begrenser seg imidlertid til de dokumenter som er i revisors besittelse og som revisor har utferdiget eller deltatt ved utferdigelsen av, har medundertegnet m.v. I kravet om bistand for å fastsette boets eiendeler og forpliktelser ligger at revisor må gi informasjon som gir grunnlag for bostyrets vurdering. Det kan ikke kreves at revisor selv skal foreta verdivurderinger. Dersom den informasjon som kreves knytter seg til forretnings- eller driftshemmeligheter, kan revisor ikke uten videre gi denne informasjon til bostyret. Slik informasjon omfattes av taushetsplikten og faller utenfor informasjonsplikten etter dette ledd. Spørsmålet om informasjon likevel skal gis, må bringes inn for skifteretten som tar standpunkt til spørsmålet i samsvar med konkursloven § 18 annet ledd.

Tredje ledd slår fast, jf § 6-1 tredje ledd, at valgt revisor i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet har plikt til å gi morselskapets revisor all informasjons når denne ber om det. I «all informasjon» ligger at datterselskapets revisor ikke skal foreta noen vurdering av hvilken informasjon morselskapets revisor har behov for. Den vurdering må morselskapets revisor selv foreta.

Fjerde ledd understreker at revisors informasjonsplikt er regulert uttømmende i § 6-3. Informasjonsplikt ut over dette kan ikke pålegges revisor uten at det foreligger særskilt lovhjemmel.

Til § 6-4

Bestemmelsen er ny. Spørsmålet om revisor har rett og/eller plikt til å utlevere visse dokumenter, har vært uklart. Regelen avklarer dette forhold.

Første ledd gir revisor rett til, uten hinder av taushetsplikten, å utlevere visse dokumenter. Retten knytter seg kun til dokumenter som revisor selv har avgitt eller som revisor har medundertegnet. Dokumenter som skal være offentlig tilgjengelige har revisor rett til å utlevere til den som måtte ha interesse av dokumentet. Andre dokumenter som revisor har avgitt eller medundertegnet kan revisor bare utlevere til bestemte myndighetsorganer som har innsynsrett i disse dokumenter etter spesiell lovhjemmel.

Annet ledd pålegger revisor en plikt til i visse tilfelle å utlevere de dokumenter som er nevnt i første ledd. Denne plikt inntre i de tilfelle det revisjonspliktige foretak pliktes utlevere dokumentene til offentlige myndigheter, men unnlater dette. Offentlige myndigheter bør først prøve å få dokumentene fra den revisjonspliktige. Lykkes ikke dette, inntre revisors utleveringsplikt uten at det er nødvendig for myndighetene å dokumentere omfattende bestrebelse på å få dokumentene fra den revisjonspliktige.

Tredje ledd pålegger revisor å underrette foretaket om hvilke dokumenter som er utlevert, både når de er utlevert etter første og etter annet ledd.

12.1.7 "Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov" i Kap. 7 Revisors tjenestetid, fratreden og nyvalg

Gjeldende lov inneholder en bestemmelse i § 9 om at revisor har rett til, når særlige forhold foreligger, å fratre selv om tjenestetiden ikke er ute. I forskrift er det videre sagt at revisor skal begrunne sin fratreden i nummerert brev og at påtroppende revisor skal orientere seg om årsakene til tidligere revisors tilbaketreden. I forhold til tidligere regler er bestemmelsene i dette kapittel en betydelig skjerpelse av prosedyrene rundt revisorskiftet. De nye regler vil få særlig betydning i tilfelle hvor revisor har avdekket og påpekt vesentlige brudd på den lovgivning foretaket er underlagt og foretaket ikke iverksetter de nødvendige tiltak. I slike tilfelle skal det være full åpenhet mellom avtroppende og påtroppende revisor. Det normale i slike tilfelle bør være at ingen revisor påtar seg oppdraget før foretaket har iverksatt nødvendige tiltak. Reglene om oppløsning av foretaket som følge av at det ikke får ny revisor, må inntas i selskapslovgivningen, jf "*Merknader til de enkelte paragrafer*" i kapittel 12 II i forslag til ny aksjelovgivning. Også de formelle regler knyttet til ordinært nyvalg av revisor forutsettes inntatt i selskapslovgivningen, jf § 8-4 i forslaget til ny aksjelovgivning.

Brudd på reglene i dette kapittel er underlagt straffebestemmelsene i § 13-2 annet ledd. Overtredelser kan likeledes rammes av de disiplinære sanksjonsregler i "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10.

Til § 7-1

Bestemmelsen slår fast at revisor tjenestegjør inntil ny revisor er valgt, med mindre noe annet fremgår av de etterfølgende bestemmelser. I dette ligger også en klar plikt for revisor til å utføre sine oppgaver i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk til nyvalg har funnet sted.

Til § 7-2

Første ledd gir revisor rett til å tre tilbake når revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner.

Når det gjelder selskapets medvirkningsplikt under revisjonen, vises til etterfølgende endringsforslag til § 8-6 i forslaget til ny aksjelovgivning. Kan foretakets manglende medvirkning erstattes av alternative kontrollhandlinger, må revisor vurdere om disse er tilstrekkelige til at bekreftelse av regnskapet likevel kan avgis. I så fall bør revisor fullføre oppdraget og, om revisor finner det nødvendig, omtale forholdet i sin beretning. Omstendighetene som gjør at revisor ikke kan oppfylle sine plikter etter loven, vil variere i art, omfang og vesentlighet. Revisor må vurdere om interessegruppene er best tjent med at oppdraget fullføres og forholdet omtales i revisjonsberetningen, eller om tilbaketreden er en bedre løsning.

«Andre særlige grunner» vil i første rekke knytte seg til tilfelle der tillitsforholdet mellom revisor og foretaket svekkes, f.eks. fordi revisor, uten å ha tilstrekkelig dokumentasjon på dette, får mistanke om at ting holdes utenfor regnskapet, at han ikke får all den informasjon han burde fått m.v.

Har revisor gjennom nummererte brev påpekt og krevd rettet bestemte forhold og dette ikke rettes av styret, kan likeledes dette gi grunn til å tre tilbake. Det samme gjelder dersom styret gir revisor instruksjoner og pålegg som er i strid med lov, forskrift eller god revisjonsskikk.

At foretaket er i økonomiske problemer og at det er knyttet betydelig usikkerhet til fortsatt drift, er i seg selv ikke en slik særlig grunn som gir revisor rett til å fratruke. I slike tilfelle vil revisor, jf revisjonsstandarden (RS 570) «Fortsatt drift», normalt pålegges en skjerpet aktsomhetsplikt.

Annet ledd er nytt og pålegger revisor plikt til å tre tilbake dersom revisor har avdekket og påpekt vesentlige brudd på den lovgivning foretaket er underlagt og foretaket ikke iverksetter nødvendige tiltak. Et brudd på lovgivningen kan skje på grunn av manglende kunnskap eller på grunn av en feilbehandling av et forhold. I slike tilfelle skal revisor påpeke forholdet og få det rettet. Når det er klart at bruddet skyldes en feilbehandling som omgående blir rettet, utløser dette ikke plikt til å fratruke. Ved gjentakelser av forholdet eller når foretaket, bl.a. gjennom manglende vilje til å iverksette nødvendige tiltak for å rette forholdet, klart viser at det ikke retter seg etter revisors påpekninger og krav, skal revisor fratruke.

Tredje ledd presiserer at melding om fratredet skal gis styret, eventuelt eierne dersom foretaket ikke har styre. I spesielle tilfelle kan revisor være oppnevnt av skifteretten. Selv om det ikke er uttrykkelig sagt, må revisor også sende melding til skifteretten i slike tilfelle.

Tredje ledd krever videre at det skal gis rimelig forhåndsvarsel. I dette ligger at styret må få en minimumsfrist som er tilstrekkelig til at det organ som skal velge revisor kan innkalles med den frist som er satt i lov eller vedtekt. Ut over dette bør fristen ikke være særlig lang dersom bestemmelsen skal tjene sin hensikt. Ved utløpet av fristen skal revisor fratruke selv om ny revisor ikke er valgt. Inntil fratredet er revisor ansvarlig for oppdraget.

Fjerde ledd pålegger revisor å gi melding til Foretaksregisteret om sin tilbaketreden. Melding skal sendes ved ethvert revisorskifte, også når dette har skjedd ved ordinært nyvalg. Bestemmelsen bedrer muligheten for å føre kontroll med om foretaket har revisor og hvem dette er.

Til § 7-3

Første ledd pålegger den påtroppende (forespurte) revisor alltid å ta kontakt med den avtroppende revisor for å forsikre seg om at det ikke foreligger forhold som

innebærer at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Valg av revisor skjer i dag ofte etter at flere revisorer/revisjonsselskaper er forespurt. Plikten til å ta kontakt med avtroppende revisor bør derfor først inntre når det er klart hvem som velges. Bestemmelsen slår derfor fast at forespørselen skal finne sted etter valget, men før revisor avgir sin erklæring om at valget mottas. Avtroppende revisor plikter da uten unødvendig opphold å besvare forespørselen.

Andet ledd slår fast at avtroppende revisor har plikt til, på forespørsel fra ny revisor, å legge frem all dokumentasjon og informasjon som er av betydning for den fremtidige regnskapsavleggelse. Taushetsplikten hindrer ikke dette. Når ny revisor har påtatt seg oppdraget, er det denne som har ansvaret for å skaffe seg den nødvendige informasjon for å utføre oppdraget.

Tredje ledd knytter seg til de tilfelle revisor fratrer før tjenestetiden er ute. Avtroppende revisor har da, uten hinder av taushetsplikten, en selvstendig plikt til å gi påtroppende revisor all nødvendig informasjon om årsakene til sin tilbaketreden, jf for øvrig første ledd. Fraråder avtroppende revisor at ny revisor påtar seg oppdraget, skal dette skje skriftlig og begrunnelsen skal være en del av avtroppende revisors dokumentasjon etter § 5-3 tredje ledd.

Fjerde ledd pålegger den påtroppende revisor full taushetsplikt i samsvar med § 6-1 om den informasjon han får fra avtroppende revisor. I ethvert tilfelle hvor påtroppende revisor påtar seg oppdraget i strid med tidligere revisors råd, skal det foreligge en skriftlig begrunnelse for dette og begrunnelsen skal inngå som en del av påtroppende revisors dokumentasjon, jf § 5-3 tredje ledd.

12.1.8 "Revisors rammevilkår" i Kap. 8 Revisortilsyn

Bestemmelsene i dette kapittel er i hovedsak en videreføring av gjeldende bestemmelser om et revisortilsyn, men lovsystematikken er noe endret og enkelte bestemmelser som i dag fremgår av forskrift er lovfestet. I forskrift om revisjon og revisorer er tilsynet i dag lagt til Kredittilsynet og dette er delegert myndigheten etter gjeldende revisorlov. Kredittilsynet er underlagt egne tilsynsregler i kredittilsynsloven og det er derfor lagt til grunn at kredittilsynsloven gjelder i tillegg til revisorloven. Bestemmelsene i dette kapittel og i enkelte andre bestemmelser i loven, jf bl.a. § 10-5, forutsetter at det er denne lov, og kun den, som gjelder ved revisortilsynet. Dette gjelder også om revisortilsynet fortsatt blir lagt til Kredittilsynet, slik Utvalget i sin innstilling har foreslått.

Til § 8-1

Første ledd er hjemmelen for å etablere et eget revisortilsyn. Utvalget har foreslått at dette, som nå, etableres som en egen avdeling i Kredittilsynet. Kredittilsynets styre blir da ansvarlig også for revisortilsynet og treffer vedtak i første instans. De nærmere regler for revisortilsynets organisering, delegering av myndighet etter loven m.v., forutsettes gitt gjennom forskrift.

Til § 8-2

Første ledd slår fast at revisortilsynet har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kunnskap om. At taushetsplikten også gjelder overfor annen offentlig myndighet, med mindre annet er bestemt i medhold av lov, innebærer at revisortilsynet også har taushetsplikt overfor andre avdelinger i Kredittilsynet. I den sammenheng vises imidlertid til Kredittilsynsloven § 3 a hvoretter revisor selv har en særlig rapporteringsplikt overfor Kredittilsynet når det gjelder foretak som omfattes av kredit-

tilsynsloven. I tilfelle hvor revisor selv har unnlatt å oppfylle denne rapporteringsplikt, er regelen i dette ledd ikke til hinder for at revisortilsynet gir den informasjon som revisor selv skulle ha gitt.

(Se særmerknad nr. 11).

Til § 8-3

Bestemmelsen samler og presiserer de oppgaver som skal legges til revisortilsynet.

Første ledd slår fast at oppgaven med å godkjenne revisorer skal legges til revisortilsynet. Plikten til å påse at vilkårene for å bli godkjent er til stede, omfatter alle de forhold som er omtalt i "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3. Ved første gangs godkjenning må revisortilsynet i første rekke basere seg på den informasjon og dokumentasjon som revisorer og revisjonsselskaper er pliktige til å gi etter § 11-2. Revisortilsynet må i den sammenheng fastsette krav til den dokumentasjon som skal kunne gi grunnlag for godkjenning.

Bestemmelsen inneholder dessuten en plikt for tilsynet til løpende å påse om det skjer endringer som innebærer at vilkårene for godkjenning faller bort. Også slike endringer er revisorer og revisjonsselskaper pliktige til å rapportere etter § 11-2. Revisortilsynet må imidlertid fastsette rutiner for slik rapportering. Ved gjennomføring av faglig tilsyn etter "*Revisorutdanningen*" i kapittel 9 må revisortilsynet i tillegg kontrollere at vilkårene for godkjenning og valgbarhet fortsatt er til stede. Når det spesielt gjelder krav til etterutdanning er det forutsatt, jf § 3-5, at Departementet skal gi nærmere regler for innholdet i denne.

Annet ledd pålegger revisortilsynet å føre et register over revisorer og revisjonsselskaper. Denne plikt fremgår i dag av forskrift. Om innholdet i registeret vises til "*Straff og erstatning*" i kapittel 11. For å ha grunnlag for å jourhold av registeret til enhver tid, kan revisortilsynet fastsette rutiner for revisors og revisjonsselskapers rapporter til tilsynet.

Tredje ledd understreker at revisortilsynet skal føre et aktivt tilsyn med revisorer. Dette er i samsvar med den praksis som har utviklet seg og om innebærer at revisortilsynet gjennomfører stedlige kontroller også uten at det nødvendigvis foreligger klage på revisor.

Fjerde ledd slår fast at retten til å ilegge sanksjoner tilligger revisortilsynet.

Femte ledd slår fast at forvaltningsloven skal gjelde med mindre annet ikke er særlig bestemt i revisorloven, jf i den sammenheng § 8-2 og "*Lovutkast*" i kapittel 13.

Til § 8-4

Første ledd er hjemmel for å utligne kostnadene ved tilsynet på de revisorer og revisjonsselskaper tilsynet omfatter. Denne hjemmel følger i dag av kredittilsynsloven og bestemmelsen innebærer i realiteten at hjemmelen flyttes over til revisorloven.

Annet ledd gir departementet fullmakt til å fastsette de nærmere retningslinjer for kostnadsutlikningen. Såvel kostnadene ved revisortilsynet som ved ankeordningen kan omfattes av utlikningen. Dersom revisortilsynet legges som en egen avdeling under Kredittilsynet, vil dessuten andel av felleskostnader kunne medtas i grunnlaget for kostnadsutlikning.

12.1.9 "Revisorutdanningen" i Kap. 9 Tilsynsvirksomhet

Til § 9-1

Første ledd pålegger revisortilsynet en plikt til å påse at revisors yrkesutøvelse er i samsvar med bestemmelsene gitt i denne lov. Ved utførelsen av denne oppgave må revisortilsynet bl.a. kunne basere seg på informasjon fra tredjemann, på klage fra berørte parter osv. Revisortilsynet må imidlertid også selv aktivt følge opp tilsynsplikten gjennom rutinekontroller eller kontroller knyttet til konkrete saker mot revisor. Ved gjennomføring av slike kontroller kan revisortilsynet benytte andre til å utføre kontrollen på sine vegne. I slike tilfelle gjelder § 8-2.

Bokstav (a) hjemler, som et ledd i dette tilsyn, adgang for revisortilsynet både til å innhente forklaringer og til å foreta stedlig kontroll av all den dokumentasjon revisor har, jf i den forbindelse § 10-1 første ledd bokstav (c) som innebærer plikt for revisor til å forklare seg og legge frem all dokumentasjon. Hvor ofte og i hvilket omfang kontrollen skal skje må avgjøres av revisortilsynet. Det bør likevel være en målsetting at revisorene gjennomgår en kontroll hvert femte år.

Retten til å innhente forklaring omfatter også enhver som er i revisors tjeneste, dvs. ikke bare medarbeidere på oppdraget, men også andre ansatte. I en del tilfelle benytter ansvarlig revisor andre godkjente revisorer enn de som er ansatt til å utføre spesialoppdrag for seg som et ledd i revisjonen. I denne sammenheng må disse betraktes på linje med medarbeidere og har forklaringsplikt om forhold knyttet til oppdrag de har bistått ved utførelsen av.

Forklaring kan også innhentes og tilsyn gjennomføres når det er grunn til å tro at revisor har forsømt sine plikter. I «grunn til å tro» ligger ikke noe krav til grad av mulighet eller sannsynlighet. Så lenge revisortilsynet kan gjennomføre rutinekontroller, må det også kunne gjennomføre kontroller på basis av informasjon det har fått, uten at det iverksettes forundersøkelser som skal avklare sannsynligheten for at revisor har forsømt sine plikter.

Bokstav (b) inneholder en spesiell hjemmel for å innhente forklaringer eller foreta kontroller når valgt revisor er pålagt eller påtar seg særattestasjoner. Det samme gjelder når valgt revisor påtar seg rådgivningsoppdrag. Revisor plikter i disse tilfellene, på samme måte som når det gjelder utførelsen av revisjonen, å forklare seg og fremlegge all dokumentasjon knyttet til oppdragene. Det samme gjelder ansatte. Om tilsvarende tilsyn skal kunne gjennomføres når andre godkjente revisorer enn den valgte avgir særattestasjoner, vil avhenge av særlovens bestemmelser om hvilke deler av revisorloven som skal gjelde, jf § 2-2 tredje ledd.

Til § 9-2

Første ledd åpner adgang for tilsynsmyndighetene til å samarbeide med revisororganisasjonenes egne tilsynsorganer. Organisasjonenes tilsyn kan ikke erstatte tilsynet etter denne lov. Ved et slikt samarbeide kan imidlertid revisortilsynet få et mer dekkende omfang. Revisortilsynet kan også, når det finner det aktuelt, bygge på eller supplere sitt eget tilsyn med det tilsyn organisasjonene har gjennomført. På den måten kan også ressurser spares og effektiviteten av tilsynet bli bedre.

12.1.10 "Godkjenning og tilsyn" i Kap. 10 Sanksjoner

Reglene om sanksjoner er noe omarbeidet og omredigert i forhold til reglene i gjeldende lov, men de forhold som kan gi grunnlag for sanksjoner er i det vesentlige beholdt. Kapitlet avklarer dessuten enkelte forhold som det har vært knyttet usikkerhet til. Det innføres hjemmel, jf § 10-3, til også å kunne ilegge revisjonsselskaper og deres tillitsmenn sanksjoner.

Til § 10-1

Første ledd omhandler den strengeste disiplinære reaksjon, tilbakekalling av godkjenningen for en viss tid eller for alltid. Om tilbakekalling av godkjenningen skal være tidsbegrenset, må vurderes av tilsynsmyndighetene ut fra forholdene i det konkrete tilfelle. Etter denne bestemmelse kan sanksjoner ilegges alle fysiske personer som er godkjente etter § 3-2 første og annet ledd. Det er ikke vilkår for ilegging av sanksjoner at de også fyller kravene i § 3-2 tredje ledd for å være valgt eller ansvarlig revisor. Disse kan følgelig også miste sin godkjenning dersom vedkommende på grunn av egne forhold anses uskikket som revisor. Ved vurderingen av om revisor anses uskikket, fastsetter bestemmelsen tre kriterier for dette:

Bokstav (a) forutsetter at revisor skal ha gjort seg skyldig i urettskaffent forhold som svekker tilliten til revisoryrket. «Urettskaffent forhold» må her ha samme innhold som i § 3-2 første ledd bokstav (c) som gjelder vilkår for godkjenningen, jf kommentarene til denne bestemmelse. Har revisor gjort seg skyldig i urettskaffent forhold, må dette normalt lede til disiplinærsak. I slike tilfelle kan dessuten tap av retten til å utøve virksomheten være en del av straffen, jf strl. § 29.

Bokstav (b) omhandler de tilfelle hvor revisor misligholder sine plikter som revisor. For at tap av godkjenningen skal kunne anvendes som sanksjonsform, må revisor ha handlet forsettelig eller det må foreligge grov uaktsomhet, dvs. en kvalifisert klanderverdig opptreden. Innholdet i begrepene forutsettes knyttet opp mot de tilsvarende begreper i lovgivningen for øvrig. Mislighold av pliktene som revisor omfatter alle de plikter revisor er underlagt ved yrkesutøvelsen. Dette gjelder spesielt denne lovs "*Utdanningsopplegg*" i kapitler 4, 5, 6 og 7 og § 9-1, men jf for øvrig § 1-1 tredje og fjerde ledd hvoretter sanksjonsbestemmelsene også kommer til anvendelse i de tilfelle som der er nevnt.

Bokstav (c) omhandler spesielt revisors unnlatelser av å gi lovbestemte forklaringer eller av å medvirke til undersøkelser fra revisortilsynets side. Disse forhold likestilles med det forsettlige eller grovt uaktsomme mislighold av pliktene som revisor og kan føre til tap av godkjenningen.

Annet ledd er nytt. Selv om kriteriene etter første ledd er oppfylt, hjemler bestemmelsen adgang til å nytte en mildere reaksjon, advarsel, når det foreligger spesielle og formildende omstendigheter. Hva som er slike omstendigheter må vurderes ut fra de konkrete forhold. Bestemmelsen kan f.eks. være aktuell overfor en medarbeider som ut fra instruks fra overordnede har måttet handle i konflikt med sine plikter.

Til § 10-2

Første ledd avklarer den usikkerhet som har vært knyttet til gjeldende regler og slår fast at sanksjonsregler også skal komme til anvendelse når revisor har opptrådt med simpel uaktsomhet. Advarsel vil i disse tilfellene være den øvre sanksjonsramme, mens kritikk skal nyttes i mindre vesentlige saker. Også denne bestemmelse kan nyttes på alle som er godkjente etter denne lovs § 3-2 første og annet ledd uten at de nødvendigvis fyller vilkårene for å være valgt eller ansvarlig revisor.

Annet ledd er nytt. Også ved forsømmelse av pliktene ved simpel uaktsomhet kan det foreligge særlig skjerpene omstendigheter. I slike tilfelle er det hjemlet adgang til å ilegge den strengere sanksjon etter § 10-1 første ledd. Gjentakelsestilfeller kan, når advarsel eller kritikk tidligere er nyttet, være slik særlig skjerpene omstendighet. Gjentakelser kan imidlertid ikke automatisk føre til den strengere reaksjon. Tilsynsmyndighetene må her vurdere forsømmelsenes grovhet og karakter.

Til § 10-3

Bestemmelsen er ny og hjemler adgang til å gi sanksjoner overfor revisjonsselskaper og deres tillitsmenn. Gjeldende regler er begrenset til en bestemmelse om at revisjonsselskaper kan slettes av registeret dersom det ikke lenger fyller de formelle krav som er satt. Slikt bortfall av retten til å være revisjonsselskap er nå regulert av § 3-6 femte ledd. Sanksjoner mot tillitsmenn forutsetter at disse er godkjent etter lovens § 3-2.

De plikter som er knyttet til et revisjonsoppdrag hviler på revisor, dvs. på den fysiske eller juridiske person som er godkjent etter denne lov og som er valgt til å utføre revisjonen. Sanksjonsregelen i dette ledd er derfor formet slik at såvel selskapet som tillitsmenn skal kunne ilegges sanksjoner når den juridiske person forsømmer dette ansvar.

Den ansvarlige revisor, jf § 1-2 første ledd bokstav (d), vil i første rekke være ansvarlig for gjennomføring av revisjonen for vedkommende oppdrag. Dersom selskapets interne styrings- og kontrollsystemer ikke er tilfredsstillende, selskapet vedtar retningslinjer for gjennomføring av revisjonen som er i strid med denne lov o.l., vil imidlertid sanksjoner også kunne gjennomføres mot selskapet og dets ledelse. Sanksjoner mot selskapet vil ikke ha konsekvenser for andre godkjente revisorer i selskapet enn de som sammen med selskapet måtte bli gjort ansvarlig og selv blir ilagt sanksjoner etter denne lov. Jf for øvrig kommentarene til § 10-1 og § 10-2.

Til 10-4

Første ledd inneholder, som nå, hjemmel for å suspendere godkjenningen for en bestemt tid dersom revisor er siktet for et forhold som kan medføre tap av godkjenningen. Siktet betyr at påtalemyndigheten har erklært revisor for siktet eller det er innledet forfølgning for retten eller det er besluttet eller foretatt pågripelse, ransaking, beslag eller lignende mot revisor. «Kan medføre» innebærer at det nødvendigvis ikke behøver å foreligge så sterke bevis at det er åpenbart at forholdet vil medføre tap av godkjenningen. Det bør imidlertid foreligge en viss sannsynlighet for at dette vil bli utfallet. Besluttet ransaking, beslag e.l. i en tidlig fase av en etterforskning, bør suspensjonsadgangen nyttes med forsiktighet.

Til 10-5

Første ledd er en understrekning av at denne lov er uttømmende når det gjelder disiplinære forføyninger knyttet til revisors ansvar. Pålegges eller påtar valgt revisor seg særattestasjoner, skal likeledes denne lovs regler om sanksjoner gjelde, jf § 1-1 fjerde ledd. I de tilfelle særattestasjonen pålegges andre godkjente revisorer enn den valgte, skal særloven angi om hele eller deler av denne lov skal gjelde, jf § 2-2 tredje ledd. Fattes slikt vedtak, skal også lovens regler om sanksjoner gjelde så langt denne lov kommer til anvendelse.

Til § 10-6

Første ledd er nytt. Det settes her en foreldelsesfrist slik at såvel revisor som tilsynsmyndigheter skal være ferdig med et forhold som ligger en del tilbake i tid. Det strafferettslige prinsipp om foreldelsesfrister bør også gjelde for disiplinære forføyninger. På de områder hvor denne lov setter skjerpede krav til revisors ansvar og revisor har forholdt seg i samsvar med tidligere regler kan sanksjonsreglene ikke nyttes på forhold som ligger forut for lovens ikrafttreden. Fristen må regnes fra det tidspunkt handlingen eller forsømmelsen fant sted.

12.1.11 "Straff og erstatning" i Kap. 11 Revisorregister

Gjeldende lov slår fast at det skal føres et register over de godkjente revisorer. Registerets innhold m.v. er for øvrig regulert gjennom forskrift. Registerets innhold skal være offentlig tilgjengelig. Det er derfor av betydning at såvel kravene om registerets innhold som regler om revisors plikt til å gi informasjon til registeret er regulert i loven og Utvalget foreslår derfor dette lovfestet. Det vises til § 8-3 hvoretter revisortilsynet er pålagt å føre dette register og å holde det løpende á jour.

Til § 11-1

Første ledd er en videreføring av gjeldende forskriftsregler, men med enkelte nye krav som dels er tilpasning til kravene i EU's åttende rådsdirektiv og dels er en konsekvens av regler i denne lov.

Bokstav (c) krever at registeret skal inneholde såvel godkjenningsnivå, jf § 3-3, som dato for godkjenningen.

Bokstav (d) er nytt og i samsvar med de krav EU-reglene setter. Kravet må sees i sammenheng med den noe videre adgang for andre enn revisorer til å være eiere og deltagere i revisjonsselskaper.

Bokstav (e) krever oppgitt navn og adresse på alle aksjeeiere i revisjonsaksjeselskap. Også dette er i samsvar med EU's krav. Når kravet begrenses til revisjonsaksjeselskaper, skyldes det at ved registrering av et ansvarlig revisjonsselskap i Foretaksregisteret, må navn på alle deltagere oppgis.

Bokstav (f) krever, i samsvar med EU-kravene, oppgitt navn m.v. på styremedlemmer og daglig leder.

Bokstav (h) er en konsekvens av at godkjente revisorer nødvendigvis ikke behøver å være valgbare, jf § 3-2 tredje ledd. Om den godkjente revisor er valgbar må, av hensyn til de som skal bruke registeret, fremgå.

Annet ledd inneholder, slik også gjeldende forskrift gjør, krav om at sanksjoner skal avmerkes i registeret. Andre forhold enn de som er nevnt og som knytter seg til sanksjoner, kan ikke registreres.

Til § 11-2

Første ledd slår fast at såvel fysiske som juridiske personer som søker godkjenning, plikter å gi informasjon om alle forhold som omfattes av § 11-1 første ledd. Foruten fullstendighetskravet kreves det at informasjonen skal være skriftlig. Brudd på denne plikt er underlagt sanksjonsreglene i "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10.

Annet ledd inneholder en tilsvarende plikt til, skriftlig og omgående, å meddele alle endringer som omfattes av registeropplysningene i § 11-1 første ledd og/eller ligger til grunn for tidligere godkjenning og valgbarheten. Også brudd på denne plikt omfattes av sanksjonsreglene.

Til § 11-3

Bestemmelsen slår fast den innsynsrett tredjemann har i registeret og som i dag er hjemlet i forskrift.

Til § 11-4

Bestemmelsen er ny. Den inneholder en plikt for registerfører til å fjerne eller slette bestemt informasjon og samtidig en rett for revisor til å få slik informasjon fjernet etter en viss tid.

Første ledd inneholder regel om at opplysninger om revisorer som er fratatt sin godkjenning fjernes fra registeret som skal være et register over revisorer som er godkjente etter denne lov.

Annet ledd slår fast at tidsbegrensede sanksjoner først slettes fem år etter sanksjonstidens utløp. Selv om sanksjonstiden er ute, er det av betydning at den som søker revisor gjennom registeret er innforstått med at sanksjoner har vært ilagt. Fristen er den samme som foreldelsesfristen i § 10-6.

Tredje ledd inneholder en tilsvarende slettingsregel som annet ledd og med samme frist. Selv om en sanksjon er tidsbegrenset, bør sanksjoner som f.eks. advarsel og kritikk slettes etter en viss tid. Det vil være urimelig at tap av godkjenning skal kunne skje for en tidsbestemt periode mens de mildere former for sanksjoner skal hefte ved i registeret i ubegrenset tid. Også her er fristen den samme som foreldelsesfristen i § 10-6.

Fjerde ledd inneholder hjemmel for tilsynsmyndighetene til å oppbevare informasjon som er slettet. Slik informasjon kan nyttes dersom det senere blir aktuelt å illegge samme revisor nye sanksjoner.

Til § 11-5

Første ledd gir departementet myndighet til å gi forskrifter om føring og vedlikehold av registeret og dets innhold. Fullmaktsbestemmelsen er imidlertid begrenset i den forstand at forskrifter ikke kan fastsette at annen og utvidet informasjon skal registreres, jf § 11-1 eller at det skal skje begrensninger i reglene om fjerning og sletting av informasjon etter § 11-4.

12.1.12 "Merknader til de enkelte paragrafer" i Kap. 12 Revisornemnd

Til § 12-1

Første ledd forutsetter at det etableres et ankeorgan, Revisornemnd, som skal være frittstående i forhold til revisortilsynet. Dette er en endring i forhold til gjeldende regler hvor vedtak truffet av Kredittilsynet kan ankes til Kredittilsynets styre, mens vedtak truffet av dette som første instans kan ankes til departementet, jf nå gjeldende forskrift om revisjon og revisorer § 5-3. Gjeldende lov forutsetter at Departementet kan bestemme at Revisorrådet kan være ankeorgan i visse klagesaker. Slik bestemmelse er ikke truffet og Revisorrådet fungerer i dag som et rådgivende organ.

Etablering av et frittstående organ vil styrke rettssikkerheten i disse saker og innebære at revisortilsynet/Kredittilsynets styre ikke lenger behandler saken både i første og i annen instans. Bestemmelsen, sammenholdt med § 12-2, fører også til en klargjøring av Revisornemndas funksjon.

Annet ledd er i samsvar med gjeldende regler for Revisorrådet.

Tredje ledd er i samsvar med gjeldende krav til kompetanse hos Revisorrådets leder.

Fjerde ledd er en lovfesting av at det i Revisornemnda skal være revisorer som er godkjente etter denne lov og at de øvrige medlemmer skal ha erfaring fra virksomhet som berøres av revisjon. I praksis har Revisorrådet, selv om dette så langt ikke har vært lovfestet, hatt en tilsvarende representasjon av registrerte og statsautoriserte revisorer.

Femte ledd er en oppfølging av forutsetningen om at Revisornemnda skal være frittstående. Dette nødvendiggjør at den har sitt eget sekretariat som ikke er knyttet opp mot det revisortilsyn som behandler saken i første instans.

Til § 12-2

Første ledd slår fast at Revisornemndas hovedoppgave er å være ankeorgan i klagesaker mot revisor. Nemnda har imidlertid også en selvstendig plikt til å påse at det føres et dekkende tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper og deres fagutøvelse. Det bør derfor innføres rutiner hvoretter revisortilsynet rapporterer til Revisornemnda om tilsynets opplegg, omfang m.v. Revisortilsynet kan også bruke Revisornemnda som rådgivende organ. I klagesaker mot revisorer og i vedtak om sanksjoner skal imidlertid revisortilsynet fatte vedtak på selvstendig grunnlag slik at ikke ankebehandlingen påvirkes.

Annet ledd gir departementt anledning til å bruke revisornemnda som rådgivende organ dersom det har til behandling saker som angår revisjon og revisorer.

Tredje ledd gir Revisornemnda samme rett til å innhente forklaringer og foreta undersøkelser som revisortilsynet har, jf kommentarene til § 9-1. Også nemndas taushetsplikt skal følge de samme regler som for revisortilsynet, jf kommentarene til § 8-2.

Fjerde ledd slår fast at også saksbehandlingsreglene skal være de samme som for revisortilsynet, jf kommentarene til § 8-3 femte ledd.

12.1.13 "Lovutkast" i Kap. 13 Klager på revisor

Reglene i dette kapittel er nye. Gjeldende lov med forskrift inneholder ingen regler om hvem som er klageberettiget eller om saksbehandlingsregler.

Til § 13-1

Første ledd regner opp de som har klagerett etter denne lov. Det forutsettes at den som skal kunne innklage en revisor, forutsatt vedkommende ikke omfattes av selve oppregningen av klageberettigede, skal ha en direkte økonomisk interesse i foretaket. Oppregningen av den krets av klageberettigede som her er angitt, er uttømmende.

Annet ledd gir også offentlige myndigheter klagerett. Dette gjelder myndighet som fører kontroll med foretakets virksomhet eller med dets regnskaper. Ligningsmyndighetene er blant dem som har klagerett etter denne bestemmelse.

Tredje ledd utvider klageretten til også å gjelde forhold som knytter seg til valgt revisors særattestasjoner eller utførelse av rådgivning eller andre tjenester overfor sin revisjonsklient. Utføres særattestasjonen av andre godkjente revisorer vil klageretten være avhengig av hvilke deler av revisorloven som særloven har bestemt skal gjelde. Utfører andre godkjente revisorer enn den valgte rådgivnings- eller andre tjenester, vil det ikke foreligge noen klagerett med mindre den godkjente revisor samtidig har gjort seg skyldig i brudd på revisorloven.

Fjerde ledd slår fast at dersom klage kommer fra en ikke klageberettiget, har vedkommende krav på en kort begrunnelse for hvorfor saken ikke kan behandles som klagesak.

Til 13-2

Første ledd krever at en klage skal være skriftlig og at den skal inneholde dokumentasjon av de forhold som gir grunnlag for klagen. Revisortilsynet må i det enkelte tilfelle, og ut fra sin plikt til å sørge for at saken er tilstrekkelig opplyst, avgjøre hva som er tilfredsstillende dokumentasjon. Når dette finnes nødvendig for sakens behandling, må revisortilsynet dessuten gjennomføre undersøkelser hos revisor i samsvar med § 9-1.

Annet ledd gir anledning for klager til å supplere sine opplysninger og sin dokumentasjon når dette er aktuelt, jf første ledd.

Tredje ledd gir innklaget revisor rett til innsyn i klagens begrunnelse og rett til å uttale seg før avgjørelse treffes. Om frister m.v. vises til § 8-3 femte ledd.

Fjerde ledd gir klager rett til å gjøre seg kjent med den uttalelse revisor har avgitt, så langt dette ikke er i konflikt med reglene om taushetsplikt etter § 6-1, jf § 8-2. Klager kan i disse tilfellene ikke, forutsatt at andre enn revisjonsklienten er klager, gis fulle partsrettigheter og rett til innsyn i alle sakens dokumenter, herunder revisors dokumentasjon knyttet til oppdragets utførelse. Dette vil kunne innebære at klager også får innsyn i forhold som gjelder revisjonsklienten. Dette hindrer taushetsplikten. Bestemmelsen er derfor en begrensning i den alminnelige rett partene har etter forvaltningsloven til å gjøre seg kjent med sakens dokumenter. Begrensningen er imidlertid i samsvar med den begrensning av adgang til visse opplysninger som forvaltningsloven § 19 gir anledning til.

Femte ledd slår fast at både klager og innklaget har krav på å få det begrunnede vedtak samtidig.

Til § 13-3

Første ledd hjemler adgang til å ilegge saksomkostninger ved klagebehandlingen, såvel når klagen er urimelig uberettiget som når revisors forhold er særlig krittikkverdige. Ilagte saksomkostninger forutsettes å gå til fradrag i de kostnader ved tilsynet som skal utlignes på revisorene.

12.1.14 Kap. 14 Straff

Gjeldende lov inneholder regler om straff for brudd på taushetsplikten, brudd på reglene om fremleggelse av og innhold i revisjonsberetningen samt misbruk av yrkesbetegnelse registrert eller statsautorisert revisor. Videre inneholder loven en generell bestemmelse om straff for brudd på forskrifter som er gitt i medhold av loven. Reglene i dette kapittel er en endring av det prinsipp som tidligere har vært lagt til grunn for utforming av straffereglene.

De etterfølgende regler forutsettes å være uttømmende når det gjelder forhold som rammes av straffesanksjoner. Brudd på forskrifter vil dermed kun bli straffebelagt i de tilfelle det er hjemmel for å gi utfyllende forskrifter knyttet til de forhold som er uttrykkelig nevnt og straffebelagt.

Til § 14-1

Første ledd slår fast skyldkravet som er forsett eller uaktsomhet. Dersom revisors forhold rammes av et annet og strengere straffebud enn det som fremgår av § 14-2, vil dette strengere straffebud komme til anvendelse. Denne lovs straffebud vil kunne anvendes i konkurrans med andre straffebud.

Til § 14-2

Første ledd setter strafferammen for overtredelse av reglene om uavhengighet til bøter. Fengsel inntil tre måneder kan anvendes når det foreligger skjerpene omsendigheter. Straffebestemmelsen må sees i sammenheng med at det for slike forhold også foreligger regler om sanksjoner. En sanksjon vil ofte være tilstrekkelig for et brudd på "*Utdanningsopplegg*" i kapittel 4. I mer alvorlige tilfelle bør det imidlertid også være mulighet å ilegge straff, eventuelt i tillegg til den disiplinære sanksjon.

Annet ledd gir strafferammen for forhold som i første rekke er knyttet til selve yrkesutøvelsen. Strafferammen er skjerpet i forhold til gjeldende regler og satt til bøter eller fengsel inntil tre måneder, mens fengsel inntil ett år kan anvendes under skjerpende omstendigheter. I forslag til ny aksjelovgivning er strafferammen satt til bøter eller fengsel inntil ett år uten at det er satt krav til skjerpende omstendigheter ved bruk av øvre strafferamme.

Tredje ledd, som er nytt, slår fast at også medvirkning rammes av straffereglene i første og annet ledd.

Til § 14-3

Første ledd setter foreldelsesfristen til fem år. Dette er i samsvar med forslaget til ny aksjelovgivning og innebærer en utvidelse i forhold til gjeldende foreldelsesregel i straffeloven. Fristen er for øvrig den samme som i § 10-6 for ileggelse av disiplinære sanksjoner.

12.1.15 Kap. 15 Erstatning

Til 15-1

Første ledd er en videreføring av gjeldende regler om revisors erstatningsansvar. Ved vurdering av om erstatningsansvar skal ilegges i det enkelte tilfelle kommer de alminnelige erstatningsrettslige regler til anvendelse.

Annet ledd viderefører solidaransvaret mellom revisjonsselskapet og den på oppdraget ansvarlige revisor i de tilfelle selskapet er valgt som revisor.

Til 15-2

Første ledd er nytt og slår fast at lempningsregelen i lov om skadeserstatning § 5-2 skal komme til anvendelse også overfor revisor. Det har etter gjeldende aksjelov vært noe uklart om lempningsregelen kom til anvendelse overfor revisor. Spørsmålet er avklart gjennom forslaget som også er i samsvar med forslaget til ny aksjelovgivning.

12.1.16 Kap. 16 Overgangsregler. Ikrafttredelse

Bestemmelsene som spesielt krever overgangsregler, knytter seg til de endrede krav til utdanning og kompetanse for revisorer.

Til § 16-1

Første ledd slår fast at alle som er godkjente og innført i revisorregisteret ved lovens ikrafttredelse, automatisk blir godkjent på samme nivå som de tidligere har vært godkjent. Fra dette tidspunkt må de imidlertid oppfylle de krav til etterutdanning m.v. som ellers settes. Kandidater som har gjennomgått det tidligere studium, men som ikke er godkjent, må kunne godkjennes dersom de oppfyller de nye krav til praksis og praksisprøve.

Annet ledd hjemler en overgangsordning for de som har påbegynt studiene før ny studieordning innføres. Også disse må få godkjent sitt påbegynte studium, men må likevel oppfylle de nye krav til praksis og praksisprøve.

Tredje ledd gir hjemmel til å fastsette forskrifter knyttet til overgangsordning for studiene.

12.1.17 Kap. 17 Endring i andre lover

Utvalget har ikke foretatt en fullstendig gjennomgang av lovverket med sikte på å foreslå endringer i alle de lover hvor dette kunne være aktuelt. Innhentet informasjon viser at svært mange av disse lover inneholder krav som faller inn under betegnelsen særattestasjon etter "*Aktuelle begrep*" i kapittel 2, jf § 1-2 første ledd bokstav (g). Utvalget har anmodet om at denne gjennomgang gjennomføres av departementet med sikte på å få en systematisk harmonisering med revisorloven.

Enkelte lover griper imidlertid slik inn i hverandre, dette gjelder spesielt aksjelovgivningen, regnskapsloven og revisorloven, at det er naturlig å samordne disse. Utvalget foreslår som prinsipp at revisorloven regulerer revisors ansvar og oppgaver i alle foretak, mens foretakenes plikter bør fremgå av regnskapslov og aksjelovgivning. På dette grunnlag fremmes nedenstående forslag.

1. Regnskapsloven

Hverken gjeldende lov eller forslaget til ny regnskapslov inneholder regler om revisjonsplikt og foretakets plikter ved revisjonen. Slike regler foreslås inntatt i regnskapsloven.

Til § A-1

Første ledd slår som prinsipp fast at alle som pålegges å avlegge årsregnskap skal ha revisjonsplikt. Brudd på revisjonsplikten er i dag straffesanksjonert etter revisorloven. Ved å ta inn reglene om revisjonsplikt i regnskapsloven, vil brudd på bestemmelsen automatisk falle inn under lovutkastet i NOU 1995:30 § 10-2. Dette innebærer at strafferammen, som i dag er bøter, blir vesentlig skjerpet.

Annet ledd åpner likevel for unntak fra hovedregelen i første ledd. Det foreslås videreført den regel som i dag fremgår av revisorlovens § 1 annet ledd. Utvalget har ikke funnet grunnlag for å utvide denne unntaksregel ytterligere.

Tredje ledd forutsetter at særlovgivningen kan bestemme at revisjonsplikt skal gjelde uavhengig av annet ledd.

Fjerde ledd slår likeledes fast at unntaket i annet ledd ikke skal gjelde foretak som er pliktige til å avlegge konsernregnskap. Dette gjelder uten hensyn til størrelsen av det enkelte foretak i konsernet.

Til § A-2

Første ledd fastsetter plikt for foretaket til å velge revisor når foretaket er revisjonspliktig.

Annet ledd innebærer en viss endring i forhold til gjeldende regler. Foretak som ved siste regnskapsavleggelse hadde balansesum eller salgsinntekt over 200 millioner kroner eller som hadde mer enn 200 ansatte, må velge statsautorisert revisor. Det samme gjelder foretak som har en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning etter nærmere bestemmelser gitt av departementet. Det vises i den sammenheng til forslag til regnskapslov § 1-4 første ledd nr. 1 og nr. 4.

Etter forslaget til ny revisorlov oppheves skillet mellom registrerte og statsautoriserte revisjonsselskaper. Dette innebærer at foretaket fritt kan velge selskap, forutsatt at det i vedkommende selskap er en revisor som tilfredsstiller kompetansekravene.

Til § A-3

Bestemmelsen innfører plikt for foretaket etter første ledd og for ledelsen etter annet ledd til å medvirke til at revisor får anledning til å foreta de undersøkelser og gis den informasjon som revisor finner nødvendig for utførelsen av oppdraget. Denne plikt er identisk med den plikt aksjeloven har inneholdt og som videreføres i forslaget til ny aksjelov.

Til § A-4

Plikten for foretaket til å oppbevare nummererte brev, jf utkastet til lov om revisjon og revisorer § 5-5, er i dag hjemlet i revisorloven. Denne plikt for foretaket må videreføres i regnskapsloven, enten som en egen bestemmelse eller i tilknytning til bestemmelser om plikt til oppbevaring av regnskapsmateriale m.v.

2. Aksjeloven

Når det gjelder endringene her har Utvalget valgt å knytte forslagene til de forskjellige bestemmelser i de fremlagte forslag til ny aksjelovgivning i NOU 1996:3. I de to forslag til aksjeloven er innholdet i de aktuelle bestemmelser under dette kapittel identiske og nummerering av paragrafer den samme. Det er derfor forutsetningen at de etterfølgende forslag inntas likelydende i de to lover.

Endringsforslagene bygger på de samme prinsipper som ovenfor er nevnt. Det vises derfor til disse. For øvrig er forslagene til ny aksjelovgivning fulgt opp når det gjelder selskapets retter og plikter.

I forslagene er styrets plikter presisert og til dels skjerpet. Som et ledd i dette ser Utvalget det som viktig med en presisering av at styret også skal få seg forelagt og behandle nummererte brev fra revisor etter § 5-5 i lov om revisjon og revisorer. Slike brev er knyttet til forhold som er vesentlige for foretaket og styret bør derfor være kjent med og ta stilling til revisors påpekninger. Dette foreslås tatt inn som nytt femte ledd i § 5-4.

Når det spesielt gjelder forslaget til § 8-8 annet ledd i NOU 1996: 3, påpeker Utvalget at dette ledd ikke foreslås videreført i noen av de aktuelle lover. Det er, slik reglene om revisors ansvar er utformet, ikke mulig for foretaket å gi pålegg og instruksjoner som er i strid med lov, forskrift eller god revisjonsskikk. Ønsker foretaket på sin side utvidede eller tilleggsoppgaver utført av revisor, må dette avtales. Slike oppgaver kan ikke pålegges.

KAPITTEL13
Lovutkast**13.1 LOVTEKST**

"Utvalgsarbeidet" i Kap. 1 Lovens virkeområde og definisjoner

§ 1-1 Virkeområde

1. Denne lov gjelder offentlig godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og ansvar samt den lovpålagte revisjonens utførelse.
2. Loven gjelder ved revisjon av regnskap avlagt etter norsk regnskapslovgivning når regnskapet gjennom lov eller forskrift er underlagt revisjonsplikt.
3. Loven gjelder også dersom revisor påtar seg revisjon av regnskap som ikke er underlagt revisjonsplikt og revisor i sin revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.
4. Loven gjelder også i de tilfelle den valgte revisor pålegges eller påtar seg særattestasjoner eller utfører rådgivning eller andre tjenester i foretaket.
5. Loven gjelder ikke ved revisjon i stat, fylke og kommune med mindre annet er bestemt.

§ 1-2 Definisjoner:

1. I denne lov menes med:
 - a) Revisor: Fysisk eller juridisk person som er godkjent etter denne lovs *"Historisk utvikling og status i Norge"* i kapittel 3
 - b) Revisjonsselskap: Juridisk person som er godkjent etter denne lovs *"Historisk utvikling og status i Norge"* i kapittel 3
 - c) Valgt revisor: Revisor som etter lovgivningen er valgt for å avgi revisjonsberetning
 - d) Ansvarlig revisor: Fysisk person som er valgt revisor eller er utpekt for å forestå revisjon og undertegne revisjonsberetning på vegne av revisjonsselskapet
 - e) Registrert revisor: Fysisk person som er godkjent etter reglene i § 3-3 første ledd
 - f) Statsautorisert revisor: Fysisk person som er godkjent etter reglene i § 3-3 annet ledd
 - g) Særattestasjoner: Lovpålagte bekreftelser eller uttalelser fra revisor på andre områder enn angitt i § 2-1
2. Med nærstående menes i denne lov:
 - a) Ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold
 - b) Slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken
 - c) Slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til person som er nevnt under bokstav (a)
 - d) Ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt under bokstav (b)

*"Aktuelle begrep" i Kap. 2 Revisjonens formål. Særattestasjoner**§ 2-1 Revisjonens formål*

1. Revisjonens formål er å bekrefte hvorvidt regnskapet er utarbeidet og avlagt i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, herunder om regnskapsføringen er utført i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk og om regnskapsføringen er innrettet på en måte som sikrer grunnlaget for foretakets lovpålagte rapportering.
2. Revisjonen skal ved dette bidra til å forebygge misligheter og feil, jf § 5-2 første ledd bokstav (c).

§ 2-2 Særattestasjoner

1. Bekreftelser eller uttalelser som ikke omfattes av § 2-1 første ledd må dekkes gjennom krav om særattestasjon.
2. Særattestasjon som skal avgis av den valgte revisor må ha hjemmel i lov eller forskrift som minst må angi
 - a) særattestasjonens formål og adressat
 - b) bekreftelsens art
 - c) avgrensning av hva som skal bekreftes, herunder periode og innhold

I særmerknad nr. 1 fremsettes forslag om at § 2-2 annet ledd (a) – (c) utgår.

1. For særattestasjoner som etter særskilt lov eller forskrift skal avgis av andre revisorer enn den valgte, gjelder ikke loven med mindre særloven angir at hele eller deler av denne lov skal gjelde.

*"Historisk utvikling og status i Norge" i Kap. 3 Godkjenning av revisorer**§ 3-1 Almennelige bestemmelser*

1. Ingen kan bruke titlene registrert revisor eller statsautorisert revisor uten å være godkjent etter reglene i dette kapittel.
2. Ingen kan være valgt eller ansvarlig revisor uten å være godkjent etter reglene i dette kapittel og oppfylle kravene i § 3-2 tredje ledd, jf § 3-2 fjerde ledd. Ingen kan fortsette som valgt eller ansvarlig revisor dersom vilkårene for godkjenning faller bort etter § 3-6.

§ 3-2 Generelle vilkår for godkjenning av fysiske personer

1. Den som skal godkjennes må
 - a) ha oppfylt kravene til utdanning i samsvar med § 3-3 første eller annet ledd, jf tredje ledd.
 - b) ha oppfylt praksiskravene og bestått praksisprøve i samsvar med § 3-4.
 - c) ikke ha gjort seg skyldig i urettskaffent forhold som svekker den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen.
 - d) være økonomisk vederheftig. Godkjennelse kan ikke gis dersom det er åpnet offentlig gjeldsforhandling eller konkurs hos vedkommende. Departementet kan gi nærmere regler om kravene til økonomisk vederheftighet.
 - e) ikke være satt under vergemål
2. Revisorer som har godkjenning i et annet land innen EØS- området kan god-

kjennes dersom:

- a) revisor har bestått egnethetsprøve i samsvar med regler fastsatt av departementet
 - b) betingelsene i første ledd bokstav (c), (d) og (e) er oppfylt
 - c) revisor aksepterer rett for norske tilsynsmyndigheter til innsyn i den informasjon om vedkommende som domisillandets tilsynsmyndigheter gir anledning til
3. Den som skal kunne være valgt eller ansvarlig revisor må i tillegg
- a) ha fast bopel innen EØS-området og ha fast kontorsted i Norge
 - b) ha stilt nødvendig sikkerhet for mulig ansvar etter kapittel 15
 - c) i løpet av en femårsperiode ha gjennomgått etterutdanning i samsvar med regler fastsatt av Departementet
4. Departementet kan gi forskrifter om kontorets betjening etter tredje ledd bokstav (a), hvordan dokumentasjon for oppdrag innen lovens virkeområde skal oppbevares samt gi forskrifter om størrelse og form på sikkerhetsstillelse etter tredje ledd bokstav (b). Departementet kan gi tidsbegrenset dispensasjon fra bopelskravet i tredje ledd bokstav (a) for revisorer som flytter utenfor EØS-området.

§ 3-3 Utdanningskrav for fysiske personer

1. For å bli godkjent som registrert revisor må vedkommende
 - a) ha gjennomgått høyere utdanning med normert varighet på minst åtte semestre og som særlig dekker følgende emner:
 - revisjon
 - analyse og kritisk vurdering av årsregnskap
 - generell regnskapslære
 - konsernregnskap
 - kostnadsregnskap
 - internkontroll
 - prinsipper for utarbeidelse av års- og konsernregnskap og metoder for balansevurdering og beregning av resultatet
 - juridiske og faglige prinsipper for lovfestet revisjon av regnskaper og for de personer som foretar slik revisjon

I den utstrekning det er relevant for revisjon skal utdanningen også omfatte:

- selskapsrett
 - konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
 - skatte- og avgiftsrett
 - sivilrett og handelsrett
 - arbeidsrett og lovgivning om sosial trygghet
 - informasjons- og datasystemer
 - bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finans
 - matematikk og statistikk
 - grunnprinsipper for økonomisk styring i foretak
- b) ha bestått avsluttende eksamen med et bestemt karaktersnitt for fag av stor viktighet for yrkesutøvelsen.
2. For å bli godkjent som statsautorisert revisor må vedkommende
- a) ha gjennomgått høyere utdanning med normert varighet minst elleve

- semestre. Ut over å dekke de krav til fagkrets som første ledd bokstav (a) stiller, må studiet ha omfattet fordypning i fag av stor viktighet for yrkesutøvelsen.
- b) ha bestått avsluttende eksamen med et bestemt karaktersnitt for fag av stor viktighet for yrkesutøvelsen.
3. Fysiske personer som har tatt sin utdanning ved utenlandske universiteter og høyskoler og som søker godkjenning i Norge, godkjennes på linje med de som har norsk utdanning såfremt kravene i første eller annet ledd til utdanningens innhold og karakterer er oppfylt, jf også § 3-2 annet ledd.
4. Departementet kan gi nærmere forskrift om utdanningens innhold, karakternivå m.v. etter denne paragraf.

§ 3-4 Praksiskrav for fysiske personer

1. For å bli godkjent som registrert eller statsautorisert revisor, skal vedkommende dessuten
- a) ha minst tre års variert praksisopplæring i revisjon av regnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Praksisen skal være variert m.h.t bransjer, foretaksstørrelser og organisering etter selskapslovgivningen.
 - b) ha gjennomgått en praktisk prøve etter endt teoretisk og praktisk opplæring som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag.
 - c) ha gjennomgått en særskilt prøve som dokumenterer at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag i foretak hvor det kreves statsautorisert revisor.
 - d) Departementet kan gi forskrift om innhold og gjennomføring av bestemmelsene i dette ledd.
2. Minst to år av praksistiden skal gjennomføres etter avlagt teoretisk eksamen.
3. Minst to år av praksistiden skal finne sted under ledelse av en person som selv er registrert eller statsautorisert revisor og omfatte revisjonspliktige foretak eller offentlig virksomhet med regnskapsavleggelse etter regnskapsloven.
4. Inntil ett års praksis fra internrevisjon, offentlig revisjon og ettersynsvirksomhet eller annen relevant praksis kan godkjennes.
5. Praksistidens omfang og innhold må bekreftes av den som har stått ansvarlig for opplæringen.
6. Den praktiske opplæringen kan finne sted i annet EØS-land hvis betingelsene etter første ledd bokstav (a), og annet, tredje og femte ledd for øvrig er oppfylt. De praktiske prøvene etter første ledd bokstav (b) og (c) må likevel gjennomføres her i landet.
7. Personer som er godkjent i et annet EØS-land og som søker godkjenning etter § 3-2 annet ledd, er fritatt for på ny å oppfylle kravene til praksis og praksisprøve.

I særmerknad nr. 2 fremsettes forslag om at det i teksten til tredje ledd blir tillagt følgende tekst:

«—, eller tre års variert praksis fra bokettersynsvirksomhet under ledelse av en registrert eller statsautorisert revisor.»

§ 3-5 Godkjenning av revisjonsselskaper

1. For at et revisjonsselskap skal kunne godkjennes som revisor, må det
 - a) være organisert som et eget rettssubjekt etter norsk selskapslovgivning
 - b) ha eget styre
 - c) ha flertall av revisorer i styret
 - d) ha juridiske eller fysiske personer som er godkjent etter denne lov eller godkjent i annet EØS-land som eiere av mer enn halvparten av aksje- eller innskuddskapitalen. Disse må også ha stemmeflertall
 - e) ha bestemmelser i selskapsavtalen eller vedtektene som innebærer at gyldige vedtak treffes når mer enn halvparten av både de stemmeberettigede og den samlede selskapskapital har stemt for
 - f) være økonomisk vederheftig. Ingen kan godkjennes som revisjonsselskap dersom selskapets bo er tatt under offentlig gjeldsforhandling eller konkursbe-handling.
 - g) ha fast kontorsted i Norge, jf § 3-2 tredje ledd bokstav (a)
 - h) ha stilt nødvendig sikkerhet, jf § 3-2 tredje ledd bokstav (b)
2. Når selskap velges som revisor, skal det omgående utpeke en ansvarlig revisor på oppdraget og gi skriftlig melding til oppdragsgiver. Vedkommende er sammen med selskapet ansvarlig for at alle krav til revisjonens utførelse ivaretas. Ny ansvarlig revisor må utpekes umiddelbart hvis tidligere utpekt revisor slutter i selskapet, eller ikke lenger fyller kravene. Den ansvarlige revisor må dekke de særlige krav til kompetanse som loven krever ved revisjon av foretaket.
3. Departementet kan gi nærmere forskrifter om vilkårene for godkjenning av revisjonsselskaper, gi dispensasjon fra kravene under første ledd bokstav (c) og bokstav (d) for en tidsbegrenset periode og gi nærmere regler om kravene til økonomisk vederheftighet under første ledd bokstav (f).

§ 3-6 Bortfall av retten til å være valgt eller ansvarlig revisor

1. Retten til å være valgt- eller ansvarlig revisor faller bort dersom revisor ikke lenger fyller vilkårene etter § 3-2 første ledd bokstav (d) og (e) eller § 3-2 tredje ledd.
2. En revisor som har vært bosatt utenfor EØS-området får retten tilbake når vedkommende igjen flytter tilbake til området, forutsatt de øvrige vilkår er til stede.
3. Faller retten bort som følge av forhold som nevnt under § 3-2 første ledd bokstav (d), og revisor kan dokumentere at konkursen eller gjeldsforhandlingene ikke skyldes forhold som gjør revisor uskikket til å beholde rettighetene eller svekker den tillit som er nødvendig for utøvelsen av yrket, kan Departementet etter søknad bestemme at revisor skal få retten tilbake. I andre tilfelle kan revisor ikke få rettighetene tilbake før det godtgjøres at revisor igjen er økonomisk vederheftig.
4. Oppfyller revisor igjen kravene i § 3-2 første ledd bokstav (e) og § 3-2 tredje ledd bokstav (b) og (c), får revisor retten tilbake, forutsatt at de øvrige vilkår er til stede.
5. Et revisjonsselskaps rett til å være valgt revisor faller bort dersom vilkårene for godkjenning etter § 3-5 første ledd ikke lenger er til stede, jf dog § 3-5 tredje ledd.

*"Utdanningsopplegg" i Kap. 4 Revisors uavhengighet og objektivitet**§ 4-1 Generelle krav til uavhengighet og objektivitet*

1. Ingen kan påta seg eller fortsatt ivareta oppdrag som valgt eller utpekt ansvarlig revisor i et foretak hvis revisor selv eller dennes nærstående har en slik tilknytning til foretaket, dets ansatte eller tillitsmenn, at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet eller det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til uavhengigheten i forhold til foretaket.
2. Ansvarlig revisor og revisjonsselskapet, når dette velges, skal forsikre seg om at reglene i dette kapittel følges.

§ 4-2 Særlige forhold som alltid rammes av § 4-1

1. Til revisor kan ikke velges:
 - a) Den som er ansatt i foretaket eller som for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til foretaket eller noen som er nevnt under bokstav (b), (c), (d) eller (e).
 - b) Den som, med unntak for indirekte eie gjennom verdipapirfond, har eierandeler, er innehaver av eller deltager i foretaket. Likt med revisor regnes nærstående etter § 1-2 annet ledd bokstav (a) og mindreårige barn. Andre nærstående etter § 1-2 bokstavene (b), (c) og (d) kan ikke ha vesentlige eierandeler.
 - c) Den som er fordringshaver i eller skyldner til foretaket ut over det som følger av ordinære forretningsmessige forhold og vilkår. Det samme gjelder for sikkerhetsstillelser. Likt med revisor regnes nærstående etter § 1-2 annet ledd bokstav (a), (b) og (d).
 - d) Den som er medlem eller varamedlem av foretakets styrende eller kontrollerende organer. Likt med revisor regnes nærstående etter § 1-2 annet ledd bokstav (a), (b) og (d).
 - e) Den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av foretakets regnskapsføring eller beretning, eller gir konkrete anbefalinger om verdsettelse av regnskapsposter eller i oppgaver til myndigheter. Likt med revisor regnes nærstående etter § 1-2 annet ledd bokstav (a), (b) og (d).
2. Ingen kan være ansvarlig revisor når medeiere i revisjonsselskapet og medlemmer eller varamedlemmer til revisjonsselskapets styrende organer
 - a) selv er ansatt i, er innehaver av foretak eller har vesentlige eierandeler i dette, eller står i et forhold til foretaket som nevnt under første ledd bokstav (c), (d) og (e)
 - b) har nærstående etter § 1-2 annet ledd bokstav (a), eller slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje som er innehaver av foretaket eller har vesentlige eierandeler eller har funksjon i foretaket som nevnt under første ledd bokstav (d) og (e)
3. Den som etter reglene i dette kapittel ikke kan velges som revisor i morselskapet, kan heller ikke velges som revisor i datterselskap.

§ 4-3 Særlige forhold som utelukker valgbarhet for revisjonsselskaper

1. Et revisjonsselskap kan ikke være valgt revisor dersom selskapet eller dets morselskap har eier- eller låneposisjoner slik nevnt i § 4-2 første ledd bokstav (b) og (c). § 4-2 første ledd gjelder for øvrig så langt det passer.

§ 4-4 Bruk av medarbeidere

1. Revisjonsmedarbeidere kan bare benyttes i revisjonsoppdrag i tilfelle hvor medarbeideren selv oppfyller uavhengighetskravene, jf § 4-1 første ledd og § 4-2 første ledd.

§ 4-5 Valgt revisors rådgivning eller andre tjenester

1. Når valgt revisor utfører rådgivnings- eller andre tjenester i foretaket, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet.
2. Bestemmelsen i § 4-2 første ledd bokstav (e) skal ikke være til hinder for at revisor foretar teknisk utarbeiding av regnskap eller veileder om innholdet i lovgivningens vurderingsregler.
3. Valgt revisors rådgivning eller andre tjenester kan ikke erstatte eller være en del av foretakets egne ledelses- og kontrollfunksjoner.
4. Valgt revisor kan ikke opptre som fullmektig for sin revisjonsklient. Unntak for dette gjelder ved bistand i skattesaker i h.t. domstolloven § 218.

§ 4-6 Deltagelse i annen virksomhet

1. Ved deltagelse i annen virksomhet må revisor ikke opptre på en måte som er uforenlig med de lover og yrkesmessige plikter han er underlagt som revisor eller som kan svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen.
2. Revisor må ikke delta i eller ha funksjoner i næringsvirksomhet når dette kan føre til at personlige interesser kommer i konflikt med interessene i foretak der revisor er valgt revisor eller på annen måte påvirker tilliten til revisor.

§ 4-7 Andre forhold

1. Valgt revisor skal påse at honoraret fra én klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde når kilden har avgjørende innflytelse på valget av revisor, ikke utgjør en så stor del av revisors honorar at det kan påvirke uavhengigheten.

I særmerknad nr. 3 fremsettes forslag til endret første ledd:

1. Valgt revisor skal påse at honoraret fra én klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde når kilden har avgjørende innflytelse på valget av revisor, ikke utgjør en så stor del av revisors honorar at det kan påvirke uavhengigheten. Valgt revisor må i særlig grad vurdere sin uavhengighet dersom honoraret etter første punktum overstiger 15 % av den valgte revisors samlede honorarer.»
1. For samarbeidende revisorer som presenterer seg utad i fellesskap, skal reglene i dette kapittel gjelde som om de var ett selskap.
2. Når revisor har eierandeler i et rettssubjekt som utfører rådgivnings- eller andre tjenester, skal reglene i dette kapittel gjelde når begge utfører tjenester for samme foretak.
3. Har revisor samarbeidsavtaler med selvstendige rettssubjekter som utfører rådgivnings- eller andre tjenester, må revisor påse at samarbeidet ikke medfører at det kan reises tvil om revisors uavhengighet.

§ 4-8 Unntak

1. Departementet kan etter søknad gjøre unntak fra §§ 4-2, 4-3 og 4-4 når særlige grunner tilsier det.

"Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)" i Kap. 5 Revisors plikter som valgt revisor

§ 5-1 Revisjonens utførelse

1. Revisjonen skal planlegges, gjennomføres og rapporteres slik lov, forskrift og standarden god revisjonsskikk fastsetter.

§ 5-2 Revisors plikter

1. I samsvar med god revisjonsskikk skal revisor:
 - a) vurdere sin uavhengighet, kompetanse og kapasitet og om det er spesielle forhold som tilsier at revisor ikke kan påta seg eller videreføre oppdraget.
 - b) orientere seg om alle forhold i foretaket som har betydning for revisjonens planlegging og gjennomføring, herunder foreta de undersøkelser og kreve de opplysninger og den bistand fra foretaket som revisor finner nødvendig for utførelsen av sitt oppdrag.
 - c) planlegge og gjennomføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil.
 - d) vurdere om regnskapsføringen er ordnet på betryggende måte og i samsvar med lov og om foretaket på dette området har tilfredsstillende kontroll-systemer.
 - e) skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis for å vurdere om det er vesentlige feil eller mangler i den informasjon som skal bekreftes.
 - f) skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis for å vurdere om det er foretatt brudd på lover og forskrifter som har vesentlig betydning for regnskapet.
2. Revisor plikter i tillegg til revisjonen
 1. å se etter om foretakets styrende organ har engasjert seg tilstrekkelig for å ivareta sine lovbestemte plikter til å
 - sørge for en forsvarlig organisering av virksomheten
 - fastsette nødvendige virksomhetsplaner og budsjetter
 - holde seg orientert om foretakets økonomiske stilling
 - påse at virksomheten, regnskapet og formuesforvaltningen er gjenstand for betryggende kontroll
 2. å se etter at vedtak fattet av generalforsamling, selskapsmøte, bedriftsforsamling, representantskap eller tilsvarende organ, blir gjennomført og at vedtakene ikke er i strid med lover eller forskrifter som er sentrale for foretaket.

I særmerknad nr. 4 fremsettes forslag om at § 5-2 (2) går ut.

§ 5-3 Dokumentasjon av revisjonen

1. Revisor skal dokumentere planlegging, gjennomførte revisjonshandlinger,

resultat av revisjonen og konklusjonene basert på innhentede revisjonsbevis. Dokumentasjonen skal gi tilstrekkelig oversikt til å kunne underbygge revisors konklusjoner.

2. Får revisor indikasjoner på at det kan foreligge misligheter og feil, skal revisor dokumentere dette særskilt og angi hva revisor har gjort i den anledning.
3. Har revisor frarådet en annen revisor å påta seg et oppdrag, skal begrunnelsen for dette fremgå av revisors dokumentasjon. Det samme gjelder en ny revisors begrunnelse for å påta seg et oppdrag i strid med den tidligere revisors råd.

§ 5-4 Dokumentasjon av rådgivning og andre tjenester

1. Ved utføring av rådgivningsoppdrag og andre tjenester for revisjonsklienten, skal revisor dokumentere oppdragets art, omfang og eventuell anbefaling.
2. Revisor skal fakturere rådgivning og annen bistand særskilt med angivelse av oppdragets art.

§ 5-5 Nummererte brev

1. I brev som nummereres fortløpende skal revisor innta
 - a) vesentlige kontrollmessige svakheter som er avdekket.
 - b) andre vesentlige forhold som er påpekt overfor foretaket
 - c) begrunnelse for manglende underskrift ved lovbestemte særoppgaver
 - d) begrunnelse for å fratrukket oppdraget når revisor fratrer før tjenestetidens utløp
 - e) vesentlige svakheter som er avdekket etter § 5-2 annet ledd
2. Nummererte brev skal sendes foretakets styre eller eierne når foretaket ikke har styre.

I særmerknad nr. 5 fremsettes forslag om følgende endring i første ledd (b):

«(b) andre forhold som er påpekt overfor foretaket»

I særmerknad nr. 4 fremsettes forslag om at første ledd pkt. (e) utgår.

I særmerknad nr. 6 fremsettes forslag om nytt annet ledd:

«(2) Uavhengig av første ledd skal revisor minst en gang i året i nummerert brev informere om revisjonsarbeidet og resultatet av revisjonen.»

Lovforslagets (2) blir da (3).

I særmerknad nr. 7 fremsettes forslag om nytt punkt (f) i første ledd:

«(f) skriftlig korrespondanse i tilknytning til rådgivning»

§ 5-6 Oppbevaring

1. Revisor skal oppbevare dokumentasjon etter dette kapittel på en ordnet og betryggende måte i minst 10 år. Departementet kan gi nærmere forskrift om oppbevaringsmåten.

§ 5-7 Revisjonsberetning

1. Revisor skal uten unødig opphold, og senest innen den lovbestemte frist for avleggelse av regnskap, avgi revisjonsberetning. Revisjonsberetning skal avgis innen samme frist også om regnskap ikke foreligger eller er ufullstendig. Revisjonsberetningen avgis til generalforsamlingen eller selskapsmøtet, eierne eller det organ som vedkommende særlov bestemmer.
2. I revisjonsberetningen skal revisor bekrefte om revisjonen er utført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk.
3. I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om hvorvidt regnskapet er gjort opp i samsvar med lov, forskrift og de krav god regnskapsskikk fastsetter samt om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet.
4. Revisor skal ellers gi slik redegjørelse for resultatet av revisjonen som det etter forholdene er grunn til. Dersom regnskapet ikke gir de opplysninger om foretakets resultat og stilling som burde vært gitt, skal revisor presisere dette eller ta forbehold og eventuelt gi nødvendige tilleggsopplysninger i sin beretning.
5. Finner revisor at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, skal dette angis særskilt.
6. Revisjonsberetningen skal for øvrig avgis i samsvar med og ha det innhold som lov, forskrift og god revisjonsskikk fastsetter.

"Revisjonens formål, innhold og omfang" i Kap. 6 Revisors taushetsplikt. Informasjonsplikt

§ 6-1 Revisors taushetsplikt

1. Med de unntak som følger av lov, er revisor og dennes medarbeidere forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet i foretaket får kjennskap til.
2. Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at revisor kan foreta kontroll hos en annen revisor av utførelsen av revisjonen, herunder av den skriftlige dokumentasjon. Revisor må bevare taushet om innholdet i disse dokumenter.
3. Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at valgt revisor i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet gir informasjon til valgt revisor i morselskapet.
4. Revisor kan ikke til skade for foretaket eller for å skaffe seg eller andre urettmessige fordeler, utnytte opplysninger han har fått i foretak hvor han er eller tidligere har vært revisor.
5. Taushetsplikten gjelder også etter at revisor har avsluttet oppdraget.

I særmerknad nr. 8 framsettes forslag om et nytt punkt 4 (nåværende punkt 4 og 5 forskyves):

«Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at revisor, når det foreligger indikasjoner på alvorlige lovbrudd begått av foretaket eller foretakets ansatte/eiere, og foretakets ledelse ikke iverksetter korrigerende tiltak, underretter politiet. Dersom lovbruddet finner sted på et særattestasjonspliktig område, bør underretningen isteden skje til vedkommende tilsynsmyndighet. Regelen om først å underrette foretakets ledelse kan fravikes, dersom det er grunn til å tro at formålet med underrettelsen derved settes i fare. Dersom revisor i henhold til dette ledd rapporterer i aktsom god tro, skal slik rapportering ikke medføre ansvar for revisor.»

I særmerknad nr. 9 fremsettes forslag om et nytt punkt 6 (nåværende punkt 5 blir punkt 7):

«Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdraget til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Det samme gjelder revisors rådgivningsoppdrag.»

§ 6-2 Fritak for taushetsplikt

1. Styret kan fritta revisor for taushetsplikten. Har foretaket ikke styre, kan eierne fatte slikt vedtak.

I særmerknad nr. 10 fremsettes forslag om nytt annet ledd:

«Under gjeldsforhandling og konkurs kan bostyret fatte vedtak om fritak fra taushetsplikten.»

§ 6-3 Revisors informasjonsplikt

1. Når det kreves av generalforsamlingen eller selskapsmøtet, eller av et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, eller av daglig leder eller en gransker, plikter revisor innenfor rammen av sine oppgaver å gi opplysninger om forhold vedrørende foretaket som revisor har fått kjennskap til under revisjonen med mindre de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for foretaket. Får revisor utenfor møte anmodning om å gi informasjon til et medlem av bedriftsforsamlingen eller styret, kan revisor kreve å få gi svar i møte i vedkommende organ.
2. Innen rammen av konkursloven § 101 og uten hinder av § 6-1 plikter revisor å gi bostyret den nødvendige informasjon. Bostyret skal under gjeldsforhandling og konkurs ha rett til den samme informasjon som et styre ellers har.
3. Når det kreves av valgt revisor i morselskap, plikter valgt revisor i datterselskap, tilknyttet selskap eller felleskontrollert virksomhet å gi morselskapets revisor all nødvendig informasjon.
4. Annen informasjonsplikt må ha hjemmel i lov.

§ 6-4 Utlevering av dokumenter

1. Uten hinder av taushetsplikt etter denne lov kan revisor utlevere et dokument som revisor har avgitt og som skal være offentlig tilgjengelig. Det samme gjelder utlevering til offentlig myndighet av dokument som revisor har avgitt eller medundertegnet og som vedkommende myndighetsorgan har innsynsrett i etter bestemmelse i lov eller forskrift.
2. Dersom et revisjonspliktig foretak etter bestemmelse i lov eller forskrift har plikt til å utlevere bestemte dokumenter til et myndighetsorgan, og den revisjonspliktige ikke etterkommer dette, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter nevnt i første ledd til vedkommende myndighet.
3. Revisor skal underrette foretaket om hvilke dokumenter som er utlevert.

*"Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov" i Kap. 7
Revisors tjenestetid, fratreden og nyvalg*

§ 7-1 Tjenestetid

1. Med mindre noe annet er bestemt i dette kapittel, tjenestegjør revisor inntil ny revisor er valgt.

§ 7-2 Revisors fratreden

1. Revisor har rett til å fratre selv om tjenestetiden ikke er ute når revisor ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter denne lov eller det foreligger andre særlige grunner.
2. Revisor har plikt til uten ugrunnet opphold å fratre, selv om tjenestetiden ikke er ute, når revisor under sitt arbeid har avdekket og påpekt vesentlige brudd på den lovgivning foretaket er underlagt og foretaket ikke iverksetter nødvendige tiltak.
3. Forut for fratreden skal styret, eller eierne når foretaket ikke har styre, gis rimelig forhåndsvarsel.
4. Ved fratreden skal revisor, uten ugrunnet opphold og uavhengig av grunn, gi melding om sin fratreden til Foretaksregisteret.

§ 7-3 Valg av ny revisor

1. Nyvalgt revisor skal, før det avgis erklæring om at valget mottas, varsle den tidligere valgte revisor om forespørselen og be om uttalelse om det foreligger forhold som tilsier at ny revisor ikke bør påta seg oppdraget. Tidligere revisor plikter uten unødig opphold å besvare forespørselen.
2. Ved ethvert revisorskifte har tidligere revisor, uten hinder av taushetsplikten, plikt til å legge frem for nyvalgt revisor dokumentasjon av revisjonen og annen informasjon når den nyvalgte revisor ber om det og dette har betydning for den fremtidige regnskapsavleggelse.
3. Når revisor fratrer før tjenestetiden er ute, har tidligere revisor uten hinder av taushetsplikten, plikt til å gi nyvalgt revisor nødvendig informasjon om forholdene som forårsaket fratreden, og å gi skriftlig begrunnelse dersom tidligere revisor fraråder ny revisor å påta seg oppdraget, jf § 5-3 tredje ledd.
4. Nyvalgt revisor plikter å bevare taushet om den informasjon han får fra tidligere revisor. Påtar revisor seg oppdraget i strid med tidligere revisors råd, skal begrunnelse for dette dokumenteres, jf § 5-3 tredje ledd.

"Revisors rammevilkår" i Kap. 8 Revisortilsyn

§ 8-1 Opprettelse av tilsynet

1. Departementet skal opprette et revisortilsyn. Departementet kan delegere sin myndighet etter denne lov videre til revisortilsynet.

§ 8-2 Taushetsplikt

1. Ved utførelsen av sine oppgaver har revisortilsynet, eller den som på vegne av tilsynet har foretatt undersøkelser hos en revisor, taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Taushetsplikten gjelder også overfor annen

offentlig myndighet med mindre det er gjort særskilt unntak i medhold av lov.

I særmerknad nr. 11 fremsettes forslag om endret innhold i paragrafen:

«§ 8-2 Taushetsplikt

1. Ved utførelsen av sine oppgaver har Revisortilsynet, eller den som på vegne av Revisortilsynet har foretatt undersøkelser hos en revisor, taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til.
2. Taushetsplikten etter første ledd er likevel ikke til hinder for at opplysningene gis
 - a) til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler,
 - b) til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om regnskapsplikt, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet,
 - c) til offentlig oppnevnt granskningskommisjon eller
 - d) til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak.»

§ 8-3 Revisortilsynets oppgaver

1. Godkjenning: Revisortilsynet skal godkjenne de revisorer som skal kunne påta seg revisjon etter denne lov. Revisortilsynet skal herunder påse at de formelle vilkår for godkjenning, valgbarhet og fornying etter denne lovs "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3 er til stede.
2. Register: Revisortilsynet skal føre et register over revisorer i samsvar med "*Straff og erstatning*" i kapittel 11 og påse at registeret til enhver tid er à jour.
3. Tilsyn: Revisortilsynet skal føre et aktivt tilsyn med godkjente revisorer i samsvar med "*Revisorutdanningen*" i kapittel 9.
4. Sanksjoner: Revisortilsynet skal treffe vedtak om sanksjoner overfor revisorer og revisjonsselskaper.
5. Revisortilsynet skal utføre sine oppgaver i henhold til forvaltningsloven med mindre noe annet er særskilt fastsatt i eller i medhold av denne lov.

§ 8-4 Kostnadsutlikning

1. Kostnadene ved å føre revisortilsyn etter denne lov utlignes på de revisorer og revisjonsselskaper som til enhver tid er godkjent etter denne lov.
2. Departementet kan gi nærmere forskrift om de kostnader som skal utlignes og hvilke prinsipper de skal utlignes etter.

"Revisorutdanningen" i Kap. 9 Tilsynsvirksomhet

§ 9-1 Tilsynets innhold

1. Revisortilsynet skal påse at revisor utfører sitt arbeid i samsvar med denne lov og at revisor for øvrig opptrer innen rammen av de bestemmelser som gjelder for yrkesutøvelsen. Som et ledd i dette tilsyn kan Revisortilsynet:
 - a) Kreve forklaring fra revisor, og foreta undersøkelser av revisors arbeid og arbeidsopplegg, herunder kontroll av dokumentasjonen av revisors arbeid og andre forhold knyttet til yrkesutøvelsen. Slike undersøkelser kan foretas både som et ledd i det alminnelige tilsyn og når det, på grunn av klage eller andre forhold, er grunn til å tro at revisor har forsømt sine plikter. Forklar-

- ing kan også kreves fra enhver som er i revisors tjeneste.
- b) Kreve forklaring fra revisor og foreta undersøkelser i samsvar med bokstav (a) når det gjelder forhold som faller inn under § 1-1 tredje og fjerde ledd.

§ 9-2 Samarbeid om tilsyn

1. Revisortilsynet kan samarbeide med revisororganisasjonenes tilsynsorganer med sikte på et mest mulig dekkende tilsynsomsfang.

"Godkjenning og tilsyn" i Kap. 10 Sanksjoner

§ 10-1 Tilbakekalling av godkjenning

1. Godkjenningen for en fysisk person, jf denne lovs *"Historisk utvikling og status i Norge"* i kapittel 3, kan tilbakekalles for alltid eller for en viss tid dersom vedkommende må anses uskikket som revisor fordi vedkommende
 - a) har gjort seg skyldig i urettskaffent forhold som svekker den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller
 - b) forsettlig eller grovt uaktsomhet har gjort seg skyldig i mislighold av sine plikter som revisor, eller
 - c) unnlater å gi forklaring eller å medvirke til undersøkelse etter § 9-1 første ledd
2. Dersom det foreligger spesielle og formildende omstendigheter kan Revisortilsynet gi revisor advarsel i stedet for tilbakekalling av godkjenningen etter første ledd.

§ 10-2 Advarsel og kritikk

1. Dersom revisor ellers forsømmer sine plikter ved uaktsomhet, kan Revisortilsynet gi advarsel til fysisk person som er godkjent etter denne lovs *"Historisk utvikling og status i Norge"* i kapittel 3. I mindre vesentlige saker kan sanksjonsformen kritikk nyttes.
2. Dersom det foreligger særlig skjerpene omstendigheter, kan revisor i stedet ilegges sanksjoner etter § 10-1 første ledd.

§ 10-3 Sanksjoner overfor revisjonsselskaper og deres tillitsmenn

1. Dersom et revisjonsselskap er valgt revisor, kan såvel selskapet som fysiske personer som er godkjent etter denne lovs *"Historisk utvikling og status i Norge"* i kapittel 3 og som er medlemmer av selskapets styrende organer eller er daglig leder, ilegges sanksjoner etter § 10-1, § 10-2 eller § 10-4.

§ 10-4 Suspensjon av rettigheter

1. Dersom revisor er siktet eller tiltalt for et forhold som kan medføre tap av godkjenning som revisor, kan godkjenningen som revisor suspenderes for bestemt tid.

§ 10-5 Sanksjonskompetanse

1. Ved illeggelse av disiplinære sanksjoner kan tilsynsmyndighetene bare nytte

sanksjoner som er hjemlet i denne lov.

§ 10-6 Foreldelse

1. Foreldelsesfristen etter dette kapittel er fem år.

"Straff og erstatning" i Kap. 11 Revisorregister

§ 11-1 Registerets innhold

1. Registeret, jf § 8-3 fjerde ledd, skal inneholde følgende informasjon om revisorer og revisjonsselskaper:
 - a) Revisornummer (organisasjonsnr.) og for fysiske personer personnummer
 - b) Navn, eventuelt firma og adresse
 - c) Dato for godkjenning og godkjenningsnivå
 - d) For revisjonsselskaper navn på de ansvarlige revisorer
 - e) Navn og adresse på aksjeeiere i revisjonsaksjeselskaper
 - f) Navn og adresse på styremedlemmer og daglig leder
 - g) Medlemskap i revisororganisasjon
 - h) Valgbarhet
2. Registeret skal dessuten inneholde informasjon om sanksjoner ilagt etter *"Godkjenning og tilsyn"* i kapittel 10. I registeret skal angis:
 - a) Sanksjonsform
 - b) Tidspunkt for eventuelt sanksjonsutløp når sanksjonen er tidsbegrenset.

§ 11-2 Revisors informasjonsplikt overfor registeret

1. Ved søknad om godkjenning plikter revisor og revisjonsselskaper å gi skriftlig og fullstendig informasjon om de forhold som er nevnt i § 11-1 første ledd.
2. Revisor og revisjonsselskaper plikter omgående å underrette registeret dersom det skjer endringer i den informasjon som er registrert eller de forhold som ligger til grunn for godkjenningen og valgbarheten.

§ 11-3 Opplysninger fra revisorregisteret

1. Enhver har rett til innsyn i den registrerte informasjon etter § 11-1 om bestemte personer eller selskaper.

§ 11-4 Fjerning fra registeret. Sletting av informasjon

1. Opplysninger om revisorer som er fratatt sin godkjenning for alltid, tas ut av revisorregisteret.
2. Sanksjoner som er tidsbegrensede, slettes fem år etter sanksjonstidens utløp.
3. Andre sanksjoner slettes etter fem år.
4. Bestemmelsen i denne paragraf er ikke til hinder for at informasjonen oppbevares hos tilsynsmyndighetene.

§ 11-5 Forskrifter

1. Departementet kan gi nærmere forskrifter om føring og vedlikehold av registeret og om dets innhold.

*"Merknader til de enkelte paragrafer" i Kap. 12 Revisornemnd**§ 12-1 Organisering av revisornemnda*

1. Departementet skal etablere en frittstående revisornemnd som skal være ankeinstans for vedtak truffet av Revisortilsynet.
2. Revisornemnda skal ha 7 medlemmer med varamedlemmer som alle oppnevnes for en periode på tre år.
3. Nemndas leder og dennes personlige varamann skal fylle vilkårene for å være høyesterettsdommer.
4. Av nemndas medlemmer skal minst ett være registrert revisor og minst ett være statsautorisert revisor. Nemndas øvrige medlemmer skal ha erfaring fra virksomhet som berøres av revisjon. For varamedlemmer skal tilsvarende gjelde.
5. Nemnda skal ha et eget sekretariat. Departementet kan gi forskrift om nemndas og sekretariatets virksomhet.

§ 12-2 Revisornemndas oppgaver

1. Foruten å være ankeorgan for vedtak som er fattet av Revisortilsynet, skal Revisornemnda påse at det føres et dekkende tilsyn med revisorer og deres fagutøvelse. Nemnda skal dessuten være rådgivende organ for tilsynsvirksomheten.
2. Nemnda skal videre være rådgivende organ for departementet i saker som angår revisjon og revisorer.
3. Under sitt arbeid har revisornemnda rett til å innhente den samme informasjon som Revisortilsynet har etter § 9-1 og nemnda er underlagt de samme regler om taushetsplikt som gjelder for Revisortilsynet etter § 8-2.
4. For nemndas saksbehandling og vedtak gjelder de samme regler som for Revisortilsynet.

*"Lovutkast" i Kap. 13 Klager på revisor**§ 13-1 Klagerett*

1. Et revisjonspliktig foretak, dets eiere eller aksjonærer, medlemmer av foretakets styrende organer, bostyrer, annen revisor i konsernet, revisororganisasjonene, kreditorer eller andre som har direkte økonomisk interesse i foretaket, kan innklage en revisor til Revisortilsynet når de mener at revisjonen av foretaket, eller utførelsen av lovbestemt særattestasjon, ikke er gjennomført i samsvar med lov, forskrift og god revisjonsskikk.
2. Klagerett har dessuten offentlig myndighet som fører tilsyn eller kontroll med foretakets regnskaper eller på annen måte fører tilsyn med dets virksomhet.
3. Klageretten etter første og annet ledd gjelder også når revisor utfører andre oppgaver som omfattes av tilsynet etter § 9-1.
4. Ved mottagelse av en klage skal revisortilsynet vurdere om klager er klageberettiget. Finner revisortilsynet at dette ikke er tilfelle, skal klager ha melding med kort begrunnelse for dette.

I særmerknad nr. 12 fremsettes forslag om endret annet ledd:

«(2) Klagerett har dessuten enhver offentlig myndighet.»

§ 13-2 Saksbehandlingsregler

1. En klage skal være skriftlig og inneholde en redegjørelse for det forhold det klages over. Faktiske forhold som gjøres gjeldende som grunnlag for klagen, må så langt mulig dokumenteres.
2. Finner revisortilsynet at klagen ikke er tilstrekkelig opplyst, kan det be klageren om å legge frem supplerende opplysninger innen en rimelig frist.
3. Den innklagede revisor har rett til å gjøre seg kjent med klagens innhold og har rett til å uttale seg innen en rimelig frist.
4. Klager har rett til, med unntak av det som faller inn under reglene om taushetsplikt, å gjøre seg kjent med innholdet i den uttalelse som innklaget revisor har avgitt.
5. Når revisortilsynet finner at saken er tilstrekkelig belyst, treffer det vedtak som meddeles samtidig til klager og den innklagede. Vedtaket skal begrunnes.

§ 13-3 Saksomkostninger ved klagebehandling

1. Såvel klager som innklaget kan pålegges å dekke revisortilsynets kostnader ved klagebehandlingen i tilfelle en klage er urimelig eller revisors forhold er særlig kritikkverdig.

I særmerknad nr. 13 fremsettes forslag om endret innhold:

1. Innklaget revisor kan ilegges saksomkostninger i tilfeller hvor revisors forhold er særlig kritikkverdig.»

Kap. 14 Straff

§ 14-1 Skyldkrav

1. Revisor som forsettlig eller uaktsomt handler i strid med bestemmelsene i denne lov eller i medhold av denne, straffes etter bestemmelsene i § 14-2, dersom forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse.

§ 14-2 Strafferammer

1. Overtredelse av denne lovs "[Utdanningsopplegg](#)" i kapittel 4 eller i medhold av dette straffes med bøter. Når det foreligger skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil tre måneder anvendes.
2. Overtredelse av denne lovs § 3-1, første ledd eller "[Revisjonsordninger i EU-land \(Situasjonen i 1995\)](#)" i kapitlene 5, 6 og 7 eller i medhold av disse, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Når det foreligger skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil ett år anvendes.
3. Medvirkning straffes på samme måte.

I særmerknad nr. 14 fremsettes forslag om endring av første linje i annet ledd til:

1. Overtredelse av denne lovs § 3-1 eller § 9-1 eller —»

§ 14-3 Foreldelse

1. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak etter denne lov er fem år.

Kap. 15 Erstatning

§ 15-1 Erstatningsansvar

1. Revisor plikter å erstatte skade som revisor forsettlig eller uaktsomt har voldt foretaket eller andre under utførelsen av sitt oppdrag eller for øvrig svarer for etter alminnelige erstatningsregler.
2. Er et revisjonsselskap valgt til revisor, er selskapet og den som har vært utpekt som ansvarlig for revisjonen, ansvarlige for skaden én for begge og begge for én.

§ 15-2 Lempning

1. Erstatningsansvar etter § 15-1 kan lempes etter lov om skadeserstatning § 5-2.

Kap. 16 Overgangsregler. Ikrafttredelse

§ 16-1 Overgangsregler

1. Den som er godkjent som registrert eller statsautorisert revisor og innført i revisorregisteret ved denne lovs ikrafttreden, godkjennes automatisk på samme godkjenningsnivå.
2. Den som er opptatt som student på nåværende revisorstudium eller høyere revisorstudium før ny studieordning innføres og som fullfører eller tidligere har fullført eksamen i samsvar med gjeldende regler, kan godkjennes som revisor forutsatt at de øvrige krav er oppfylt. Disse kandidater må likevel tilfredstille kravene etter § 3-4.
3. Departementet kan gi nærmere forskrift om overgangsordning knyttet til ny studieordning.

§ 16-2 Ikrafttredelse

1. Denne lov trer i kraft fra det tidspunkt Kongen bestemmer. Fra samme tidspunkt oppheves lov av 14. mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer.

I særmerknad nr. 15 fremsettes forslag om ny paragraf i revisorloven:

«§ 16-3 Forskrifter

1. Departementet kan ved forskrift gi nærmere bestemmelser om de forhold loven regulerer.»

Kap. 17 Endring i andre lover

1. Regnskapslov

Kap. A Revisjon

§ A-1 Revisjonsplikt

1. Foretak som etter denne lov skal avlegge årsregnskap, har revisjonsplikt, jf lov

- av ... om revisjon og revisorer.
2. Revisjonsplikt etter første ledd gjelder likevel ikke dersom driftsinntektene av den samlede virksomhet er mindre enn 5 mill. kroner. Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer revisjonsplikten for det etterfølgende regnskapsår. Dersom driftsinntektene i to påfølgende regnskapsår synker under beløpsgrensen, faller revisjonsplikten bort med virkning fra og med det tredje regnskapsåret. Fritaket for revisjonsplikt for årsregnskapspliktige som omfattes av selskapsloven (lov 21. juni 1985 nr. 83), gjelder bare dersom antallet deltakere ikke overstiger fem. Fritaket gjelder ikke for kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person med begrenset ansvar og selskaper hvor samtlige eiere er juridiske personer med begrenset ansvar.
 3. Fritaket for revisjonsplikt etter annet ledd gjelder ikke når revisjonsplikt følger av annen lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov.
 4. Fritaket for revisjonsplikt etter annet ledd gjelder ikke foretak som er pliktige til å utarbeide konsernregnskap etter § 3-2, jf § 3-5 og § 3-6.

§ A-2 Valg av revisor

1. Foretak nevnt i denne lovs § 1-1 og som har revisjonsplikt etter § A-1, skal velge minst en revisor valgbar etter lov av ... om revisjon og revisorer.
2. Foretak som er nevnt i denne lovs § 1-4 første ledd pkt. 1 og 4 skal velge minst en statsautorisert revisor. Dette gjelder for datterselskap bare dersom selskapet selv faller inn under kriteriene i første punktum. Velges et revisjonsselskap, må dette utpeke en ansvarlig revisor som tilfredsstillter kompetansekravene.

§ A-3 Medvirkning fra foretaket

1. Foretaket skal gi revisor mulighet til å gjennomføre de undersøkelser og innhente de opplysninger som revisor finner nødvendig for planlegging og utførelse av sitt oppdrag.
2. Foretakets ledelse skal sørge for at revisor får den bistand fra foretaket som revisor ber om.

§ A-4 Oppbevaring av nummererte brev

1. Foretaket skal journalføre nummererte brev, jf § 5-5 i lov om revisjon og revisorer, i en protokoll og oppbevare dem ordnet og betryggende sammen med protokollen i minst 10 år.

2. Aksjelov

"Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)" i Kap. 5 Selskapets ledelse

§ 5-4 Forvaltningen av selskapet

1. Styret skal få seg forelagt og behandle nummererte brev fra revisor, jf lov om revisjon og revisorer § 5-5.

"Revisors rammevilkår" i Kap. 8 Revisjonsplikt, valg av revisor m.v.

§ 8-1 Revisjonsplikt

1. Selskaper som omfattes av denne lov har revisjonsplikt etter lov om årsregnskaper m.v. av ... kap. A, jf lov av ... om revisjon og revisorer.

§ 8-2 Valg av revisor

1. Generalforsamlingen skal velge en eller flere revisorer, valgbare etter lov av ... om revisjon og revisorer. Regnskapsloven § A-2 annet ledd får tilsvarende anvendelse.

§ 8-3 Tjenestetid. Godtgjørelse

Forslagets § 8-2 første ledd utgår. Forslagets annet ledd blir første ledd.

§ 8-4 Tilbaketreden og annet opphør

Forslagets § 8-3 første ledd utgår. Annet ledd og tredje ledd i forslaget § 8-3 blir nytt første og annet ledd i § 8-4.

§ 8-5 Nyvalg av revisor

Som forslaget § 8-4.

§ 8-6 Selskapets medvirkning ved revisjonen

1. Selskapet skal gi revisor mulighet til å gjennomføre de undersøkelser og innhente de opplysninger som revisor finner nødvendig for planlegging og utførelse av sitt oppdrag. Selskapets ledelse skal sørge for at revisor får den bistand som revisor ber om.
2. Innkalling til generalforsamling og dagsorden skal sendes revisor som har plikt til å møte i saker som knytter seg til oppdraget. For øvrig har revisor rett til å møte i generalforsamlingen.

II Valgbarhet m.v. og III Revisors virksomhet foreslås sløyfet (§§ 8-5 til 8-13)

I § 16-1 (1) sløyfes «revisor». Likeledes sløyfes annet ledd. I § 16-7 og 16-8, begges første ledd, sløyfes «revisor».

Vedlegg 1

Særmerknader

A. Forslag om alternative lovbestemmelser

1 SÆRATTESTASJONER

§ 2-2 annet ledd (a) – (c)

(Særmerknader vedr. fastsettelse av minimumskrav til innholdet. Avgitt av Hareide, Iversen, Kristensen og Selås.)

I lovforslagets § 2-2 annet ledd (a) – (c) fastsettes endel minimumskrav som må stilles til innholdet i den hjemmel som pålegger en særattestasjon. Disse medlemmer vil peke på at en bestemmelse gitt i revisorloven ikke vil være bindende for lovgiver ved utforming av bestemmelser om særattestasjoner i andre lover. Kravene som stilles bør omtales i merknadene til § 2-2 og ikke inntas i selve loven.

Forslag:

§ 2-2 annet ledd (a) – (c) utgår.

2 PRAKSISKRAV FOR SKATTEREVISORER

Utredningens "Drøfting av fremtidige godkjenningskrav for revisorer som utfører finansiell revisjon" i kap. 10.2.3

(Merknader til at Utvalget ikke finner praksis som skatterevisorer tilstrekkelig for alene å dekke praksiskravet for godkjenning. Avgitt av Hareide, Iversen og Kristensen.)

Under drøftingen til *"Drøfting av fremtidige godkjenningskrav for revisorer som utfører finansiell revisjon"* i kap. 10.2.3 under den praktiske opplæringen legger Utvalget til grunn følgende:

«Ett år av opplæringstiden bør kunne aksepteres gjennomført ved andre revisjonsformer. En forutsetning må være at denne revisjonen omfatter generell revisjonsmetodikk i form av planlegging, revisjonsprogram, revisjonshandlinger, konklusjoner og dokumentasjon. Ansettelse i interne revisjonsavdelinger med finansielle og/eller operasjonelle revisjonsoppgaver, eller ansettelse innen offentlig revisjon (Riksrevisjonen, kommunal- og fylkeskommunal revisjon, skatterevisorfunksjonen, interne revisjonsavdelinger i offentlig sektor o.l.) må anses å tilfredsstillende disse kravene. I særlige tilfeller hvor kandidaten kan dokumentere at arbeidet innen den interne revisjonsfunksjonen eller den offentlige revisjonspraksisen omfatter revisjon av årsoppgjør i henhold til de standarder for revisjon som utvikles av NRRF/NSRF bør det etter vurdert søknad i det enkelte tilfelle kunne aksepteres slik praksis også ut over ett år. *Ikke under noen omstendigheter kan imidlertid slik praksis fullt ut erstatte ansettelse i et privat revisjonsforetak. Sette fordi denne praktiske opplæringen vil mangle opparbeidelse av erfaring på enkelte nødvendige områder, – så som klientkontakt, uavhengighetsrelasjoner, ansvarsproblematikk o.l., samtidig som kravet om bransjevariasjon i de fleste tilfeller ikke vil være dekket (uthevet her).*»

Arbeid som skatterevisor vil opparbeide erfaring på alle nødvendige områder. Som representant for offentlig myndighet er opparbeidelse av erfaring på disse områdene helt nødvendig.

Klientkontakt

Ved gjennomføring av bokettersyn er skatterevisor i kontakt med den næringsdrivende gjennom hele bokettersynprosessen. Revisors oppgave er å få klarlagt faktum slik at den kontrollerte blir gjenstand for korrekt behandling i forhold til gjeldende lover og regler.

Uavhengighetsrelasjoner

Skatterevisor er undergitt habilitetsregler som gjelder for offentlige tjenestemenn. I tillegg er ansatte i skatteetaten underlagt eget bistillingsreglement som stiller svært strenge krav til å kunne ha bierverv, samt drive næringsvirksomhet.

Ansvarsproblematikk

Dette vedrører skatterevisor i liten utstrekning. Etter vår vurdering veier ikke dette argument særlig tungt. Dette fordi det først og fremst er som ansvarlig revisor man kan komme i ansvarsbetingende situasjoner. Dette er ikke i den perioden hvor man opparbeider praksis/autorisasjon.

Bransjevariasjoner

Arbeid som skatterevisor vil over tid omfatte bokettersyn i de fleste bransjer, samtidig som størrelsen på virksomhetene som kontrolleres vil variere.

Skatterevisor utfører bokettersyn i svært mange selskaper hvor det er gjennomført revisjon av den valgte revisor. Arbeidet som skatterevisor er svært nært knyttet til arbeid som den valgte revisor og medarbeidere utfører. Ut fra dette foreslås det at skatterevisorer som har variert bokettersynspraksis med hensyn til bransjer og arbeider under veiledning av en autorisert revisor, bør få godkjent praksisen slik at skatterevisorene får muligheter til å gjennomføre den praktiske delen av fagprøven.

Det vil være et noe underlig signal at skatterevisor som gjennomfører bokettersyn hos selskaper hvor regnskapene er revidert av den valgte revisor før bokettersyn gjennomføres, ikke får godkjent praksisen, slik at en kan avlegge den praktiske delen av fagprøven.

Formålet med den praktiske delen av fagprøven er å vise at kandidaten er kvalifisert til selvstendig å påta seg lovbestemt revisjon i de foretak som underlegges krav til årsoppgjørrevisjon. Ut fra kravet om en slik avsluttende praksisprøve som avgjør om kandidaten er kvalifisert må det åpnes muligheter for at revisorer som ikke er ansatt i et privat revisjonsforetak, men som har praksis som er svært nær denne, må få godkjent praksisen slik at disse kandidatene får muligheter gjennom den avsluttende praksisprøve til å vise om de er egnet til å påta seg lovbestemt revisjon.

Disse medlemmers forslag om tillegg i revisorloven § 3-4 tredje ledd:

1. – – –, eller tre års variert praksis fra bokettersynsvirksomhet under ledelse av en registrert eller statsautorisert revisor.

Subsidiært må det vurderes å godkjenne to år av praksisen.

3 REVISORS HONORAR

Lovforslaget § 4-7

(Særmerknader vedr. drøftingen i "*Revisors honorar*" i kapittel 8.7 om revisors uavhengighet i tilknytning til revisors honorar. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Utvalget har herunder foreslått at regler i god revisorskikk, § 2-4 tas inn i revisorloven, jf. lovutkastets § 4-7 første ledd:

- Revisor skal påse at honoraret fra en klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra en og samme kilde når kilden har avgjørende innflytelse på valget av revisor, ikke utgjør en så stor del av revisors honorar at det kan påvirke uavhengigheten.

Disse medlemmer registrerer at Utvalgets flertall positivt uttaler at man ikke ønsker å knytte noen prosentsats e.l. til bestemmelsen. Disse medlemmer peker videre på at man internasjonalt finner eksempler på at det opereres med «trigger»-grenser på dette området eller endog absolutte tallstørrelser. Disse medlemmer peker bl.a. på de eksempler som er omtalt i utredningens "*Utenlandsk rett*" i kapittel 8.7.4

Disse medlemmer har drøftet hva som eventuelt ville være mest hensiktsmessig, en maksimalgrense for revisors honorar fra en kilde eller en veiledende grense som forutsettes å utløse en særskilt aktsomhetsplikt fra revisors side («trigger»-grense). Disse medlemmer viser bl.a. til at man i Danmark har innført en maksimalgrense på 15% av totale honorarer. Disse medlemmer har likevel ikke funnet å ville foreslå dette. Årsaken er at en absolutt grense for når revisor ikke lenger fremstår som uavhengig, lett kan oppfattes som noe tilfeldig, idet dette er et område hvor det åpenbart er behov for å utvise skjønn.

Disse medlemmer vil derfor foreslå at man innfører en grense for når honoraret fra en og samme klient(gruppe) er såvidt betydelig at den valgte revisor har spesiell tilskyndelse til å vurdere sin uavhengighet i forhold til klienten, ut over den generelle regelen i lovutkastets §§ 4-1 og 4-7 første punktum.

Forslag til endret § 4-7 første ledd:

1. Valgt revisor skal påse at honoraret fra én klient, en gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde når kilden har avgjørende innflytelse på valget av revisor, ikke utgjør en så stor del av revisors honorar at det kan påvirke uavhengigheten. Valgt revisor må i særlig grad vurdere sin uavhengighet dersom honoraret etter første punktum overstiger 15% av den valgte revisors samlede honorarer.

4 REVISORS PLIKTER UT OVER FORHOLD AV BETYDNING FOR REGNSKAPET

Vedr. § 5-2 (2)

(Merknader til Utvalgets forslag om i revisorloven å pålegge revisor særlige oppgaver rettet mot foretaksledelsens styrings- og kontrolloppgaver. Avgitt av *Hanstad, Havstein, Olsnes og Sørлие.*)

Disse medlemmer er uenige i den del av drøftingen og konklusjonen under "*Særoppgaver (særattestasjoner)*" i kap. 6.3.5 som omhandler revisors plikter ut over de forhold som har betydning for regnskapet.

Disse medlemmer har forståelse for ønsket om å etablere en kontroll med at styrende organer ivaretar sine oppgaver på en forsvarlig måte. Det pekes i den forbindelse på at revisjonsstandardene har ivare tatt denne kontrollen så langt det gjelder forhold av betydning for regnskapsavleggelsen. Innvendingene går derfor på kontroll av forhold som ikke har betydning for regnskapet. Det er en vesentlig forskjell

på å «se etter om foretakets styrende organ har engasjert seg tilstrekkelig», til å kontrollere definerte oppgaver. Etter disse medlemmers syn er ikke presisjonen tilfredsstillende med hensyn til kontrolloppgaven. Som Utvalget har påpekt, mangler det konkrete bestemmelser og standarder for ledelsens ansvar.

Det må aldri reises tvil om at styret har det overordnede ansvar for selskapets drift. I gjeldende lovgivning og i det foreliggende forslag til ny aksjelovgivning, foreligger det ingen konkret opplisting av styrets oppgaver. Disse er generelt formulert. Ved å pålegge revisor en plikt til å foreta kontroll etter slike generelle regler for styring av selskapet, vil en gi revisor et indirekte ansvar for disse oppgavene. Dette er uheldig, og skaper tvil om ansvarsforholdet, slik at forslaget kan oppfattes som at styret meddeles ansvarsfrihet.

Internasjonalt pågår det en utstrakt debatt om disse spørsmål, men etter hva disse medlemmer kjenner til, er det ingen land som har funnet en tilfredsstillende løsning. EU har tatt spørsmålet opp i et «green paper» i juli 1996, Utviklingen internasjonalt bør imidlertid følges nøye, slik at vi kan innarbeide nye løsninger dersom det kommer slike.

Med bakgrunn i overstående finner disse medlemmer det vanskelig å pålegge kontroll av oppgaver som ikke er klart definerte.

Forslag:

Utvalgets lovforslag § 5-2 (2) og § 5-5 (1) pkt. e går ut.

5 NUMMERERTE BREV

Lovforslaget § 5-5.

(Særmerknader vedr. omfanget av hva som skal inntas i nummererte brev. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Revisorloven § 8 fjerde ledd lyder:

Forhold som revisor har påpekt overfor bedriften skal inntas i brev som nummereres fortløpende. Dette gjelder også revisors begrunnelse for manglende pliktig underskrift etter ligningslovens § 4-5. Slike brev skal journalføres i en protokoll og oppbevares ordnet og betryggende sammen med protokollen.

Aksjeloven § 10-10 har samme ordlyd.

Det er ikke nærmere beskrevet hva som ligger i «forhold som revisor har påpekt overfor bedriften».

Forskrift om revisjon og revisorer § 3-2 annet ledd sier:

Mangler ved den interne kontroll skal rapporteres skriftlig til virksomhetens ledelse, jfr. revisorlovens § 8, fjerde ledd og aksjelovens § 10-10.

Disse medlemmer har i utredningen foran gått inn for at begrunnelse vedrørende manglende underskrift på følgeskriv til lønns- og trekkoppgaven samt manglende underskrift i tilknytning til lovbestemte sær oppgaver skal inntas i nummererte brev.

Det tas imidlertid forbehold når det gjelder drøftingen av nummererte brev i "*Utlevering av nummererte brev*" i kapittel 8.5.4.5.

Det må presiseres at revisors underretning til selskapet vedrørende feil og mangler mht. skatter og avgifter, jf norm vedrørende kontroll av skatter og avgifter "*Skatteetatens kontrollvirksomhet*" i pkt 3.4, må inngå som en del av de nummererte brevene. Styret og skattemyndighetene er de partene som har mest nytte av disse opplysningene, og begge parter har etter dagens regler tilgang til nummererte brev. Det vil således være naturlig at rapportering fra revisor skjer i form av nummererte brev.

Dagens praksis med bruk av nummererte brev varierer i stor utstrekning, fra at det skrives nummererte brev etter hvert revisjonsbesøk til virksomheter hvor det ikke er skrevet nummererte brev siden ordningen med nummererte brev og journal ble innført i 1990. Vi antar at årsaken til dette er forskjellig fortolkning mht dagens lovtekst – «forhold som revisor har påpekt» – om denne teksten skal tolkes tilnærmet bokstavelig eller om det er en forutsetning at denne kun vedrører «vesentlige forhold».

Underutvalget har beskrevet følgende vedrørende nummererte brev, jf kapittel 9.2.4 siste avsnitt side 117 og første avsnitt side 118:

Underutvalget vil innledningsvis vise til de mer generelle reglene i revisorlovens § 8, 4. ledd om at korrespondanse mellom revisor og klient skal inn som nummerert revisjonskorrespondanse. Underutvalget er kjent med at det forekommer at deler av korrespondansen holdes utenom denne ordningen, og at grensene mellom hva som skal inngå i den formaliserte ordningen og hva som kan holdes utenfor, oppfattes som uklar. Underutvalget finner dette uheldig, og mener at det foreligger behov for en klargjøring på dette området. Etter underutvalgets oppfatning bør det ikke være rom for at noen del av korrespondansen mellom revisor og hans klient, skal holdes utenfor den formaliserte ordningen i revisorlovens § 8, 4. ledd. Det kan forekomme at den valgte revisor velger å korrespondere skriftlig med klienten om mer enn det som er nødvendig å nedfelle skriftlig etter lovgivningen. Underutvalget ser ingen reelle grunner som kunne tilsi at det skulle være noe behov for å trekke et skille mellom ulike deler av korrespondansen med tanke på om den faller inn under noe lovkrav eller ikke, og så bare innta den lovbestemte delen i revisjonskorrespondansen etter revisorlovens § 8, 4. ledd.

Underutvalget vil her nevne at også ligningsmyndighetene vil ha tilgang til foretakenes revisjonskorrespondanse med hjemmel i ligningsloven o.a. Dette er et svært viktig kontrollmiddel sett fra deres synspunkt, både fordi korrespondansen objektivt sett gir signaler mht. områder som bør eller ikke bør kontrolleres, og fordi denne vil kunne inneholde informasjon av betydning ved vurdering av subjektive forhold ved den som kontrolleres. Det skal også nevnes at ligningsmyndigheter, avgiftsmyndigheter mv. har anmeldelseskompetanse innenfor sine respektive tilsynsområder, og at informasjonene kan være av betydning i en slik sammenheng. Det er derfor svært uheldig, sett fra det offentliges side, at informasjonen på dette området begrenses i betydelig grad.»

Disse medlemmer støtter underutvalget på dette punktet. I tillegg presiseres følgende:

Et viktig formål med de nummererte brevene, som Utvalget ikke har kommentert i utredningen "*Utlevering av nummererte brev*" i kapittel 8.5.4.5, er kommunikasjonen mellom revisor og skattemyndighetene, jf NOU 1985: 36. Som Underutvalget påpeker er nummererte brev et viktig hjelpemiddel for skattemyndighetene mht vurderingen av hvordan kontrollressursene bør disponeres i forhold til valgt revisors arbeid. Dette gir også viktig informasjon om hvordan selskapet innretter seg i forhold til gjeldende skatte- og avgiftsregler.

Etter dagens praksis vil mange revisorer foreta en vurdering av om forhold som blir påpekt overfor selskapet er så vesentlige at det skal rapporteres i form av nummererte brev eller i brev / notat utenfor dette nummersystemet. Et krav om at all skriftlig korrespondanse skal inntas i nummererte brev gjør denne vurderingen overflødig samtidig som det dokumenteres både overfor styret og skattemyndighetene hvilke forhold som er påpekt overfor selskapet. Det bemerkes at også forhold som revisor har påpekt overfor selskapet, og som straks blir korrigert, er av betydning

ning for skattemyndighetene, da slike nedtegnelser raskt vil klarlegge den endelige regnskapsmessige behandlingen.

Vi finner det likevel naturlig at revisor ikke tar opp i nummererte brev mindre betydelige feilføringer mv som blir korrigerert umiddelbart. Dokumentasjonen i denne forbindelse bør være en del av regnskapsdokumentasjonen i forbindelse med regnskapskorrigeringen til selskapet. Dette er også hensiktsmessig sett i forhold til at nummererte brev foreslås sendt til selskapets styre, jf lovutkastet § 5-5 annet ledd.

Disse medlemmer vil også understreke at skattemyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 46 og ligningsloven § 4-10 skal ha tilgang til bl a styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som er av betydning for skattyters ligning og kontrollen av denne. Etter dette har skattemyndighetene hjemmel til å få fremlagt både nummererte brev og, med få unntak, andre brev/notater som revisor har avgitt til selskapet. Disse medlemmer finner det således hensiktsmessig å samle all slik korrespondanse i nummererte brev. Vi foreslår derfor at forhold som revisor påpeker overfor bedriften, med unntak for mindre betydelige feilføringer o.l som korrigeres umiddelbart, skal rapporteres til virksomheten i form av nummererte brev.

Disse medlemmer ønsker for øvrig å presisere at det forutsettes at revisor, som ledd i revisjonen, jf. lovutkastets § 2-1 og tilleggsoppgaven som fremgår av lovutkastets § 5-2 annet ledd, må ha ansvar for å se etter at foretakets styrende organ behandler de nummererte brev, og vurderer den behandling disse er undergitt.

Disse medlemmer vil foreslå følgende ny § 5-5 første ledd (b) :

- a) *andre forhold som er påpekt overfor foretaket*

6 NUMMERERTE BREV

Lovforslaget § 5-5

(Særmerknader vedr. ønskeligheten av å lovfeste den praksis som mange revisjonsfirmaer i dag har, i form av årlige eller hyppigere avsendte «management letters». Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Havstein, Iversen, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon, Selås og Sørli*.)

Det er erfaring for at mange revisorer i dag sender slike brev, uavhengig av om det er avdekket vesentlige feil, hvor det redegjøres for selve revisjonsarbeidet og resultatet av revisjonen.

Slike brev gir nyttig informasjon om revisjonen både for selskapets styre og skattemyndighetene. De er også med på å øke forståelsen i bedriftene om hvilket arbeid den valgte revisor utfører, og bidrar således til å redusere forventningsgapet.

Forslag om nytt annet ledd i § 5-5, – lovforslagets (2) blir da (3):

- (2) *Uavhengig av første ledd skal revisor minst en gang i året i nummerert brev informere om revisjonsarbeidet og resultatet av revisjonen.*

7 REVISJON OG RÅDGIVNING

Lovforslaget § 5-5 første ledd

(Særmerknader vedr. korrespondanse om rådgivning. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås*.)

Underutvalget viser i drøftingen av valgte revisors rådgivningsvirksomhet overfor egen revisjonsklient til St prp nr. 1 (1991/92) «Gul bok», hvor det anses som ønskelig med en skjerping av regelverket på dette området. I tilknytning til dette uttaler underutvalget bl.a. følgende om den valgte revisors rådgivning overfor egen revisjonsklient i "*Generelt utdanningsbehov*" i kapittel 9.2:

Underutvalget har vurdert de ovennevnte betenkelighetene mht. kombinasjonen revisjon og rådgivning, og har drøftet hvilke tiltak som kan være aktuelle for å styrke revisors uavhengighet på dette området. I tillegg til å foreta en generell drøfting av problemstillingen, har underutvalget festet seg ved følgende fire hovedpunkter:

1. Klargjøring av grensen mellom revisjon og tillatt rådgivning på den ene siden og tjenester som ikke kan utføres av den valgte revisor på den andre siden.
2. Klargjøring av revisors ansvar ved utførelse av rådgivningstjenester.
3. Ytterligere krav om notoritet over revisors virksomhet på rådgivningssiden.
4. Større grad av offentlighet omkring omfanget av den valgte revisors rådgivningstjenester.

Underutvalget påpeker videre at man er kjent med at enkelte valgte revisorer i mindre foretak går svært langt mht. å gi konkrete råd og anbefalinger om regnskapsmessige og skattemessige løsninger, og endog foretar årsavslutning for klienten både teknisk og innholdsmessig. Disse medlemmer er enig i at det er behov for å rydde opp på dette området. Disse medlemmer viser videre til at hele Utvalget i "[Revisjon og rådgivning](#)" i kapittel 8.4 har sagt seg enig i at det er et behov for å klarlegge bedre grensen mellom akseptabel rådgivning og tjenester som ikke kan utføres av den valgte revisor. I konklusjonskapitlet 8.4.6 er bl.a. uttalt:

Klargjøringen av hvilke oppgaver som er akseptable i forbindelse med revisjon og lovbestemte særoppgaver, må utvikles gjennom forskrift og standarder.

Disse medlemmer vil i denne sammenheng også peke på den utvikling som har foregått i retning av en konsentrasjon av store deler av revisjonen mot svært store revisjonsforetak, som også i betydelig omfang tilbyr rådgivningstjenester, herunder har egne juridiske avdelinger eller samarbeider nært med andre foretak som tilbyr juridiske tjenester. Disse medlemmer viser til de forslag som Utvalget har fremmet og som til en viss grad imøtekommer denne utviklingen, jf. lovutkastets § 4-7 tredje og fjerde ledd, men forutsetter i tillegg til dette at Finansdepartementet og Revisortilsynet vil følge nøye med i den videre utviklingen på området.

Når det gjelder punkt 2 ovenfor, revisors ansvar ved utførelse av rådgivningstjenester, har Utvalget foreslått at slik rådgivningsvirksomhet overfor egne revisjonsklienter må falle inn under tilsynsordningen for revisorer, jf. lovutkastets § 9-1, og derved også lovens kapitler 10 og 13 – 15.

Når det gjelder punktene 3 og 4 ovenfor om notoritet og offentlighet omkring rådgivningsvirksomheten, mener disse medlemmer at man bør gå noen skritt lenger enn foreslått av foran i utredningen. Underutvalget uttaler i "[Fremtidens krav til revisorer](#)" i kapittel 9.2.2 at dersom man velger å praktisere reglene om uavhengighet i forbindelse med revisors rådgivning relativt liberalt, bør dette ikke gjøres «uten at det parallelt iverksettes balanserende tiltak». Disse medlemmer er enig i dette, og anser i likhet med underutvalget krav til notoritet og offentlighet omkring revisors rådgivningstjenester som relevante balanserende tiltak. Underutvalget har foreslått at all rådgivning må dokumenteres. Underutvalget har også foreslått at dersom det dreier seg om større oppdrag, må disse dokumenteres i form av skriftlige rapporter, som også inneholder premissene for vedkommende oppdrag. Slike skriftlige rapporter skal ihht. underutvalget inngå som nummererte brev.

I "[Drøfting](#)" i kapittel 8.4.5 sier Utvalget bl.a. følgende vedrørende spørsmålet om korrespondanse mv. knyttet til rådgivning skal inngå i nummererte brev:

Det har vært drøftet om korrespondansen m.v. knyttet til rådgivning skal omfattes av de nummererte brev som revisorloven § 8, fjerde ledd / aksjeloven § 10-10 krever. Kravet om nummererte brev ble i sin tid formet med hjemmel i ligningsloven og ut fra skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for innsyn. Forhold som knytter seg til veiledning og rådgivning vil neppe ha den samme betydning ut fra et skatte- og avgiftssynspunkt. Rådgivning kan dessuten i mange tilfelle knytte seg til forhold som er taushetsbelagte.

Utvalget mener derfor at korrespondansen i tilknytning til rådgivning ikke bør omfattes av kravene til nummererte brev.

Disse medlemmer er uenig i dette og mener tvert imot at forhold som knytter seg til rådgivning og veiledning er av stor viktighet for skatte- og avgiftsmyndighetene. Ikke minst gjelder dette for rådgivning på skatte- og avgiftsområdet, som etter disse medlemmers oppfatning utgjør en betydelig del av den samlede rådgivningsvirksomhet. Korrespondanse knyttet til rådgivning vil være av interesse både i vurderingen av vedkommende foretaks skatte- og avgiftsforhold og vedkommende revisors forhold, dvs. hvorvidt revisor eventuelt har medvirket til skatte- og avgiftsunndragelse. Disse medlemmer vil her også vise til forslaget i lovutkastets § 8-2 om at Revisortilsynet i utgangspunktet skal ha taushetsplikt om de forhold som avdekkes under deres tilsyn, og som er kommentert i særmerknad nr. 11. Dersom dette blir gjeldende rett, er det desto viktigere at slik korrespondanse inngår i et system som sikrer ligningsmyndighetene innsyn.

Disse medlemmer minner også om at ligningsmyndighetene fortsatt er foreslått å ha klagerett overfor Revisortilsynet ihht. § 13-1 annet ledd og anmeldelseskompetanse til politi/påtalemyndighet i saker som knytter seg til revisors veiledning og rådgivning.

Disse medlemmer mener også at det faktum at ligningsmyndighetene ved lov gis innsyn i den rådgivning som revisor foretar, har en preventiv effekt i forhold til de råd som gis.

Disse medlemmer stiller seg videre uforstående til uttalelsen i "*Drøfting*" i kapittel 8.4.5 om at slik rådgivning kan gjelde taushetsbelagte forhold. Dette må i så fall gjelde forhold som skattemyndighetene ellers ikke ville ha innsyn i fordi det ligger utenfor ligningsloven § 4-10, jf. merverdiavgiftsloven § 46. Disse medlemmer mener at dette må gjelde helt marginale tilfeller, som ikke kan tillegges vekt i en generell drøfting. Dessuten vises det til at skattemyndighetene selv er underlagt taushetsplikt.

Disse medlemmer vil derfor fremme et forslag som ta hensyn til behovet for notoritet og større åpenhet omkring revisors rådgivning, jf. underutvalgets merknader ovenfor, punktene 3 og 4.

Forslag til § 5-5 første ledd, nytt punkt (f):

I brev som nummereres fortløpende skal revisor innta

(f) skriftlig korrespondanse i tilknytning til rådgivning

Disse medlemmer forstår at medlemmer i Utvalget anser at slik rådgivning ikke passer inn i nummererte brev, begrunnet med at nummererte brev bør reserveres for forhold som revisor har påpekt overfor foretaket. Det kan hevdes at man i motsatt fall undergraver betydningen av de nummererte brevene som noe som foretakets styre må ta tak i og følge opp. En alternativ løsning kan være å holde rådgivningsoppdrag utenfor de nummererte brev og alternativt innføre en annen gruppe av nummerert, skriftlig informasjon mellom revisor og foretaket, som ligningsmyn-

dighetene og tilsynsmyndighetene har innsyn i. Dette foreslås i så fall tatt inn i § 5-4, nytt tredje ledd.

8 RAPPORTERING AV ØKONOMISK KRIMINALITET (MISLIGHETER)

Lovforslaget § 6.1

(Merknader til utredningens "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kapittel 8.5 og lovforslagets § 6.1 om revisors rett til å rapportere tilfeller av økonomisk kriminalitet (misligheter). Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Når det gjelder spørsmålet om hvordan den valgte revisor skal rapportere eventuelle funn på mislighetsområdet, sier den ovennevnte FEE-rapporten bl.a.

In some jurisdictions, statutory auditors must report on incidents of fraud and breaches of company law, even where these have no material effect on the accounts, whereas in other countries statutory auditors' obligations are confined to those cases where there is a material impact.....

The statutory auditor should normally inform the management and/or supervisory board, if he suspects that an illegality may have been committed. In some countries, the duty is to inform the authorities about the concern.

The need for clarity in responsibilities is becoming more acute.....

Dersom det skulle være ønskelig å innføre rapporteringsplikter for den valgte revisor, peker rapporten på følgende spørsmålsstillinger som trenger å vurderes:

- *What type of illegality should the statutory auditor report? (criminal, tax...?)*
- *What degree of certainty is needed that illegality has occurred?*
- *What concept and degree of materiality should be used?*
- *When and how is it appropriate to notify the client company?*
- *What possibilities should be given to the client to rectify the situation and/or disclose the situation voluntarily?*
- *To whom outside the client company should the statutory auditor report?*
 - *confidentially, to relevant authorities?*
 - *publicly in the statutory audit report?*
- *At what point should professional secrecy be breached?*

Når det gjelder rapportering av misligheter inneholder rapporten følgende rekommendasjon:

Make more consistent and precise the regulations for reporting illegal acts. These regulations differ between the Member States and may lack precision. Moreover, there is a growing trend towards overriding obligations of confidentiality. Appropriate guidance would help define the degree of certainty required that the law has been broken before the breach is reported; confirm that only material breaches should be reported; set out a reasonable timetable for reporting; and provide for orderly consideration, rectification and reporting by the client. It would also specify to whom the report should be made, and the degree of confidentiality which attaches to it. Such reporting in good faith should not constitute a breach of any restriction on disclosure of information imposed by contract or by any legislative, regulatory or administrative provision and should not involve the statutory auditor in liability of any kind.

Disse medlemmer peker videre på at når det gjelder rapportering av misligheter, uttales det i «Green Paper» at denne først og fremst forutsettes å skje til foretakets ledelse. Imidlertid uttales videre om dette:

The only circumstances in which auditors should not so report is when they suspect senior management is involved in the fraud. In these circumstances the auditor should report the matter to an appropriate authority. In some Member States, statutory auditors are required to report to the Ministry of Justice.

Når det gjelder situasjonen i andre land, vil disse medlemmer bl.a. peke på følgende:

I Frankrike har det siden 1935 eksistert en lovbestemmelse om anmeldelsesplikt for den valgte revisor av ulovlige handlinger, når visse vilkår er oppfylt. Plikten foreligger ved forsettlig ulovlige handlinger av vesentlig betydning. Det forutsettes at revisor først har rapportert og redegjort for forholdet til foretakets ledelse. Dersom ledelsen iverksetter korrigerende tiltak, stanser revisors videre rapporteringsplikt.

I Nederland har man siden 1. juli 1994 hatt bestemmelser om at valgt revisor, som har påpekt ulovlig forhold overfor foretaksledelsen og som ikke er korrigerert, har plikt til å fratse og samtidig rapportere forholdet til det sentrale politiorganet CRI (Central Criminal Intelligence Department).

I «By-law on reporting of fraud» av 21. juni 1994 foreligger bl.a. følgende definisjoner:

Fraud: deliberate falsification, omission, addition or removal of information by one or more persons in order unlawfully to abstract value from or cause value to accrue in an entity.

Management fraud: fraud perpetrated by or on the instructions of the senior executive (or if the management consists of more than one person, by or on the instructions of one or more members of the management) of the entity.

Følgende forventes foretatt fra den valgte revisors side:

2 (1) If, in the course of performing the audit, the public accountant becomes suspicious that an act of fraud has been committed, he/she should, irrespective of the possible nature or extent of the fraud, conduct the remainder of his/her audit in such a way as to establish as far as is reasonable in the circumstances whether fraud has or has not been committed. The public accountant should notify the management of the entity in writing of his/her concerns, insofar as he/she does not judge this to be inconsistent with the purpose of his/her audit. If the public accountant detects signs of management fraud, he/she should notify the supervisory board, if any, in writing.

2 (2) If the public accountant has reason to suspect that fraud has taken place, he/she should notify the management of the entity of his/her suspicion in writing. He/she should notify the supervisory body in writing in the following circumstances:

- in cases of management fraud; or
- if the management of the entity fails to take reasonable steps to redress the consequences of the fraud as far as possible and prevent its recurrence; or
- if the consequence of the fraud is material in relation to the financial accounts.

2 (3) The public accountant should resign from his/her appointment if the management, or supervisory body, of the entity for which he/she is act-

ing, fails to take adequate steps, within a reasonable period of his/her having notified the management or supervisory body, to redress as far as is reasonably possible the consequences of a material fraud and to prevent its recurrence.

3 (1) If the resignation referred to in Section 2 (3) above relates to a statutory audit of financial accounts as prescribed by Dutch law, the public accountant should notify without delay the central reporting agency, in writing.

3 (2) The public accountant should also notify the central reporting agency without delay in writing if, following the failure of management, or the supervisory body of the entity for which he/she was acting, to take adequate steps to redress, as far as is reasonably possible, the consequences of material fraud and to prevent its recurrence, the client terminates his/her appointment as statutory auditor.

3 (3) The notification referred to in this section should state the nature of the suspected fraud.

I Nederland har man, som nevnt, implementert RS 240 om misligheter og feil med enkelte tillegg. Dette omfatter bl.a. følgende:

15A. In addition to the requirement of paragraph 15, the auditor should perform appropriate modified or additional procedures upon indications of fraud, regardless of its potential effect on the financial statements.

20A. The auditor should inform the supervisory directors in writing, if

- a) management does not adequately cooperate with modified or additional procedures considered necessary by the auditor;
- b) a fraud has been discovered that has a material effect in the financial statements;
- c) circumstances indicate the involvement of senior management; or
- d) management fails to take remedial action and to prevent re-occurrence.

25A. In the Netherlands the public accountant should withdraw from the engagement in the circumstances mentioned in paragraph 25. This requirement is not applicable when fraud is not material.

25B. Remedial action regarding fraud includes reporting to the aggrieved agency, the agreement of a settlement (including any fines etc.) and reflecting this in the financial statements.

25C. The public accountant who withdraws from an audit required by statute or la, for reaksjons of a frau hat is material to the finansiell stammenes, school at as required by section 3 and onwards of the By-law on Reporting of Fraud.

I Sverige har det pågått en diskusjon om revisors rapportering av ulovlige handlinger med utgangspunkt i utredningen Aktiebolagets organisation (SOU 1995: 44). Denne komiteens flertall foreslo at den valgte revisor, under visse forutsetninger, skulle ha plikt til å anmelde mistanke om lovbrudd begått av daglig leder eller styremedlem, som revisor oppdaget under sitt granskningsarbeid. Som vilkår ble det foreslått at revisor først måtte ha påpekt forholdet i revisjonsberetning eller i «en anmälan i anledning av förtida avgång eller entledigande», og dernest at revisor hadde funnet at forholdet hadde medført vesentlig skade eller innebar fare for slik skade for selskapet eller for tredjemann.

NRRF har ved henvendelse til Foreningen af Registrerede Revisorer i Danmark ved svarbrev av 23.08.94 fått opplyst bl.a. følgende:

Regelen, hvorefter det er helt legalt at unldade at anmelde en opdaget kriminalitet til politiet, kan til tider synes noget formel. En revisor kan i langt de

fleste tilfælde ikke blive straffet for den unnladte anmeldelse, men revisoren kan eventuelt i stedet blive straffet for medvirken til selve forbrydelsen, hvis revisor forholder sig passiv.....

I visse tilfælde har revisor ret til at bryde tavshedsplikten. Det gælder, hvor den pågældende handler i berettiget varetagelse af åpenbar almen interesse, eller i egen eller andres tarv. I tilfælde af kriminalitet i virksomheden kan revisor således formentlig uden at ifalde strafansvar, anmelde dette til politiet, finansmyndighederne etc., såfremt revisoren har rimelig grund til at antage, at lovovertrædelsen faktisk er begået.

Ved vurderingen af berettigelsen vil man lægge vækt på styrken og interessen af det, der angiveligt varetages ved bruddet på tavshedsplikten. Er det f.eks. tale om en hovedaktionær, der – uanfægtet af revisors øvrige forsøg på at standse pågældende, er i færd med at tømme et selskab for midler, vil en politianmeldelse være berettiget. Er der tale om, at revisor afslører en af ledelsen allerede begået alvorligere forbrydelse, er det muligt, at han straffrit kan videregive oplysninger herom til politi eller tilsynsmyndighed. Er der imidlertid tale om, at virksomheden agter at begå en alvorlig miljøovertrædelse, er det givet, at revisor har ret til at anmelde forholdet til politiet eller miljømyndighederne, uden derved at overtræde sin tavshedspligt.

Disse medlemmer viser til at dette er en situasjon hvor det foreligger motstridende interesser; på den ene side klientens interesse i å kunne stole på tillitsforholdet til den valgte revisor, på den annen side aksjeeieres, kreditorers og samfunnets interesse i at ulovlige forhold blir avslørt og rettsforfulgt, og at fremtidige straffbare forhold blir forhindret. Det er i dag ingen klare regler mht. taushetspliktens rekkevidde i slike tilfeller. Det må imidlertid antas at revisor har en rett til å informere offentlige myndigheter dersom vesentlige interesser står på spill.

Disse medlemmer er klar over at revisors normale, generelle rapporteringsvei går til foretakets ledelse eventuelt til foretakets styrende organer. Dette gir ledelsen anledning til å oppklare eventuelle misforståelser, samt iverksette korrigerende tiltak på det området hvor revisor har påpekt avvik dersom dette faktisk utgjør et avvik. Mye taler for at dette også bør være det generelle utgangspunktet for rapportering i mislighetstilfellene. Imidlertid oppstår det spørsmål om hvordan den valgte revisor bør reagere dersom forhold ikke korrigeres.

Revisor vil i utgangspunktet ha sin kommunikasjon, også når det gjelder misligheter, i form av nummererte brev og revisjonsberetning. I tillegg foreligger det allerede i dag særattestasjonsplikter innenfor visse områder. Dersom det i fremtiden skal stilles ytterligere generelle krav til rapportering fra revisors side på dette området, bør slike krav oppstilles i form av krav til særreportering. Det vises her bl.a til utvalgets forslag til rapportering av misligheter i tilknytning til finansinstitusjonene og andre virksomheter underlagt tilsyn.

Den valgte revisors taushetsplikt vil i utgangspunktet virke begrensende når det gjelder revisors muligheter for ekstern rapportering av økonomisk kriminalitet. Det generelle regelverket samt særattestasjonsreglene vil ikke være tilstrekkelig i alle tilfeller. Disse medlemmer mener at det er viktig at revisors virkemidler forbedres på dette området, slik at revisors arbeid kan virke mer preventivt. En mulig løsning kan ligge i å innføre en adgang eller plikt for den valgte revisor til å rapportere eksternt i de tilfeller hvor revisors rapportering internt ikke medfører den nødvendige oppfølging fra foretaksledelsens side. I de tilfeller dette gjelder lovbrudd foretatt av foretaket eller lovbrudd foretatt av ansatte eller eiere mot foretaket på et særattestasjonspliktig område, vil det være naturlig å rapportere til vedkommende tilsynsmyndighet. Dette kan f.eks. være lignings-, toll- eller avgiftsmyndigheter,

Kredittilsynet o.a. I de tilfeller det ikke foreligger noe tilsynsorgan som det er naturlig å forholde seg til, må slik rapportering eventuelt skje til politiet.

Etter dagens regler kommer ikke revisor i noen annen stilling enn alle andre i samfunnet når det gjelder plikt til å anmelde straffbare forhold. Det er snarere slik at bestemmelsene om revisors taushetsplikt virker begrensende på dette området. I Innstilling fra aksjelovkomiteen av 1947 (avgitt i 1952) er det uttalt at taushetsplikten ikke kan hindre at en revisor, som er kommet under vær med at selskapets enestyremedlem er i ferd med å rømme med kassen, gjør henvendelse til politiet. Uttalelsen viser at det aldri har vært ment at taushetsplikten skal være absolutt når revisor blir kjent med alvorlige tilfeller av økonomisk kriminalitet. Det er også svært vanskelig å se gode grunner for at illojale handlinger av denne typen skal være skjermet av revisors taushetsplikt.

Det har vært hevdet at en ordning med rapportering av økonomisk kriminalitet, vil skade det tillitsforholdet som nødvendigvis må foreligge mellom revisor og klient. Imidlertid må utgangspunktet heller være at det ikke lenger eksisterer noe beskyttelsesverdig tillitsforhold i de tilfellene som her drøftes.

Disse medlemmer mener at det ikke er noen farbar vei å innføre en generell plikt til å rapportere alle former for misligheter eller regelbrudd som avdekkes under revisjonen, til politiet. På den annen side er det uheldig om bestemmelsene om taushetsplikt utformes så absolutt at de stenger for slik rapportering i alle tilfeller. Dette gjelder særlig i de tilfeller viktige samfunnsinteresser angripes eller utenforstående tredjemenn er i ferd med å lide betydelige tap, og revisors inngrep kan begrense eller avverge skadene.

I den svenske aktiebolagskommittens tredje delbetänkande (SOU 1995:44) drøftes disse spørsmålene. Det svenske lovutkastet på dette området lyder:

Om en revisor har anledning att anta att ett förhållande som han anmärkt på i revisionsberättelsen eller i en sådan anmälan som avses i 10 § utgör ett brott eller ledd i ett brott av en styrelseledamot eller verkställande direktör och dessutom finner att det föreligger väsentlig skada eller fara för skada, skall han underrätta allmän åklagare om det. Revisorn skall i underrättelsen ange grunden för misstanken.

Henvisningen til lovens § 10 gjelder de tilfeller hvor revisors oppdrag opphører før tiden og lyder:

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till registreringsmyndigheten för registrering och lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse.

Revisorn skall i anmälan som avses i första stycket lämna en redogörelse för vad han funnit vid den granskning som ha har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget omfattat..... Registreringsmyndigheten skall sända en kopia av anmälan till skattemyndigheten.

I utkast til RS 240 om misligheter og feil fremgår bl.a. følgende:

Revisors taushetsplikt vil vanligvis forhindre rapportering av misligheter og feil til tredjemann. Det foreligger unntak fra taushetsplikten i lovgivningen, og revisor kan bli unntatt fra taushetsplikten ved rettslig kjennelse. Revisor kan ha behov for å søke juridisk bistand ved vurdering av sine forpliktelser overfor offentligheten.

Tilsvarende formulering er tatt inn i utkastet til revisjonsstandard vedr. vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper (RS 250). Disse medlemmer mener derfor at det er et åpenbart behov for avklaring av rettstilstanden på dette området.

Det fremmes forslag om at det innføres en bestemmelse om at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at revisor har adgang til å rapportere lovbrudd begått av foretaket eller ansatte/eiere av foretaket til politiet. For mottakerne av informasjonen (politiet) vil slike signaler om mulige kriminelle handlinger kunne være av sentral betydning. Disse medlemmer har tillit til at politiet, som mottakere av slik informasjon, vil foreta en nøye vurdering av påliteligheten av den informasjon som mottas, før vesentlige skritt iverksettes.

Disse medlemmers forslag er i tråd med underutvalgets forslag, jf underutvalgets utredning kapittel 7.4.6 og 7.4.8. Disse medlemmer henviser til disse avsnitt. Når det gjelder de nærmere retningslinjer for praktiseringen av en slik rapporteringsadgang, må disse utvikles gjennom god revisjonsskikk. Det revisor særlig må ta i betraktning er om vesentlige samfunnsinteresser angripes eller om utenforstående tredjemenn er i ferd med å lide vesentlige tap, og om revisors inngrep kan begrense eller avverge disse tapene. Regelen bør utformes slik at revisor først tar opp forholdet med foretakets ledelse med frist til å foreta korrigerende tiltak. Dette utgangspunktet bør imidlertid kunne fravikes dersom formålet med underrettelsen derved settes i fare.

Det har blitt reist innvendinger om at en rapporteringsplikt eller rapporteringsadgang vil være vanskelig å håndtere fordi revisor vil kunne komme i ansvar ved å avgi slik informasjon, dersom det i ettertid skulle vise seg at han feilvurderte situasjonen og at dette var til skade for vedkommende virksomhet. Imidlertid kan dette løses ved å innføre en ordning hvoretter revisor som rapporterer forhold i god tro, er ansvarsfri. Det tas opp forslag i samsvar med dette.

Når det gjelder de tilfeller hvor et særattestasjonsområde er berørt, er det naturlig at revisors eventuelle rapportering skjer til vedkommende kontroll- eller tilsynsorgan, framfor å gå direkte til politiet. Det vil derved overlates til vedkommende organ å vurdere hvorvidt saken kun bør følges opp administrativt eller om det vil være riktig å involvere politiet. Dersom det foreligger mistanke om eller sterke indikasjoner på at det foregår straffbare handlinger innenfor disse områdene, og foretakets ledelse ikke reagerer på dette til tross for påpekning fra den valgte revisor, bør det etter disse medlemmers oppfatning være adgang for revisor til å rapportere forholdet til vedkommende kontroll- eller tilsynsorgan. Dersom det på det aktuelle vurderingstidspunktet er tid for å avgi en særattestasjon, kan rapportering skje etter de regler som er fastlagt for særattestasjonen. I motsatt fall må revisor foreta en vurdering av hvorvidt han finner det riktig å benytte seg av sin rapporteringsadgang. Disse medlemmer viser for øvrig til underutvalgets utredning, kapittel 7.4.6.

Disse medlemmers lovutkast

Revisorlovens § 6-1 gis et nytt punkt 4 (nåværende punkt 4 og 5 forskyves):

Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at revisor, når det foreligger indikasjoner på alvorlige lovbrudd begått av foretaket eller foretakets ansatte/eiere, og foretakets ledelse ikke iverksetter korrigerende tiltak, underretter politiet. Dersom lovbruddet finner sted på et særattestasjonspliktig område, bør underretningen isteden skje til vedkommende tilsynsmyndighet. Regelen om først å underrette foretakets ledelse kan fravikes, dersom det er grunn til å tro at formålet med underrettelsen derved settes i fare. Dersom revisor i henhold til dette ledd rapporterer i aktsom tro, skal slik rapportering ikke medføre ansvar for revisor

For øvrig vil disse medlemmer påpeke at det i "*Særoppgaver (særattestasjoner)*" i kapittel 6.3.5 er gitt uttrykk for at revisors habilitet vil kunne berøres dersom revisor pålegges rapportering til offentlige myndigheter. Det uttales deretter at «det siste medfører bl.a. at særattestasjonen normalt må formuleres som en bekreftelse av informasjon som foretaket gir, f.eks. til offentlige myndigheter, og ikke nødvendigvis fremstå som en frittstående informasjonsplikt om foretakets interne forhold.» Disse medlemmer er ikke enig i dette prinsippet. Dersom dette skulle være allmenngyldig prinsipp, ville det bl.a. innebære at BCCI-direktivet ikke kunne implementeres i Norge, ettersom dette instituerer en rapporteringsplikt. Disse medlemmer vil dessuten påpeke at et slikt prinsipp ville undergrave verdien av lovutkastets § 1-2 første ledd (g), idet dette på en uheldig måte ville begrense offentlige myndigheters adgang til å pålegge den valgte revisor særattestasjonsoppgaver. Disse medlemmer kan ikke se at slik rapporteringsplikt utgjør noen fare for uavhengigheten så lenge det er klart definert i lov hva som skal attesteres eller rapporteres.

9 TAUSHETSPLIKT UNDER POLITIETTERFORSKNING

Lovforslaget § 6-1

(Særmerknader vedr. utredningens "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kapittel 8.5 om revisors taushetsplikt under politietterforskning. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kristensen og Kvalvik Fon*),

Disse medlemmer finner på flere punkter grunn til å reservere seg mot den framstilling som i utredningens "*Revisors taushetsplikt og opplysningsplikt*" i kapittel 8.5 og særlig i "*Taushetsplikt*" i kapittel 8.5.2.1 er gitt. Utvalget har videre i "*Taushetsplikt under etterforskning*" i kapittel 8.5.4.3 foretatt en drøfting av revisors taushetsplikt under etterforskning, og hvordan regelverket bør være på dette området i fremtiden. Disse medlemmer finner også her på flere punkter grunn til å reservere seg mot den framstilling som der er gitt om gjeldende rett, og de konklusjoner som deretter er trukket.

For det første må, slik disse medlemmer ser det, skilles klarere mellom 1) revisors forklaringer og 2) revisors utlevering av dokumenter. Når det gjelder det sistnevnte punktet må det videre skilles mellom

- utleveringspålegg,
- beslutning om ransaking,
- beslag og
- beslutning om opprettholdelse av beslag.

Revisors forklaring

Når det gjelder revisors forklaring, er det slik at enhver kan nekte å forklare seg for politiet. Dette gjelder derfor også for revisor, og er uavhengig av revisors taushetsplikt ihht. lovgivningen. Den valgte revisor som vitne vil derfor etter hovedreglene i straffeprosessloven ikke under noen omstendighet ha noen forklaringsplikt overfor politiet. Dersom man ser bort fra dagens regelverk om svak taushetsplikt, vil revisor uansett kunne velge om han vil stille opp og avgi en politiforklaring eller ikke.

Taushetsplikt oppheves ved samtykke fra vedkommende som taushetsplikten er satt til vern for, eller ved bestemmelse i lov. Dersom samtykke gis, vil revisor ha forklaringsadgang, men han vil fortsatt kunne påberope seg sin alminnelige rett til ikke å forklare seg for politiet. Det samme vil gjelde dersom det ved lov innføres en forklaringsadgang for revisor i nærmere angitte tilfeller. Revisor vil i begge disse tilfeller kunne påberope seg sin rett til ikke å forklare seg for politiet.

Det er ikke noen fremmed tanke i lovgivningen at grupper av borgere har forklaringsplikt for politiet. Dette gjelder i dagens lovgivning f.eks. for offentlige tjenestemenn. Det er imidlertid mindre aktuelt å foreslå innført en slik forklaringsplikt for den valgte revisor på linje med offentlige tjenestemenn.

Det er av utvalget antydnet at det etter dagens regler foreligger en grense for taushetsplikten, ved at revisor uten hinder av denne kan gi utdypende forklaringer og redegjørelser til dokumenter som er offentlig tilgjengelige. Dette skal gjelde revisjonsberetning og nummererte brev. Det er mulig at praksis har utviklet seg i denne retning. Revisor vil i så fall kun ha forklaringsadgang overfor politiet på disse punkter, og ingen forklaringsplikt.

Enhver har i utgangspunktet forklaringsplikt for retten. De grupper som omtales i straffeprosessloven § 119 og tvistemålsloven § 205 har imidlertid sterk taushetsplikt, og retten kan ikke ta imot vitnemål fra disse. Den valgte revisor faller ikke inn under disse bestemmelsene. Den valgte revisor har derved forklaringsplikt for retten, og hvorvidt samtykke fra klienten foreligger eller ikke, er irrelevant. Den ovennevnte grensdragning mellom forklaring om dokumenter som er offentlig tilgjengelige eller ikke, er også irrelevant.

Revisor må forklare seg for retten, uavhengig av sin lovbestemte taushetsplikt, fordi denne er av typen svak taushetsplikt (Rt. 1930, s. 814). Her gjelder de vanlige reglene om at revisor ikke har plikt til å forklare seg om noe som kan utsette ham selv for straff eller tap av borgerlig aktelse.

Av hensyn til sin lovbestemte taushetsplikt, vil revisor vanligvis nekte å avgi forklaring for politiet. I så fall vil politiet måtte henvende seg til domstolen og be om en rettslig kjennelse som løser revisor fra taushetsplikten, eventuelt begjære rettslig avhør av revisor. Under rettslig avhør foreligger det møteplikt og forklaringsplikt for den valgte revisor som innkalles. Disse medlemmer vil peke på at sistnevnte er tungvint og dessuten belastende for rettsapparatet. Disse medlemmer går derfor ikke inn for at dette skal være hovedregelen i fremtiden.

Utvalget drøfter under "*Taushetsplikt*" i kapittel 8.5.2.1 hvorvidt revisors forklaring eventuelt må eller bør gis for lukkede dører dersom klientens samtykke ikke foreligger, uten at disse medlemmer kan se at det konkluderes på dette punkt. Disse medlemmer ser ingen grunn til å ha noen slik regel.

Utvalget drøfter videre under "*Generelt*" i kap. 8.5.4.1 hvorvidt det bør ligge noen begrensning i revisors forklaring i forhold til hvorvidt opplysningene som kan gis vil være til skade for foretaket eller ikke. Utvalget går ikke inn for noen slik begrensning, og disse medlemmer støtter dette synspunktet.

Revisors dokumenter

Når det gjelder utlevering av dokumenter må det skilles mellom utleveringspålegg på den ene siden og ransaking og beslag på den andre siden. Det er opp til politiet og påtalemyndigheten å velge metode ut fra hensiktsmessighet, bevissikringsbehov mv. Ved utleveringspålegg, som synes å være det som var aktuelt i den prosess som omtales av utvalget i "*Taushetsplikt*" i kapittel 8.5.2.1, må det nødvendigvis foreligge en viss spesifikasjon av hvilke dokumenter som ønskes utlevert. Poenget er jo her at vedkommende som pålegget retter seg mot, skal foreta en utvelgelse av materiale for utlevering. For å kunne gjøre dette må det foreligge en viss detaljering av hva som er relevant og ønskes utlevert. Revisor kan da ikke nekte å utlevere regnskapsmateriale, revisjonskorrespondanse eller arbeidspapirer som er i hans besittelse under henvisning til taushetsplikt.

Slik er det ikke i ransakingstilfellene. Ved beslutning om ransaking – som kan være foretatt av retten eller påtalemyndigheten – vil det kun være angitt hvilket

saksforhold beslutningen er foretatt på grunnlag av, og det vil foreligge siktelse(r). Det vil ikke foreligge noen spesifisering av hva det søkes etter; tvert imot vil det helt generelt kunne søkes etter materiale som kan tjene som bevis i forhold til de angitte saksforhold. Hensikten med ransakingen er å søke etter uspesifiserte bevis. Under ransakingen kan det fremkomme en rekke dokumenter mv. som menes relevante i angjeldende sak, men også for andre mulige straffbare forhold. Politiet beslutter på stedet beslag i disse, jf strpl § 206 første ledd. Det er ikke noe vilkår for beslag at beviset skal relatere seg til foreliggende siktelse(r) i saken. Ransakingsobjektet kan fremme innsigelser, og i så fall skal vedkommende dokumenter behandles separat med tanke på etterfølgende fremleggelse for retten for avgjørelse av hvorvidt beslaget kan opprettholdes, jf strpl § 205 tredje ledd siste punktum. Under denne fasen, hvor beslaget bringes inn for retten, vil man kunne kreve at hele eller deler av beslaget skal oppheves, men bare dersom man kan påberope seg forhold som nevnt i strpl. § 204. Dette antas imidlertid mindre relevant for foretakets valgte revisor.

Det skal bemerkes at disse regler vedrørende ransaking og beslag gjelder både for revisor som er siktet og for revisor som utsettes for tredjemannsbeslag /strpl. § 192 annet ledd).

Når det gjelder gjeldende rett vises det for øvrig til drøftingen i underutvalgets rapport, kapittel 7.4.

Drøfting av fremtidig system

Når det gjelder det fremtidige system som foreslås av utvalget, hvoretter den valgte revisors taushetsplikt vil medføre at revisor kun kan avgi rettslig forklaring, unntatt hva gjelder de dokumenter som er offentlig tilgjengelige eller som ulike myndigheter er gitt innsynsrett i gjennom lov, vil disse medlemmer påpeke at man her legger opp til en grensedragnings som synes unødvendig komplisert, og som det vil være problematisk både for revisor og politiet å forholde seg til. Utfallet kan lett bli at man fra politiets side for sikkerhets skyld, for å være sikker på å få fram all relevant informasjon, vil måtte velge formen rettslig avhør. Vurderingen kan lett bli den samme sett fra revisors ståsted, fordi grensedragningen mellom hva som kan opplyses uavhengig av taushetsplikt og hva som ikke kan opplyses, blir uhandterlig. Rettslige avhør er ressurskrevende både for politiet og rettsapparatet, og disse medlemmer mener at det neppe kan være ønskelig at denne formen skal benyttes i større omfang.

For øvrig synes det system som er foreslått i underutvalgets rapport, kapittel 7.4.7, hensiktsmessig. Fra dette kapittel hitsettes:

Det er åpenbart at politiet (påtalemyndigheten) vil kunne ha stor nytte av den informasjon som den valgte revisor innehar om sin klient, både muntlige opplysninger og skriftlig materiale som arbeidspapirer, revisjonskorrespondanse mv. Politiets (påtalemyndighetens) tilgang til detaljert informasjon er svært viktig i kartleggingen av hvorvidt objektive og subjektive vilkår for straff foreligger. Revisors (tidligere) klient vil – i de tilfeller det foreligger straffesak – ofte være mindre tilbøyelig til å bidra til å fremskaffe alle fakta om saken.

Underutvalget er kjent med at den valgte revisor etter den svenske aktiebolags-lagen av 1975, "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, § 13, 2. ledd på oppfordring skal gi opplysninger om selskapets forhold til «undersøkningsledere i brottmål». På bakgrunn av det faktum at såvel skriftlig som muntlig informasjon etter dagens regelverk i Norge, kan fremskaffes av politiet (påtalemyndigheten) ved å gå veien om ransaking og beslag og rettslig avhør, er det etter underutvalgets oppfatning få reelle grunner som taler for

å opprettholde en såvidt tungvint ordning for å skaffe fram informasjon, som den vi har i dag. Underutvalget ser det som langt mer hensiktsmessig at det innføres en bestemmelse om at den valgte revisor, uavhengig av bestemmelser om taushetsplikt, på forespørsel kan fremlegge dokumentasjon og gi forklaring til politiet (påtalemyndigheten) under etterforskning av straffesak.

Underutvalget foreslår derfor at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – får adgang til å avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet (påtalemyndigheten) på forespørsel. Dette må gjelde uansett om det er utferdiget siktelse eller tiltale i straffesak.

Disse medlemmer slutter seg til dette.

I utkastet til den svenske aktiebolagslagen, inntatt i SOU 1995:44, "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, § 35 tredje ledd, fremgår følgende:

Revisor är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Disse medlemmer peker på at lovgiver ikke har inkludert revisor i oppregningen over yrkesgrupper som skal ha sterk taushetsplikt i straffeprosesslovens § 119 og tvistemålslovens § 205. På bakgrunn av det faktum at såvel skriftlig som muntlig informasjon ihht. dagens regelverk i Norge, kan fremskaffes av politiet ved å gå veien om ransaking og beslag, utleveringspålegg og rettslig avhør, mener disse medlemmer at det er få reelle grunner som taler for å ha en såvidt tungvint og uklar ordning for fremskaffelse av informasjon, som Utvalget legger opp til. Det vil være langt mer hensiktsmessig å innføre en bestemmelse om at den valgte revisor, uavhengig av bestemmelser om taushetsplikt, på forespørsel kan fremlegge dokumentasjon og gi forklaring til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Primært foreslår derfor disse medlemmer at taushetspliktbestemmelsene endres på linje med ovennevnte svenske utkast, slik at disse ikke er til hinder for at den valgte revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet på forespørsel, når det er åpnet etterforskning i straffesak. Subsidiært må det i det minste være tilstrekkelig at revisor løses fra taushetsplikten ved rettslig kjennelse, uten at selve forklaringen må opptas som rettslig avhør.

Disse medlemmers lovutkast

Revisorlovens § 6-1 gis et nytt punkt 6 (nåværende punkt 5 blir punkt 7):

Bestemmelsen i første ledd er ikke til hinder for at revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdraget til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Det samme gjelder revisors rådgivningsoppdrag.

Subsidiært foreslås at revisor – i likhet med etter gjeldende rett – skal ha adgang til å avgi slik forklaring og fremlegge slik dokumentasjon etter rettslig kjennelse.

10 BOSTYRETS RETT TIL Å FRITA REVISOR FRA TAUSHETSP- LIKT

Lovforslaget § 6-2

(Særmerknader vedr. Utvalgets drøfting i "*Fritak for taushetsplikt*" i kapittel 8.5.4.9 av hvem som har kompetanse til å fritta revisor fra taushetsplikt. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Havstein, Iversen, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Lovutkastets § 6-2 lyder:

Styret kan fritta revisor for taushetsplikten. Har foretaket ikke styre, kan eierne fatte slikt vedtak.

Disse medlemmer ønsker i tillegg å ta opp forslag om hvem som kan gi samtykke til fritak for taushetsplikt under gjeldsforhandling og konkurs. Disse medlemmer er kjent med at det i dag eksisterer usikkerhet på dette området, mht. hvorvidt det er konkursdebitor eller bostyrer som kan gi slikt samtykke. Dersom slikt samtykke ikke kan gis av bostyrer, må dette eventuelt innhentes fra selskapets tidligere styre eller eier(e). Når konkurs er et faktum, vil det ofte være praktiske problemer knyttet til å innhente samtykke fra tidligere styre/eiere, idet disse kan være vanskelig å oppdrive og/eller lite innstilt på å bistå med samtykke.

Disse medlemmer viser til at problemstillingen i høy grad er aktuell på grunn av det relativt store antall konkurser vi har hvert år og det relativt høye antall av disse hvor det foreligger konkret mistanke om straffbare forhold. I de aller fleste av disse tilfellene vil den valgte revisor være en viktig informasjonskilde. Disse forhold taler for at man søker å avklare den uklarhet som eksisterer på dette området under denne lovrevisjonen.

Det er disse medlemmers oppfatning at når bostyret trer inn i konkursdebitors rettigheter i forbindelse med konkursåpningen, vil også bostyret være rette vedkommende når det gjelder å gi slikt samtykke.

Forslag til nytt annet ledd i § 6-2:

Under gjeldsforhandling og konkurs kan bostyret fatte vedtak om fritak fra taushetsplikten.

11 REVISORTILSYNETS TAUSHETSPLIKT

Lovutkastet § 8-2

(Særmerknader vedr. Revisortilsynets taushetsplikt. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Havstein, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon, Løken, Selås.*)

Lovutkastets § 8-2 i "*Lovutkast*" i kapittel 13 lyder:

Ved utførelsen av sine oppgaver har Revisortilsynet, eller den som på vegne av tilsynet har foretatt undersøkelser hos en revisor, taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Taushetsplikten gjelder også overfor annen offentlig myndighet med mindre det er gjort særskilt unntak i medhold av lov.

Man har foreslått at de samme regler skal gjelde for ankeorganet, Revisornemnda, jf. lovutkastets § 12-2 tredje ledd.

I lovutkastet foran har man overlatt spørsmålet om unntak fra taushetsplikten til annen lovgivning, dog uten å fremme konkrete forslag om slike bestemmelser i annen lovgivning. Det foretas ingen generell drøfting av hvilke offentlige myndighetsorganer som det eventuelt kunne være aktuelt å gjøre unntak for. Dog skal nevnes at man i "*Bakgrunn*" i kapitlene 8.5.1, 10.4.3.4, 10.4.4 og 12.1.8 har uttalt at man antar at bestemmelsen ikke hindrer utveksling av informasjon internt i Kredittilsynet om foretak som faller inn under tilsynets virksomhetsområde, dog med den begrensning at dette bare gjelder når «revisor har brutt bestemmelsene om informasjonsplikt til de samme instanser». Dette synes å ekskludere de tilfeller hvor revisors klient har overtrådt slike bestemmelser. Videre skal nevnes at man i "*Informasjons- og opplysningsplikt*" i kapittel 8.5.2.2 har antatt at informasjon kan gis til dem som etter en streng vurdering har behov for det, f.eks. påtalemyndigheten. Disse medlemmer viser til at dette i utgangspunktet ikke lar seg gjøre pga. strpl. § 230

første ledd, men at det kan være mulig å avgi slik forklaring for retten ihht. strpl. § 118.

Disse medlemmer finner ikke det ikke tilstrekkelig med en slik lovbestemmelse som foreslått i lovutkastets § 8-2 første ledd foran. Disse medlemmer peker særlig på at det er lite hensiktsmessig å innføre et regelverk som innebærer at viktig informasjon om overtredelse av ulike deler av lovgivningen skal måtte stanse opp og arkiveres i Revisortilsynet, uten at man skal kunne gå videre til rette myndighet med dette. Disse medlemmer ser dette som særlig urimelig dersom informasjonen berører viktige samfunnsinteresser, som f.eks. skatte- og avgiftsprovenyet, urettmessig utnyttelse av offentlige tilskuddsordninger mv. Dette ville videre etter disse medlemmers oppfatning bryte med det regelverk som gjelder for andre offentlige myndighetsorganer, som også innehar sensitiv informasjon av økonomisk karakter, f.eks. skatte- og avgiftsforvaltningen.

Disse medlemmer vil derfor anbefale at lovutkastets § 8-2 får følgende utforming:

§ 8-2 Taushetsplikt

1. *Ved utførelsen av sine oppgaver har Revisortilsynet, eller den som på vegne av Revisortilsynet har foretatt undersøkelser hos en revisor, taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til.*
2. *Taushetsplikten etter første ledd er likevel ikke til hinder for at opplysningene gis*
 - a) *til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler,*
 - b) *til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om regnskapsplikt, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet,*
 - c) *til offentlig oppnevnt granskningskommisjon eller*
 - d) *til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak.*

12 KLAGERETT

Lovutkastet § 13-1

(Særmerknad vedr. hvem som skal ha klagerett mht. revisors arbeid. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Havstein, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon, Selås og Sørлие.*)

I lovutkastets § 13-1 annet ledd er det bestemt at offentlig myndighet som fører tilsyn eller kontroll med foretakets regnskaper eller virksomhet, skal ha klagerett til Revisortilsynet over revisors arbeid. Disse medlemmer finner bestemmelsen uklar, og peker særlig på vilkåret om at vedkommende myndighetsorgan eventuelt må kunne oppfattes å ha en tilsyns- eller kontrollfunksjon med virksomheten eller regnskapene. I kommentarene til bestemmelsen er det slått fast at ligningsmyndighetene skal anse å falle inn under bestemmelsen. Hvor grensen for øvrig går, synes derimot uklart.

Disse medlemmer kan ikke se noen betenkeligheter med alternativt å innføre en bestemmelse hvoretter offentlig myndighet generelt gis klageadgang, uavhengig av vedkommende organs virksomhet kan sies å være av tilsyns- eller kontrollkarakter eller vedkommende myndighet har noe mer begrensede funksjoner i forhold til foretaket. Det kan f.eks. reises spørsmål om politi/påtalemyndighet «fører tilsyn eller kontroll med foretakets regnskaper eller på annen måte fører tilsyn med dets virksomhet.»

Disse medlemmer finner det helt usannsynlig at en slik regel skulle kunne misbrukes eller på annen måte avstedkomme uheldige resultater.

Forslag til endret § 13-1 annet ledd:

(2) *Klagerett har dessuten enhver offentlig myndighet.*

13 KLAGERETT

Lovforslaget § 13-3

(Særmerknader vedr. det uheldige i å innføre adgang til å ilegge en klager, offentlig eller privat, saksomkostninger i de tilfeller en klage anses å være urimelig. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Disse medlemmer vil her peke på at en slik bestemmelse i uønsket grad kan komme til å begrense antallet klager som innkommer til Revisortilsynet, og derved redusere tilsynets effektivitet. Disse medlemmer vil videre peke på at Revisortilsynet som fagorgan, i likhet med en rekke andre offentlige organer i samme situasjon, må forutsettes å være kompetente til å vurdere innholdet i en klage på en profesjonell måte, og iverksette tilpassede tiltak.

På denne bakgrunn finner disse medlemmer bestemmelsen uheldig og overflødig.

Forslag til endret innhold i § 13-3:

1. *Innklaget revisor kan ilegges saksomkostninger i tilfeller hvor revisors forhold er særlig kritikkverdig.*

14 STRAFF FOR OVERTREDELSE AV UNNLATT FORKLARING

Lovutkastets § 14-2 annet ledd

(Merknadene har sammenheng med at det i lovutkastets § 9-1 er foreslått en lovhjemmel som pålegger revisor forklaringsplikt og plikt til å fremlegge dokumentasjon for sitt oppdrag overfor Revisortilsynet. Videre fremgår det av § 12-2 tredje ledd at samme plikt foreligger overfor Revisornemnda, som er ankeorgan i slike saker. Sanksjonene ved manglende overholdelse av pliktene, er ihht. lovutkastet begrenset til tilbakekalling av godkjenning eller advarsel, jf. § 10-1 første ledd (c) og annet ledd. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Havstein, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås.*)

Disse medlemmer finner det uheldig at det ikke foreslås at revisors plikter etter § 9-1 også skal være straffesanksjonert i kapittel 14. Disse medlemmer begrunner dette bl.a. med at dette vil styrke Revisortilsynets tilsynsmyndighet, idet det vil innebære betydelige konsekvenser for revisor å unnlate å oppfylle sine plikter. Det vises videre til at denne form for straffeaksjonert opplysnings- og bistandsplikt langt fra er ukjent i lovgivningen for øvrig. Disse medlemmer finner det uheldig med regler som er utformet slik at revisor som har begått et urettskaffent forhold, nærmest skal stå overfor en valgmeny mht. hvilke reaksjoner dette skal medføre, dersom han forstår at forholdene er i ferd med å bli avdekket. Slik reglene er utformet av Utvalget, vil han kunne velge å 1) nekte å samarbeide, noe som eventuelt i verste fall ville kunne innebære tap av rettighetene som revisor, eller 2) bortskaffe alt materiale vedrørende oppdraget, noe som er foreslått straffeaksjonert i § 14-2 annet ledd, eller 3) fremlegge alt materiale og avgi forklaring, noe som kan medføre at vedkommende urettskafne forhold avdekkes, med mulig straffereaksjon som resultat dersom forholdet innberettes til politi/påtalemyndighet. Disse medlemmer viser til at det slik lovtekstforslaget er utformet, også fremstår som en mulighet for vedkommende revisor å innlevere sin bevilling frivillig, og derved unngå enhver oppfølging av forholdet. Disse medlemmer finner det uheldig.

Disse medlemmer viser til at Utvalget i "*Kontroll/tilsyn med fagutøvelsen*" i kap. 10.4.3.3 har drøftet slike straffesanksjonerte opplysningspliktbestemmelser i forhold til selvinkrimineringsforbudet i Menneskerettskonvensjonen. Disse medlemmer er enig i at dette er et hensyn som må ivaretas, men er av den oppfatning at dette er et synspunkt som mer berører spørsmålet om hvorvidt informasjon innhentet under henvisning til slik plikt, kan benyttes i straffesak som ikke gjelder selve pliktbruddet.

Forslag til alternativ lovtekst i § 14-2 annet ledd:

Overtredelse av denne lovs §§ 3-1 første ledd eller § 9-1 eller "*Revisjonsordning i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kapitlene 5, 6 og 7 eller i medhold av disse, straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder. Når det foreligger skjerpene omstendigheter, kan fengsel inntil ett år anvendes.

Disse medlemmer vil ikke unnlate å peke på den nære sammenheng som eksisterer mellom nærværende forslag og alternativt forslag til § 8-2 første ledd annet punktum (særmerknad nr. 11), hvoretter all informasjon om urettsskafne forhold i utgangspunktet stopper opp i Revisortilsynet pga. taushetspliktbestemmelsene. Disse medlemmer har derfor foreslått en alternativ utforming av § 8-2.

15 FORSKRIFTSHJEMLER

Lovforslaget ny § 16-3 Forskrifter.

(Særmerknader vedr. behovet for generell forskriftshjemmel. Avgitt av *Fjellanger, Hareide, Iversen, Kirkvaag, Kristensen og Selås*)

Lovforslaget i "*Lovutkast*" i kapittel 13 foran inneholder endel forskriftshjemler knyttet til bestemte forhold som forutsettes regulert i forskrift. Loven har imidlertid ingen generell forskriftshjemmel. Det foreslås at sentrale prinsipper og oppgaver for den valgte revisor reguleres i loven, mens mer detaljerte krav forutsettes regulert i foreningenes standarder for god revisjonsskikk. Disse medlemmer er enig i dette, men mener departementet må vurdere den praksis som utvikler seg på de områder loven regulerer, og at departementet bør ha mulighet til å gi forskrifter dersom praksis utvikler seg på en lite tilfredsstillende måte, sett fra tilsynsmyndighetenes side.

Nåværende revisorlov har en nokså generell forskriftshjemmel i § 16, som lyder:

Kongen kan gi nærmere regler om revisjonen i bedrifter som er revisjonspliktige etter denne lov, jfr. kap. I, og om de plikter registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha ved ethvert revisjonsoppdrag som de påtar seg. Reglene kan bl.a. inneholde bestemmelser om i hvilken utstrekning revisjonsarbeidet kan utføres ved assistenter og hvilke kvalifikasjoner assistentene må ha.

Som det fremgår av lovteksten, omfatter hjemmelen slike områder som revisjonens omfang og utførelse, herunder de plikter revisor skal ha. Denne bestemmelsen kommer i tillegg til mer konkrete forskriftshjemler i lovens enkelte paragrafer. Disse medlemmer mener at den nye revisorlov må være bygget opp på samme måte.

Forslaget i "*Lovutkast*" i kapittel 13 er etter disse medlemmers oppfatning særlig mangelfullt, fordi det ikke er gitt adgang til å gi forskrifter vedr. lovens kapittel 5 om revisjonens utførelse, dokumentasjon og rapportering. Dette er områder hvor det er klart behov for å kunne påvirke utviklingen i nødvendig grad ved forskrifter. Såvel i § 5-1 første ledd som i § 5-7 sjette ledd er det i lovteksten forutsatt at det vil foreligge forskrifter. Til tross for dette foreligger det ingen forskriftshjemmel.

Disse medlemmer er enige i at det arbeid med konkretisering av god revisjons-skikk som utføres internasjonalt, særlig av IFAC, og av det nasjonale standardset-tende organ, er svært verdifullt og bør videreføres. Det vises til drøftingen i "*Stan-dardsettende organ*" i kapittel 10.6. Dette må imidlertid, slik disse medlemmer ser det, ikke fortrenge muligheten for norske myndigheter til å påvirke utviklingen nas-jonalt gjennom forskrifter. Disse medlemmer er ikke enige i at «offentlige myn-digheter vil i tilstrekkelig grad ha mulighet for å pålegge revisorene særoppgaver på områder man ikke finner revisjonsstandardene dekkende». Myndighetene må også ha mulighet til, gjennom forskrifter, å kunne påvirke innholdet i revisjonen, doku-mentasjonskravene, rapporteringskravene mv. Dette er forsåvidt også i tråd med uttalelser fra FEE.

Disse medlemmer er heller ikke enige i at det å gi Revisortilsynet en observatør-rolle i revisjonskomiteen fullt ut vil dekke det ovennevnte behov.

Forslag til ny paragraf i revisorloven:

§ 16-3 Forskrifter

(1) Departementet kan ved forskrift gi nærmere bestemmelser om de forhold loven regulerer.

Særmerknader

B. Uten alternative lovbestemmelser

16 REVISOR OG ØKONOMISK KRIMINALITET (MISLIGHETER)

Utredning en "Spesielt om økonomisk kriminalitet" i kap. 6.3.6 og konklusjonene i "Konklusjoner – revisjonens formål, innhold og omfang" i kap. 6.4

(Merknader til framstillingen i avsnittet «Revisjon og økonomisk kriminalitet». Avgitt av Fjellanger, Hareide, Iversen, Kirkvaag, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås).

Disse medlemmer vil innledningsvis peke på at Utvalgets mandat bl.a. inneholder følgende:

Utvalget skal vurdere revisors ansvar, plikter og oppgaver. Utvalget skal utarbeide forslag til hvordan regelverket om disse forhold skal være. Det vises til omtale av slike spørsmål i blant annet Ot. prp. nr. 35 (1988-89), St. prp. nr. 1 Gul Bok (1991-92) avsnitt 6.6 om regnskaps- og revisjonslov-givningen og Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet fra 1992. Utvalget bes legge til grunn at revisor skal medvirke aktivt i bekjem-pelse av ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder på skatte- og avgiftsområdet.

Disse medlemmer finner at dette vanskelig kan oppfattes på annen måte enn at det fra departementets side er et klart ønskemål at valgt revisor i større utstrekning enn i dag skal medvirke både preventivt og avdekkende for å komme den økonomiske kriminaliteten til livs.

I forlengelsen av dette har underutvalget drøftet revisors forhold til forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Fra underutvalgets rapport hitsettes (kap. 5.4.2):

Ettersom de valgte revisorenes primæroppgave er å granske foretakenes regn-skaper – noe som forsåvidt også gjelder offentlige revisorer – er det naturlig å se nærmere på disse revisorenes muligheter for å forebygge, men også for å avdekke økonomisk kriminalitet. Dette er etter underutvalgets mening naturlig både fordi

revisorer har en kompetanse som må betegnes som høyst relevant på dette området og fordi revisorene allerede har til oppgave å granske foretakenes regnskaper.

Disse medlemmer har registrert en holdning blant mange om at revisor ikke har tilstrekkelig kompetanse til å bidra særlig aktivt på dette området, herunder at revisor mangler kunnskap til å vurdere om økonomisk kriminalitet foreligger og om objektive og subjektive vilkår for straff er oppfylt. Disse medlemmer har en annen innfallsvinkel til problemet. Disse medlemmer tar utgangspunkt i at det foreligger et klart behov for ettersyn av hvorvidt offentlig myndighet og/eller private personer og foretak utsettes for tap eller tapsfare, herunder om det foreligger mangelfull informasjon i regnskaper og oppgaver, og uavhengig av om dette kan rubriseres som økonomisk kriminalitet. På dette området har valgt revisor en særskilt kompetanse, og kan bidra til å sikre trygge forhold i næringslivet. Disse medlemmer legger således til grunn at valgt revisor vil kunne påvise slike objektive forhold, men at det like klart må ligge utenfor begrepet revisjon å ta stilling til ansvars plassering og subjektive vilkår for straff.

Selv om man også er klar over at det er betydelige forskjeller mellom operasjonell revisjon og bekreftelse av årsregnskapet og grunnlaget for dette, konkluderer underutvalget med at det er en tilstrekkelig grad av nærhet mellom disse feltene til at den valgte revisor på en meningsfylt måte vil kunne foreta revisjonshandlinger som til en viss grad kan forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Den overveiende delen av de norske revisjonspliktige foretakene har ikke operasjonell revisor, og en eventuell etablering av en slik funksjon fremstår for disse som uaktuell, eller ligger langt inn i fremtiden. Imidlertid er det et åpenbart behov for at noen ser etter hvorvidt det i disse foretakene forekommer misligheter og andre lovbrudd. Den valgte revisor er kanskje den eneste uavhengige person som har tilgang til disse foretakenes regnskaper og arkiver for øvrig, og som kan stille spørsmålstegn ved disposisjoner mv.

Underutvalget peker videre på at en av forutsetningene for at den valgte revisor skal kunne fungere effektivt på dette området, er at det foreligger en klar definisjon av den valgte revisors oppgaver og ansvar på området. Underutvalget oppfatter imidlertid dagens regelverk på området som høyst uklart, og etterlyser en bedre definisjon av revisors oppgaver på området. Dette gjelder både definisjonen av hva som inngår i den finansielle årsregnskapsrevisjonen og hva som inngår i begrepet «anliggender for øvrig». Underutvalget konkluderer slik i kap. 5.4.7:

Underutvalget foreslår etter dette at den valgte revisor skal ha plikt til å vurdere risikoen for at det kan foreligge økonomisk kriminalitet foretatt av, mot eller gjennom foretaket, som ovenfor definert, og at dette må inngå i den ordinære risikoanalysen som revisor foretar. Revisor må planlegge sitt revisjonsarbeid etter denne risikoanalysen, og må herunder ha oppmerksomheten rettet mot muligheten for økonomisk kriminalitet. Revisor må herunder vurdere foretakets egne kontrolltiltak på det økonomiske og administrative området.

Disse medlemmer mener videre at det i denne sammenhengen er relevant å trekke fram det som fremgår av utkastene til RS 240 og RS 250, som inneholder en gjennomgang av hva som ihht. god revisjonsskikk i framtiden anses å inngå som en del av den valgte revisors oppgaver på dette området. Nedenfor er stikkordsmessig opplistet enkelte punkter fra disse:

RS 240 (Misligheter og feil)

Vurdere risikoen for at misligheter og feil kan medføre at regnskapene inneholder vesentlig feilinformasjon.

- Planlegge revisjonshandlinger som gir rimelig grad av sikkerhet for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil, blir avdekket.
- Planlegge og utføre revisjonen med profesjonell skepsis.
- Ved eventuelle indikasjoner på misligheter og feil må revisor vurdere den mulige effekten på regnskapet, og eventuelt foreta tilpassede eller ytterligere kontrollhandlinger.

RS 250 (Vurdering av lover og forskrifter)

- Planlegge revisjonen ut fra en generell forståelse av de rettslige og reguleringsmessige rammebetingelsene for foretaket og næringen og av hvorvidt foretaket overholder disse.
- Planlegge og utføre revisjonen med en profesjonell skepsis.
- Utføre kontrollhandlinger (særlig ved forespørsel til ledelsen og gjennomgåelse av korrespondanse med relevante myndigheter) med tanke på å avdekke eventuelle brudd på lover og forskrifter som må tas i betraktning ved utarbeidelsen av regnskapet.
- Innhente revisjonsbevis for at foretaket overholder de lover og regler som har betydning for vurdering av vesentlige beløp og opplysninger i regnskapet.
- Når det tyder på at lovbrudd foreligger, skaffe seg tilstrekkelig informasjon til å kunne vurdere den mulige innvirkning på regnskapet.

Det skal imidlertid tilføyes at det foreligger begrensninger i disse utkastene til standarder på dette området ved at RS 240 kun omfatter forhold begått av eller mot foretaket, og at RS 250 kun omfatter forhold begått av foretaket. Felles for begge standarder er dessuten at de kun omfatter forhold som kan ha vesentlig betydning for foretakets årsregnskap. Disse begrensninger innebærer at definisjonen av den valgte revisors plikter på disse områdene ikke fullt ut er tilfredsstillende.

Underutvalget har konkludert slik i kap. 5.4.9:

Etter underutvalgets mening vil det være et vesentlig bidrag i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet at den valgte revisors oppgaver på dette området defineres klarere og at revisors plikter utvides noe i forhold til i dag. Underutvalget vil derfor foreslå at det i revisorloven tas inn en presisering om at det ligger innenfor revisors oppgaver å foreta risikoanalyse, planlegge og iverksette kontrollhandlinger med tanke på å avdekke misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket og eventuelle andre lovbrudd innenfor de ovenfor beskrevne rammer og innenfor de vanlige rammer for planlegging og utføring av revisjonsoppdrag. Underutvalget mener at det er tilstrekkelig at det i revisorloven gis en ramme for hva som anses å ligge innenfor revisjonsbegrepet på dette området. Detaljer om omfanget av revisors handlinger på dette området, kan etter underutvalgets oppfatning fastlegges gjennom god revisjonsskikk.

Disse medlemmer har videre merket seg at Federation des Experts Comptables Europeens (FEE) i januar 1996 utga en rapport om «The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union». Rapporten inneholder rekommandasjoner på områder hvor det etter FEE's mening er behov for forbedringer og justeringer i lovgivningen på revisjonsområdet, særlig hva gjelder klargjøring av revisors ansvar og rapporteringsmåter.

Når det gjelder mislighetsområdet, reiser rapporten spørsmål som trenger en avklaring også i Norge, bl.a spørsmål om hvilke tilfeller av misligheter som forventes oppdaget av den valgte revisor. Rekommandasjonen går på dette området ut på at grensen bør settes ved misligheter som har vesentlig innvirkning på foretakets regnskaper (material impact on the accounts). Bakgrunnen for dette er bl.a. at de ordinære revisjonsmetoder ikke er innrettet for å avdekke ethvert tilfelle av misligheter. Den valgte revisors normale metodikk går ut på å skaffe rimelig grad av sikkerhet for at ingen vesentlige feil eller mangler foreligger i regnskapene, og dette gjelder uavhengig av om disse skyldes misligheter eller har andre årsaker. Dersom utvidede krav oppstilles på mislighetsområdet, vil dette derfor påvirke den valgte revisors metode. Rapporten åpner likevel for at det må kunne oppstilles slike ytterligere krav på spesielle områder:

Should the authorities wish to enforce additional requirements as regards reporting on fraud and illegal acts, they should ensure that they remain within the scope of competence of the statutory auditor. Such measures would only be efficient if they did not lead the statutory auditor too far away from the core of his task, which is to express an opinion on the accounts of the client. One task should not be to the detriment of the other.

Disse medlemmer peker videre på at det i EU-kommisjonens «Green Paper – The role, the position and the liability of the statutory auditor within the European Union» av oktober 1996, er foretatt en gjennomgang av de samme forholdene. I kapitlet «The existence of fraud» er bl.a. uttalt:

Until recently the standard auditor response was to say that the auditors' prime role is not to prevent or detect fraud and that this is in any event impossible. It was not until the 1980s that in some Member States, legislation sought to make explicit reference to fraud reporting / detection as an audit objective. Since that period, governments have become particularly concerned with issues of law and order, white collar crime and investor protection following well-publicised affairs that made press headlines in several Member States.

Deretter oppsummeres dagens situasjon, hvoretter den valgte revisors ansvar er å planlegge, utføre og vurdere utfallet av sitt revisjonsarbeid slik at han med rimelighet kan forvente å avdekke vesentlige uriktigheter i regnskapene, uavhengig av om disse skyldes misligheter, andre uregelmessigheter eller feil. Når det for øvrig gjelder revisors arbeid på dette området, uttales bl.a.

The public expects the opportunities for fraud to be minimised. It seems reasonable to expect the Board of Directors to take responsibility for setting up and maintaining systems of internal control that, inter alia, minimise the opportunities for fraud and maximise the likelihood that any such fraud will be quickly detected. It seems also reasonable to expect statutory auditors to confirm in the audit report that such systems of internal control exist and to say whether or not they appear well designed to serve their purpose. In the same way, it would appear reasonable to expect auditors to support the directors in their attempts to prevent and detect fraud by reporting to the directors any weaknesses they may have identified in these systems of internal control and any suspicions they may have in regard to fraud.

Disse medlemmer mener at det er behov for å drøfte hva som på dette området skal inngå i ordinær revisjon, og hva som eventuelt skal være særattestasjoner. Når det gjelder den delen av dette området som forventes avklart under den ordinære revisjonen, vil mye oppnås ved at man stiller krav til «fraud awareness» fra revisors side,

jf at både RS 240 og RS 250 understreker at revisor skal utføre sin revisjon med profesjonell skepsis. Dette innebærer at revisor må legge risiko for misligheter inn i sin revisjonsplanlegging og iverksette passende tiltak for å skaffe seg rimelig grad av sikkerhet for at misligheter ikke foreligger, dog kun i den grad disse kan innebære vesentlige feil eller mangler i regnskapene. Denne særskilte oppmerksomhet vil omfatte både misligheter begått av foretaket selv eller deres ansatte og/eller tillitsmenn og misligheter begått mot foretaket. Misligheter begått av foretaket vil også inkludere forholdet til det offentlige, herunder skatte- og avgiftsområdet og offentlige tilskudd og bidrag, men hele tiden med den begrensning at det kun omfatter forhold som kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene.

Disse medlemmer finner det interessant at man i Nederland har implementert RS 240 om misligheter og feil med enkelte tillegg. Dette omfatter bl.a. følgende:

15A. In addition to the requirement of paragraph 15, the auditor should perform appropriate modified or additional procedures upon indications of fraud, regardless of its potential effect on the financial statements.

Disse medlemmer vil videre peke på at nært opp til mislighetesområdet ligger spørsmålet om hvorvidt foretaket opererer innenfor den lovgivning som gjelder for foretaket, og hva som bør være den valgte revisors oppgaver i så henseende. Følgende rekommandasjon foreligger i FEE's rapport om «The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union»:

Specify which laws are covered when the statutory auditor reports, either explicitly or implicitly, that accounts comply with the law. Most countries require such a report but, with the growth of legislation affecting business, the scope of the report is no longer clear to the reader or comparable between Member States.

Det heter videre i rapporten:

Because of the value which the audit can add, in many instances the tasks assigned to the auditor, and the matters addressed in the audit report or opinion, have been expanded upon to strengthen the effectiveness of other aspects of corporate governance. The auditor may therefore find himself called upon to express an opinion on such matters as compliance with laws and regulations, the effectiveness of internal controls, the absence (or presence) of fraud (either material or not), the equality of treatment of all shareholders and the like. Such additional responsibilities are evidence of the importance and confidence attached to the audit process by those who rely on it.

Rapporten påpeker at EU-reguleringene har medført større harmonisering av medlemslandenes lovgivning på revisjonsområdet, men viser også at det fortsatt eksisterer forskjeller mellom EU-landene. Man ser det heller ikke som noe mål i seg selv at det skal være fullstendig likhet på dette området. Det heter om dette i rapporten:

These divergences relate, not so much to the techniques of auditing, which have been the subject of successful self-regulatory harmonisation efforts, but more to matters concerning corporate governance, company law and accounting standards, where convergence has been much less significant.

Such differences may have a single market impact. However, the concepts of subsidiarity and proportionality must be respected. Uniformity is not an objective, and due regard should be paid to the positive features of

Member States' existing systems for corporate governance and the regulation of audit....

Rapporten drøfter videre de områder hvor det særlig foreligger ulikheter, og peker på følgende tre felter:

- general responsibilities for compliance by companies with business law and regulation,
- specific responsibilities regarding fraud and illegal acts, and
- the duties of each participant in corporate governance where it appears that a company may be at risk as a going concern.

FEE's undersøkelser viser altså at det idag eksisterer ulikheter mellom EU-landene når det gjelder kravene til den valgte revisors undersøkelser av hvorvidt foretakene overholder lover og reguleringer:

However, in many cases compliance with laws other than those directly related to financial reporting is not subject to considerations of materiality, such that statutory auditors may be required to report breaches no matter how immaterial to the accounts.

.....
If changes are to be implemented in order to move towards equivalence on this issue within the EU, the questions of methodology and ethics should follow the IFAC pronouncements but the definition and allocation of responsibilities imposed by law are primarily a matter for the legislator.

Når det gjelder «compliance», viser disse medlemmer til at hovedproblemstillingene er de samme som for mislighetsområdet, nemlig hva revisor skal undersøke, hvor omfattende den valgte revisors undersøkelser skal være og hvordan den valgte revisor skal rapportere eventuelle avvik. Når det gjelder undersøkelsenes omfang, er det generelle utgangspunktet i RS 250 at revisor skal ha sitt fokus rettet mot avvik som kan ha vesentlig innvirkning på foretakets regnskaper. Spesialkrav som går ut over dette må eventuelt fastsettes som særattestasjoner eller særreportering.

I EU-kommisjonens «Green Paper» er det om dette uttalt bl.a. følgende:

It appears to be the general view that it is the auditor's duty to detect contravention of company law or of statutory regulations which specifically relate to company law. The auditor cannot however be reasonably expected to report on matters beyond his competence or expertise, especially in today's complex legal environment.

The directors should take responsibility for setting up and maintaining systems of internal control that, inter alia, minimise the opportunities for committing illegal acts in the name of the company and that maximise the likelihood that any such illegal acts will be quickly detected. It would seem reasonable to expect the statutory auditor to confirm in his audit report that such systems of internal control exist and to say whether or not they appear well-designed to serve their purpose.

I Nederland har man implementert RS 250 om virksomhetens overholdelse av lover og regler med enkelte tillegg. Dette omfatter bl.a. følgende:

32A. It is recommended that the auditor always communicates in writing to the entity any incompliance found, regardless its size or effect.

Disse medlemmer mener at det av flere grunner vil være å foretrekke at hovedtrekkene ved revisjonens formål fremgår av selve lovteksten. Dagens situasjon – med en henvisning til «anliggender for øvrig» - er utilfredsstillende, fordi dette

uttrykket er for lite presist til å gi en alminnelig leser et innhold, og kan gi opphav til forventningsulikheter. Dersom man imidlertid bare tok dette uttrykket ut av loven, uten å erstatte det med et mer presist begrep, ville det synes som om det som tidligere lå i «anliggender for øvrig» ikke lenger skulle anses som en del av revisjonens formål. Ettersom det er en høyt prioritert oppgave å bekjempe økonomisk kriminalitet/misligheter, vil en lovtekst som helt unnlater å berøre problemstillingen, være høyst ufullstendig og utilfredsstillende. Det vises her særlig til den betydelige offentlige interesse som ligger i å forhindre misligheter foretatt av, mot og gjennom foretakene. Løsningen synes å være å erstatte dagens formulering med en mer presis og dekkende formulering. Dette er delvis foreslått av utvalget i "*Særoppgaver (særattestasjoner)*" i kapittel 6.3.5, men dette forslag anses ikke fullt ut dekkende.

Ihht. anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll av 13.12.91, "*Utdanningsopplegg for skatterevisorer*" i pkt. 4.4 – 4.8, skal den valgte revisor bl.a.:

- se etter at ledelsen har vurdert risiko og lagt opp til hensiktsmessige kontrolltiltak for å sikre foretakets verdier og begrense de forpliktelser foretaket påføres, herunder at det er etablert rutiner for å forhindre misligheter,
- se etter at betydelige forretningsmessige disposisjoner er lovlige og i samsvar med lovlig fattede vedtak i foretakets organer,
- utvise spesiell aktsomhet med tanke på ansvarsbetingende forhold i virksomheter hvor betalingsinnstilling truer, og
- undersøke forholdet nærmere dersom revisor finner indikasjoner på forhold som kan medføre erstatningsansvar for medlemmer av styrende organer eller for administrerende direktør.

Disse utvalgsmedlemmer mener at de ovennevnte pliktene i dagens anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll, "*Utdanningsopplegg for skatterevisorer*" i pkt. 4.4 – 4.8, må videreføres uavhengig av begrensningen om vesentlig betydning for regnskapet.

Som ovenfor nevnt inneholder de foreliggende utkastene til RS 240 og RS 250 en definisjon av revisors oppgaver på disse områdene. I forhold til konklusjonene fra underutvalget, går imidlertid disse etter disse medlemmers oppfatning ikke langt nok mht. å definere hva som i fremtiden bør ligge innenfor det ordinære revisjonsbegrepet. Det pekes særlig på begrensningen i standardene om at forholdene må være av materiell og vesentlig betydning for årsregnskapet, samt at kriminalitet gjennom foretakene ikke er inkludert i utkastene til standarder.

Når det gjelder økonomisk kriminalitet fra foretakets side mot omverdenen, har myndighetene etter disse medlemmers oppfatning betydelig interesse av lovsikring, – særlig for de former for slik virksomhet som svekker rapportering og oppgjør av skatter og avgifter. Myndighetene vil ikke selv kunne følge hvert foretak opp på samme måte som man ville kunne gjøre ved å pålegge revisjonshandlinger og rapportering. Det må være en oppgave for revisor å skaffe seg en generell forståelse for det området som det reviderte foretaket opererer innenfor, herunder hvilke lover og forskrifter som gjelder for området, samt innhente bekreftelse fra foretakets ledelse på at man overholder de aktuelle lover og forskrifter. Denne plikten bør gjelde uansett begrensningen «som kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene».

Disse medlemmer ønsker, som ovenfor nevnt, også å videreføre bestemmelsen i den nåværende anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll av 13.12.91, pkt. 4.8, om at revisor skal undersøke forholdet nærmere dersom revisor finner indikasjoner på forhold som kan medføre erstatningsansvar for medlemmer av styrende organer eller for administrerende direktør. Det samme

gjelder bestemmelsen i aksjelovens § 10-9 tredje ledd, om at revisor, dersom han ved sine undersøkelser har funnet at det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller for administrerende direktør, skal gjøre merknad om dette i revisjonsberetningen. Disse medlemmer er ikke enig i at «slik informasjon har meget begrenset verdi for omverdenen», slik dette uttrykkes dette i "*Opplysningsplikt gjennom revisjonsberetningen*" i kapittel 8.5.4.4. Tvert imot vil dette berøre den tillit som omverdenen har til foretakets ledelse, og dermed også den regnskapsrapportering som foretas. Det har vært diskutert hvorvidt det ansvar som er omtalt i aksjelovens § 10-9 tredje ledd omfatter både erstatningsansvar og straffansvar. Disse medlemmer viser til at de objektive handlinger svært ofte vil være sammenfallende i disse tilfellene, og ser ingen grunn til å unnta straffansvar eksplisitt. Disse medlemmer peker samtidig på at man i den nåværende aksjeloven har valgt formuleringen «kan føre til ansvar», og at det aldri har vært forutsetningen at den valgte revisor skal detaljvurdere hvorvidt f.eks. de subjektive straffbarhetsvilkårene er oppfylt.

Disse medlemmer mener at disse sistnevnte regler bør gjelde generelt, uavhengig av virksomhetens selskapsform.

Utvalgets utkast til lovtekst i § 2-1 annet ledd lyder:

Revisjonen skal ved dette bidra til å forebygge misligheter og feil, jf § 5-2 første ledd bokstav (c).

Utvalgets forslag til lovtekst i § 5-2 første ledd bokstav (c) og (f) lyder:

I samsvar med god revisjonsskikk skal revisor:

(c) planlegge og gjennomføre revisjonen med en profesjonelt skeptisk holdning, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil.

(f) skaffe seg tilstrekkelig innsikt og bevis for å vurdere om det er foretatt brudd på lover og forskrifter som har vesentlig betydning for regnskapet.

Disse medlemmer har ikke formulert noe konkret lovforslag på dette området. Imidlertid vil disse medlemmer angi en retning på hva man mener kunne være en mulig avgrensning på området gjennom disse merknader.

Til lovutkastets § 2-1 annet ledd:

Disse medlemmer mener at man ved å ta ut ordene «ved dette» ville oppnå at revisors oppgaver på området fremstår som mer selvstendige, og ikke bare som en passiv følge av de øvrige revisjonshandlingene. Videre synes det heller ikke være fullt ut tilfredsstillende å begrense formålet med revisjonen på dette området til kun å omfatte preventiv sikring. I den utstrekning det er mulig, ved de metoder og teknikker som den valgte revisor forutsettes å benytte, bør det også fremstå som en del av målsettingen å avdekke eventuelle misligheter. At man ikke kan forvente at revisor avdekker alle former for misligheter i foretakene, er allerede ivaretatt ved formuleringen «bidra til». For øvrig mener disse medlemmer at «misligheter» ideelt sett burde omfatte både misligheter begått av, mot og gjennom foretaket.

Til lovutkastets § 5-2 første ledd bokstav (c):

Disse medlemmer mener at formuleringen i dette ledd også burde omfatte en plikt for revisor til å se etter at foretakets ledelse har iverksatt passende interne kontrolltiltak på de områder som kan ha vesentlig innvirkning på regnskapene, med tanke på å forhindre misligheter mot foretaket, gjennom foretaket eller fra foretakets side. Ved å utforme dette som en se etter-plikt, ville man kunne understreke at forebygging og avdekking av misligheter primært er ledelsens ansvar, mens revisors

ansvar er å rette kritiske spørsmål til ledelsen på dette området og vurdere om de rutiner som ledelsen har etablert synes tilstrekkelige og hensiktsmessige.

For å imøtekomme kravene i RS 240, som er drøftet ovenfor, må den valgte revisor allerede foreta risikovurdering, planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger i den hensikt å avklare hvorvidt det foreligger misligheter som kan ha vesentlig innvirkning på regnskapet. Herunder må han også vurdere foretakets interne kontrollsystemer på områder som kan ha vesentlig innvirkning på regnskapet. Når det gjelder spørsmålet om hvilke revisjonshandlinger som forventes utført på dette området, synes det klart at denne plikten dels må kunne oppfylles ved at revisor retter kritiske spørsmål til foretakets ledelse, og dels ber ledelsen dokumentere sine svar på sentrale områder. Disse medlemmer mener imidlertid at det også må fremgå av lovteksten at dersom revisor gjennom sitt arbeid finner indikasjoner på misligheter, må revisor iverksette ytterligere tilpassede kontrollhandlinger, uavhengig av den mulige virkning på regnskapene. Disse medlemmer viser her til hvordan man i Nederland har implementert RS 240 med et eget tilleggspunkt 15A, og derved har utvidet kontrollområdet i de tilfeller revisor finner indikasjoner på misligheter.

Til lovutkastets § 5-2 første ledd bokstav (f):

Disse medlemmer mener at lovteksten her burde fange opp de någjeldende kravene i anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll av 13.12.91 i de tilfeller det foreligger ansvarsbetingende handlinger fra ledelsens og tillitsvalgtes side.

Disse medlemmer vil videre peke på at det ligger en klar begrensning i at lovutkastet her kun refererer til brudd på lover og forskrifter «som har vesentlig betydning for regnskapet». Disse medlemmer ser det som hensiktsmessig om formuleringen også kunne fange opp andre områder som er vesentlige for foretaket, uavhengig av om dette har vesentlig innvirkning på regnskapet, f.eks. omfatte konsesjonsvilkår og andre offentlige vilkår som er satt som betingelse for å drive virksomheten.

17 OPPHEVELSE AV AL § 10-2 ANNET LEDD

Utredning en "Drøfting" i kap. 8.3.5

(Merknader vedr. kommunerevisorers rett til å ivareta lovbestemt revisjon i aksjeselskap hvor kommune eller fylke besitter mer enn 50% av aksjene. Avgitt av *Fjellanger, Hareide og Kvalvik Fon*)

I utredningen vedrørende endrede lovregler om revisorer og revisjon foreslår Utvalget at aksjelovens § 10-2 annet ledd oppheves. Disse medlemmer tiltrer ikke dette forslaget. Dette begrunnes med følgende:

Innledning

Utvalget sier de er kjent med Norges Kommunerevisorforbunds (NKRF) høringsuttalelse til endringer i aksjeloven. Likevel refereres det kort til «en annen konklusjon» enn det NKRF har kommet med. For at det skal være mulig å gjøre en helhetlig vurdering av kommunerevisors valgbarhet i kommunale aksjeselskaper, må noen av NKRF's synspunkter tas med.

I drøftelsen om valgbarhet er det kommunerevisors manglende uavhengighet som trekkes frem. Dette vil det bli redegjort kort for nedenfor, samt at Utvalgets øvrige punkter også vil bli kommentert.

Uavhengighet

Det er et grunnleggende krav at revisor ikke kan være ansatt i den virksomheten som vedkommende reviderer. Det kan begrunnes med at revisor ikke skal bli økonomisk avhengig av klienten, og heller ikke styrt av klientens organer.

Vurdering av den økonomiske uavhengigheten må gjøres i lys av om revisors arbeidsgiver er en offentlig forvaltningsvirksomhet eller konkurranseutsatt næringsvirksomhet. Når en kommune er eier av (helt eller delvis) et kommunalt aksjeselskap, så er selvsagt ikke kommunerevisor ansatt i det kommunale aksjeselskapet. Kommunerevisor er således ikke økonomisk avhengig av dette selskapet.

Kommunerevisor er «økonomisk avhengig» av hovedeieren i det kommunale aksjeselskapet, nemlig kommunen. Økonomisk avhengig må ses i lys av risiko for at lønn/utkomme kan falle bort. Denne risikoen er åpenbar i vanlig næringsvirksomhet. For kommunen er denne risikoen ikke eksisterende, en kommune går ikke konkurs. Det kommunale aksjeselskapet kan selvfølgelig gå konkurs, men det har ingen konsekvens for kommunerevisor og hans/hennes lønn fra kommunen. Tilsvarende er de deltakende kommunene i distriktet felles ansvarlig for distriktsrevisjonens utgifter, herunder lønn.

Det andre punktet er om kommunerevisor kan bli styrt av eierinteressene i det kommunale aksjeselskapet (kommunerevisor er kun valgbar i de selskaper hvor kommunen(e) har majoritet på eiersiden). Kommunestyret styrer ressursene til kommunerevisjonen, men det faglige innholdet i revisjonens utførelse reguleres av Forskrift om revisjon og god kommunal revisjonsskikk. Kommunestyret er ikke selskapsorgan for det kommunale aksjeselskapet, men de samme representantene som sitter i kommunestyret (eller i formannskapet) kan utgjøre kommunens representanter på selskapets generalforsamling. Den styringsmessige «avhengigheten» kommunerevisor har til generalforsamlingen, er altså at (noen) representanter i dette selskapsorganet (eller for så vidt i styret) også er folkevalgte representanter i kommunestyret, og som i sin omgang kan «instruere» kommunerevisjonen som kommunerevisor. Som nevnt vil i tilfelle en slik «instruksjon» ikke kunne omfatte det faglige innholdet i revisjonens utførelse.

Om man skulle mene at denne styringsmessige «avhengigheten» i beste fall er marginal, sannsynligvis har den kun akademisk interesse, så svekkes bildet betydelig ved at det fra 1.1.97 kun er 6,2% av kommunene og fylkeskommunene (10 kommuner og 18 fylkeskommuner) i Norge hvor denne problemstillingen er relevant (som har egen revisjon). De øvrige 93,8% (425 kommuner) revideres av 75 distriktsrevisjoner hvor distriktsrevisor er ansatt i en interkommunal sammenslutning. Det vil med andre ord si at det kan være en og annen representant fra et kommunestyre som velges inn i distriktsrevisjonens styre (sammen med tilsvarende fra de andre deltakende kommunene i revisjonsdistriktet). Kommunen kan også velge andre representanter inn i distriktsrevisjonens styre som overtar de administrative oppgavene vis a vis distriktsrevisor, som bl.a. ansettelse. Den styringsmessige «avhengigheten» kan altså gi seg utslag i at en eller to kommunestyrerepresentanter (det er sjelden flere representanter fra en kommune i et slikt styre) blir valgt til å sitte i distriktsrevisjonens styre sammen som den eller de to samme representanten(e) sitter i generalforsamlingen for det kommunale aksjeselskapet.

Så langt kan man konkludere slik:

- Kommunerevisor er ikke ansatt i det kommunale aksjeselskapet som han/hun er valgbar til,
- Kommunerevisor er ikke økonomisk avhengig av det kommunale aksjeselskapet som han/hun reviderer
- Kommunerevisor har en *perifer* mulighet til å bli styrt administrativt (ikke faglig) av de samme representantene som sitter i det kommunale aksjeselska-

pets generalforsamling og/eller styre. For distriktsrevisorene, som er den altoverveiende ordningen i dag, utgjør disse representantene en eller to personer.

Blir det da noe igjen – selv av Utvalgets «in appearance»-argumentasjon?

Når man skal vurdere kommunerevisors adgang til å bli valgt som revisor i kommunale aksjeselskaper, så kan det også være interessant å spørre seg om i hvilke tilfelle etablerer forvaltningen egne aksjeselskaper? Normalt ivaretar de kommunale aksjeselskapene i stor grad de samme *typer* funksjoner som foregår ellers i forvaltningen. Motivasjonen for å velge denne selskapsformen fremfor fortsatt forvaltningsdrift, har sannsynligvis ikke så mye med økonomisk risiko å gjøære, men heller for å gjøre styringsformen mer rasjonell, samt å øke konkurransen/reducere prisen.

Fortsatt blir de folkevalgte (som personer) sittende i de kommunale aksjeselskapenes øverste organer – enten hele kommunestyret, formannskapet eller representanter fra disse organene når flere kommuner

går sammen om interkommunalt samarbeide i aksjeselskaps form. Representantene har i prinsippet de samme styringsmessige oppgaver og informasjonsbehov overfor egne aksjeselskaper (som representanter i generalforsamlingen) som inne for den kommunale forvaltningen (som representanter i kommunestyret). Kommunerevisjonen er en vesentlig og integrert del av forvaltningens kontrollfunksjon, og skal i forvaltningssystemet sikre direkte og uavhengig informasjon til de kommunale organer. Når disse organer (eller representanter for disse) utøver styringsfunksjon overfor kommunale aksjeselskaper, har kommunerevisjonen pr. dag etter dispensasjon hatt mulighet til å informere forvaltningens organer om drift og forvaltning av selskapet i saker som revisor mener er viktig. Å opprettholde en mulighet for kommunerevisor til å være valgbar til de kommunale aksjeselskapene, må følges opp med en bestemmelse (i forskrift) om denne informasjonsmuligheten (fritak fra taushetsplikten) overfor forvaltningens organer. Denne informasjonsmuligheten fra kommunerevisor skal sikre at selskapene drives og forvaltes i samsvar med de forutsetninger som kommunestyret forutsatte da det kommunale aksjeselskapet ble etablert. Disse utvalgsmember vil hevde at dette unntaket fra taushetsplikten er en ubetinget fordel for forvaltningsorganene og bør videreføres i ny aksjelov/forskrift til denne.

Disse medlemmer vil også poengtere de mange og rasjonelle argumentene som taler for at kommunene gis mulighet for å kunne velge en felles revisor for sin totale virksomhet, også for de delene som av ulike årsaker blir organisert utenfor kommunesystemet. En slik «konsernrevisormodell» er også mye utbredt innen privat virksomhet. Med Utvalgets forslag vil dagens valgmulighet for kommunene bli fjernet og dette finner disse medlemmer urimelig.

Revisjonsordningene

Den kommunale revisjonsordningen er en integrert del av en omfattende og velregulert kontrollordning, hvor også politisk valgte kontrollutvalg og kommunestyrer inngår i et helhetlig samspill.

Også revisjon av aksjeselskaper er basert på offentlig regulering og tilsyn, og utøves hovedsakelig av privatpraktiserende revisorer som personlig næringsdrift. Private revisorer kvalitetssikres gjennom ulike former for kvalifikasjons- og habilitetskrav. Hensikten med disse kravene er å sikre allmenn legitimitet for det revisjonsarbeidet som utføres.

Tilsvarende er det gitt strenge habilitetskrav til kommunerevisor i Forskrift om revisjon, og Kommunaldepartementet vil sette formelle kvalifikasjonskrav til kommunerevisor (se nedenfor).

Privat og kommunal revisjon inngår derfor i hvert sitt reguleringssystem (hhv. revisorlov og kommunelov), som på noe ulike måter sikrer revisjonen rimelig grad av uavhengighet overfor virksomhetene, og derved legitimitet hos revisjonsbrukerne. Det synes lite hensiktsmessig å bedømme den kommunale revisjonsordningens uavhengighet og legitimitet med utgangspunkt i en bokstavfortolkning av de habilitetsregler som regulerer private revisorers næringsdrift. Eksempelvis er det i praksis slik at kommunale revisorer er sikret meget høy grad av reell uavhengighet, bl.a. fordi de som ansatte kommer inn under et generelt ansettelsesvern mot usaklige oppsigelser, og fordi offentlige styringssystemer er åpne for allmennhetens innsyn og eventuelle kritikk.

Å hevde at kommunale revisorer ikke er faglig og personlig uavhengige i sine oppdrag (også ved revisjon av kommunale aksjeselskaper), blir derfor også en påstand om at den kommunale kontrollordningen og dermed også det kommunale forvaltningssystemet har habilitets- og legitimitetsmessige svakheter. Dette faller på sin egen urimelighet, idet lokalforvaltningen utgjør 20% av landets BNP. Det kommunale lovsystemet, herunder kontroll- og revisjonsordningene, er bygget opp nettopp for å sikre maksimal habilitet og legitimitet.

Etter disse medlemmers syn blir konklusjonen derfor at den kommunale revisjonsordningen, som en integrert men uavhengig del av det kommunale forvaltningssystemet, fullt ut tilfredsstillende alle krav til faglig uavhengighet og integritet også ved revisjon utenfor kommunelovens reguleringsområde.

Kommentarer til Utvalgets momenter («konklusjoner»)

De enkelte punktene i Utvalgets konklusjon bærer preg av at man har tatt utgangspunkt i ulike forhold som gjelder kommunerevisor innenfor rammen av nettopp det å være ansatt, lovbestemt kommunerevisor etter kommuneloven. Et slikt utgangspunkt blir imidlertid galt så lenge saken dreier seg om kommunerevisor i egenskap av valgt, lovbestemt *eksternrevisor*.

Det er riktig som anført i konklusjonen at Kommunaldepartementet p.t. ikke har gitt særskilt forskrift om kvalifikasjonskrav til ansvarlig kommunerevisor slik kommuneloven åpner mulighet for. NKRF har imidlertid gjentatte ganger anmodet departementet om dette, og senest i brev av 11.11.96 til NKRF svarer kommunalministeren at departementet nå vil prioritere dette arbeidet. I forhold til revisjon av kommunale aksjeselskaper er imidlertid dette ikke interessant, fordi det uansett er en forutsetning at kommunerevisor i disse tilfellene skal oppfylle de samme formelle krav som enhver annen revisor som i.h.h.t. lovverket er valgbar.

Det er også riktig som Utvalget anfører at kommunerevisor – *men* i egenskap av kommunerevisor – ikke har et personlig erstatnings- eller straffeansvar. For en kommunerevisor som opptrer i egenskap av valgt, lovbestemt eksternrevisor vil imidlertid dette ansvaret gjelde på lik linje med alle andre tilsvarende revisorer.

Det er igjen riktig når Utvalget sier at et offentlig tilsyn med sanksjonsmuligheter ikke er etablert i forhold til kommunerevisjonens arbeid som kommunerevisor. Igjen er det imidlertid slik at når kommunerevisor opptrer som valgt, lovbestemt eksternrevisor så vil man underlegges det nevnte offentlige tilsynet i regi av Kredittilsynet, fordi det er en forutsetning at vedkommende er statsautorisert eller registrert revisor.

Utvalgets konstatering av at det er forskjeller mellom god kommunal regnskapsskikk og god regnskapsskikk er korrekt. Det vil derfor også være riktig at

kommunerevisorer ikke alltid har den samme løpende praksis innen aksjeselskaperes regnskap som revisorer i privat virksomhet. Disse medlemmer finner det imidlertid urimelig at dette skal benyttes som et generelt argument mot hele kommunerevisorstanden. Det er åpenbart at kommunerevisor, som enhver annen revisor, må følge god revisjonsskikk på dette området, nemlig løpende vurdere om han/hun har den nødvendige kompetanse til å gjennomføre sitt oppdrag i samsvar med god revisjonsskikk.

Når det gjelder Utvalgets tilsvarende konstatering av forskjellene mellom god kommunal revisjonsskikk og god revisjonsskikk så vil vi bare vise til argumentasjonen i avsnittet foran. Det klan dessuten legges til at de revisjonsstandardene som vil bli gjort gjeldende som god revisjonsskikk fra 1998, også vil bli gjort gjeldende – inkl. de offentlige tilleggene – som god kommunal revisjonsskikk på alle de områder hvor dette er relevant og naturlig.

Disse medlemmer vil foreslå at aksjelovens § 10-2 annet ledd blir opprettholdt med følgende tekst:

«--- I selskap hvor en eller flere kommuner eller fylkeskommuner har mer enn femti prosent av stemmene, kan kommune- eller fylkesrevisjonen velges som revisor.»

18 KRAV OM STATS AUTORISERT REVISOR I STORE FORETAK

Vedr. "Konklusjoner – Valg og funksjonstid" i kap. 8.6.6

(Merknader til utredningens drøftelse av å lovfeste krav om spesielle kvalifikasjoner for den valgte revisor. Avgitt av *Løken og Olsnes*).

Kravet om statsautorisert revisor kom inn i lovgivningen i 1964 da kategorien registrert revisor ble opprettet. Kravet fremgår i dagens lovgivning av AL § 10-3:

«Selskapet skal minst velge en statsautorisert revisor dersom:

1. Selskapet i de tre siste regnskapsår har hatt flere enn 200 ansatte, eller
2. selskapets aksjer eller obligasjoner noteres på børsen eller er tegnet etter offentlig tegningsinnbyding.

Kongen kan bestemme at visse selskaper også ellers skal ha statsautorisert revisor og kan likeledes ved forskrift eller i det enkelte tilfelle gjøre unntak fra bestemmelsene i første ledd.»

For de øvrige selskapsformene eksisterer det ingen generelle lovmessige krav om at revisor skal være statsautorisert, med unntak av særlovgivning om forretningsbanker, forsikringsselskap og statsforetak. Da kravet ble innført, eksisterte det ingen formell utdanning med eksamen for registrerte revisorer.

Det foreligger flere sterke argumenter for at det kunstige skillet Utvalgets forslag innebærer ikke iverksettes:

Kunstige grenser

1. >Skulle det i visse foretak stilles krav om spesiell revisorkategori, synes det naturlig at dette skjedde ved å fastsette eventuelle utvidede krav til revisjonens innhold, – og da innhold som ikke alle revisorer var utdannet for. Revisjonens innhold er imidlertid av Utvalget foreslått fullt ut å være det samme for alle foretak.
2. Det legges allerede i dag de samme standarder til grunn for begge revisorkategoriens arbeid. Det er ikke foreslått noen endring i dette ved innføring av nye revisjonsstandarder fra NRRF/NSRF i 1997. Disse standarder bygger som kjent på IFAC`s internasjonale forslag, hvor det heller ikke finnes noe kategoriskille.

3. EU-direktivene inneholder ingen bestemmelser om særlige revisorkategorier for store selskaper. I denne forbindelse vises til England og Nederland, som begge har to kategorier revisorer uten at det er innført lovmessig begrensninger i utførelsen av revisjon for en av gruppene. I praksis har denne ordningen fungert tilfredsstillende.
4. Etter Utvalgets forslag vil det bli innført flere kriterier (omsetning og balanse-sum) enn dagens regel om 200 ansatte, som grunnlag for krav om statsautorisert revisor. Videre omfatter forslaget alle typer selskaper, og ikke bare aksjeselskaper som i dag. I motsatt retning er bestemmelsen om børsnotering tatt bort, slik at forslaget inneholder både begrensninger og utvidelse av de registrerte revisorers rettigheter.
5. Som grunnlag for et skille i lovgivningen vil disse medlemmer også peke på de uheldige sider ved å benytte slike kriterier. Som eksempel kan nevnes, at firma med betydelig færre ansatte enn 200 kan ha en kompleksitet og risikoeksponering som er mange ganger større enn selskaper med et stort antall ansatte.
6. En kan se tilfeldigheter knyttet til kunstig satte grenser som kriterium for revisorkategorien. Som eksempel kan endret balanseverdi på grunn av verdistigning påvirke revisorkategorien uten at foretakets kompleksitet eller revisjonsarbeidet påvirkes. Eksempelvis kan en eiendom som ut fra historisk kostpris og oppskrivninger er verdsatt til kr.150 mill., bli solgt for kr. 250 mill. For ny eier er balanseverdien overskredet uten at det har skjedd en reell endring av eien delen eller kompleksiteten i revisjonen.

Revisors kvalifikasjoner

1. Etter at kravet om statsautorisert revisor i store aksjeselskap kom inn i loven, er det etablert formell 3-årig høyere utdanning med spesiell revisoreksamen (siden 1972). Denne utdanning er mer omfattende enn hva mange av dagens statsautoriserte revisorer har hatt. Det må være naturlig å ta dette med ved vurdering av om kravet skal opprettholdes. I følge Utvalgets forslag vil registrerte revisorer få ytterligere ett års økonomiutdanning etter videregående skole, hvorav 2 år rettes direkte mot revisjonsyrket.
2. Praksiskravene er sammenfallende for de to revisorkategorier.
3. I fremtiden vil man måtte regne med langt større variasjoner mellom de enkelte revisorers utdanningsbakgrunn enn i dag. Dette fordi lovforslaget ikke lenger stiller krav om utdanningsinstitusjon, men utelukkende stiller krav til kunnskapsinnholdet. Dette åpnes f.eks. for utdanning fra flere land i kombinasjon med norsk utdanning. Likeledes vil man i mange tilfeller ikke nøye seg med revisorutdanningen alene, men kombinere denne med spesialutdanning innen finans, juridiske områder, datateknologi o.l. En slik utvikling er positiv, fordi man på den måten mer fleksibelt kan imøtekomme særønsker fra markedet. Et slikt skille mellom revisorer vil imidlertid være logisk begrunnet, i motsetning til hva den foreslåtte kunstige grensesettingen innebærer.
4. Ved å opprettholde et skille mellom de to kategorier, blir de registrerte revisorene diskriminert i forhold til revisorer med tilsvarende kvalifikasjoner fra andre EØS-land som ikke har begrensning i eget land. Dersom en slik revisor ønsker praktisere i Norge, vil vedkommende, etter å ha bestått en «egnethetsprøve», få tillatelse til dette uten at norske myndigheter kan pålegge begrensede rettigheter.
5. Utvalget anfører i utredningen at økningen i komplekse regler taler for et øket kompetansekrav. Dette gjelder imidlertid begge kategorier, og er ivaretatt gjennom sammenfallende krav til etterutdanning og fornyelsesordning.

6. Både registrerte og statsautoriserte revisorer er i dag underlagt den samme kvalitetskontroll gjennom foreningene og offentlig tilsyn. Revisortilsynet legger fullt ut de samme krav til grunn for begge revisorkategorier. Sanksjonsbestemmelsene vil også være sammenfallende.

I praksis vil valg av revisor i store foretak være et spørsmål om totaltilbud fra et revisjonsfirma. Spisskompetanse på flere områder er mer aktuelt valgkriterium enn revisjonskategori. De største revisjonsforetakene vil derfor normalt stille sterkere i så måte enn hva et lite revisjonsfirma kan tilby, -

uansett revisorkategori. Et slikt markedsbestemt kriterium vil være mer naturlig og fungere bedre enn Utvalgets foreslåtte kategoriskille. Erfaringene fra England og Nederland viser også dette.

Forslag:

Kravet om statsautorisert revisor i store foretak videreføres ikke.

19 REVISJONSKOMITEER I BØRSNOTERTE SELSKAPER

Utredningens "To eller flere valgte revisorer (joint audit)" i kap. 8.8 (Særmerknad vedr. Utvalgets konklusjoner i utredningens "To eller flere valgte revisorer (joint audit)" i kapittel 8.8 om revisjonskomiteer. Avgitt av Fjellanger, Hareide, Iversen, Kristensen, Kvalvik Fon og Selås)

Siden 1978 har NYSE (New York Stock Exchange) krevet av alle sine registrerte selskaper at disse skal ha utnevnt revisjonskomite. Erfaringer fra USA har vist at disse revisjonskomiteene har spilt en verdifull rolle i arbeidet med å sikre kvaliteten av den valgte revisors uttalelse om årsoppgjøret. Erfaringene med revisjonskomiteer er derfor overveiende positiv. I Canada er det innført lovbestemt plikt til å etablere revisjonskomite i visse selskaper. Erfaringene i Storbritannia er også positive, og både Cadbury-rapporten i Storbritannia og Vienot-rapporten i Frankrike anbefaler at styrene i børsnoterte selskaper bør etablere revisjonskomite. På denne bakgrunn ønsker disse medlemmer å fremme forslag om at alle børsnoterte selskaper i Norge pålegges å etablere revisjonskomite. Dette kan f.eks. hjemles i børsforskriften.

Revisjonskomiteen bør bestå av utvalgte medlemmer fra vedkommende foretaks styre og være ansvarlig overfor og rapportere regelmessig til dette styret. Komiteen bør bestå av minimum tre av styremedlemmene, som alle bør være utenfor foretakets linje- og stabsorganisasjon. Rammene for komiteens virksomhet bør fastsettes i lovgivningen, men ut over dette kan bestemmelser om ansvar, oppgaver og rapportering nedfelles i interne retningslinjer fra styret. Revisjonskomiteen må ha anledning til å granske ethvert forhold som ligger innenfor organets ansvarsområde, herunder ha tilgang til all relevant informasjon fra foretaket og foretakets øvrige organer.

Revisjonskomiteen bør arbeide nært sammen med foretakets internrevisjon og valgte revisor(er). Minimum en gang i året – i tilknytning til avleggelsen av årsoppgjøret – bør det avholdes et møte mellom revisjonskomiteen og foretakets valgte revisor(er), for å avklare hvorvidt det kan foreligge uløste problemområder av vesentlig betydning for årsoppgjøret. Foretakets internrevisjonsleder og valgte revisor(er) bør for øvrig være til stede i og holde seg orientert om revisjonskomiteens møter og virksomhet.

Ved å delegere oppgaver og ansvar til en revisjonskomite, oppnår foretakets ledelse at man får en mer grundig og detaljert fokusering på revisjonsspørsmål, både i forhold til intern og ekstern revisjon, uten at styrets ansvar for regnskapssystemer, formuesforvaltning, intern kontroll og årsoppgjør reduseres. Dessuten får man en

bedre dialog og knytning mellom revisjonsfunksjonene og revisjonskomiteen enn man normalt ville ha kunnet oppnå i forhold til det samlede styret.

Revisjonskomiteens normale arbeidsoppgaver vil være følgende:

- Innstille overfor styret på valg av ekstern(e) revisor(er), eventuell oppsigelse av ekstern(e) revisor(er) og fastsettelse av revisjonshonorar
- Drøfte den eksterne revisjonens rammer og innretning, samt ethvert vesentlig problem som måtte oppstå under revisjonen, med foretakets valgte revisor(er), herunder også ethvert problem som foretakets valgte revisor(er) måtte ønske å drøfte med revisjonskomiteen
- Gjennomgå programmet for foretakets internrevisjon, samt gjennomgå internrevisjonens rapportering til styret, herunder alle vesentlige funn og påpekninger internrevisjonen har gjort
- Bidra til å skape et kontroll- og revisjonsmiljø som kan bidra til å redusere risikoen for misligheter og feil
- Gjennomgå administrasjonens utkast til årsoppgjør og delårsoppgjør før fremleggelse for styret med tanke på å avdekke risikoområder og usikkerhet, herunder bl.a.
 - Endringer i regnskapspraksis eller regnskapsprinsipper
 - Vesentlige vurderingstemaer
 - Fortsatt drift-forutsetningen
 - Overholdelse av god regnskapsskikk
 - Overholdelse av spesialbestemmelser i børsforskrifter mv.
- Bidra til å styrke foretakets valgte revisor(er)s forhold til ledelsen, ved å skape et forum for drøfting av relevante temaer, og følge opp problemstillinger som revisor har påpekt
- Gjennomgå foretakets valgte revisor(er)s korrespondanse med styret
- Revisjonskomiteen leder bør være til stede på foretakets generalforsamling og tilgjengelig for å besvare spørsmål

Disse medlemmers forslag

Disse medlemmer tar opp forslag om at det i børsforskriften av 17.01.94, nr. 30, tas inn krav om at alle børsnoterte selskaper skal etablere revisjonskomite. Disse medlemmer har ikke formulert noen konkret forskriftstekst på dette området.

Vedlegg 2

Forholdet mellom revisor og offentlig myndighet

Rapport fra et underutvalg under Revisorlovutvalget

1 UNDERUTVALGETS OPPNEVNING OG MANDAT

1.1 Mandat og sammensetning

I skriv av 26. mai 1994 har Revisorlovutvalget gitt underutvalget følgende mandat:

I Revisjonslovutvalgets mandat heter det bl.a. flg:

«I samråd med Finansdepartementet skal det opprettes et underutvalg som særlig skal se på forholdet mellom revisor og offentlig myndighet. Det forutsettes at underutvalget rapporterer til revisorlovutvalget, slik at utvalget kan ta stilling til underutvalgets forslag og foreta en samordning med utvalgets øvrige forslag.»

I samsvar med forutsetningene i Revisjonslovutvalgets mandat oppnevnes med dette et slikt underutvalg.

Underutvalget skal særlig vurdere revisjonspliktenes omfang og utforming i forhold til offentlige myndighetsinteresser.

Underutvalget skal legge vekt på å gjennomgå det offentlige kontrollbehov og behov for innsyn i ulike sammenhenger, herunder bl.a. skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrolloppgaver i forhold til skatte- og avgiftspliktige, det offentliges kontrollbehov i forhold til organisasjoner mv. som mottar offentlige tilskudd i ulike former, avgir attestasjoner for mengdeforhold o. lign. som kan få betydning for slike tilskudd osv..

Spørsmål som gjelder revisjon innenfor den offentlige forvaltning faller utenfor underutvalgets oppgaver.

Underutvalget skal vurdere om offentlige myndighetsinteresser beste ivaretas gjennom krav om alminnelig revisjon i samsvar med revisjonslovgivningen eller om visse offentlige interesser mer hensiktsmessig kan sikres gjennom at revisor pålegges å utstede konkrete attestasjoner for ulike forhold. I den forbindelse bør det gjøres rede for revisjons- og/eller attestasjonsbehovene i offentlig sektor og hvilke krav det offentlige anser ønskelig at revisor skal oppfylle.

Underutvalget skal legge frem sin utredning med tilrådinger og konklusjoner for hovedutvalget innen 30. september 1994. Det forutsettes at underutvalget legger fram en oversikt over de emner som antas å bli vurdert innen utgangen av mai 1994. Sammen med oversikten skal det også legges fram en delutredning om det offentliges behov (kontroll og innsyn) slik dette følger av mandatet for underutvalget.

Hovedutvalget vil på et senere tidspunkt komme tilbake til spørsmålet om utforming av lovtekster på basis av underutvalgets konklusjoner.

Det forutsettes at underutvalgets leder i nødvendig utstrekning tar opp forståelsen av underutvalgets mandat med Revisjonslovutvalget, og at underutvalgets leder holder Revisjonslovutvalgets leder orientert om arbeidet og fremdriften i underutvalget.

*Underutvalget har følgende sammensetning:
Avdelingsdirektør Carsten Arnholm, leder
Spesialrevisor Inger Helene Iversen*

Spesialletterforsker Roy Kristensen
Registrert revisor Vetle Hylland Olsnes

1.2 Avgrensning av mandatet

Underutvalgets emnevalg er selvsagt begrenset av det mandat som er gitt. Når det er sagt, må underutvalget konstatere at enkelte vesentlige emner – som utvilsomt ligger innenfor underutvalgets mandat – vanskelig lar seg drøfte uten at en i noen grad redegjør for underutvalgets syn på revisorlovgivningens grunnleggende prinsipper, begreper og regler.

Underutvalgets arbeid må generelt være tuftet på en forståelse av det grunnleggende regelverket. Som det vil fremgå, finner underutvalget en rekke uklarheter knyttet til disse spørsmålene. På denne bakgrunn finner en derfor å måtte presisere et syn på enkelte grunnleggende spørsmål som basis for underutvalgets vurderinger og forslag.

Underutvalget går ikke inn på de spørsmål som knytter seg til offentlige revisjons- og kontrollbehov i finanssektoren spesielt. Dette er emner hvis omfang ikke kan innpasses i underutvalgets arbeid med den tidsramme og sammensetning underutvalget har fått. Området forutsettes ellers å bli gjort til gjenstand for særreguleringer ut fra de spesielle behov som er tilstede i denne sektor.

1.3 Kort om språk og begrepsbruk i underutvalgets utredning

2.1.3.1 Plikter som følger av lov eller forskrift

Underutvalget bemerker at plikter som følger av lov eller forskrift har samme rettslige trinnhøyde. En vil derfor som oftest nøye seg med uttrykk som «lovbestemt plikt» o. lign. kortformuleringer, uansett om plikten følger direkte av bestemmelser i lov eller av forskrift. Med uttrykk som «gjeldende lov», «gjeldende rett» o. lign. sikter underutvalget til det samlede regelverk med lovs trinnhøyde.

2.1.3.2 Lovhenvisninger

Ettersom revisorloven og aksjeloven på vesentlige punkter er sammenfallende, nøyer en seg i denne fremstilling stort sett med henvisning til revisorloven. Henvisning til de tilsvarende bestemmelser i aksjeloven skal ansees underforstått.

2.1.3.3 Revisjonsbegrepet. Årsregnskapsrevisjon

Revisjonsbegrepet i gjeldende lov har etter underutvalgets oppfatning en altfor uklar avgrensning. Begrepet er riktignok søkt klargjort gjennom normer og anbefalinger til god revisjonskikk og gjennom praksis. Dette har likevel ikke ført fram til den grad av presis avgrensning som må kreves ved lovbestemte plikter.

Underutvalget velger å bygge på et revisjonsbegrep som sikter til det arbeid som fører fram til lovbestemt bekreftelse av den revisjonspliktiges bokføring og årsregnskap, ledsaget av en revisjonsberetning.

Revisjonsbegrepet i gjeldende lov er så uklart at det som nevnt krever en presisering. Etter underutvalgets oppfatning er gjeldende revisorlov også forøvrig i for liten grad preget av klarhet på endel områder. Særlig gjelder dette den manglende og eller uklare beskrivelse av revisjonens egentlige formål og hvilket resultat som er forutsatt skal oppnås. Underutvalget tar opp forslag om at loven på dette punkt må få en mer presis utforming av revisjonsbegrepet. Det prinsipielle utgangspunkt for utforming av lovens revisjonsbegrep må i hovedsak være flg.:

Revisors oppgave som valgt revisor i et revisjonspliktig foretak er å bekrefte om foretaket (den regnskapspliktige) har gjennomført bokføring og utarbeidet årsregnskap i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, samt, hvor dette er aktuelt, at opplysninger i foretakets årsberetning er i samsvar med årsregnskapet og ikke inneholder feilinformasjon. Denne kontroll må skje etter revisjonslovens regler og forøvrig i samsvar med god revisjonsskikk.

Et lovbestemt revisjonsbegrep utformet etter slike prinsipielle retningslinjer blir av underutvalget omtalt som *årsregnskapsrevisjon*. Underutvalget vil imidlertid peke på at ordvalget ikke må oppfattes slik at nødvendig kontroll av årsregnskapets grunnlagsmateriale, herunder særlig bokføringen, kommer i annen rekke.

Forøvrig viser en til drøftingen i "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3 og de forutsetninger om omfanget av revisors arbeid og kontrollhandlinger det er redegjort for der.

2.1.3.4 Særattestasjon

Med særattestasjon sikter underutvalget til de mange selvstendige plikter som på ulike steder i lov og forskrift er pålagt:

- den valgte revisor, eller
- en person som kan velges som revisor i lovbestemte tilfeller av revisjonsplikt, til å bekrefte (attestere) et nærmere angitt forhold eller til å påtegne et bestemt dokument (hvor dette regelmessig må ansees å inneholde en forutsetning om bekreftelse av dokumentets innhold). Ulike lov- og forskriftsbestemmelser anvender formuleringer som «attestasjon», «særskilt attestasjon», «bekrefte», «påtegne», «underskrive» o. lign., hvor forutsetningen er bekreftelse av riktigheten av ett eller flere bestemt angitte forhold.

Underutvalget legger vekt på at de særskilte attestasjonsplikter begrepsmessig holdes atskilt fra revisjonsbegrepet.

2.1.3.5 Frivillig revisjon

Med frivillig revisjon forstås revisjon av samme omfang og formål som nevnt under kap. 1.3.3 ovenfor i tilfeller hvor det ikke foreligger lovbestemt revisjonsplikt, men hvor den regnskapspliktige likevel har gitt revisjonsoppdrag til revisor som i lovbestemte tilfeller kan velges som revisor. Årsak til frivillig revisjon kan særlig være krav fra långivere eller andre kreditorer, men kan også bygge på selskapsrettslige beslutninger, vedtekter eller annet. Er betegnelsen «revisjon» uten nærmere kvalifikasjon eller reservasjon anvendt, og slikt revisjonsoppdrag er gitt til en revisor som er kvalifisert til i lovbestemte tilfeller å kunne velges som revisor etter revisjonslovgivningen, får frivillig revisjon som nevnt reelt samme omfang som lovbestemt revisjon.

2.1.3.6 Skatterevisjon

Den revisjon som skattemyndighetene gjennomfører når et skattegrunnlag skal etterkontrolleres med henblikk på om selvangivelser kan godtas eller om det er grunnlag for endret ligning («etterligning»), er etter sin art og i prinsippet likeartet med revisjon av et årsregnskap. Det dreier seg i begge tilfelle om å ta standpunkt til resultat og balanse for økonomisk virksomhet i en periode på grunnlag av et foreliggende materiale – årsregnskap med tilhørende regnskapsmateriale. Under den regnskaps- og revisjonsmessige gjennomgang anvendes avvikende betegnelser fra dem som nyttes i skattesammenheng (resultat/inntekt, kostnad/utgift, egenkapital/

formue). På mange punkter er det premissgivende regelverk sammenfallende, på andre avvikende. Ved skatterevisjon er også kravet til presisjon noe høyere enn ved revisjon etter revisorloven. I begge tilfeller skal en imidlertid finne fram til en *samlet vurdering* av materialet, og, om det finnes grunn til det, etterprøve om det forelagte materiale (årsregnskap med regnskapsmateriale, selvangivelse med tilhørende bilag) er holdbart eller om det er nødvendig å iverksette ytterligere revisjonshandlinger eller kontrolltiltak.

Denne form for revisjon blir bare kort drøftet i det etterfølgende. Underutvalget mener at ligningsmyndighetenes behov på mange måter står i en særstilling i forhold til andre offentlige interesser.

2.1.3.7 Årsregnskap – årsoppgjør

Gjeldende regnskapslovgivning anvender begrepet *årsoppgjør*, jfr. regnskapsloven § 15 som bl. a. bestemmer at «*Årsoppgjøret består av resultatregnskap og balanse og i tilfelle årsberetning som nevnt i § 21 A, konsernoppgjør som nevnt i § 21 B ...*»

Underutvalget har valgt å anvende betegnelsen *årsregnskap* (utenom rene sitater), idet en regner med at dette begrepet vil bli brukt i fremtidig regnskapslovgivning. En viktig forskjell er at *årsoppgjøret* også omfatter årsberetningen (hvor det foreligger plikt til å utarbeide årsberetning). *Årsregnskapsbegrepet* vil på den annen side ikke definere inn årsberetningen som en del av årsregnskapet, og vil regne plikten til å utarbeide årsberetning som et særskilt forhold. Bortsett fra den ulike formelle avgrensning av de to begreper vil forholdet neppe få vesentlig betydning i praksis.

2.1.3.8 Anbefalinger og normer om revisjon. Standarder

Innenfor revisjonsområdet har revisorprofesjonens organisasjoner fastsatt ulike standarder, for å søke fastlagt hva som innenfor bestemte områder bør regnes som god revisjonsskikk, god revisorskikk o.lign. Slike standarder betegnes dels som *normer*, dels som *anbefalinger*. Innenfor regnskapsområdet har det vært vanlig å anvende betegnelsene *anbefaling* eller *standard* (eventuelt betegnet som foreløpig el. lign).

I denne utredningen anvender underutvalget i stor utstrekning fellesbetegnelsen *standard* på slike bransjemessige fastsatte regler eller tilrådinger. En er klar over at den språkbruk som bransjen tradisjonelt har anvendt tilsikter å skille mellom foreløpige standarder (anbefalinger), og de som har en mer festnet karakter (normer). Det kan synes tvilsomt om brukerne av disse standarder alltid har lagt den samme vekt på slike nyanser. I en tid har betegnelsen «standard» også blitt den offisielle, og underutvalget følger opp denne språkbruk.

2.1.3.9 Aksjeselskaper og dermed likestilte selskaper

Underutvalget omtaler i ulike sammenhenger aksjeselskaper «og dermed likestilte selskaper». Etter EØS-avtalen skal Norge bl.a. implementere 4. og 8. Selskapsrettsdirektiv .

En sikter med dette til at 4. Selskapsrettsdirektiv i sitt krav til revidert årsregnskap for aksjeselskaper likestiller også andre selskaper, hvor samtlige deltakere har begrenset ansvar. Dette vil forekomme dersom samtlige deltakere i et ansvarlig selskap er aksjeselskap. Regelen har antakelig størst praktisk betydning for kommandittselskap, der det er vanlig at komplementaren er et aksjeselskap (kommanditistenes ansvar er begrenset til kommandittinskuddet).

2.1.3.10 Revisjonsplikstens innhold/omfang

Underutvalget drøfter revisjonsplikstens innhold, og omtaler ofte dette som «revisjonsbegrepet». Når en anvender betegnelsen «revisjonsplikstens omfang», vil enkelte kunne anta at det siktes til omfanget av gruppen revisjonspliktige. Underutvalget har imidlertid anvendt uttrykket «revisjonsplikstens omfang» oftest som synonym for «revisjonsplikstens innhold», for i noen grad å variere språkb Bruken.

2 SAMMENDRAG

2.1 Innledning. Prinsipielle hovedtrekk i utredningen

Underutvalget skal etter sitt mandat utrede «Forholdet mellom revisor og offentlig myndighet».

Underutvalget har derfor lagt særlig vekt på å utrede hvordan regelverket for lovbestemt revisjon og revisorer kan innrettes slik at de ulike offentlige behov kan bli dekket på en tilfredsstillende måte. De offentlige behov for den kontroll som ligger i lovbestemt revisjon, samt andre revisortjenester (de såkalte særattestasjoner) varierer betydelig.

Underutvalget har konsentrert vesentlige deler av sin oppmerksomhet på skatte- og avgiftssektoren, ut fra den sentrale samfunnsmessige betydning som skatte- og avgiftskontrollen må tillegges. Videre har en lagt stor vekt på hvilken rolle revisjon, revisor og særlige revisjonstjenester kan spille i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet. Underutvalget har i den forbindelse pekt på at skatte- og avgiftssvik utgjør en vesentlig kriminalitetsform innenfor det område som tradisjonelt betegnes som «økonomisk kriminalitet». De særskilte behov som gjelder skatte- og avgiftskontroll samt bekjempelse av økonomisk kriminalitet blir derfor gitt bredere behandling enn andre emner.

Under utredningsarbeidet har underutvalget, ut fra den oppgave som er nedfelt i mandatet, funnet det nødvendig å gjennomgå om gjeldende lovverk gir en tilfredsstillende offentlig behovsdekning. Underutvalget kommer fram til at utformingen av gjeldende revisorlov på mange punkter må undergå en betydelig omforming. Dette gjelder særlig omfanget av revisjonsbegrepet og beskrivelsen av hvilke plikter som tilligger den lovbestemte revisor.

Underutvalget kommer videre fram til at kravet om offentlige behovsdekning ikke fullt ut kan tilfredsstilles ved at det offentlige støtter seg på revisorbekreftelser og informasjon som kommer fram i samband med lovbestemt revisjon. Dette gjelder også dersom det lovbestemte revisjonsbegrep blir omformet og revisors plikter defineres i samsvar med underutvalgets forutsetninger. De offentlige behov, særlig når det gjelder skatte- og avgiftskontrollen, samt bekjempelse av skatte- og avgiftssvik og annen økonomisk kriminalitet, forutsetter et langt høyere detaljeringssnivå mht. informasjon og bekreftelse av informasjon enn det er realistisk å legge inn som integrerte deler av den mer generelle lovbestemte revisjon. Hovedtrekk i denne vil gå ut på å bekrefte den regnskapspliktiges årsregnskap (årsregnskapsrevisjon). Underutvalget går ellers nøye gjennom hvilke forutsetninger slik årsregnskapsrevisjon må bygge på i fremtiden.

For å tilfredsstille de ulike offentlige behov for bekreftet informasjon tar underutvalget opp forslag om at en anvender et system med *særattestasjoner*. Dette innebærer dels en videreføring og videreutvikling av metoder som allerede er i bruk, f.eks. innenfor skatte- og avgiftskontrollen. Underutvalgets standpunkt innebærer imidlertid også en prinsipiell holdning til hvilke metoder som er mest hensiktsmessig ut fra offentlige hensyn. Ut fra det regelverk en har idag, vil offentlige myn-

digheter som har behov for bekreftet informasjon i vid utstrekning måtte være henvist til en fortolkning av revisorlovens bestemmelser når det skal avgjøres hva det ligger i en revisorbekreftelse og hvilke kontrollhandlinger den bygger på. Underutvalget finner det vesentlig mer målrettet om en, i alle fall innenfor endel sentrale kontrollområder, anvender et system der det er vedkommende offentlige myndighet (herunder skatte- og avgiftsmyndighetene) som etter forskrift med hjemmel i lov, setter krav om særlige attestasjoner fra uavhengige personer (i de fleste tilfeller en revisor). Herunder vil vedkommende offentlige myndighet kunne tilpasse omfang og detaljeringsnivå på de bekreftelser (særattestasjoner) som ansees nødvendige, samt kunne bestemme omfang og karakter av bekrefterens (revisors) kontroll på de ulike områder.

Et vesentlig begrensende trekk ved lovbestemt revisjon er at den er generell og at resultatet av revisjonen (revisjonsberetningen) er offentlig tilgjengelig. Dette må sette klare grenser for detaljeringsnivået for den informasjon revisjonsberetningen kan gi. Bl.a. vil de revisjonspliktige foretakene ha legitime behov for å kunne bevare fortrolighet om forretningsmessige og private forhold. Slik hensyn vil telle lite i forhold til særattestasjoner. Her vil bekrefteren være underkastet taushetsplikt (om vedkommende er revisor), eller kunne pålegges slik taushetsplikt. Mottakeren av detaljinformasjonen er en offentlig myndighet som normalt har taushetsplikt eller kan pålegges slik plikt.

2.2 Oversikt over hovedemner og forslag i utredningen

I "*Utvalgsarbeidet*" i kapittel 1 gjennomgår en underutvalgets oppnevning og mandat, og redegjør for språk- og begrepsbruk i utredningen.

I "*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3 peker underutvalget på den utilfredsstillende utforming som sentrale bestemmelser i gjeldende revisorlov har.

Underutvalgets forslag

Loven av 1964 om revisjon og revisorer er nå blitt svært gammel og bærer preg av det. Det er av avgjørende betydning at det blir rådet bot på gjeldende lovs uklare formuleringer. Underutvalget har en rekke kritiske merknader til gjeldende revisorlov, særlig lovens § 6.

Underutvalget legger til grunn som en avgjørende forutsetning at begrepet årsregnskapsrevisjon må blir klarere presisert i lovteksten. Underutvalget peker på at revisors oppgave som valgt revisor i et revisjonspliktig foretak er *å bekrefte om foretaket (den regnskapspliktige) har gjennomført bokføring og utarbeidet årsregnskap i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, samt, hvor dette er aktuelt, at opplysninger i foretakets årsberetning er i samsvar med årsregnskapet og ikke inneholder feilinformasjon*. Det må presiseres at denne kontroll må skje etter revisjonslovens regler og forøvrig i samsvar med god revisjonsskikk.

Omfanget av revisors plikter og arbeid (kontrollhandlinger), kan bli påvirket av en rekke forhold som ikke går direkte fram av regnskaps- og revisjonslovgivningen. Eksempelvis er det revisjonspliktige foretakets skatte- og avgiftsforhold av så stor betydning for et korrekt årsregnskap at en må forutsette at revisor har gjennomført nødvendige kontrollhandlinger på dette område for å kunne avgi revisjonsbekreftelse på årsregnskapet. Om foretaket har begått rettsbrudd, vil dette kunne få økonomiske konsekvenser som kan få betydning for årsoppgjøret og revisors bekreftelse.

Etter utvalgets oppfatning må offentlige myndigheter kunne dra nytte av revisjonsberetningen. Dette forutsetter at det er uttrykkelig forstått at revisors bekreftelse

er avgitt etter at planlegging og kontrollhandlinger er foretatt i nødvendig omfang og utstrekning, bl.a. innenfor følgende områder:

- At regnskapet bygger på et forsvarlig system og som er blitt anvendt på tilfredsstillende måte innenfor foretaket.
- At bokføringen er tilfredsstillende a jour og at den kan dokumenteres.
- At periodisering og vurdering er i samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper.
- At det foreligger lovbestemte presentasjoner (eller andre oppstillinger mv.) samt at oppbevaringsreglene er fulgt.
- At årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med bestemmelser i lov og forskrift.

I "[Utdanningsopplegg](#)" i [kapittel 4](#) drøfter underutvalget forholdet mellom årsregnskapsrevisjon og særattestasjoner ut fra hensynet til offentlige interesser.

Underutvalgets forslag

Skattemyndighetene er en regnskapsinteressent på linje med andre interessenter, som likevel har behov for et langt mer vidtgående innsyn og mer vidtgående bekrefteelser enn det som gjelder for de alminnelige regnskapsinteressenter. Skattemyndighetenes behov for bekreftet og detaljert informasjon kan i prinsippet dekkes ved at en innebygger disse behov i reglene for årsregnskapsrevisjonen og den bekreftelse som revisor skal gi (revisjonsberetningen). Underutvalget peker imidlertid på at revisjonsberetningen er et offentlig tilgjengelig dokument. Det høye detaljeringnivå som er nødvendig for skatteformål vil raskt kunne komme i konflikt med foretakens legitime behov for å kunne bevare fortrolighet om forretningsmessige eller private forhold, dersom slikt skulle gå fram av revisjonsberetningen. Underutvalget forslår at en søker skattemyndighetenes spesielle behov dekket på en mer direkte måte gjennom *særattestasjoner*, der hensynet til fortrolighet om forretningsmessige eller private forhold blir ivarettatt gjennom revisors og skattemyndighetenes taushetsplikt. Underutvalget vil peke på at forutsetningen om å dekke skattemyndighetenes (og andre offentlige myndigheters) særlige behov gjennom særattestasjoner gir et vesentlig mer fleksibelt system. Vedkommende offentlige myndighet vil selv kunne fastsette detaljeringnivå på den informasjon som skal bekreftes, og kan gjennom forskrifter fastsette bindende og konkrete pålegg til revisor i nødvendig utstrekning. Offentlige myndigheter vil dermed i mindre grad enn idag bli avhengige av å basere seg på fortolkninger av revisorloven, revisjonsstandarder og praksis. Dette regelverket, som i stor utstrekning må bygge bla. på internasjonale standarder, er ikke først og fremst innrettet med sikte på å dekke skattemyndighetenes og andre offentlige myndigheters behov.

På skatteområdet er hjemmelen for særattestasjoner i ligningsloven nær knyttet til revisjonsplikt etter revisorloven. Underutvalget ser at dagens regler om revisjonsplikt kan bli sterkt påvirket av de forestående endringer i regnskapslovgivningen. Slik dagens system er bygget opp kan dette få betydning for hvem som blir attestasjonspliktige etter ligningsloven. Underutvalget foreslår derfor at ligningslovens hjemmel for å kreve at skattyterne legger fram revisorattesterte oppgaver bli utvidet.

["Revisjonsordninger i EU-land \(Situasjonen i 1995\)"](#) i [Kapittel 5](#) inneholder en gjennomgåelse av offentlige brukerinteresser og behov.

Underutvalgets forslag

Underutvalget foreslår at offentlig myndighet gis anledning til å pålegge utvidet særattestasjonsplikt i forbindelse med avgivelse av oppgaver for de ulike skatte- og avgiftsformål, men peker samtidig på at et revidert regnskap er en av flere viktige faktorer som er med på å sikre at riktige skatter og avgifter blir innberettet til skatte- og avgiftsmyndighetene. En uavhengig revisjonsordning har preventiv verdi.

Det er en forutsetning for at den valgte revisor skal kunne forebygge og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet at det i lov eller forskrift blir gjort klart hva som ligger innenfor revisors oppgaver og ansvar på dette området. Disse oppgaver og ansvar kan dels følge av pålagte særattestasjonskrav og dels inngå i årsregnskapsrevisjon.

Foretakets regnskaper kan være middel til å begå økonomisk kriminalitet. Det er den valgte revisors primær oppgave å kontrollere at regnskapet, dvs. bokføring og årsregnskap, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter.

Når det gjelder andre former for økonomisk kriminalitet som er begått av foretaket eller mot foretaket eller gjennom foretaket, er forholdene idag mer uklare, og det er etter underutvalgets mening behov for klargjøring av den valgte revisors oppgaver og ansvar på disse områdene. Underutvalget finner den foreliggende uklarhet på dette området uheldig, og vil peke på at det i den senere tid i betydelig grad har blitt fokusert på at det foreligger et forventningsgap mellom hva omgivelsene forventer av den valgte revisor og det som på den annen side oppfattes å være revisors lovbestemte plikter og ansvar. Underutvalget mener at revisorlovens uklare beskrivelse av revisors oppgaver og ansvar kan være en av grunnene til at det foreligger et slikt forventningsgap.

Etter underutvalgets mening vil det være et vesentlig bidrag i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet at den valgte revisors oppgaver på dette området defineres klarere og at revisors plikter utvides noe i forhold til idag. Underutvalget vil derfor foreslå at det i revisorloven tas inn en presisering om at det ligger innenfor revisors oppgaver å foreta risikoanalyse, planlegge og iverksette kontrollhandlinger med tanke på å avdekke misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket og eventuelle andre økonomiske lovbrudd. Underutvalget mener at revisorloven må angi klare rammer for hva som anses å ligge innenfor revisjonsbegrepet på dette området. Detaljer om omfanget av revisors handlinger på dette området kan etter underutvalgets oppfatning fastlegges gjennom god revisjonsskikk.

Underutvalget har pekt på et sterkt behov for at myndighetene under sin saksbehandling kan danne seg en forsvarlig, saklig begrunnet oppfatning om omfanget av revisors arbeid, og hvilke kontrollhandlinger mv. det er rimelig å anta er utført i de enkelte tilfeller. Denne oppfatning bør kunne støtte seg til et regelverk som vesentlig mer presist enn idag angir omfanget av og begrensningene i revisjonens omfang.

Som alt sagt mener underutvalget at den offentlige behovsdekningen best kan løses ved at det innføres nødvendige særattestasjoner (i langt større grad enn i dag), herunder på skatte- og avgiftsområdet.

Offentlige organer som yter tilskudd i ulike former har varierende behov for å dra nytte av de tjenester som kan fremskaffes via lovbestemt revisjon og/eller særattestasjoner. Normalt vil tilskuddsorganer mest hensiktsmessig dekke sine behov gjennom særattestasjoner. Dekning av tilskuddsorganers behov gjennom særskilt krav om alminnelig revisjon synes lite målrettet og bør normalt ikke forekomme.

Ulike offentlige tilsynsorganer har tildels sterkt varierende behov, avhengig av hva tilsynet går ut på og hvem det gjelder. De særlige informasjons- og bekreftelsesbehov som følger av tilsynsplikten vil eventuelt måtte dekkes gjennom særattestasjoner. En må kunne legge til grunn at de ulike hjemmelslover for tilsyn

(eksempelvis Kredittilsynsloven, advokatlovgivningen, lov om revisjon og revisorer, lov om autorisasjon av regnskapsførere) normalt vil være utstyrt med tilstrekkelige fullmakter for tilsynsmyndigheten til å kreve bekreftelser (særattestasjoner) fremlagt av den tilsynspliktige. Det avhenger av de ulike tilsynsordninger om tilsynsmyndigheten bør og kan dra nytte av revisors tjenester, eller om tilsynsmyndigheten stoler på eget forvaltningsapparat for å gjennomføre sine tilsynsplikter.

"Revisjonens formål, innhold og omfang" i *Kapittel 6* inneholder bl.a. en detaljert gjennomgåelse av forekommende særattestasjoner.

Underutvalgets forslag

Ut fra underutvalgets syn på revisjonsbegrepet, revisjonspliktes innhold og formål, jfr. *"Utdanningsopplegg"* i kapittel 4, er det unødvendig og lite målrettet at det fra offentlig myndighet argumenteres for og eventuelt lages regler om revisjonsplikt i tilfeller hvor den offentlige myndighet egentlig har behov for en konkret utformet særattestasjon. Det departement som har ansvaret for revisjonslovgivningen (Finansdepartementet) bør derfor søke gjennomført en vurdering av om det er formålstjenlig å beholde slike særlige bestemmelser om revisjonsplikt. En slik gjennomgang bør ha som mål å få overført bestemmelser om alminnelig revisjonsplikt i særlovgivning og forskrifter til bestemmelser om særattestasjon, der det er åpenbart at den offentlige myndighets bekreftelsesbehov gjelder relativt konkret avgrensede områder.

Underutvalget foreslår derfor at det blir rettet en henstilling til Finansdepartementet om å gjennomgå reglene for revisjonsplikt etter særlover og vurdere innføring av mer konkret utformete særattestasjoner som alternativ.

Underutvalget regner med at det i vid utstrekning fortsatt blir aktuelt å kreve at særattestasjoner utføres av registrerte eller statsautoriserte revisorer. Disse kategorier vil oppfylle de aktuelle faglige kompetansekrav. Underutvalget tar opp forslag om at en i loven får hjemmel til også å stille faglige kompetansekrav dersom andre kategorier enn revisorer skal utføre særattestasjoner.

Gjeldende regler om skattemessige særattestasjoner er idag tildels knyttet til revisjonsplikt. Underutvalget tar opp forslag om at ligningsloven endres på dette punkt slik at denne begrensning faller bort.

Forøvrig foreslår underutvalget at den nærmere presisering av de ulike særattestasjonenes innhold mv. fastsettes i forskrift med hjemmel i lov av den myndighet som har behov for bekreftet informasjon.

I *"Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov"* i *kapittel 7* drøfter underutvalget utforming og avgrensningen av revisors taushetsplikt

Underutvalgets forslag

Revisorloven må inneholde bestemmelser som klart angir at revisor uten hinder av taushetsplikt kan utlevere revisjonsberetning og revisjonsbrev til myndighet som har lovhjemmel til å få fremlagt slike dokument fra revisors klient. Dette kan gjelde såvel skatte- og avgiftsmyndighetene som annen offentlig myndighet. Dersom revisor får en slik henvendelse har revisor plikt til å legge frem dokumentene. Samtidig må det fastslås at revisor har oppbevaringsplikt for slike dokument i samme utstrekning som den revisjonspliktige.

Underutvalget foreslår at det lovfestes en oppbevaringsplikt innenfor en tidsfrist for revisjonsplan og annen dokumentasjon for utførelsen av revisjonsoppdrag. Forslaget antas ikke å gå videre enn det som idag følger av at en revisor på anmodning fra Revisortilsynet må kunne dokumentere at revisjonsoppdragene er tilfredsstillende utført.

Underutvalget tar ikke opp noe forslag om plikt for revisor til å utlevere sine «arbeidspapirer». Underutvalget vil imidlertid presisere at en ikke har vurdert spørsmål om utlevering av dokumentmateriale når det besluttes beslag i straffeprosessuelle former.

Underutvalget foreslår at revisor uten hinder av taushetsplikt må ha plikt til å gi en skriftlig begrunnelse for eventuelt manglende underskrift på næringsoppgaven/følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaver fra det revisjonspliktige foretaket. Denne begrunnelsen bør være pliktig vedlegg til den revisjonspliktiges selvangivelse.

Underutvalget tar opp forslag om innføring av revisorattestasjon av grunnlagsdata (f.eks. avstemmingsskjemaet for innskudd og lån i banker mv), herunder data for forenklet selvangivelse.

En har vurdert om det bør komme til uttrykk i revisjonsberetningen at revisor ikke har funnet å kunne underskrive oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. Underutvalget finner ikke tilstrekkelig grunn til å ta opp et slikt forslag. En peker særlig på at revisors bekreftelse av årsregnskapet i det minste må innebære at revisor bl.a. har forsikret seg om at mulig feil på skatte- og avgiftsområdet ikke er vesentlige i forhold til årsregnskapet.

Underutvalget går ikke inn for noen særskilt rapporteringsplikt for misligheter og eller andre regelverksbrudd til politiet (påtalemyndigheten).

Underutvalget mener at taushetsplikten ikke kan være så absolutt utformet at den stenger for all rapportering av misligheter. En tar på denne bakgrunn opp forslag om at revisor – uten hinder av taushetsplikt – får adgang til avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet (påtalemyndigheten) på forespørsel.

Videre tar en opp forslag om at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – selv kan ta initiativ til å varsle politiet (påtalemyndigheten) om mulige straffbare forhold i det revisjonspliktige foretaket. Underutvalget foreslår at regelverket på dette området må utformes slik at dersom en revisor benytter seg av en slik rapporteringsrett, skal dette fullt ut avhenge av revisors egen vurdering. En foreslår videre at hverken bruk eller manglende bruk av en slik rapporteringsadgang blir ansvarsbetingende for revisor.

Underutvalget har pekt på enkelte situasjoner der en slik rapportering kan fremstå som særlig aktuell: Det revisor er kommet over, gir f.eks. grunn til å anta at nye lovbrudd av alvorlig karakter kan forekomme. Revisors kunnskap, om den blir rapportert videre, kan avverge fortsatte lovbrudd. Videre kan en tenke seg, at det revisor er kommet over, gir grunn til å anta at utenforstående tredjemann kan lide tap. Gjennom delaktighet i revisors kunnskaper kan skaden avverges.

Underutvalget foreslår videre at revisor overfor de kontroll- og tilsynsorganer som har rett til å kreve særattestasjon, på forespørsel fra vedkommende organ må ha plikt til å framlegge nærmere begrunnelse for manglende særattestasjon. Revisor må videre ha adgang til av eget tiltak å orientere vedkommende organ om forhold som antas å være av betydning for organets kontroll- og tilsyn, tilsvarende den foreslåtte adgang overfor påtalemyndigheten.

"Revisors rammevilkår" i Kapittel 8 behandler enkelte særlige emner:

- Revisors forhold til den revisjonspliktiges konkursbo,
- Revisors tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale
- Direkte innsending av revisjonsberetning til Regnskapsregisteret

– Direkte melding til Foretaksregisteret ved revisorskifte

Underutvalgets forslag

Underutvalget foreslår at det klargjøres i loven at boet (bostyret) trer inn i de rettigheter som konkursdebitor hadde overfor valgt revisor før konkursen. Dette innebærer at den valgte revisor må forholde seg helt på samme måte overfor den revisjonspliktiges konkursbo som tidligere overfor den revisjonspliktige selv.

Underutvalget er av den oppfatning at vesentlig offentlige interesser kan bli skadelidende dersom det gjøres tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale som den regnskapspliktige må kunne råde over til enhver tid for å kunne oppfylle plikter etter regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Underutvalget tar derfor opp forslag om at det slås fast at det ikke skal være adgang for en revisor å gjøre gjeldende tilbakeholdsrett i slikt regnskapsmateriale overfor offentlig myndighet.

Underutvalget foreslår innført en selvstendig plikt for revisor til å sende revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. Plikten begrenses til de virksomheter som etter regnskapslovgivningen plikter å sende årsregnskapet til registeret.

Underutvalget foreslår videre innført en selvstendig meldeplikt for revisor overfor Foretaksregisteret ved skifte av revisor.

I "*Revisorutdanningen*" i kapittel 9 drøfter underutvalget kravene til revisors habilitet og uavhengighet

Underutvalgets forslag

Underutvalget foreslår at en beholder ordningen med «revisjonsprotokoll», dvs. journalførte nummererte brev. Alle forhold som revisor har påpekt overfor foretaket må fortsatt tas inn i nummererte brev. Underutvalget fremmer i tillegg forslag om at all annen korrespondanse, notater mv. mellom revisor og den revisjonspliktige, uavhengig av om dette defineres som forhold som er påpekt overfor foretaket eller ikke, skal inngå i den samme serien med nummererte brev.

Underutvalget foreslår dessuten at også alle tjenester ut over lovbestemt revisjon og særattestasjoner, skal være dokumentert. Dersom det dreier seg om større oppdrag, skal disse dokumenteres i form av skriftlige rapporter, som også inneholder premissene for vedkommende oppdrag. Slike skriftlige rapporter skal inngå i den nummererte revisjonskorrespondanse.

Underutvalget foreslår at loven angir at rådgivning og andre tjenester som er ytet skal spesifiseres i faktura.

Underutvalget foreslår videre at årsregnskapet må inneholde informasjon om omfanget av den valgte revisors rådgivningsvirksomhet.

"*Godkjenning og tilsyn*" i Kapittel 10 behandler straff og ansvar, og i "*Straff og erstatning*" i kapittel 11 tar underutvalget opp enkelte administrative, forvaltningsmessige og lovstrukturelle spørsmål.

Underutvalgets forslag

Underutvalget presiserer at ordningen med en lovbestemt, offentlig tilsynsmyndighet for revisorer må beholdes. Denne tilsynsmyndigheten må kunne ta i bruk forvaltningsmessige sanksjoner i hovedsak i samsvar med gjeldende lovgivning.

Revisjonslovgivningen må ta i bruk forvaltningslovens alminnelige regelverk for saksbehandling og behandling av klagesaker.

Underutvalget forslår at de særlige regler om saksanlegg fjernes fra revisjonslovgivningen, slik at de vanlig regler om domstolsprøvelse av myndighet-savgjørelser blir gjort gjeldende.

Revisjonslovgivningen må uttrykkelig suppleres slik at det blir slått fast i loven at administrative sanksjoner og tilsynets fullmakter også gjelder for registrert og statsautorisert revisors utføring av særattestasjoner.

Underutvalget forslår at en må ta inn et generelt straffebud mot overtredelse av lovens bestemmelser i lovteksten. Gjeldende ordning, der straffbarheten bl.a. er regulert i forskrifter, er ikke akseptabel i en tidsmessig lov. Underutvalget foreslår videre at den strafferettslige foreldelsesfristen ikke skal være kortere enn fem år.

3 GRUNNLEGGENDE FORUTSETNINGER

3.1 Problemområder i gjeldende regelverk

Oversikter og vurderinger i dette kapittel er begrenset til de emner mv. som underutvalget behandler innenfor rammen av de angitte avgrensninger av mandatet, jfr. "*Utvalgsarbeidet*" i kapittel 1.

Det er en grunnleggende forutsetning at offentlige myndigheter på en rekke områder må kunne nyttiggjøre seg revisors arbeid. I særlig grad er det vesentlig at revisjonsplikten omfang blir vesentlig mer dekkende beskrevet i lovteksten. På dette punkt er gjeldende lov uakseptabelt uklar, se nærmere nedenfor.

3.2 Offentlig myndighets krav til regelverket

Revisjonsplikt er pålagt i medhold av lov. Dersom den revisjonspliktige bryter reglene, kan dette føre til straffansvar og andre sanksjoner. Ved lovbestemt revisjon er også revisor pålagt plikter. Dette gjelder hva revisjonsoppgaven har som emne og formål samt hvorledes revisor skal rapportere om revisjonsoppgaven, taushetsplikt mv.. Loven har regler om formelle (registrerings- og bevillingsregler) og reelle (utdannings- og oppdateringskrav¹) kvalifikasjonskrav for revisor som utfører lovbestemt revisjon, samt sanksjon- og tilsynsregler.

Revisjonsplikten tar i vesentlig grad sikte på å dekke behov som ikke først og fremst har sammenheng med offentlige interesser, herunder sikring av alminnelige kreditorinteresser og selskapsrettslige behov. Disse sider av revisjonsplikten ligger utenfor rammen av underutvalgets arbeid og behandles derfor ikke detaljert i denne utredningen. Underutvalget legger imidlertid til grunn at det er en offentlig interesse å avgrense og avdekke uheldig adferd også på disse områdene, selv om offentlige organer og samfunnsinstitusjoner ikke er direkte involvert. Det er i disse tilfellene tale om mer indirekte skadevirkninger for det offentlige, og underutvalget har i enkelte avsnitt drøftet nærmere hva som bør være den valgte revisors oppgaver bl a i forhold til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

De offentlige interesser knytter seg imidlertid særlig til offentlige myndigheters roller som skatte- og avgiftsmyndighet, som oppkreivingsorgan (særlig for skatt og avgift), som tilsynsorgan på bestemte områder, som etterforsknings- og påtalemyndighet, samt organ som yter tilskudd eller fordeler støttemidler i ulike former. De spørsmål som blir vurdert i sammenheng med slike mer konkrete interesseområder behandles nærmere i "*Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kapittel 5.

1. Loven hjemler utdannings- og oppdateringskrav. En sikter i fremstillingen til de krav som er fastsatt eller måtte bli fastsatt i fremtiden.

Videre knytter de offentlige interesser seg til forvaltning av revisjonsregelverket rent generelt. I denne sammenheng må det være et vilkår at de plikter som legges på pliktsubjektene etter revisjonslovgivningen (de revisjonspliktige og revisorene) kan bli angitt med et minstemål av klarhet, og at lovgivningen i forsvarlig grad blir oversiktlig og systematisk oppbygget. Oppfyllelsen av slike hensyn får direkte betydning for plikter og ansvar for den eller de offentlige myndigheter som forvalter revisjonslovgivningen.

Etter underutvalgets oppfatning er gjeldende revisorlov i for liten grad preget av klarhet på endel områder. Særlig gjelder dette den manglende og eller uklare beskrivelse av revisjonens egentlige formål og hvilket resultat som er forutsatt skal oppnås, jfr. etterfølgende avsnitt i dette kapittel.

3.3 Revisjonsbegrepet. Formålet med revisjon

Den sentrale bestemmelse for forståelsen av revisjonsbegrepets avgrensning og formålet med revisjon finnes i revisorloven § 6, som lyder:

I den utstrekning det følger av god revisjonsskikk, skal revisor granske bedriftens årsregnskap og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig. Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til bedriftens fordringshavere, innehaver eller deltakere, bedriftens ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.

Revisor skal følge de instruksjer og pålegg som gis av bedriften, for så vidt de ikke strider mot bestemmelsene gitt i lov eller i medhold av lov, eller mot vedtekt eller god revisjonsskikk.

Den språklige utformingen i bestemmelsens *første ledd* er uklar og tildels ikke i samsvar med lovbestemte begreper i regnskapslovgivningen. På enkelte punkter kan lovteksten åpenbart ikke tas helt bokstavelig. Videre er den systematiske oppbygging lite tilfredsstillende. Revisors oppgaver beskrives med visse gjentakelser der den språklige utforming likevel er noe ulik.

Rent språklig fremstår bestemmelsen i *annet ledd* som en regel hvoretter revisor kan eller skal utvide eller begrense utførelsen av sin oppgave etter anvisninger som gis av den revisjonspliktige. Underutvalget legger likevel til grunn at det ikke kan bli tale om noen begrensninger i det arbeid mv. som er nødvendig for å oppfylle lovbestemte krav og for å gi den bekreftelse som revisjonsberetningen skal inneholde.

Etter underutvalgets oppfatning er det imidlertid vanskelig å forstå hvilket formål og hvilken berettigelse en slik regel kan ha. Som alt sagt må begrensninger i forhold til det som følger av gjeldende revisjonsrett til enhver tid være utelukket. Det er ikke avhengig av lovhjemmel om den revisjonspliktige vil gi den valgte revisor tilleggsoppdrag med hensyn til undersøkelser, kontroll, bekreftelser o. lign. *Annet ledd* i bestemmelsen synes på denne bakgrunn ikke å forsvare noe plass i loven og bør fjernes.

2.3.3.1 Revisjonsbegrepet etter revisorloven § 6

I bestemmelsens første og annet punktum heter det bl.a: «I den utstrekning det følger av god revisjonsskikk, skal revisor granske bedriftens årsoppgjør og regnskaper [.....]. Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin

plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk,...»

Underutvalget må forstå bestemmelsen slik at den forutsetter en bekreftelse av at det regnskapspliktige foretaket har oppfylt sin regnskapsplikt, grovt sammenfattet som plikten til å gjennomføre bokføring og utarbeide årsregnskap i samsvar med lov og forskrift. Det er i det minste lite hensiktsmessig at denne kontroll beskrives i to omganger, hvor det dels vises til å «granske», dels til å «se etter», og hvor det er vist til gjenstanden for bekreftelsen (bokføring og årsregnskap) med betegnelser som tildels ikke har hjemstavn i regnskapslovgivningen («årsoppgjør og regnskaper», «regnskapet»). Etter underutvalgets oppfatning er det også redaksjonelt mindre heldig at bestemmelsen innledes med ordene «*i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk*», noe som språklig synes å kunne gi en viss dekning for at god revisjonsskikk går foran bestemmelser i lov og forskrift. Slik er det selvsagt ikke, og loven bør derfor heller ikke være utformet på denne måte. Den gjeldende rettslige realitet er at lov- og forskriftsbestemmelser skal følges uten reserverasjoner. «God revisjonsskikk» er bare supplerende i forhold til det som er bestemt i lov eller forskrift.

Det er forøvrig hverken nødvendig eller heldig at revisorloven tar opp spørsmålet om hvem som er ansvarlig for å overholde regnskapsplikten, jfr. henvisningen til «bedriftens ledelse». Det er regnskapslovgivningens sak å bestemme hvem som er ansvarlig for overholdelse av regnskapsplikten.

Hva angår revisors forhold til regnskapet (bokføring med årsregnskap) i det revisjonspliktige foretaket synes dette enklest å kunne uttrykkes som en plikt for revisor å *bekreft* om foretaket (den regnskapspliktige) har gjennomført bokføring og utarbeidet årsregnskap i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, samt, hvor dette er aktuelt, at opplysninger i foretakets årsberetning er i samsvar med årsregnskapet og ikke inneholder feilinformasjon. Denne kontroll må skje etter revisjonslovens regler og forøvrig i samsvar med god revisjonsskikk.

Bestemmelsen kvalifiserer videre granskningstemaet, idet revisor skal «se etter» at «... *det [regnskapet, årsregnskapet] gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger som ... tilsies av hensyn til...*». Igjen beveger revisorloven seg utenfor sitt eget område. Det er åpenbart *regnskapslovgivningen*, supplert med god regnskapsskikk, som skal fastlegge hvilke krav som skal stilles til bokføringens og årsregnskapets spesifikasjons- og fullstendighetsnivå, og til omfang, detaljering og presentasjon av årsregnskapets opplysningsdel, eventuelt i form av noter(tilleggsopplysninger).

Det bidrar ikke nevneverdig til klargjøring av revisjonsbegrepet at loven nevner endel interessegrupper som først og fremst har eller kan ha interesse av foretakets årsregnskap. Revisorloven uttaler imidlertid ikke noe direkte om hvem som er å regnes som bruker- og interessegruppe for revisjon. Etter underutvalgets oppfatning er det hensiktsmessig om dette blir gjort av hovedutvalget. Underutvalget har vurdert særskilt om det offentlige har interesser i forhold til den lovbestemte revisjonsplikt, eller om deres interesser kun er knyttet til særattestasjonene. Etter underutvalgets oppfatning har det offentlige også en klar interesse i den ordinære revisjon, men supplert med behov for særattestasjoner. Dette gjelder bl.a. skatte- og avgiftsmyndighetene. Deres behov for attestasjon av næringsoppgaven er nær knyttet til at regnskapet forøvrig har vært revidert. For mange særattestasjoner er tilknytningen til alminnelig revisjon mindre sterk. Spørsmålene her er drøftet nærmere i "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap. 6.

2.3.3.2 *Bedriftens «anliggender forøvrig»*

I tillegg til revisors befattning med regnskapet, pålegger § 6 revisor å «... *granske [...] behandlingen av dens anliggender for øvrig.*» Rent språklig stiller bestemmelsen her revisor overfor en meget vid oppgave. Dersom bestemmelsen skulle forstås etter sin ordlyd, dvs. å *granske* det alt vesentlige av det som angår foretaket på en eller annen måte, ville en revisor måtte følge med i foretakets daglige drift mv. i et omfang som sterkt ville begrense revisors mulighet for å ta andre oppdrag og bli særdeles kostbar for foretaket.

Etter det underutvalget forstår, praktiseres ikke bestemmelsen på noen måte i et slikt omfang. Her blir det da på den ene side manglende samsvar mellom lovens tekst og på den annen side praksis. Denne praksis synes åpenbart bygget på et fornuftig avgrensende skjønn, og har en viss støtte i revisjonsforskriftene § 3-2, se nedenfor.

Utformingen av lovteksten faller likevel tilbake på lovgiveren. I sin nåværende utforming bidrar ikke denne del av bestemmelsen til å avklare revisjonsbegrepet. Det siterte avsnitt representerer en sammenblanding av ekstern (finansiell) revisjon og intern (operasjonell) revisjon. Dette er i seg selv meget uheldig. Like viktig er det at den alminnelige leser kan få det inntrykk at det er revisors oppgave å kontrollere omtrent alt mulig, eller i hvert fall mer vesentlige forhold som kan gå galt, samt at revisor derigjennom vil avdekke (eller forutsettes å burde avdekke) ulike uheldige og eller lovstridige forhold som bedriften har gjort seg skyldig i eller som har foregått innenfor bedriften.

I revisjonsforskriften av 19.09.90 heter det i
«§ 3-2 *Formuesforvaltning og intern kontroll*»:

(1)

I tillegg til de kontrolloppgaver som følger av revisorloven § 6 skal revisor se etter at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll.

(2)

Revisjonsarbeidet kan bygge på virksomhetens interne kontroll, dersom revisor ser at denne kontroll er tilfredsstillende. Mangler ved den interne kontroll skal rapporteres skriftlig til virksomhetens ledelse, jfr. revisorloven § 8 fjerde ledd og aksjeloven § 10-10.

(3)

Finner revisor at den interne kontroll ikke er tilfredsstillende, slik at det kan ha medført vesentlige feil og uregelmessigheter i resultatregnskap og balanse, skal forholdet omtales i revisjonsberetningen, eventuelt med uttalelse om at årsoppgjøret ikke bør fastsettes slik det foreligger.

Bestemmelsene i forskriften § 3-2 må i første rekke sees som en presisering av hva som ventes utført av den valgte revisor i forhold til lovens «pålegg» om å «... *granske [...] behandlingen av dens anliggender for øvrig.*» Forskriften omtaler kravene i § 3-2 som «tillegg» til de oppgaver som følger av loven. Dette er ikke treffende. Som nevnt representerer § 3-2 en presisering i forhold til lovtekstens formelt ubegrensede pliktomfang. De plikter som revisor pålegges etter § 3-2 har også klar støtte i lovteksten. Det blir etter dette underutvalgets syn at forskriften § 3-2 i realiteten avgrenser revisors plikter i forhold til lovteksten.

For en stor del faller imidlertid en nærmere gjennomgåelse av dette spørsmål noe på siden av underutvalgets mandat. Underutvalget har likevel funnet det nødvendig å peke på forholdet, ettersom det har betydning for spørsmålet om det offentliges interesser er varetatt gjennom lovbestemt revisjon.

Underutvalget viser også til drøftingen av revisors forhold til misligheter mv. i "*Revisjonsordninger i EU-land (Situasjonen i 1995)*" i kapittel 5.

2.3.3.3 Lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt

Etter revisorloven § 6 første ledd «. skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet [...] gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies [...] av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.»

Bestemmelsen tar etter underutvalgets oppfatning i første rekke sikte på det offentliges interesser med hensyn til oppgave- og opplysningsplikt. Imidlertid går bestemmelsen direkte på at det er «regnskapet» (årsregnskapet, bokføringen) som, ifølge teksten, skal være så fullstendig og spesifisert som tilsies av hensyn til lovbestemt oppgave- eller opplysningsplikt.

Dette er uklart.

For det første kan det neppe være meningen at årsregnskapet² med spesifikasjoner og tilleggsopplysninger (noter), i seg selv skal tilfredsstille den lovbestemte oppgave eller opplysningsplikt. Lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt skal regelmessig utferdiges på fastsatte skjemaer, slik at selvom årsregnskapets spesifikasjoner mv. skulle inneholde informasjonen i fullstendig form, vil oppgaveplikten ikke være oppfylt.

For det annet forekommer et vidt tilfang av lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt som klart ligger utenfor det som kan få rom i et årsregnskap, såsom mengdeoppgaver etter særlovgivning (f.eks. innen fiskeri og landbruk), oppgaver over antall tilskuddsberettigede medlemmer etter lov om trdomssamfunn, tilskuddsberettigede timer mv etter Voksenopplæringsloven, opplagstall over aviser osv.

Også her er det regelmessig tale om å gi informasjonen i en særskilt formelt fastsatt form (skjema). Det vises til "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6, der det er inntatt en omfattende oversikt over pålegg om særattestasjoner fra revisor.

Strengt tatt forutsetter bestemmelsen i § 6 første ledd om oppgave- og opplysningsplikten først og fremst endel om hva et årsregnskap³ kan eller skal inneholde, i form av resultat- og balanseførte poster, med spesifikasjoner og tilleggsopplysninger. Som sagt i annen sammenheng foran bør revisjonslovgivningen overlate til regnskapslovgivningen å definere hva som skal med i et årsregnskap.

Når det gjelder spørsmålet om i hvilken grad revisjon omfatter også å «bekrefte» («se etter» eller «granske») om den revisjonspliktige virkelig har oppfylt lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt, er bestemmelsen i og for seg taus.

De aktuelle særattestasjoner på dette området er i det alt vesentlige direkte hjemlet i særlover (f.eks. ligningsloven) eller forskrift med hjemmel i særlov. Forutsetningen om særattestasjon fra den valgte revisor står mao. rettslig sett på selvstendig grunnlag. Etter en slik betraktning kunne bestemmelsene om revisors forhold til den revisjonspliktiges oppgave- og opplysningsplikt i og for seg vurderes som overflødige. Når det er sagt, vil en imidlertid peke på at det under enhver omstendighet er hensiktsmessig å søke samlet de plikter som legges på revisor i revisjonslovgivningen, eventuelt slik at denne står som hjemmelslov for forskrifter om revisors

2. De henvisninger til hva revisor skal «se etter», «granske» o.lign. synes i hovedtrekk vesentlig å gjelde forhold som etter sin art er knyttet til årsoppgjøret. Drøftelsen er derfor konsentrert om slike forhold.

3. Se note 2 foran i teksten

særattestasjoner på nærmere angitte områder. Gjeldende lov synes klart noe for vidt utformet på dette punkt.

Det vises til den nærmere fremstilling i "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6. En finner likevel grunn til å peke på at særattestasjonene må inndeles i to hovedgrupper:

- Særattestasjoner som ikke meningsfylt kan avgis uten i tilknytning til full revisjon. Det mest nærliggende eksempel her er næringsoppgaven.
- Særattestasjoner som er knyttet til bestemte forhold, der attestasjon kan gis isolert fra det innsyn full revisjon gir.

3.4 Revisjonsbegrepet i stiftelsesloven etter lovendring 1995

I brev av 20.10.94 til Justisdepartementet uttalte Finansdepartementet bl.a. at «*Revisjon etter revisorloven har som hovedoppgave å attestere at årsoppgjøret er i samsvar med lov og god regnskapsskikk.*»

I Ot. prp. nr. 9 (1994-95) Regnskaps- og revisjonsregler for stiftelser uttaler Finansdepartementet bl.a. flg. :⁴

Det bør etter Finansdepartementets oppfatning trekkes et klart skille mellom på den ene side revisors ansvar for revisjonen, som i første rekke gjelder *bekreftelse* av årsoppgjøret og grunnlagsdata for årsoppgjøret (bokføringen), samt revisors ansvar for de *særlige attestasjonskrav* etter lov eller forskrift, og på den annen side styrets ansvar. De løpende disposisjoner, forstått dels som plassering og sikring av stiftelsens midler, dels som stiftelsens ytelser overfor berettigede, er i siste instans styrets ansvar. Revisor får bare befatning med dette dersom det får direkte eller indirekte betydning for årsoppgjøret (den egentlige revisjon), eller der revisor blir pålagt å attestere nærmere angitte forhold.

Arbeidsgruppen har i noen grad bygget sine tilrådinger på formuleringer i revisorloven, om at revisor skal «*granske*» bedriftens årsoppgjør og regnskaper «*og behandlingen av dens anliggender for øvrig*». Etter Finansdepartementets oppfatning kan en neppe forsvare å trekke vide slutninger av denne formulering. Det vil i tilfelle føre til at stiftelsesrevisor måtte ha en nær løpende oppfølging av stiftelsens ulike disposisjoner. En slik forståelse ville i tilfelle gjøre revisjonskravet til en svært ressurskrevende og kostnadskrevende faktor for den revisjonspliktige stiftelsen.

Etter Finansdepartementets oppfatning er det mest realistisk å trekke fram endel forhold som en ønsker at revisor skal attestere særskilt, isteden for å forutsette at revisor løpende skal kunne følge med i stiftelsens forvaltningsanliggender generelt. Et så vidt utformet ansvarsområde for revisor ville i tillegg til den betydelige kostnadsfaktor det som nevnt representerer også kunne virke til å viske ut grensene for ansvarsområde mellom revisor, med en kontrollerende og bekreftende funksjon, og styret, som må ha ansvaret for å gjennomføre forvaltningen av stiftelsens virksomhet og midler.

Med dette som bakgrunn går Finansdepartementet inn for at revisorlovens regler skal gjelde, samtidig som det nedfelles en rekke krav om *særattestasjoner* i tillegg til dette. Departementets lovutkast er utformet i samsvar med dette. Forøvrig vises til arbeidsgruppens merknader nå det gjelder realitetsbegrunnelsen for de særskilte attestasjonskrav.

Den egentlige revisjon innebærer at revisor bekrefter at stiftelsens årsoppgjør er i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens formål, samt at re-

4. Ot.prp. nr. 9 (1994-95) Regnskaps- og revisjonsregler for stiftelser (Om lov om endringer i lov av 23. mai 1980 nr. 11 om stiftelser (stiftelsesloven)) er vedtatt i samsvar med departementets forslag i proposisjonen.

visor bekrefter at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning etter § 28 og årsoppgjøret. Dette kommer til uttrykk i revisjonsberetningen.

Videre innebærer departementets lovutkast en del tilleggsplikter for revisor.

Stiftelsesloven § 11 er endret i samsvar med proposisjonen. § 11 tredje ledd lyder:

«Revisor skal ved datert påskrift bekrefte at stiftelsens årsoppgjør er i samsvar med lov, forskrifter og stiftelsens formål. Videre skal revisor bekrefte at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning etter § 28 og årsoppgjøret.».

I tråd med det syn departementet ga uttrykk for i proposisjonen (jfr. sitatet foran) settes det i særloven opp krav om en rekke tilleggsattestasjoner fra revisors side. Disse er utformet som krav om *særattestasjoner* for ulike forhold.

3.5 Underutvalgets forslag

Underutvalget ser det som en avgjørende forutsetning at omfang og avgrensning av den lovbestemte revisjon blir presisert i loven i samsvar med underutvalgets forståelse av begrepet. Det er videre av avgjørende betydning at det blir rådet bot på gjeldende lovs uklarheter som gjennomgått der. Loven av 1964 om revisjon og revisorer er nå blitt svært gammel og bærer preg av det. Den er endret en rekke ganger. Dette har medført visse forbedringer, men alt i alt slår den opprinnelig svake systematikk og uklare ordvalg fortsatt gjennom.

Underutvalget viser videre til de kritiske merknader til gjeldende revisorlov § 6. Underutvalget ser det imidlertid ikke som sin oppgave å legge fram konkret utformede lovforslag. Slike forslag ville forøvrig lett bli fragmentariske, bl.a. fordi noen struktur for den framtidige lovtekst ikke er fastlagt på det nåværende tidspunkt.

Videre har loven bestemmelser som det i hvert fall idag synes vanskelig å begrunne saklig, såsom revisorloven § 6 annet ledd, hvoretter:

Revisor skal følge de instruksjer og pålegg som gis av bedriften, for så vidt de ikke strider mot bestemmelsene gitt i lov eller i medhold av lov, eller mot vedtekt eller god revisjonsskikk.

Underutvalget tar opp konkret forslag om at en slik bestemmelse ikke må komme med i en ny revisorlov.

Underutvalget legger til grunn som en avgjørende forutsetning for sin utredning at omfang og avgrensning av den lovbestemte revisjon blir presisert i loven i hovedsak etter de retningslinjer som går fram av sitatene i avsnittet foran. Disse retningslinjer er på vesentlige punkter i samsvar med det mønster som nå er lovfestet i stiftelsesloven.

Dette innebærer regelfesting av at revisor skal bekrefte at den revisjonspliktige virksomhetens årsregnskap er i samsvar med gjeldende lov og at det er samsvar mellom opplysningene i styrets årsberetning og årsregnskapet. Lovbestemte krav til årsregnskap og årsberetning må suppleres med god regnskapsskikk, likesom lovbestemte krav til revisjonen suppleres med god revisjonsskikk.

I denne sammenheng er det viktig å være oppmerksom på at omfanget av revisors plikter og arbeid (kontrollhandlinger), mer eller mindre direkte kan bli påvirket av en rekke forhold som ikke går direkte fram av regnskaps- og revisjonslovgivningen. Eksempelvis er det revisjonspliktige foretakets skatte- og avgiftsforhold av så

stor betydning for et korrekt årsregnskap, at en må forutsette at revisor har gjennomført nødvendige kontrollhandlinger på dette område for å kunne avgi revisjonsbekreftelse på årsregnskapet. Et annet eksempel kan være et foretak på grensen av insolvens. Om foretaket har gått til forfordeling av sine kreditorer, vil et slikt forhold i prinsippet kunne trekke etter seg erstatningskrav fra de skadelidende kreditorer. Generelt vil ulike former for rettsbrudd kunne få økonomiske konsekvenser og dermed få betydning for årsoppgjøret. Om slike rettsbrudd også er belagt med straff, er i og for seg ikke avgjørende. Men om et rettsbrudd også er straffesanksjonert, gjør ikke dette mulighetene for sivilrettslige økonomiske følger mindre, med den betydning for årsoppgjøret dette får. Det vises forøvrig til drøftingen i kapittel 5.4.

Dersom offentlige myndigheter skal kunne dra nytte av revisjonsberetning, må det videre være uttrykkelig underforstått at revisors bekreftelse er avgitt etter at planlegging og kontrollhandlinger er foretatt i nødvendig omfang og utstrekning, bl.a. innenfor følgende områder:

- At regnskapet bygger på et forsvarlig system og at et slikt system også blir anvendt på tilfredsstillende måte innenfor foretaket.
- At bokføringen er tilfredsstillende a jour og at den kan dokumenteres.
- At periodiseringen er i samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper.
- At det foreligger lovbestemte presentasjoner (eller andre oppstillinger mv.) samt at oppbevaringsreglene er fulgt.
- At årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med bestemmelser i lov og forskrift.

4 LOVBESTEMT REVISJON OG OFFENTLIGE INTERESSER

4.1 Årsregnskapsrevisjon

Som nevnt i underutvalgets mandat skal underutvalget «... særlig vurdere revisjonsplikten omfang og utforming i forhold til offentlige myndighetsinteresser.» Underutvalget bemerker at *revisjonsplikt* faller sammen med begrepet «lovbestemt revisjon».

Etter gjeldende regler er revisjonsplikt knyttet til regnskapsplikten, dvs. i denne forbindelse særlig innebære plikt til å utarbeide årsregnskap. Hvor det ikke foreligger regnskapsplikt etter regnskapslovgivningen, vil det med andre ord heller ikke foreligge noen revisjonplikt etter revisorlovgivningen⁵. Denne systemegenskap henger nøye sammen at «*Revisjon etter revisorloven har som hovedoppgave å attestere at årsoppgjøret er i samsvar med lov og god regnskapsskikk.*», som det heter i Finansdepartementets brev av 20.10.94 til Justisdepartementet, sitert annet sted i utredningen.

Revisorloven § 1 gjør visse unntak fra revisjonsplikten. Personlige næringsdrivende er etter siste endring ikke revisjonspliktige dersom driftsinntektene er mindre enn kr. 5 mill. pr. år. Tilsvarende fritak gjelder også for selskaper som omfattes av selskapsloven, dersom antallet deltakere ikke overstiger fem. Fritaket gjelder likevel ikke for kommandittselskaper der komplementaren er en juridisk person med begrenset ansvar.

Det gjelder intet tilsvarende fritak for aksjeselskaper. Dette har bl.a. sammenheng med EØS-avtalen, hvoretter aksjeselskaper og andre selskap med begrenset ansvar etter EU's 4. selskapsrettsdirektiv (78/660/EØF) har plikt til å utarbeide årsregnskap som skal revideres, som nærmere påpekt av Finansdepartementet i Ot. prp. nr. 34 (1993-94) om endringer i revisorloven mv., side 6 annen spalte. De

5. Her, som andre steder i underutvalgets utredning, siktes med «revisjonslovgivningen» til lov om revisjon og revisorer og til gjeldende aksjelovs "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10.

enkelte medlemsland kan likevel unnta små aksjeselskaper fra plikten til å velge autorisert revisor etter nærmere regler i 4. selskapsrettsdirektiv.

Etter gjeldende regler i regnskapslovgivningen er regnskapsplikt ensbetydende med plikt til å utarbeide årsregnskap. Underutvalget er av den oppfatning at det ikke er meningsfylt å pålegge revisjonsplikt hvor det ikke samtidig foreligger plikt til å utarbeide årsregnskap.

Etter dette synes spillerommet for en drøftelse av lovbestemt revisjonsplikt i det vesentlige å være angitt.

- Folkerettslig bindende forpliktelser (EØS-avtalen) må føre til at aksjeselskaper og dermed likestilte selskaper (selskaper med begrenset ansvar) blir underlagt plikt til å utarbeide årsregnskap som skal revideres. De nevnte folkerettslige forpliktelser setter klare uavhengighetskriterier for den som skal utføre revisjonen.
- Det foreligger på den annen side ingen forpliktelser av folkerettslig art som setter krav om plikt til å utarbeide årsregnskap, med tilhørende revisjonsplikt for andre typer av selskaper eller selskapslignende enheter. For ansvarlige selskap og ulike spesielle selskapslignende innretninger (eksempelvis samvirkelag/produksjonssamvirke, boligbyggelag og borettslag) forutsettes Regnskapslovutvalget å avklare regnskapsplikten. Underutvalget regner med at en i fremtiden vil opprettholde kravet om plikt til å utarbeide årsregnskap for de nevnte grupper. I så fall er det etter underutvalgets oppfatning naturlig å opprettholde revisjonsplikt i hovedsak etter de samme regler og med de samme fritak som idag, jfr. gjeldende revisorlov § 1.
- Underutvalget er kjent med at Regnskapslovutvalget har under vurdering om *personlige næringsdrivende* fortsatt skal ha formell plikt til å utarbeide årsregnskap. Slike næringsdrivende antas under enhver omstendighet å bli *bokføringspliktige*. Hvorvidt slike personlige næringsdrivende for fremtiden vil få plikt til å utarbeide årsregnskap, avhenger av de vurderinger som blir gjort i Regnskapslovutvalget og den oppfølging dette får i Regjering og Storting. Dersom utfallet skulle bli at personlige næringsdrivende ikke får plikt til å utarbeide årsregnskap, vil dette etter underutvalgets oppfatning i realiteten være utslagsgivende for om det er meningsfylt å pålegge revisjonsplikt.

4.2 Særattestasjoner

Hvor offentlig myndighets behov er begrenset til informasjon om en bestemt virksomhets resultat og stilling, kan dette i vesentlig grad dekkes gjennom tilgang til det reviderte årsregnskap.

Offentlig myndighets behov av annen eller mer vidtgående karakter vil imidlertid ikke kunne dekkes bare ved tilgang til det reviderte årsregnskap. For slike behov er krav om *særattestasjoner*, med hjemmel i lov eller forskrift, det rette virkemiddel. Underutvalget går senere i utredningen bredt gjennom offentlig behovsdekning ved særattestasjoner, og viser til dette. En finner det imidlertid vesentlig å peke på at gjeldende lov uklare utforming har gitt et vesentlig bidrag til at såvel allmennheten som enkelte offentlige myndigheter innforstår et alt for bredt omfang av «kontroll» fra revisors side. I enkelte sammenhenger har dette ført til at det i eller med hjemmel i særlovgivning er gitt regler om alminnelig revisjonsplikt for enkelte grupper, til tross for at det offentlige behovet ikke er revisorbekreftelse at vedkommendes økonomiske resultat og stilling. Eksempelvis forekommer at offentlig myndigheter pålegger revisjonsplikt som vilkår for å yte tilskudd eller bidrag, hvor formålet kan være å skaffe seg en bekreftelse for at tilskuddet er anvendt i samsvar med forutsetningen. Pålegg om revisjon fremskaffer i og for seg ingen slik bekref-

telse. I slike tilfeller er det åpenbart at et mer konkret utformet krav om bekreftelse på at vilkårene var oppfylt (særattestasjon) ville ha vært mer målrettet. Det samme gjelder hvor en tilsynsmyndighet har behov for bekreftelse av virksomhetens forvaltning. For advokater er satt visse krav til forvaltningen av klientmidler (som bl.a. skal holde i egen kasse). Revisjonsbekreftelse på advokatens *årsregnskap* avdekker i og for seg ikke nødvendigvis noe bestemt om forvaltningen av andres midler, se nærmere Finansdepartementets brev til Justisdepartementet, sitert i "*Skatteetatens kontrollvirksomhet*" i kapittel 3.4.

4.3 Særattestasjoner som forutsetter full revisjon

I det foregående har en omtalt særattestasjoner som gjelder mer eller mindre konkret avgrensede forhold (som bekreftelse på bestemt anvendelse av midler, mengdebekreftelser o. a), og har pekt på at krav om særattestasjon i slike tilfeller er et mer relevant virkemiddel enn årsregnskapsrevisjon for å få fram den nødvendige bekreftelse.

Dette innebærer at de aller fleste særattestasjoner i vesentlig grad vil avvike fra det som er revisjonens formål, dvs. å bekrefte om den revisjonspliktige har gjennomført bokføring og utarbeidet årsregnskap i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk.

En har imidlertid særattestasjoner av sentral betydning for beskatningen som i vesentlig grad bygger på hele eller deler av det reviderte årsregnskapet. Dette gjelder i særlig grad for de pålagte attestasjoner i forbindelse med «*arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver*».

Når det gjelder næringsoppgaven vil tallene i årsregnskapet indirekte bli lagt til grunn ved skatteavregningen, idet tallene overføres til næringsoppgaven og, etter visse korreksjoner, danner skattegrunnlaget. Attestasjonen av næringsoppgaven innebærer bl.a. at postene i resultatregnskap og balanse er revisjonsmessig behandlet gjennom nødvendige revisjonshandlinger, og at disse ikke har avdekket vesentlige feil eller mangler.

Dette betyr igjen at disse særattestasjonene må bygge på årsregnskapsrevisjonen for denne vesentlige delen av næringsoppgaven. Dersom denne revisjonen ikke har tatt hensyn til at regnskapspostene er behandlet riktig skatte- og avgiftsmessig, vil særattestasjon ikke kunne avgis. En vil imidlertid peke på at dette ikke utelukkende er en følge av attestasjonsplikten på næringsoppgaven, men like meget fordi skattemyndighetene er en regnskapsinteressent både i forhold til periodiske regnskapstall og i forhold til årsregnskapet. Feil på dette området vil selvsagt føre til at årsregnskapet blir uriktig også for andre regnskapsbrukere.

Det kan derfor være grunn til å stille spørsmål ved hva som var bakgrunnen for at man innførte den særskilte attestasjonsplikten på næringsoppgaven. Denne plikten ble innført i en tid hvor koblingsmodellen var gjeldende, slik at skattemessige verdier måtte fremgå av årsregnskapet. Årsregnskapet inneholdt dermed i stor grad de opplysningene som var av betydning for beskatningen. Mest nærliggende er at attestasjonsplikten opprinnelig ble fastsatt for å få bekreftet årsregnskapets tall på et tidligere tidspunkt enn fristen for å avlegge selve årsregnskapet. Dette var (og er fortsatt) nødvendig all den tid fristen for å levere selvangivelse og for å avlegge årsregnskap ikke var sammenfallende. Således het det også i Riksskattestyrets rundskriv av 19.03.1953 om revisors ansvar i samband med de lovbestemte attestasjoner han skal gi overfor ligningsmyndighetene at

«I de skjemaer for årsoppgjør som nå er utarbeidet og som er forsynt med plass for revisors underskrift, er der tatt med opplysninger og beregninger som ikke kan karakteriseres som utskrifter av regnskapskonti... Vi vil derfor

først og fremst presisere at attesten bare gjelder de opplysninger i skjemaene som virkelig kan karakteriseres som «årsoppgjør og utskrifter»

Sitatet er hentet fra et brev fra Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, et brev som Skattedirektøren ikke hadde noe vesentlig å bemerke til. Senere, ikke minst som en følge av det forrige revisjonsutvalgets utredning, har denne attestasjonen blitt noe mer konkretisert. Det kan i denne sammenheng vises til Skattedirektoratets melding nr 2/1988 om revisors ansvar i forbindelse med de lovbestemte attestasjoner på regnskapsskjema og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver. Meldingen bygger imidlertid på norm vedrørende revisors kontroll av skatter og avgifter, og må først og fremst ses som en konkretisering av denne.

Når det gjelder de deler av næringsoppgaven med vedlegg som etter dagens system ikke fremkommer av årsregnskapet, må revisor foreta særskilte kontrollhandlinger for å kunne bekrefte oppgavens riktighet. Dette vil i særlig grad gjelde poster hvor det er avvik mellom skattemessige og regnskapsmessige verdier (poster som inngår på skjema for spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier, herunder poster på gevinst og tapskonto.) Det ville imidlertid ikke være riktig å si at disse vurderinger må gjøres utelukkende av hensyn til skattemyndighetene, all den tid disse postene også må vurderes for å kunne beregne utsatt skatt og betalbar skatt, størrelser som skal inngå i årsregnskapet.

Som nevnt vil en vesentlig del av de revisjons- og kontrollhandlinger som må utføres for å kunne attestere næringsoppgaven måtte utføres i forbindelse med den løpende revisjonen og revisjon av årsregnskapet. Det er gjennom denne revisjonen revisor kan danne seg et pålitelig bilde av om de poster som fremkommer av årsregnskapets resultat og balanse og dermed næringsoppgaven side 2 og 3 er riktig. Dette innebærer igjen at det vil være tilnærmet meningsløst å fastsette en attestasjonsplikt på næringsoppgaven uten i tilknytning til alminnelig revisjonsplikt. En slik attestasjonsplikt måtte i så fall medføre så omfattende kontrollhandlinger i ettertid – for å kunne bekrefte inntektenes fullstendighet, kostnadenes gyldighet, riktig avgiftsbehandling mv, at realiteten ble at man innførte alminnelig revisjon utelukkende av hensyn til skatte- og avgiftsmyndighetene. Kostnadene forbundet med slik attestasjon ville dermed bli tilnærmet like høye som kostnadene ved alminnelig revisjon.

Lignende betraktninger vil også kunne gjøres gjeldende i forhold til «*årsoppgave over arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver*». Dog likevel slik at revisors attestasjon i forhold til denne oppgaven bare vil gjelde en del av de poster som inngår i årsregnskapet, nemlig konti på lønnsområdet. Også denne bekreftelsen vil i stor grad bygge på de revisjonshandlinger som er foretatt løpende gjennom året eller i forbindelse med årsregnskapsrevisjonen. Da denne attestasjonen kun omfatter et begrenset område, kunne man likevel tenke seg at attestasjonen ble pålagt uten at det samtidig var revisjonsplikt. Selve handlingene som måtte utføres ville imidlertid ikke skille seg fra revisjon av lønnsområdet med tillegg av kontroll av selve overføringen av tall fra årsregnskapet til skjemaet.

En naturlig konsekvens av at attestasjonen av næringsoppgaven (og følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaver) ikke meningsfylt kan avgis uten i tilknytning til full revisjon er at attestasjonsoppgaven må utføres av en registrert eller statsautorisert revisor.

Revisjonsplikten i Norge atskiller seg fra mange europeiske stater og USA, først og fremst ved at et langt videre tilfang av foretakstyper og foretaksstørrelser er trukket inn under revisjonsplikten. Dette har bl a sin bakgrunn i et kontrollbehov ut fra offentlige hensyn, ikke minst ut fra den sammenheng en har i vårt land mellom regnskap og skatt (og til en viss grad også merverdiavgiftssystemet). Revisjonsplikten i Norge omfatter således alle aksjeselskap og tilnærmet alle andre næringsvirk-

somheter med en omsetning over kr. 5 mill. Dette innebærer i og for seg ikke at Norge har en mer utstrakt revisjonsplikt enn de land det er naturlig å sammenligne med. Revisjonsplikten i de nordiske land må generelt antas å være temmelig likeartet utformet.

Underutvalget har ovenfor behandlet revisors attestasjonsplikter i virksomhet som er revisjonspliktig etter revisjonslovgivningen og redegjort for den nære sammenheng med revisors attestasjon av næringsoppgaven og full revisjon. Dette har gyldighet ut fra det innhold attestasjonen har pr i dag. En peker særlig på at hjemmelen for særattestasjoner i ligningsloven er knyttet til revisjonsplikt etter revisorloven.

Underutvalgets ser at dagens regler om revisjonsplikt kan blir sterkt påvirket av de forestående endringer i regnskapslovgivningen. Slik dagens system er bygget opp kan dette få betydning for hvem som blir attestasjonspliktige etter ligningsloven. Det kan reises spørsmål om dette er ønskelig sett fra det offentliges side. Det må f.eks antas at det offentliges behov for attestasjon vil være tilnærmet like stort i en personlig drevet næringsvirksomhet som f.eks i et ansvarlig selskap. Det offentliges kontrollbehov må i alle fall antas å være det samme uten hensyn til virksomhetens organisasjonsform.

Etter underutvalgets oppfatning må en ha hjemmel i ligningsloven hvor også slike virksomheter som ikke underkastes plikt til *årsregnskapsrevisjon* kan pålegges plikt til å få næringsoppgaven attestert av en uavhengig person.

Reglene for slik attestasjon må kunne tilpasses de konkrete myndighetsbehov, som at bestemte regnskapsmessige forhold er i orden, at overføring av data fra regnskap til oppgave er korrekt o. lign. Underutvalget tar ikke stilling til hvem som eventuelt skal kunne utføre slik attestasjon, men peker på at såvel en revisor som en autorisert regnskapsfører vil kunne være aktuelle, jf også lignende bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 29.

4.4 Merknader om forholdet til EØS-avtalen

Det følger uten videre av norske folkerettslige forpliktelser at aksjeselskaper og dermed likestilte selskaper må ha plikt til å utarbeide årsregnskap som skal revideres. De folkerettslige forpliktelser til å sørge for at denne revisjonen utføres av uavhengige personer må følges opp. En viser imidlertid til unntaket fra denne regel, jfr. "*Utdanning av statsautoriserte revisorer*" i kapittel 4.1.

Den lovbestemte revisjonsplikt bør fortsatt følge plikten til å utarbeide årsregnskap, men med unntak for småforetak i hovedsak i samsvar med gjeldende bestemmelser i revisorloven § 1.

Dersom personlige næringsdrivende i fremtiden ikke blir pålagt å utarbeide formelt årsregnskap etter regnskapslovens bestemmelser, må en etter underutvalgets oppfatning ta dette til etterretning hva angår spørsmålet om årsregnskapsrevisjon. Dette kan imidlertid neppe gjelde hvor næringsvirksomheten er av særlig betydelig størrelse.

EØS-avtalen har også endel andre konsekvenser. Disse er omtalt i "*Revisorutdanningen*" i kap 9.

4.5 Underutvalgets forslag

En står overfor følgende valg:

- En kan velge å trekke de attestasjoner som revisor skal gi overfor skatte- og avgiftsmyndighetene (særlig attestasjon av næringsoppgaven), inn som et integrert ledd i den valgte revisors plikter ved årsregnskapsrevisjonen.

- Alternativt kan en velge å overlate til skattemyndighetene å utforme den nærmere avgrensning og rekkevidden av særattestasjonsplikten på slike områder.

Underutvalget blir stående ved å anbefale den siste løsning.

En legger særlig vekt på at årsregnskapsrevisjonen munner ut i en generell bekreftelse – revisjonsberetningen. Denne ikke har noen bestemt adressat og er offentlig tilgjengelig. Som pekt på foran kan årsregnskapsrevisjonen ikke bli fullstendig uten at et så sentralt emne som bedriftens skatteforhold også har vært gjort til gjenstand for de nødvendige revisjonshandlinger. Kreditorer og andre alminnelige regnskapsinteressenter må kunne legge til grunn at et revisorbekreftet årsregnskap gir et korrekt bilde, herunder også for så vesentlig poster som skatt. På den annen side har disse regnskapsinteressenter ikke behov for noe høyt detaljerings- eller spesifikasjonsnivå. Det høye detaljeringsnivå som er nødvendig for skatteformål vil raskt kunne komme i konflikt med foretakenes legitime behov for å kunne bevare fortrolighet om forretningsmessige eller private forhold.

Skattemyndighetene er en regnskapsinteressent på linje med andre interessenter, men har i tillegg behov for et langt mer vidtgående innsyn og mer vidtgående bekreftelser enn det som gjelder for de alminnelige regnskapsinteressenter. Dette tilsier at en søker skattemyndighetenes spesielle behov dekket på en mer direkte måte. Med bakgrunn i revisors og skattemyndighetenes taushetsplikt tilgodesees fortrolighet om forretningsmessige eller private forhold. Underutvalget kan ikke se at det reiser noen problemer for myndighetenes behovsdekning om en baserer seg på forskrifter om særattestasjoner i medhold av ligningsloven. Underutvalget vil peke på at dette gir mulighet for å fastsette bindende og konkrete krav til revisor i nødvendig utstrekning når det gjelder slike særattestasjoner. Alternativet idag er at myndighetene må basere seg på fortolkninger av revisorloven, revisjonsstandarder og praksis, hvor regelverk mv. i stor utstrekning ikke er innrettet med sikte på å dekke skattemyndighetenes behov.

Underutvalget vil imidlertid understreke at en uansett valg av de alternativ som er trukket opp overfor må ta inn bestemmelser i revisorloven, som fører til at registrert eller statsautorisert revisor som utfører slike særattestasjonsoppgaver, også må følge revisorlovens alminnelige krav til revisoretikk, uavhengighet og habilitet, og stå under tilsyn etter samme regler som gjelder i rollen som valgt revisor i lovbestemte tilfeller. Konsekvensene av brudd på slike regler må også være de samme, dvs. eventuelt rettighetstap og/eller straff.

Utfra det omfang revisjonsplikten tradisjonelt har hatt i Norge, spiller regelverket i EØS-avtalen liten praktisk rolle. Underutvalget legger til grunn at revisjonsplikten fortsatt vil få et langt videre omfang enn det Norge er forpliktet til gjennom denne avtalen.

5 OFFENTLIGE BRUKERINTERESSER OG BEHOV

5.1 Generelt om offentlige brukerinteresser og behov

En drøftelse av offentlige behov i samband med lovbestemt revisjon i sin alminnelighet vil tendere mot å bli rent generell og gi lite konkret grunnlag for vurderingen av om og i tilfelle hvordan et eventuelt regelverk bør utarbeides.

Videre kan offentlige behov i samband med lovbestemt revisjon neppe drøftes uten at en tar hensyn til at det må bli betydelige variasjoner i behov og prioritering av behov alt etter emneområde og formålet med bekreftelsene. Behov og formål vil også endre seg over tid når et bakenforliggende regelverk (eks. skatt, tilskuddsordninger) blir endret.

En drøfting av offentlige behov og interesser i samband med lovbestemt revisjon kan heller ikke gjennomføres løsrevet fra annet regelverk. Dersom et offentlig behov kan dekkes (eller er dekket) via særlige ordninger (finanslovgivningen synes eksempelvis å gi *tilsynsmyndighetenes* svært vide fullmakter), må det fremstå som tvilsomt om det er tilstrekkelig grunnlag for å søke en behovsdekning knyttet opp til revisjonslovgivningens regelverk.

I samsvar med det som er sagt foran har underutvalget søkt å legge opp til en mer *konkret* drøftelse av offentlige behov innenfor relativt *bredt avgrensede emneområder*. I en slik drøftelse er det vesentlig at en søker å konkretisere om de behov som identifiseres er eller kan dekkes ut fra den alminnelige revisjonslovgivningen (forstått i hovedsak som aksjelovens og revisorlovens regelsett) eller annet regelverk.

5.2 Oversikt over offentlige brukerinteresser og behov

Underutvalget forsøker en systematikk basert på de forskjellige kategorier av offentlige myndigheter, som oppsummert omfatter:

- Skatte- og avgiftsmyndighetene
- Økonomisk kriminalitet – politi og påtalemyndighet
- Andre offentlige organer

Underutvalget vil imidlertid peke på at oppregningen ovenfor kan gi et noe fortegnet inntrykk. Selvsagt er det ikke slik at den overveiende del av økonomisk kriminalitet knytter an til skatte- og avgiftsområdet. Når det er sagt, er det likevel lite tvilsomt at skatte- og avgiftssaker utgjør et vesentlig innslag i dette kriminalitetsområdet. Oppregningen søker derfor bare å angi en rekkefølge for drøfting av spørsmålene.

5.3 Skatte- og avgiftsmyndighetene

2.5.3.1 Avgrensning av skatte- og avgiftsmyndigheter

Med skatte- og avgiftsmyndighetene forstås i denne sammenheng først og fremst de myndigheter som har som oppgave å fastsette og kontrollere

- direkte skatt på inntekt og formue
- arbeidsgiveravgift
- merverdiavgift og investeringsavgift

Myndigheter som har til oppgave å innfordre skatte og avgifter mv. behandles under avsnittet «Oppkreivingsorganer» i "*Oppkreivingsorganer*" i kapittel 5.5.2.

Med denne avgrensning vil skatte- og avgiftsmyndighetene omfatte følgende instanser: Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene, ligningskontorene og sentralskattekontorene for utenlandssaker og storbedrifter, oljeskattekontoret samt kommunekassererkontorene og kemnerkontorene.

2.5.3.2 Omfanget av skatter og avgifter

Samlet skatt og mva/inv.avgift, 1993-1994, til stat/kommune.

Tabell 2.1:

(Milliarder kroner)	1993	1994
Utlignet skatt (uten trygdeavgift)	122.3	122.2
Trygdeavgift	33.5	33.5
Arbeidsgiveravgift til folketrygden	49.5	51.2
Merverdiavgift og investeringsavgift	70.5	78.1

Skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollansvar i forhold til disse skatter og avgifter vil være å påse at de blir registrert, beregnet, deklart og utlignet i samsvar med gjeldende lovgivning.

2.5.3.3 Skatter og avgifter etter egen oppgave (deklarasjonsprinsippet)

Felles for ovennevnte skatter og avgifter er at disse bygger på selvdeklarasjon. Når det gjelder merverdiavgift og investeringsavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk innberettes disse til hhv fylkesskattekontoret og kommunekasser- eller kemnerkontoret i 6 terminer pr år, eller, hva merverdiavgiften angår, for visse næringer i form av en årsoppgave eller kortere terminer etter søknad. Grunnlagene for arbeidsgiveravgift gis til ligningskontoret årlig i form av årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver, mens grunnlaget for beskatningen gis i form av næringsoppgave og selvangivelse.

Grunnlagene for oppgavene fra de næringsdrivende hentes fra et regnskap som det er en lovbestemt plikt til å føre. Den grunnleggende regnskapsplikt for alle som driver næringsvirksomhet er således av sentral betydning for at vårt skatte- og avgiftssystem skal kunne fungere. Regnskapsloven § 5 første ledd, er en viktig bestemmelse i denne sammenheng:

«Regnskapsbøkene skal gi så fullstendige og spesifiserte opplysninger om forretningenes gang som tilsies av hensyn til virksomhetens fordringshavere, eier og deltaker, virksomhetens ledelse og de ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.»

Videre er det gitt regnskapsbestemmelser i særlovgivningen som omhandler hvordan regnskapet må innrettes for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne kontrollere de beregnede skatter og avgifter. Et eksempel på dette er forskrift av 20.08.69 om regnskapsplikt og bokføring for næringsdrivende som går inn under bestemmelsene i merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven og forskrift av 30.12.83 om regnskapsføring av lønnsutbetaling m.v.

En uavhengig bekreftelse på at regnskapet er ført og at årsregnskapet er gjort opp i samsvar med regnskapslovgivningen vil derfor i seg selv gi en viss sikkerhet mht til skatte- og avgiftsavleggelsen, på samme måte som en negativ bekreftelse på dette forhold vil gi skatte- og avgiftsmyndighetene et incitament til selv å iverksette kontroller.

2.5.3.4 Skatte- og avgiftskontroll

I Strategiplanen for Skattedirektoratet er det overordnede mål å «Sikre at alle betaler de skatter og avgifter politiske myndigheter har vedtatt». Hovedmål 2 og 3 rettes mot kontroll, hvor hovedmål 2 er å «Sikre at uoppgitt formue, inntekt og

omsetning avdekkes», og hovedmål 3 å «Sikre at riktige skatter og avgifter fastsettes».

Myndighetenes kontroll med skatter og avgifter bygger dels på det kontrollsystem som er innebygget i selve skatte- og avgiftssystemet, dels på foreliggende regnskaps- og revisjonslovgivning. Det kan i denne sammenheng også vises til lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18. juni 1993, som innebærer en skjerpning mht regnskapsførerenes kompetanse, noe som på sikt vil være med på å sikre mer pålitelige regnskap. I tillegg har fylkesskattekontorene hjemmel til selv å foreta omfattende bokettersyn med hjemmel i både ligningsloven, merverdiavgift- og investeringsavgiftsloven og forskrift til folketrykkløven. Pr 31.12.93 hadde fylkesskattekontorene 545,5 stillinger til dette formål. Ved kommunekasser- og kemnerkontorene er det dessuten ca 500 kontrollstillinger som foretar kontroller hos arbeidsgivere. Utover dette er det kontrollstillinger tilknyttet både Skattedirektoratet, ligningskontorene, oljeskattekontoret og sentralskattekontorene for utenlandssaker og storbedrifter.

Det sier seg selv at med den kontrollkapasitet skatteetaten er i besittelse av kan kun en mindre del av de næringsdrivende kontrolleres pr år.

Som en illustrasjon kan nevnes at det pr 31.12.94 var registrert 269.460 virksomheter i fylkesskattekontorenes avgiftsmantall, hvorav 87.789 var årsoppgavepliktige. For 1994 ble det utført 7.602 kontroller, dvs. at 2.82 pst. av de avgiftspliktige ble kontrollert. Tar man i betraktning at en del av de kontrollerte ikke var avgiftspliktige, blir kontrolldekningen for avgiftspliktige virksomheter enda lavere.

Med dette som utgangspunkt synes det klart at det i overskuelig fremtid ikke vil være aktuelt å basere kontrollen av de næringsdrivende utelukkende på skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroller. Dette vil neppe heller være ønskelig, selv om det alltid vil være en diskusjon omkring hvor stor kontrolldekning skatte- og avgiftsmyndigheten optimalt sett bør ha. Det kan etter dette sluttes at den lovbestemte revisjonsplikten også i fremtiden vil være av stor betydning for å sikre en pålitelig skatte- og avgiftsdeklarasjon.

2.5.3.5 Nærmere om skatte- og avgiftsmyndighetenes behov. Oppsummering

Av det som er sagt foran går det frem at skatte- og avgiftsmyndighetene har et klart behov for at regnskapet er revidert av en uavhengig person. Dette vil i seg selv bidra til å heve regnskapsstandarden og være med å sikre en fullstendig og gyldig regnskapsførsel og dermed en korrekt skatte- og avgiftsdeklarasjon. Når det gjelder resultatet av den revisjonen som er gjennomført synes det også klart at det vil være av stor betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene å få tilgang til denne på et tidligst mulig tidspunkt. Umiddelbart kan det sluttes at revisjonsberetningen bare i liten grad er egnet til å gi slik informasjon. Dette først og fremst fordi denne avgis på et tidspunkt hvor ligningsarbeidet både kan være påbegynt og avsluttet, men også fordi revisorene legger en vesentlighetsgrense til grunn for sin kontroll og rapportering som ikke er tilstrekkelig sett fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side.

Dagens system, hvor revisor gir signaler i form av en underskrift eller manglende underskrift på næringsoppgaven er klart påkrevet som en hensiktsmessig form for dekning av skattemyndighetens behov. I tillegg til å gjengi regnskapstall omhandler næringsoppgaven også andre poster som er av betydning for beskatningen og som det er ønskelig at revisor bekrefter riktigheten av. Etter dagens system skal dessuten revisor avgi en begrunnelse dersom han kommer til at han ikke kan attestere næringsoppgaven. Etter dagens regler er taushetspliktbestemmelsene til hinder for at revisor kan gi denne begrunnelsen til skatte- og avgiftsmyndighetene

automatisk eller på deres forlangende. Det vises til den nærmere drøftelsen i "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kapittel 7.

I tillegg til å attestere næringsoppgaven er revisor pr i dag pålagt å attestere årsoppgaven over arbeidsgiveravgift og følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaver. Dagens system med forenklet selvangivelse medfører et ytterligere behov for attestasjoner av innsendte oppgaver over grunnlagsdata, f. eks. rente- og saldooppgaver.

Når det gjelder terminoppgaver over merverdiavgift, investeringsavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk foreligger det pr i dag ingen plikt for revisor til å attestere slike oppgaver. Fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side kunne det være ønskelig om en slik plikt var til stede, for derved å få tilgang til informasjon på et tidligst mulig tidspunkt. En slik attestasjonsplikt ville imidlertid måtte føre til en langt hyppigere revisjon gjennom året enn det dagens system forutsetter, hvilket ville være vanskelig å gjennomføre i praksis og med økte kostnader for den skatte- og avgiftspliktige som resultat. Det kan imidlertid bemerkes at en i merverdiavgiftsloven § 29 har en bestemmelse hvoretter avgiftsmyndighetene kan kreve bekreftelse fra revisor eller regnskapsfører om at regnskapet som ligger til grunn for oppgaven er ført i samsvar med god regnskapsskikk. Bestemmelsen er imidlertid ikke trådt kraft. Underutvalget er av den oppfatning at bestemmelsen straks bør settes i kraft. Tilsvarende bestemmelse bør også gjelde for skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Et annet spørsmål er hvorvidt det er et behov for en bekreftelse av de totalt innberettete beløp av merverdiavgift og investeringsavgift i forbindelse med årsregnskapet. Utvalget kan imidlertid ikke se et slikt behov all den tid revisor skal bekrefte gjeld og fordringer som fremgår av årsregnskap og næringsoppgave pr 31.12. Det kan imidlertid være et behov for å konkretisere hvilke revisjonshandlinger som bør ligge til grunn for denne bekreftelsen.

Et annet spørsmål er de tilfeller hvor revisor i løpet av året avdekker rene skatte- og avgiftsunndragelser. Taushetsplikten er pr i dag til hinder for at revisor kan meddele slike opplysninger til myndighetene. Fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side ville det være ønskelig at revisors mulighet for å gi opplysning ble utvidet i forhold til dagens lovgivning, det vises for øvrig til utredningens forslag omhandlet i "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kapittel 7.

På det tidspunkt hvor skatte- og avgiftsmyndighetene har iverksatt en kontroll og/eller bokettersyn vil det også være et behov å få mest mulig opplysninger fra revisor for å kunne gjennomføre en mest mulig effektiv kontroll. Slik regelverket er i dag har skatte- og avgiftsmyndighetene ikke tilgang til revisors arbeidsplan eller arbeidspapirer. Ei heller kan revisor levere fra seg kopi av dokument som skal befinne seg hos hans klient og således være tilgjengelig for skatte- og avgiftsmyndighetene. Også disse spørsmålene er nærmere omtalt i utredningens "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kap 7.

Oppsummering

Bekjempelse av økonomisk kriminalitet er i mange tilfeller ensbetydende med å bekjempe skattesvik. Underutvalget vil derfor peke på at revisjon av den skattepliktiges årsregnskap, sammenholdt med de attestasjonsplikter som gjelder i denne sammenheng, tjener flere formål som tildels faller sammen.

Signaleffekten

Skatte- og avgiftsmyndighetene har et klart behov for signaler gjennom revisorattestasjoner (særattestasjoner) på ulike oppgaver som skal avgis av skattyterne.

Den preventive effekt

Revisors arbeid (med årsregnskapsrevisjon og ulike særattestasjoner) virker som alt sagt preventivt.

Konsentrasjon av informasjonen

Skatte- og avgiftsadministrasjonen er ikke tjent med at en ustrukturert og svært omfattende informasjonsmengde automatisk tilflyter myndighetene. Dette vil erfaringsmessig kunne skape et vesentlig ressursbehov for å administrere og fordele informasjonen. Et system som bl.a. bygger på revisjonssystemet, supplert med særattestasjoner, som grunnlag for vurdering av behovet for videre kontroll er derfor mest hensiktsmessig. Slike vurderinger vil bl.a. bygge på om revisjonsberetning mangler eller inneholder reservasjoner og på innholdet (eller mangler ved innholdet) i de særattestasjoner som er pålagt.

2.5.3.6 Underutvalgets forslag

For skatte- og avgiftsmyndighetene vil en uavhengig bekreftelse i forbindelse med årsregnskapet være viktig, dog likevel slik at den, som pekt på foran, må suppleres av særattestasjon av næringsoppgave, årsoppgave for arbeidsgiveravgift, grunnlagsdata mv. Underutvalget foreslår at offentlig myndighet gis anledning til å pålegge utvidet særattestasjonsplikt i forbindelse med avgivelse av oppgaver for de ulike skatte- og avgiftsformål.

Et revidert regnskap er en av flere viktige faktorer som er med på å sikre at riktige skatter og avgifter blir innberettet til skatte- og avgiftsmyndighetene. En uavhengig revisjonsordning vil i seg selv ha en preventiv effekt i så henseende. Etter underutvalgets oppfatning kan ikke skatte- og avgiftsmyndighetenes egne kontrollinstanser antas fullt ut å kunne erstatte dagens revisjonsordning.

5.4 Økonomisk kriminalitet – politi og påtalemyndighet

2.5.4.1 Økonomisk kriminalitet som begrep

Økonomisk kriminalitet er ikke noe rettslig begrep – det foreligger ikke noen legaldefinisjon av dette kriminalitetsområdet.

Da ØKOKRIM ble opprettet i 1989 som et riksdekkende etterforsknings- og påtaleorgan for brudd på straffebestemmelser om økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet, ble enhetens saklige kompetanseområde definert slik (jf. påtaleinstruksen av 28. juni 1985 § 35-4):

«Enheten skal behandle særlig alvorlige overtredelser av straffelovens kapittel 24, 26 og 27, skatte- og avgiftslovgivningen, valutaloggivningen, prisloven, verdipapirhandelloven, forurensningsloven, arbeidsmiljøloven og andre lovovertrædelser som naturlig faller inn under økonomisk kriminalitet.»

Følgende definisjon av begrepet økonomisk kriminalitet er hentet fra Økokrims virksomhetsplan for 1995:

«Økonomisk kriminalitet er – kort sagt – den kriminalitet som er knyttet til næringslivet og annen organisert økonomisk virksomhet i privat og offentlig sektor. Den særkjennes av at de lovstridige handlinger finner sted innenfor en økonomisk virksomhet som i seg selv er, eller iallfall gir seg ut for å være, lovlig.»

I Regjeringens reviderte handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, utarbeidet i februar 1995, er det bl.a. uttalt følgende:

«Selv med en stram avgrensning omfatter økonomisk kriminalitet svært mye. Regjeringens arbeid retter oppmerksomheten bl.a. mot regnskaps- og bokføringsovertrедelser, konkurskriminalitet, skatte-, avgifts- og tollundragelser, ulovlige finanstransaksjoner over landegrensene, ulovlig kartellvirksomhet (f.eks. prissamarbeid), datakriminalitet, brudd på arbeidsmiljøbestemmelser, børsmiljø- og bankkriminalitet og miljøkriminalitet. En overgripende kriminalitetsform er handlinger som tar sikte på å skjule det ulovlige utbyttet fra enhver form for profittbasert kriminalitet. Hvitvasking av utbytte kan foregå ved at finansinstitusjoner eller annen næringsvirksomhet benyttes i hvitvaskingsoperasjoner.

Økonomisk kriminalitet er ofte kriminalitet i forbindelse med ellers lovlig næringsvirksomhet, eller næringsvirksomhet som gir seg ut for å være lovlig. Økonomisk kriminalitet kjennetegnes ofte ved at den i mindre grad retter seg mot enkeltindivider i samfunnet. Den rammer som regel økonomiske eller ideelle interesser av kollektiv natur. Dette fører til at ordinære individuelle motiver for å anmelde kriminelle handlinger sjeldnere er til stede i forbindelse med økonomisk kriminalitet enn ved andre former for kriminalitet. Dette er ofte også meget kompliserte saker som mangler de ytre kjennetegn som klart viser at det er tale om brudd på lover og regler. I en del tilfeller hvor det avdekkes en ulovlig handling, har det dessuten vist seg vanskelig å identifisere ansvarlig person. Disse forholdene gjør det igjen vanskelig å etterforske slike saker.....

Strategien for arbeidet mot økonomisk kriminalitet kan grupperes i tre hovedkategorier;

- Økonomisk kriminalitet skal så langt som mulig forebygges,
- Økonomisk kriminalitet skal så langt som mulig avdekkes, og
- Rettsapparatet skal følge opp avdekket økonomisk kriminalitet raskt og effektivt.»

Økonomisk kriminalitet omfatter m.a.o. et svært bredt spekter av ulovlige handlinger, riktignok med den begrensning at de finner sted innenfor ellers lovlig virksomhet. Sistnevnte innebærer at en del former for tradisjonell vinningskriminalitet vil falle utenfor definisjonen, f.eks. simple tyverier, spritsmugling o.a. Følgende hovedgrupper av ulovlige handlinger vil falle inn under begrepet økonomisk kriminalitet, når de økonomiske motiver er fremtredende:

- brudd på regnskapsbestemmelser,
- brudd på skatte-, toll- og avgiftsbestemmelser,
- konkurskriminalitet (forbrytelser i gjeldsforhold),
- underslag, utroskap, bedragerier mv.
- brudd på reguleringslovgivning,
- mismanagement,
- datakriminalitet og
- miljø- og arbeidsmiljøkriminalitet.

Det offentliges behov for å bekjempe økonomisk kriminalitet

Med det offentlige mener underutvalget statlige, fylkeskommunale og kommunale etater og organer og innretninger mv. som handler offentligrettslig. Økonomisk kriminalitet berører det offentlige på flere måter, bl.a. i form av

- unndragelser av skatter, avgifter, toll ol.
- uberettiget utnyttelse av offentlige lån, tilskudd ol.
- brudd på offentlig fastsatte tillatelser, vilkår mv. som har økonomiske konsekvenser
- brudd på rapporteringsplikter og andre former for informasjonssvikt som har økonomiske konsekvenser.

I tillegg til dette kommer at det offentlige har ansvar for den generelle samfunnsordenen, herunder å opprettholde trygge og sikre forhold i næringslivet. Dette omfatter både forebyggende og avdekkende arbeid på disse områdene.

I Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet av februar 1995 heter det om dette:

«Økonomisk kriminalitet fører til en urettmessig omfordeling av ressurser på bekostning av den lovlydige del av befolkningen. Staten og dermed den enkelte av oss er oftest den største taperen gjennom bl.a. skatte- og avgiftsunndragelser som bidrar til å svekke grunnlaget for velferdsstaten.....»

Med det omfang økonomisk kriminalitet har i dag, er den derfor ikke bare en trussel mot økonomiens virkemåte, men også mot samfunnsmoral og rettsstaten generelt.....»

En rekke offentlige organer og etater har funksjoner knyttet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet, generelt eller innenfor sitt eget virksomhetsområde. Herunder kan særlig nevnes skatte-, toll- og avgiftsadministrasjonen og ulike tilsynsmyndigheter som Kredittilsynet, Konkurransetilsynet o.a. I tillegg kommer politiet og påtalemyndigheten med ansvar for bekjempelse og irettføring av alle typer saker som gjelder økonomisk kriminalitet.

I de tilfeller det foreligger offentlige enheter med kontroll- og tilsynsansvar på spesielle felter, vil disse enhetene normalt fungere som første linje mht. å forhindre og avdekke økonomisk kriminalitet. Politiet vil normalt bli koblet inn som annen linje, når vedkommende tilsynsorgan kommer over tilfeller hvor dette ut fra sakens natur kan og bør gjøres, dvs. at straffbarhetsvilkårene synes å være overtrådt. Dette kan skje tidlig eller sent i prosessen, avhengig av om det foreligger behov for å foreta ransaking og beslag, avhør i straffeprosessuelle former mv.

I de tilfeller hvor det ikke foreligger spesielle tilsynsorganer som ovenfor nevnt, vil politiet bli koblet inn i sakene på en mer direkte måte helt fra starten, ved at det inngis anmeldelse fra fornærmede eller andre i saken, eller at saken kommer opp gjennom politiets kriminaletterretning.

Underutvalget konkluderer med at bekjempelse av økonomisk kriminalitet er en svært viktig samfunnsoppgave, og at det er en særlig offentlig oppgave å bekjempe de kriminelle handlinger som direkte rammer offentlige organer eller samfunnsinstitusjoner. Til dette er det opprettet en rekke kontroll- og tilsynsorganer, i tillegg til at politiet og påtalemyndigheten har et generelt ansvar for bekjempelse av økonomisk kriminalitet, som også dekker disse områdene hvor det offentlige har behov for å beskytte særskilte offentlige interesser spesielt, f.eks. skatte- og avgiftsprovenyet, korrekt tildeling og bruk av offentlige tilskudd og lån, lojal overholdelse av offentlige påbud og restriksjoner mv.

I tillegg kommer de tilfeller av kriminalitet hvor det er tale om mer indirekte skadevirkninger for det offentlige; ulike former for samfunnsskadelig aktivitet som

skader den generelle rettsorden og ødelegger den tillit som er nødvendig i omsetnings- og næringslivet. I disse tilfellene vil det ofte være slik at det ikke foreligger spesielle tilsynsorganer, men at politiet alene har ansvar for forebygging og avdekking av slik kriminalitet.

2.5.4.2 Revisor og økonomisk kriminalitet

Økonomisk kriminalitet foregår innenfor virksomheter som ellers er eller fremstår som lovlige. Svært mange av de foretakene som begår økonomisk kriminalitet, har en eller annen form for revisjonsplikt. Revisjonen kan være utført av Riksrevisjonen, kommune- eller fylkesrevisjonen eller foretakenes valgte revisorer. Om de valgte revisorers virksomhet, uttalte Regjeringen i handlingsplanen:

«Revisjonen er en selvstendig etterfølgende kontroll. Primæroppgaven er å kontrollere om regnskapet, dvs. bokføring og årsoppgjør, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. På samme måte som for regnskapslovgivningen, er det behov for større presisjon i revisjonslovgivningen, bl.a. hva angår regelverket om revisorer. Dette gjelder særlig spørsmål om revisors uavhengighet, plikter og oppgaver.»

En rekke av de former for kriminalitet som faller inn under begrepet økonomisk kriminalitet har nær sammenheng med foretakenes regnskaper. Regnskapene kan dels være middel til å begå økonomisk kriminalitet og dels være sporsted for avdekking av slik kriminalitet. Ettersom de valgte revisorenes primæroppgave er å granske foretakenes regnskaper – noe som forsåvidt også gjelder offentlige revisorer – er det naturlig å se nærmere på disse revisorenes muligheter for å forebygge, men også for å avdekke økonomisk kriminalitet. Dette er etter underutvalgets mening naturlig både fordi revisorer har en kompetanse som må betegnes som høyst relevant på dette området og fordi revisorene allerede har til oppgave å granske foretakenes regnskaper.

Underutvalget vil i samsvar med sitt mandat i denne drøftingen fokusere spesielt på de valgte revisorenes muligheter for å delta aktivt i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

Når det gjelder forebygging av økonomisk kriminalitet vil underutvalget særlig peke på følgende generelle forhold: For det første vil revisjonens blotte tilstedeværelse kunne virke preventivt (oppdagelsesrisiko). Dernest vil et betydelig antall forsøk på å begå økonomisk kriminalitet kunne avverges når foretakenes valgte revisorer stiller kritiske spørsmål og eventuelt nekter å undertegne på regnskaper mv. som er i strid med lovkrav, og/eller nekter å avgi særattestasjoner på oppgaver som finnes uriktige eller som finnes å bygge på et mangelfullt grunnlag.

Underutvalget vil imidlertid peke på at det foreligger enkelte faktorer som i noen grad begrenser denne preventive effekten. Dette gjelder særlig

- at det er en viss uklarhet eller usikkerhet mht. omfanget av den valgte revisors ansvar og oppgaver på dette området, og
- at revisjonsopplæringen ikke fokuserer på alle de grupper av økonomisk kriminalitet som er drøftet ovenfor, og
- at den valgte revisors virkemidler kan være noe utilstrekkelige når det avdekkes ulovlige handlinger hos klienter, og
- at bestemmelsene om taushetsplikt i noen grad begrenser den valgte revisors muligheter for å reagere i slike tilfeller.

Det som ovenfor er sagt om forebyggelse av økonomisk kriminalitet, gjelder delvis også for avdekking av økonomisk kriminalitet. Begge sider ved dette vil bli nærmere drøftet nedenfor.

Forholdet offentlige kontrollorganer – den valgte revisor

Som ovenfor nevnt har en rekke offentlige etater og organer oppgaver mht. å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet innenfor eget virksomhetsområde. Etterretning, etterforskning og påtale i saker som gjelder økonomisk kriminalitet tilligger politiet og påtalemyndigheten. Som foran nevnt har ØKOKRIM etter påtaleinstruksen kapittel 35 en spesiell rolle på dette området. Både politiets og påtalemyndighetens og andre offentlige etaters og organers situasjon vil påvirkes positivt av at det foreligger en effektivt fungerende revisjon på to måter:

1. At tilfanget av kontroll- og etterforskningsoppgaver allerede i utgangspunktet kan begrenses ved at revisjonen virker preventivt, slik at antall tilfeller av økonomisk kriminalitet reduseres.
2. At offentlige kontrollorganer, herunder politi og påtalemyndighet, i de tilfellene av økonomisk kriminalitet som likevel begås, kan motta signaler og benytte seg av informasjon fra revisor under sitt arbeid med tilsyn, etterforskning og irettføring av økonomiske straffesaker.

Punkt 1 forutsetter som ovenfor nevnt at den valgte revisor har definerte oppgaver og ansvar på dette området, som er av en slik art at de omfatter offentlige kontrollinteresser eller deler av disse. Det forutsetter videre at det foreligger adekvate virkemidler for den valgte revisor når revisor registrerer uregelmessigheter.

Punkt 2 forutsetter at den valgte revisor har anledning til å gi slike signaler og informasjon til offentlige organer som har kontroll- og/eller tilsynsoppgaver, evt. til politi og påtalemyndighet. Underutvalget vil nedenfor drøfte dette i forhold til revisorenes lovbestemte taushetsplikt i dagens regelverk.

Etter dagens ordning er en lang rekke tilfeller hvor offentlige etater og organer har behov for eksterne bekreftelser på at tall og oppgaver og annen økonomisk informasjon som presenteres fra personer og virksomheter, er korrekte, forsøkt dekket gjennom et sett av særattestasjonskrav. I svært mange tilfeller er det foretakets valgte revisor som er pålagt særattestasjonsplikten. Det vises til nærmere gjennomgang av dette i utredningens "*Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov*" i kapittel 7.

Spesielt om forholdet politi og påtalemyndighet – den valgte revisor

Politi og påtalemyndighet vil søke å løse sine oppgaver i forhold til økonomisk kriminalitet dels ved preventivt arbeid, herunder kriminaletterretning, og dels ved arbeid med konkrete, vanligvis anmeldte, lovbrudd. Preventiv effekt oppnås ved at politiet 1) er til stede og 2) at både politiet og påtalemyndigheten oppfattes å fungere rimelig effektivt innenfor området økonomisk kriminalitet, både når det gjelder etterforskning og irettføring av slike saker. Politiet vil også virke preventivt hvis man makter på et tidlig stadium å avdekke og forhindre kriminelle handlinger.

Politiets og påtalemyndighetens evne til å fungere effektivt har selvsagt sammenheng med de ressurser som stilles til rådighet og de øvrige rammevilkår som disse organene arbeider innenfor. Når det gjelder rammevilkårene, herunder muligheten for tidlig avdekking og effektiv oppfølging av saker som gjelder økonomisk kriminalitet, vil samarbeidet med de forskjellige offentlige kontroll- og til-

synsorganene være av stor betydning, men også forholdet til foretakenes valgte revisorer.

Politiet er i svært stor grad avhengig av informasjon fra omgivelsene for å kunne fungere effektivt. Behovet for informasjon vil variere fra sak til sak. Særlig i tilfeller av organisert økonomisk kriminalitet, er det viktig for politiet å komme inn i sakene på et tidligst mulig tidspunkt, noe som igjen fordrer tilgang til tidlig informasjon om hva som er i ferd med å skje.

Et eksempel på at lovgiver har vært oppmerksom på dette behovet, er forskriften om legitimasjonskontroll og tiltak mot hvitvasking av penger av 07.02.1994, hvor bankenes generelle taushetsplikt har fått vike for politiets behov for informasjon og det offentliges generelle behov for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Underutvalget mener at den samme problemstillingen har aktualitet i de tilfeller hvor personer som befinner seg i foretakets nærhet, f.eks. foretakets eksterne revisor, blir oppmerksom på mistenkelige transaksjoner i foretaket, som kan være av kriminell karakter.

Underutvalget har drøftet i hvilke tilfeller revisor bør ha plikt til eller adgang til å reagere når han blir kjent med slike forhold som ovenfor nevnt, og hva revisors reaksjon eventuelt skal eller kan bestå i. Dette er nærmere drøftet nedenfor.

Når det er åpnet etterforskning i en konkret sak, vil også politiets behov for informasjon være betydelig. Etterforskningen retter seg da mot å klarlegge hvorvidt de objektive og subjektive straffbarhetsvilkårene er oppfylt, og i dette arbeidet vil en situasjon med begrensninger i informasjonsadgangen kunne være kritiske for saken. Revisors plikt til eller adgang til å avgi informasjon til politiet under etterforskningen vil kunne være av vesentlig betydning for saken.

2.5.4.3 Gruppering av økonomisk kriminalitet

Drøftingen ovenfor har vært knyttet til de tilfeller hvor foretaket begår kriminelle handlinger overfor omverdenen, f.eks. avgivelse av uriktige regnskaper, uriktige skatte-, toll- og avgiftsoppgaver, kredittbedragerier, forbrytelser i gjeldsforhold, ulovlig prissamarbeid, brudd på offentlige tillatelser og vilkår i slike, pliktbrudd etter spesiallovgivning osv. Som ovenfor nevnt vil slike former for kriminalitet ofte være knyttet til foretakenes regnskaper på ulike måter, og vil derfor vær forhold som den valgte revisor vil kunne komme i kontakt med ved den vanlige revisjon.

Andre aktuelle forhold som revisor kan komme i kontakt med ved revisjonen er:

- at utenforstående personer mv. begår kriminelle handlinger mot foretaket (f.eks. bedragerier, misbruk av informasjon mv.), eller
- at ansatte eller aksjonærer begår kriminelle handlinger overfor foretaket (f.eks. underslag, utroskap mv.).

Det som kjennetegner disse tilfellene, er at foretaket utsettes for tap. En ytterligere kategori av økonomisk kriminalitet som bør nevnes i denne sammenheng, er når foretaket selv ikke utsettes for handlinger som påfører foretaket tap, men benyttes til hvitvaskingoperasjoner av andre (kunder).

Etter dette foreligger det fire grupper av økonomisk kriminalitet som de valgte revisorer kan forventes å komme i kontakt med under sin vanlige revisjon, nemlig

1. Anslag fra foretaket mot omverdenen,
2. Anslag fra utenforstående personer mv. mot foretaket,
3. Anslag fra ansatte eller eiere mot foretaket, og
4. Misbruk av foretaket til hvitvaskingsoperasjoner.

Ved en drøfting av den valgte revisors oppgaver i forhold til økonomisk kriminalitet i de reviderte foretakene, vil det etter underutvalgets mening være nyttig å se på disse hovedgruppene separat. Dette har sammenheng med at foretakets ledelse kan ha ulike interesser avhengig av hvilken gruppe av økonomisk kriminalitet som foreligger, og at foretakets valgte revisor må ta dette i betraktning.

2.5.4.4 Reglene om revisors forhold ved økonomisk kriminalitet

Som ovenfor påpekt vil omfanget av revisors aktiviteter mht. forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet i stor grad være påvirket av hvilke definerte oppgaver og hvilket ansvar revisor er pålagt på dette området. Underutvalget finner det uheldig at det eksisterer en del uklarhet mht. hva som er gjeldende rett på dette området.

Underutvalget legger til grunn at lovgiver dels har ønsket at revisjonsoppgaver relatert mot økonomisk kriminalitet skal foretas som ledd i det vanlige revisjonsarbeidet og dels har pålagt slike oppgaver som særattestasjonsoppgaver. Underutvalget finner det tilsvarende hensiktsmessig å dele drøftingen på dette området i to, nemlig på den ene siden hva som etter gjeldende rett inngår i årsregnskapsrevisjon og på den andre siden hva som inngår i pålagte særattestasjoner.

Når det gjelder særattestasjoner, viser underutvalget til sin detaljerte gjennomgang i "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6. Det foreligger i dagens lovgivning en rekke særattestasjonskrav, som i særlig grad er fastsatt for å sikre offentlige interesser på spesialområder. Underutvalget ser det slik at disse særattestasjonene er pålagt fordi vedkommende område ikke er ansett fullt ut dekket opp gjennom de revisjonshandlinger som foretas og de bekreftelser som avgis som ledd i den vanlige revisjon. Man har derfor fra det offentlige pålagt spesielle attestasjonskrav i tillegg. Disse særattestasjonene er i meget stor grad pålagt foretakenes valgte revisorer, og det må legges til grunn at denne løsning er valgt fordi disse har en kompetanse som må betegnes som høyst relevant på dette området og fordi revisorene allerede har til oppgave å granske foretakenes regnskaper.

Disse særattestasjonsoppgavene synes i særlig grad fastsatt for å begrense eller forhindre anslag fra foretaket mot omverdenen, og da særlig anslag mot offentlige interesser. Dette gjelder særlig bekreftelser om skatt, avgifter, lån, tilskudd, overholdelse av reguleringer mv. Andre former for mislighetsforebygging og -avdekking, jf. punktene 2 – 4 ovenfor, synes i meget liten grad dekket opp gjennom krav til særattestasjoner, og må eventuelt utledes av regelverket for årsregnskapsrevisjon.

Når det gjelder valgte revisorers oppgaver og ansvar i tilknytning til forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet ved sin vanlige revisjon, er det naturlig å vise til at vesentlige regnskapsovertredelser i seg selv er en form for økonomisk kriminalitet. Det kan derfor skilles mellom økonomisk kriminalitet

1. i form av uriktige regnskaper, og
2. ved hjelp av uriktige regnskaper, herunder de tilfeller hvor foretakets regnskap benyttes som middel til å begå straffbare handlinger, og
3. som slår ut i uriktige regnskaper

på den ene side, og de tilfeller hvor økonomisk kriminalitet kan spores gjennom regnskaper og annen dokumentasjon i foretaket på den annen side, uten at regnskapene er uriktige.

Når det gjelder punkt 1) ovenfor, vil underutvalget peke på at det er den valgte revisors primæroppgave å kontrollere at regnskapet, dvs. bokføring og årsregnskap, er i samsvar med lov og forskrifter. Revisors oppgaver og ansvar er her definert

gjennom lov og forskrifter og god revisjonsskikk. Underutvalget vil ikke gå nærmere inn på denne revisors primæroppgave her, men viser til drøftingen i "*Revisjon i offentlig sektor*" i kapittel 3.3.

Når det gjelder andre former for økonomisk kriminalitet som er begått av foretaket eller mot foretaket, jf. punkt 2 og 3 ovenfor, er det mer uklart hva som etter dagens regler anses dekket ved årsregnskapsrevisjon. Underutvalget vil nedenfor gjennomgå eksisterende krav til den valgte revisor på dette området, som er nedfelt i lover, forskrifter og standarder:

1. *Revisors plikter i forhold til bokføringen og årsregnskapet* Revisorlovens § 6 og aksjelovens § 10-7 pålegger den valgte revisor å granske bedriftens årsregnskap [årsoppgjør] og regnskaper og behandlingen av dens anliggender for øvrig, i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk. Derunder skal revisor se etter at bedriftens ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til bedriftens fordringshavere, innehaver eller deltakere, bedriftens ledelse og ansatte, samt av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov.

Etter underutvalgets oppfatning pålegger denne bestemmelse den valgte revisor relativt omfattende oppgaver mht. bedriftenes løpende regnskaper og årsregnskap⁶. Som foran nevnt vil regnskaper og årsregnskap dels kunne benyttes som middel til å begå økonomisk kriminalitet, og dels vil økonomisk kriminalitet slå ut i regnskapene. Når det gjelder det førstnevnte kan f.eks. uriktige årsregnskap benyttes til kredittbedragerier, bedragerier overfor eksisterende og potensielle eiere, forbrytelser under insolvens mv. Uriktige regnskaper kan benyttes som grunnlag for uriktige skatte- og avgiftsoppgaver, uriktige krav om lån og tilskudd, uriktige oppgaver i forhold til reguleringsbestemmelser mv. Underutvalget ser det slik at revisorlovens § 6 og aksjelovens § 10-7 innebærer plikter for revisor mht. å se etter at betryggende regnskapsrutiner er etablert, teste at rutinene følges og fungerer som forutsatt og foreta tilstrekkelige kontrollhandlinger med hensyn til dette etter normen for god revisjonsskikk. Underutvalget peker i denne sammenheng på at det i bestemmelsene spesielt er nevnt at revisor skal «*se etter at regnskapet er i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om bedriftens gang og stilling som tilsies av hensyn til den oppgave- og opplysningsplikt som følger av lov eller er pålagt i medhold av lov*».

Når det gjelder uttrykket «*i den utstrekning det følger av god revisjonsskikk granske behandlingen av dens anliggender for øvrig*» er det uklart hva som ligger i lovkravet, jf. punkt 2 nedenfor. En viser til den nærmere drøftelsen i "*Revisjon i offentlig sektor*" i kapittel 3.3.

2) Forskrift om revisjon og revisorer

I forskrift om revisjon og revisorer § 3-2 heter det bl.a. :

«I tillegg til de kontrolloppgaver som følger av revisorloven § 6 skal revisor se etter at virksomhetens ledelse har ordnet formuesforvaltningen på betryggende måte og med forsvarlig kontroll.»

6. Som imidlertid nærmere pekt på i "*Revisjon i offentlig sektor*" i kapittel 3.3 er omfanget av revisors plikter altfor omfattende beskrevet. etter underutvalgets oppfatning gir bestemmelsen mening dersom en antar at den sikter til revisors befattning med bokføring og årsregnskap. Den språklige utformingen er likevel ikke i samsvar med dette syn.

Etter underutvalgets oppfatning inneholder denne bestemmelsen etter sin ordlyd klare innslag av mislighetsrevisjon. Riktignok er det slik at det er foretakets ledelse, og ikke dets revisor, som har primæransvaret for å forebygge misligheter i foretaket, jf. særlig aksjelovens § 8-7 og selskapslovens § 2-18, 4. ledd. Imidlertid har revisor etter forskriften et såkalt «se-etter»-ansvar på dette området.

Det er ulike oppfatninger om hvor langt dette se etter-ansvaret strekker seg, og særlig om det er begrenset til de områder som naturlig hører sammen med bedriftens årsregnskap og regnskaper, eller om det har et videre nedslagsfelt og dermed har betydning for bredere felter som faller inn under begrepet økonomisk kriminalitet. Underutvalget viser til sin drøfting av denne bestemmelsen under "*Kommunal/fylkeskommunal revisjon*" i kapittel 3.3.2 samt drøftingen i punkt 3 nedenfor.

3) *Anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll*

Anbefaling til god revisjonsskikk – formuesforvaltning og intern kontroll er vedtatt av NSRF's styre 13.12.91. Denne anbefalingen utgjør etter underutvalgets oppfatning en nærmere angivelse av hva som må anses som god revisjonsskikk på det området som er pålagt i forskriften om revisjon og revisorer § 3-2. Følgende hitsettes fra anbefalingens pkt. 1:

«Anbefalingen dekker ikke revisjon av årsoppgjøret og heller ikke spesifikke kontrolloppgaver som kan følge av instruks eller pålegg gitt i medhold av revisorlovens § 6, 2. ledd. Dette medfører at den testing av intern kontroll som revisor eventuelt gjennomfører for å uttale seg om årsoppgjøret, ikke er dekket av denne anbefalingen. Revisors kontroll av skatter og avgifter er behandlet i egen norm.»

Underutvalget oppfatter anbefalingens ordlyd dithen at den dekker områder av den valgte revisors se etter-ansvar som går ut over de områder som naturlig hører sammen med bedriftens årsregnskap og regnskaper, jf. diskusjonen ovenfor om nedslagsfeltet til forskrift om revisjon og revisorer § 3-2. Dette vil i så fall innebære et se etter-ansvar for den valgte revisor i relasjon til økonomisk kriminalitet, som går ut over det som naturlig hører sammen med bedriftens årsregnskap og regnskaper. Imidlertid er dette synspunktet omstridt.

For øvrig må bemerkes at revisors kontroll av skatter og avgifter er undergitt egne særattestasjonskrav, jf. utredningens "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6, og vil ikke bli drøftet videre her.

Fra ovennevnte anbefalings pkt. 4 hitsettes:

«4.4. Revisor skal (bl.a. gjennom samtaler med foretakets ledelse) se etter at ledelsen har vurdert risiko og lagt opp til hensiktsmessige kontrolltiltak for å sikre foretakets verdier og begrense de forpliktelser foretaket påføres. Slike tiltak kan f.eks. omfatte:

- forsikringsdekning
- beskyttelse mot ødeleggelse og tap av eiendeler
- beskyttelse mot ødeleggelse og tap av nødvendige arkiver, systembeskrivelser og forretningsinformasjon
- rutiner for å forhindre misligheter.

4.5. Revisor må se etter at betydelige forretningsmessige disposisjoner er i samsvar med foretakets vedtekter og kompetente selskapsorganers beslutninger og at de ikke er i strid med lover og forskrifter som er sentrale for foretaket.

4.6. Revisor må se etter at vedtak fattet av generalforsamling, selskapsmøte, bedriftsforsamling, representantskap eller tilsvarende organ,

blir gjennomført. Dersom revisor blir oppmerksom på at vesentlige styrevedtak ikke er gjennomført, må styret skriftlig gjøres oppmerksom på dette.

4.7. I virksomheter hvor betalingsinnstilling truer, må revisor utvise spesiell aktsomhet med tanke på ansvarsbetingende forhold. Eksempler på slike forhold kan være:

- drift for kreditorenes regning
- forfordeling av kreditorene
- misvisende økonomisk informasjon
- uforsvarlig anskaffelse og bruk av midler
- forringelse av kreditorenes dekningsmuligheter
- illojale transaksjoner med nærstående selskaper/personer.

Det kan i slike tilfeller være nødvendig at revisor vurderer hensiktsmessigheten og konsekvensen av forretningsmessige disposisjoner.»

Underutvalget mener at mange av de momenter som er trukket frem i denne anbefalingen, har sammenheng med mislighetsområdet. Revisor skal bl.a. se etter at det foreligger rutiner som sikrer foretaket mot anslag fra omverdenen, ansatte og eiere, herunder rutiner for å forhindre misligheter.

Underutvalget mener videre at det etter ordlyden i ovennevnte anbefaling vanskelig kan konkluderes med at revisors plikt til å granske behandlingen av virksomhetens anliggender for øvrig, jf. revisorlovens § 6 og aksjelovens § 10-7, utelukkende gjelder det som ligger innenfor det som naturlig hører sammen med bedriftens årsregnskap og regnskaper. Det synes tvert imot for underutvalget som om denne anbefalingen forutsetter at revisor i tillegg må se etter og vurdere en rekke forhold ut over dette, og som naturlig faller inn under begrepet økonomisk kriminalitet. Det synes videre for underutvalget som at dette defineres som en del av den vanlige revisjon. Dette gjelder særlig:

- å se etter at betydelige forretningsmessige disposisjoner er i henhold til lover og forskrifter som gjelder for foretaket,
- å se etter at vesentlige vedtak fattet av foretakets kompetente organer gjennomføres, og at betydelige forretningsmessige disposisjoner er i samsvar med foretakets vedtekter og beslutninger i kompetente selskapsorganer, jf. bl.a. straffebestemmelsene om mismanagement, og
- å vurdere foretakets disposisjoner under insolvens, jf. bestemmelsene om forbrytelser under insolvens.

Når det gjelder dette sistnevnte punktet, viser underutvalget også til anbefaling for god revisjonsskikk vedrørende usikkerhet om fortsatt drift av 29.09.92, hvor bl.a. følgende er uttalt:

«Dersom forutsetningen om fortsatt drift ikke er realistisk, eller ledelsen ikke gjennomfører de tiltak som situasjonen krever, må revisor skriftlig gjøre ledelsen kjent med de forhold som kan føre til økonomisk og strafferettslig ansvar. Når det foreligger betydelig usikkerhet om fortsatt drift, skal revisor presisere forholdet i sin beretning»

og

«Dersom det foreligger ansvarsbetingende forhold overfor ledelsen, må revisor presisere dette i sin beretning.»

I utgangspunktet defineres disse handlingene etter ordlyden som en del av den vanlige revisjon.

Underutvalget er kjent med at det foreligger ulike oppfatninger mht. forståelsen av ovennevnte lov- og forskriftsbestemmelser samt anbefalingen til god revisjonsskikk. Som ovenfor nevnt mener underutvalget at denne usikkerhet er uheldig, og bør avklares gjennom nærværende gjennomgang av revisjonslovgivningen.

2.5.4.5 *Revisjonsstandarder om revisors forhold ved økonomisk kriminalitet*

NSRF har i april 1995 sendt ut et høringsutkast til nye standarder for revisjon og beslektede tjenester, som vil erstatte eksisterende normer og anbefalinger til god revisjonsskikk. I denne sammenhengen skal spesielt nevnes

- nr. 240 – Misligheter og feil og
- nr. 250 – Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper.

Pr. idag foreligger ingen norsk norm eller anbefaling om misligheter, selv om det som ovenfor nevnt finnes elementer av dette i eksisterende anbefalinger.

Ettersom utkastene er i tråd med anbefalinger fra IFAC og således må antas å reflektere den internasjonale utviklingen på området, og ettersom utkastene etter underutvalgets oppfatning i stor grad går inn på området økonomisk kriminalitet, har underutvalget vurdert disse forslagene nærmere.

240 – Misligheter og feil

I utkastets innledning fremgår det at hensikten med standarden er å fastsette normer og gi veiledning om revisors ansvar for å vurdere om det foreligger misligheter og feil ved revisjon av regnskaper. Misligheter defineres i denne standarden slik:

«Tilsiktede handlinger utført av en eller flere personer innen ledelsen, ansatte eller tredjeparter, som medfører feilinformasjon i regnskapet. Misligheter kan omfatte:

- Manipulasjon, forfalskning eller endring av regnskapsdata eller dokumenter.
- Underslag av eiendeler.
- Ufullstendig eller unnlatt registrering av transaksjoner.
- Registrering av transaksjoner uten reelt grunnlag.
- Feilaktig bruk av regnskapsprinsipper.»

Underutvalget oppfatter det slik at oppregningen i de fem strekpunktene ikke er ment å være uttømmende, men at disse utgjør eksempler på hva som faller innenfor definisjonen. Underutvalget har merket seg at anbefalingen synes å omfatte følgende tilsiktede handlinger:

1. Anslag fra foretaket mot omverdenen,
2. Anslag fra utenforstående personer mv. mot foretaket, og
3. Anslag fra ansatte eller eiere mot foretaket,

men bare i den utstrekning handlingene har medført eller kan medføre feilinformasjon i regnskapet. Underutvalget vil nedenfor drøfte det sistnevnte nærmere.

Utkastet presiserer at det er foretaksledelsens ansvar å forebygge og oppdage misligheter og feil. Det presiseres at det ikke er revisors ansvar å forhindre misligheter og feil, men at revisjon i seg selv kan virke preventivt.

I henhold til utkastet, er den valgte revisors oppgaver i forhold til slike tilsiktede handlinger bl.a. definert slik:

«Ved planlegging av revisjonen må revisor vurdere risikoen for at misligheter og feil kan medføre at regnskapene inneholder vesentlig feilinformasjon.»

masjon. Revisor må forespørre ledelsen om det er avdekket misligheter eller vesentlige feil.»

«Revisor må med bakgrunn i risikovurderingen planlegge revisjonshandlinger som gir rimelig grad av sikkerhet for at vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil, blir avdekket. Revisor vil følgelig forsøke å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for at regnskapet ikke inneholder vesentlige misligheter og feil, for at effekten av misligheter er kommet riktig til uttrykk i regnskapene eller at feil er korrigert.»

«Har revisor ved utførelsen av de revisjonshandlingene som er planlagt på bakgrunn av risikovurderingene, fått indikasjoner på at det kan foreligge misligheter eller feil, må revisor vurdere den mulige effekten på regnskapet. Dersom revisor tror at de misligheter eller feil det er indikasjoner på kan ha vesentlig betydning for regnskapet, må revisor gjennomføre tilpassede eller ytterligere revisjonshandlinger.»

«Dersom det ikke foreligger klare indikasjoner på det motsatte, kan revisor ikke betrakte misligheter eller feil som enkeltstående tilfeller. Hvis nødvendig, bør revisor vurdere type og omfang av revisjonshandlingene.»

«Etter å ha gjennomført tilpassede eller ytterligere revisjonshandlinger, vil revisor vanligvis være i stand til å bekrefte eller avkrefte mistanken om misligheter eller feil. Når mistanke om misligheter eller feil ikke avkreftes av tilpassede eller ytterligere revisjonshandlinger, må revisor diskutere forholdet med ledelsen og vurdere hvorvidt forholdet kommer korrekt til uttrykk eller er blitt korrigert i regnskapet. Revisor må vurdere om forholdet er av betydning for revisjonsberetningen.»

Underutvalget konstaterer at den valgte revisor etter dette utkastet til revisjonsstandard, og som ledd i den vanlige revisjon, må

- foreta risikovurdering mht. mulig vesentlig feilinformasjon i regnskapene som følge av misligheter og feil, og
- planlegge relevante revisjonshandlinger etter risikovurderingen som gir rimelig grad av sikkerhet for at vesentlig informasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil, blir avdekket, og
- søke å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis bl.a. for at regnskapet ikke inneholder vesentlige misligheter og feil, og
- eventuelt gjennomføre tilpassede eller ytterligere revisjonshandlinger.

Underutvalget er enig i at dette er et godt utgangspunkt for en drøfting av revisors oppgaver og ansvar hva gjelder misligheter, men peker samtidig på de begrensninger som ligger i utkastet. Dette gjelder særlig

- at utkastet bare omfatter de tilfeller der handlingene har medført eller kan medføre feilinformasjon i regnskapet, og
- at utkastet ikke dekker de tilfeller hvor foretaket misbrukes til hvitvaskingsoperasjoner eller på lignende måter involveres i organisert kriminalitet.

Det skal også nevnes at utkastet i utgangspunktet kun legger opp til foretaksintern rapportering av slike forhold, dog med det unntak at det presiseres at forholdene kan få betydning for revisjonsberetningen, eventuelt at revisor kan komme til å måtte velge å frasi seg oppdraget. For øvrig heter det i utkastets punkt 24:

«Revisors taushetsplikt vil vanligvis forhindre rapportering av misligheter og feil til tredjemann. Det foreligger unntak fra taushetsplikten i lovgivningen, og revisor kan bli unntatt fra taushetsplikten ved rettslig kjennelse. Revisor kan ha behov for å søke juridisk bistand ved vurdering av sine forpliktelser overfor offentligheten.»

Underutvalget vil nedenfor drøfte disse begrensningene nærmere.

250 Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper

Dette utkastet tar utgangspunkt i at dersom det reviderte foretaket forsettlig eller uaktsomt bryter lover eller forskrifter, vil dette kunne ha betydelige økonomiske konsekvenser. Disse konsekvensene vil eventuelt ha betydning ved vurderingen av foretakets regnskaper, noe som igjen innebærer at revisor må ta høyde for dette ved planleggingen av sine revisjonshandlinger. Utkastet til standard omfatter særlig anslag fra foretaket mot omverdenen, som ovenfor er omtalt som kategori 1.

Utkastet forutsetter at revisor utfører sitt oppdrag med en profesjonelt skeptisk holdning, når han vurderer hvorvidt det kan foreligge lovbrudd som har betydning for regnskapsrapporteringen. Revisor må herunder

- kartlegge lover og forskrifter av spesiell betydning for foretaket,
- føre dialog med foretakets ledelse om disse forholdene,
- gjennomgå korrespondanse med vedkommende myndigheter,
- innhente tilstrekkelige revisjonsbevis for at slike lover og forskrifter overholdes.

Dersom revisor avdekker forhold som kan tyde på at det foreligger lovbrudd, må revisor etter utkastet til standard dokumentere forholdene, vurdere mulige økonomiske virkninger av disse og drøfte dem med foretakets ledelse. Revisor forutsettes å rapportere de avdekkete forhold internt i foretaket og eventuelt sørge for at vedkommende forhold kommer til uttrykk på en adekvat måte i revisjonsberetningen, eventuelt også frasi seg oppdraget. Når det gjelder revisors eventuelle rapportering til offentlige myndigheter, inneholder utkastet en formulering som er likelydende med den som er sitert ovenfor fra utkastet til standard om misligheter og feil.

Underutvalget vil også når det gjelder dette utkastet til standard påpeke den begrensning som ligger i at dette kun omfatter lovbrudd som har medført eller kan medføre uriktig regnskapsinformasjon. Misbruk av foretaket til hvitvaskingsoperasjoner mv. er ikke nevnt, og må i utgangspunktet antas å falle utenfor utkastet til standard.

Utkast til standard nr. 240 og 250

Når en foretar en samlet vurdering av de to utkastene nr. 240 og 250 i forhold til dagens anbefaling til god revisjonsskikk om formuesforvaltning og intern kontroll, synes det som at de to utkastene går noe lenger mht. å påpeke revisors oppgaver og ansvar på mislighetsområdet. Imidlertid ligger det en klar begrensning i at standardene bare gjelder de tilfeller hvor lovbruddene mv. har medført eller kan medføre uriktig regnskapsinformasjon.

2.5.4.6 Revisors oppgaver og ansvar

Bruk av særattestasjoner

Underutvalget har ovenfor pekt på de offentlige behov i forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet, herunder det offentliges generelle ansvar for å opprettholde den alminnelige rettsorden og dels det offentliges særlige behov på spesielle områder hvor det offentlige selv er utsatt for økonomisk kriminalitet, typisk på områder som skatter, toll, avgifter, tilskudd og lån og ulike typer av reguleringer med eller uten fastsatte rapporteringskrav.

Som ovenfor vist vil offentlige etater og myndighetsorganer kunne fastsette særlige attestasjonskrav på områder som oppfattes som spesielt kritiske, dersom det samtidig foreligger et tilsynsorgan el.l. som det er naturlig å avgi vedkommende bekreftelse eller uttalelse til. I svært mange tilfeller kreves kun underskrift fra ansvarlig(e) person(er) i vedkommende foretak på oppgaver mv. til offentlige organer som administrerer vedkommende rettsområde. Imidlertid har man også i omfattende grad pålagt særattestasjonsplikt fra personer utenfor foretakene på oppgaver mv. til offentlige etater og tilsynsorganer. Slike særattestasjonsplikter er svært ofte pålagt vedkommende foretaks valgte revisor, eventuelt er det bestemt at ikke revisjonspliktige foretak pålegges å benytte en registrert eller autorisert revisor til å gi slike spesielle bekreftelser.

Slike særattestasjonsplikter er hos oss hittil særlig pålagt foretakenes valgte revisorer. Underutvalget har i denne sammenheng drøftet hvorvidt det er den mest hensiktsmessige ordning å pålegge de valgte revisorer disse oppgavene, eller om slike bekreftelser kunne vært gitt av andre yrkesgrupper. Underutvalget viser her bl.a. til en relativt ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 29, 3. ledd, hvor det som et alternativ er åpnet for at et foretaks autoriserte regnskapsfører kan gi slike bekreftelser. Underutvalget gjør oppmerksom på at bestemmelsen er vedtatt, men foreløpig ikke satt i kraft.

Også andre land praktiserer ordninger hvor man aksepterer bekreftelser på oppgaver til det offentlige av andre enn registrerte og autoriserte revisorer. Underutvalget viser bl.a. til Tyskland, hvor alle små aksjeselskaper alternativt kan benytte «Steuerberater» istedenfor «Wirtschaftsprüfer».

Systemet med autoriserte regnskapsførere er helt nytt i Norge, og dette alternativet har derfor hittil ikke fremstått som særlig aktuelt hos oss. Underutvalget viser her til regelverket i lov om autorisasjon av regnskapsførere av 18.06.93 og forskrifter om autorisasjon av regnskapsførere av 01.12.93. Underutvalget vil påpeke at det er vesentlige forskjeller på rammebetingelsene for en valgt revisor og en valgt regnskapsfører. Når det gjelder autoriserte regnskapsførere foreligger det ingen krav til uavhengighet i forhold til oppdragsgiver. De faglige kompetansekravene er også mindre strenge enn for revisorer.

Ved fastsettelse av særattestasjonskrav, herunder hvem som eventuelt skal velges til å foreta vedkommende særattestasjon, er det etter underutvalgets mening viktig at det offentlige tar i betraktning at rammebetingelser, kvalifikasjonskrav mv. er svært forskjellige for autoriserte regnskapsførere i forhold til autoriserte og registrerte revisorer. Det er således ikke underutvalgets mening å gi uttrykk for at den ene gruppen i enhver sammenheng kan substituere den andre når det gjelder å gi særattestasjoner. Underutvalget nøyer seg med å påpeke overfor de offentlige etater og organer som i henhold til lov har rett til å fastsette særattestasjonskrav, at det foreligger alternativer, selv om rammebetingelser, kvalifikasjonskrav mv. for disse gruppene idag er svært ulike. Valget må forventes å bli tatt under hensyntagen til hvem som er nærmest til å gi bekreftelsen (naturlig ansvarsområde), kompleksiteten og arten av de vurderinger som må foretas av vedkommende som avgir bekreftelsen, kompetansevurderinger og alminnelige kostnads- og nyttebetraktninger.

Når det gjelder hvilke områder som bør ligge innenfor særattestasjonspliktene og hvordan disse bør utformes, viser underutvalget til nærmere drøfting i "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6. Den nærmere utformingen av disse pliktene er gjennomgående tillagt offentlige tilsynsorganer mv., og det må være en viktig oppgave for disse organene å fastlegge rapportinnhold, -form, -hyppighet mv. på en slik måte at disse virker mest mulig effektivt i forhold til bekjempelsen av økonomisk kriminalitet.

Kriminalitet som ikke fanges opp gjennom særattestasjoner

Som en sikring mot at det offentlige utsettes for økonomisk kriminalitet, har det som ovenfor nevnt vært vanlig å kreve særattestasjoner fra personer utenfor vedkommende oppgave- eller rapporteringspliktige foretak, på viktige oppgaver mv. til det offentlige. Systemet med særattestasjoner er ett av virkemidlene man har til rådighet for å demme opp for ulike former for økonomisk kriminalitet.

En god del områder er ikke dekket av særattestasjoner. Det kan her reises spørsmål om disse områdene likevel er dekket gjennom revisors vanlige revisjon og den revisjonsberetning som avgis i tilknytning til denne. Dette vil bli nærmere drøftet nedenfor. Særattestasjonene har av naturlige årsaker vært begrenset til de områder hvor det foreligger offentlige tilsynsorganer el.l. med ansvar for vedkommende felt. Som eksempler kan her nevnes oppgaver til

- ligningsmyndighetene,
- toll- og avgiftsmyndighetene,
- Kredittilsynet,
- Foretaksregisteret osv.

Ved en del andre former for økonomisk kriminalitet i foretakene foreligger det ikke spesielle tilsynsorganer som foretakenes valgte revisor eller autoriserte regnskapsfører naturlig kan kommunisere med, og det er i dagens system heller ikke pålagt spesielle attestasjonsplikter el.l. i forhold til disse former for kriminalitet. Dette kan gjelde:

1) Handlinger foretatt av foretaket eller personer ved foretaket mot omverdenen:

- bedragerier
- ulike former for informasjonssvikt
- korrupsjon
- forbrytelser under insolvens

2) Kriminalitet fra omverdenen – herunder også ansatte og eiere – mot foretaket:

- bedragerier, underslag og økonomisk utroskap
- fullmaktsoverskridelser av grovere karakter
- dokumentfalsk
- mismanagement

Når det gjelder denne gruppen vil det for revisor være mest hensiktsmessig å rapportere til vedkommende foretaks ledelse, og ikke til et offentlig organ. Dette er også dagens ordning. Foretakets ledelse vil måtte vurdere hvordan forholdet skal behandles videre, herunder hvorvidt man f.eks. skal anmelde forholdet til politiet. En vanskelig situasjon vil imidlertid oppstå i de mindre foretakene, hvor det er samme person som har utført handlingen som også er den revisor rapporterer til, eller hvor det er full identifikasjon mellom vedkommende som har utført handlingen og foretakets ledelse.

3) Lovbrudd foretatt ved hjelp av foretaket, f.eks. hvitvasking av utbytte fra ulovlig virksomhet.

Underutvalget konstaterer at det ikke foreligger spesielle rapporterings- eller attestasjonsplikter for revisor til det offentlige på disse tre områdene etter dagens regelverk. Ettersom det er en prioritert oppgave å bekjempe økonomisk krimi-

nalitet, og siden det ligger i underutvalgets mandat, vil underutvalget nedenfor drøfte nærmere hvorvidt de valgte revisorer i større grad kan benyttes i bekjempelsen av disse former for kriminalitet, og hvordan dette eventuelt kan og bør skje. Det vil videre være naturlig å drøfte hvorvidt dette mest hensiktsmessig bør inngå som et ledd i den vanlige revisjon, eller om det er mer hensiktsmessig å utvide området for særattestasjoner i forhold til idag. Det er videre et spørsmål hvordan signalene fra revisor i størst mulig grad kan gjøres nyttige for mottaker, og hvordan man skal sikre at informasjonen kommer i tide.

Spesielt om hvitvasking

Med virkning fra 01.01.94, og som ledd i EØS-tilpasningen, ble det vedtatt bestemmelser i finansieringsvirksomhetsloven § 2-17, som pålegger finansinstitusjoner å iverksette tiltak mot hvitvasking av penger fra nærmere angitte former for straffbar virksomhet, herunder bl.a. plikt til rapportering av mistenkelige transaksjoner til ØKOKRIM. Bestemmelsen er straffesanksjonert i samme lov § 5-1.

Underutvalget er kjent med at Finansdepartementet arbeider med et utkast til Ot.prp. om endringer i finansieringsvirksomhetsloven, og som bygger på et høringssnotat som ble sendt ut høsten 1994. Forslaget går bl.a. ut på å utvide kretsen av rapporteringspliktige samt utvide omfanget av rapporteringsplikten. Underutvalget vil peke på at dersom kretsen av rapporteringspliktige utvides til også å omfatte «enhver som ervervsmessig driver rådgivning om plassering eller investering av kapital», vil dette ha betydning også for revisorbransjen, og vil skjerpe revisors aktsomhet mht. rådgivning om kapitalplasseringer. Dette er nærmere omtalt i "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10.

Bestemmelsen må ses i sammenheng med endringen i straffelovens § 317 (heleribestemmelsen), som ble foretatt 11.06.93. Denne fastsetter straff for den som «mottar eller skaffer seg eller andre del i utbytte av en straffbar handling, eller som yter bistand til å sikre slikt utbytte for en annen». Som eksempler på slik bistand nevnes «å innkreve, oppbevare, skjule, transportere, sende, overføre, konvertere, avhende, pantsette eller la investere utbyttet» eller «gjenstand, fordring eller tjeneste som trer istedenfor utbyttet». Underutvalget mener at også denne bestemmelsen har relevans for et foretaks valgte revisor, og også vil skjerpe revisors aktsomhet mht. alle former for etterfølgende bistand mht. utbytte fra ulovlig virksomhet.

Underutvalget gjør oppmerksom på at disse reglene, som bl.a. gjelder økonomisk kriminalitet foretatt gjennom finansieringsforetakene, er regler som foretakenes valgte revisorer må være særlig oppmerksomme på. Underutvalget tenker her også på at revisor ser etter at foretakene har tilfredsstillende rutiner og opplegg slik at de kan oppfylle sine lovbestemte rapporteringsplikter.

2.5.4.7 Økonomisk kriminalitet og årsregnskapsrevisjon

Underutvalget viser til drøftingen ovenfor av revisorloven § 6 og aksjeloven § 10-7, forskrift om revisjon og revisorer § 3-2, anbefalingen til god revisjonsskikk om formuesforvaltning og intern kontroll og om usikkerhet om fortsatt drift, og utkastene til revisjonsstandarder om misligheter og feil og overholdelse av lover og forskrifter. Alle disse definerer etter underutvalgets oppfatning betydelige deler av de områder som er beskrevet ovenfor, og som pr. idag ikke er omfattet av særattestasjonsplikter, som områder revisor må la omfatte av sin planlegging og utførelse av revisjonsoppdrag, dvs. som ledd i årsregnskapsrevisjon.

Det er flere forhold som taler for å opprettholde, presisere og endog utvide denne ordningen. De valgte revisorene har løpende kontakt med de revisjonspliktige foretakene og har god kompetanse på områdene regnskap, risikovurdering og informasjonsanalyse. Som uavhengige, utenforstående personer i forhold til foretakene, er de i stand til å foreta en objektiv analyse av den informasjon som foreligger i foretakenes regnskaper mv. Selv om de valgte revisorer ikke har spesialkompetanse på etterforskning og avdekking av økonomisk kriminalitet, er det likevel svært nærliggende å se på nettopp denne profesjonen når det gjelder oppgaver mht. vurdering og kontroll av mulig kriminalitet foretatt av, mot eller gjennom de revisjonspliktige foretakene. Dette vil som ovenfor drøftet måtte forventes å ha så vel en preventiv som avdekkende effekt.

Underutvalget har tidligere påpekt at det i de ovennevnte lovbestemmelsene og anbefalingene er uklarheter på disse områdene, som etter underutvalgets mening er uheldig.

Underutvalget vil først gå inn på hvorvidt det er hensiktsmessig på generell basis å avgrense revisors oppgaver på disse feltene til kun å omfatte de tilfeller hvor det kan foreligge vesentlig feilinformasjon i regnskapet som følge av misligheter og feil eller andre lovbrudd. En slik begrensning synes etter underutvalgets oppfatning ikke helt presis og derfor ikke helt enkel å håndtere.

Dersom man f. eks. ser på underslags- og utroskapstilfellene, vil en slik formulering etter underutvalgets mening åpenbart dekke de tilfeller hvor en ansatt eller tillitsperson i foretaket urettmessig tilegner seg f.eks. kundeinnbetalinger som er registrert som fordringer i regnskapet, uten at disse innbetalingene bokføres, forutsatt at dette dreier seg om vesentlige beløp. Innbetalinger vil i dette tilfellet mangle på vedkommende kundekonti, som derved vil vise for høye debetsaldi. Balansen vil derfor være feil på dette punktet.

Det vil imidlertid kunne være delte meninger om standarden også vil dekke et tilfelle hvor varer og/eller tjenester leveres og oppgjør mottas av vedkommende privat uten at det skjer noen registrering i regnskapene i det hele tatt. I et slikt tilfelle vil regnskapet forsåvidt også være feil i den forstand at det i resultatregnskapet er registrert for lav omsetning, og at kundekontiene mangler en del transaksjoner, selv om saldiene er korrekte. Etter underutvalgets mening er det lite hensiktsmessig å lage noen distinksjon mellom de to ovennevnte typetilfellene.

Andre typetilfeller som kan nevnes er

- at ulike former for kontantomsetning unndras fra bokføring, eller
- at det kostnadsføres poster som er foretaket uvedkommende, f.eks. fordi disse er private, eller
- ulike former for bedragerier foretatt mot foretaket. Etter underutvalgets mening vil det være uhenksomt å definere noen av disse typetilfellene ut av mislighetsbegrepet. Disse må derfor alle defineres som misligheter som slår ut i uriktige regnskaper.

Underutvalget vil peke på at et slikt skille mellom forhold som kan medføre uriktig regnskapsrapportering og andre forhold, ikke er bygget inn i anbefalingen om formuesforvaltning og intern kontroll. Følgende generelle forhold er i denne anbefalingen definert som del av den valgte revisors oppgaver:

- å se etter at betydelige forretningsmessige disposisjoner foretatt av foretaket er lovlige,
- å se etter at vesentlige vedtak fattet av foretakets kompetente organer faktisk gjennomføres, og at betydelige forretningsmessige disposisjoner foretatt av foretaket er i samsvar med foretakets vedtekter og beslutninger i kompetente selskapsorganer, og

- å vurdere foretakets disposisjoner under insolvens.

Underutvalget mener at det kan være et godt utgangspunkt for definisjonen av revisors oppgaver på mislighetsområdet, at disse skal omfatte misligheter og andre lovbrudd som slår ut i uriktige regnskaper. Underutvalget viser her til sin drøfting av dette uttrykket ovenfor. Imidlertid bør dette suppleres på enkelte områder. I motsatt fall vil en del av de områder som idag ligger inne under definisjonen, etter underutvalgets mening falle ut. Underutvalget vil særlig nevne områdene

- ulovlige disposisjoner under insolvens,
- uforsvarlig formuesforvaltning og
- at foretakets disposisjoner er i overensstemmelse med norsk lov.

Det skal nevnes at det på disse områdene etter de foreliggende anbefalingene til god revisjonsskikk er satt vesentlighetsgrenser mht. revisors arbeid. Det er bl.a. benyttet uttrykk som «betydelige disposisjoner» og «vesentlige vedtak». Det synes hensiktsmessig å videreføre dette, slik at revisors oppgaver på dette området defineres til å omfatte:

- misligheter og feil som slår ut i uriktige regnskaper, og
- disposisjoner under insolvens,
- uforsvarlig formuesforvaltning (mismanagement), hva gjelder betydelige forretningsmessige disposisjoner, og
- at vesentlige disposisjoner for øvrig er i overensstemmelse med lover og forskrifter og foretakets vedtekter mv.

Underutvalget vil knytte noen ytterligere kommentarer til spørsmålet om vesentlighet i denne sammenheng. På den ene side er det slik at utgangspunktet for drøftingen er de tilfeller hvor det foreligger eller kan foreligge straffbare overtredelser av lovgivningen. Enhver straffbar overtredelse av lover eller forskrifter, må etter vanlig språkbruk i seg selv betegnes som vesentlig. Dette kunne tale for at det ikke skulle foreligge noen vesentlighetsgrense for slike forhold. På den annen side må det være relevant å foreta rene kostnads- og nyttevurderinger også i denne sammenheng. Det må videre tas med i vurderingen at det under planlegging av revisjonsoppdrag vil være helt upraktisk hvis man f.eks. skulle operere med en vesentlighetsgrense nær null. Underutvalget mener derfor at det må foretas en vesentlighetsvurdering under planleggingen og gjennomføringen av revisjonsoppdraget, også når det gjelder områdene misligheter og feil og andre lovbrudd, og at dette må være den samme vesentlighetsgrense som benyttes ved revisjonen for øvrig.

Underutvalget foreslår etter dette at den valgte revisor skal ha plikt til å vurdere risikoen for at det kan foreligge økonomisk kriminalitet foretatt av, mot eller gjennom foretaket, som ovenfor definert, og at dette må inngå i den ordinære risikoanalysen som revisor foretar. Revisor må planlegge sitt revisjonsarbeid etter denne risikoanalysen, og må herunder ha oppmerksomheten rettet mot muligheten for økonomisk kriminalitet. Revisor må herunder vurdere foretakets egne kontrolltiltak på det økonomiske og administrative området.

2.5.4.8 Avgrensning av revisors oppgaver og ansvar

Drøftelsen foran har dreiet seg den valgte revisors rolle mht. forebygging og avdekking av ulike former for økonomisk kriminalitet på områder som påvirker regnskapsinformasjonen, på områder som påvirker særattestasjonene og på visse tilgrensende områder. Når det gjelder avdekking av omfanget av misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket, finner underutvalget det uriktig å

definere kartlegging av omfanget av slike ulovlige handlinger og/eller vurdering av objektive og subjektive straffbarhetsvilkår, som en del av årsregnskapsrevisjon. Årsaken til dette er dels rene kostnadsbetraktninger, dels kompetansebetraktninger. I noen tilfeller vil forholdene antas å ligge slik an at foretaket vil ønske at den valgte revisor utfører dette som en beslektet tjeneste, og dette kan eventuelt avtales mellom revisor og klient som tilleggsoppdrag. For øvrig vil underutvalget påpeke at vurdering av straffbarhetsvilkårene, er noe som hører inn under politi og påtalemyndigheten, og i siste instans retten.

2.5.4.9 Underutvalgets forslag

Som foran nevnt mener underutvalget at det er en forutsetning for at den valgte revisor skal kunne forebygge og eventuelt avdekke økonomisk kriminalitet at det er klart hva som ligger innenfor revisors oppgaver og ansvar på dette området. Disse oppgaver og ansvar kan dels følge av pålagte særattestasjonskrav og dels inngå i årsregnskapsrevisjon. Når det gjelder særattestasjoner, er det etter underutvalgets mening viktig at oppgaver og ansvar klargjøres i de deler av lovgivningen som regulerer særattestasjonene. Dette er drøftet videre i *"Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov"* i kapittel 7.

Foretakets regnskaper kan være middel til å begå økonomisk kriminalitet. Det er den valgte revisors primær oppgave å kontrollere at regnskapet, dvs. bokføring og årsregnskap, er avlagt i samsvar med lov og forskrifter. Revisors oppgaver og ansvar her er definert gjennom lov og forskrifter og god revisjonsskikk. Underutvalget har i annen sammenheng pekt på at loven trenger et høyere presisjonsnivå.

Når det gjelder andre former for økonomisk kriminalitet som er begått av foretaket eller mot foretaket eller gjennom foretaket, er forholdene idag mer uklare, og det er etter underutvalgets mening behov for klargjøring av den valgte revisors oppgaver og ansvar på disse områdene. Underutvalget finner den foreliggende uklarhet på dette området uheldig, og vil peke på at det i den senere tid i betydelig grad har blitt fokusert på at det foreligger et forventningsgap mellom hva omgivelsene forventer av den valgte revisor og det som på den annen side oppfattes å være revisors lovbestemte plikter og ansvar. Underutvalget mener at den uklarhet som ovenfor er påvist kan være en av grunnene til at det foreligger et slikt forventningsgap.

Etter underutvalgets mening vil det være et vesentlig bidrag i bekjempelsen av økonomisk kriminalitet at den valgte revisors oppgaver på dette området defineres klarere og at revisors plikter utvides noe i forhold til idag. Underutvalget vil derfor foreslå at det i revisorloven tas inn en presisering om at det ligger innenfor revisors oppgaver å foreta risikoanalyse, planlegge og iverksette kontrollhandlinger med tanke på å avdekke misligheter foretatt av foretaket, mot foretaket eller gjennom foretaket og eventuelle andre lovbrudd innenfor de ovenfor beskrevne rammer og innenfor de vanlige rammer for planlegging og utføring av revisjonsoppdrag. Underutvalget mener at det er tilstrekkelig at det i revisorloven gis en ramme for hva som anses å ligge innenfor revisjonsbegrepet på dette området. Detaljer om omfanget av revisors handlinger på dette området, kan etter underutvalgets oppfatning fastlegges gjennom god revisjonsskikk.

Med det som er sagt ovenfor mener underutvalget å ha pekt på et sterkt behov for at myndighetene under sin saksbehandling kan danne seg en forsvarlig, saklig begrunnet oppfatning om omfanget av revisors arbeid, og hvilke kontrollhandlinger mv. det er rimelig å anta er utført i de enkelte tilfeller. Denne oppfatning bør kunne støtte seg til et regelverk som vesentlig mer presist enn idag angir omfanget av og begrensningene i revisjonens omfang.

5.5 Andre offentlige organer

2.5.5.1 Innledning

Ut fra underutvalgets sterke vektlegging særlig av skattemyndighetenes behov og behovet for bekjempelse av økonomisk kriminalitet, har det etter underutvalgets oppfatning vært naturlig å knytte mye av den konkrete drøftingen til disse områder. Når det er sagt, er det likevel klart at også mange andre offentlige organer med kontroll og tilsynsoppgaver mv. har behov for informasjon og bekreftelser på grunnlag av revisjon og/eller særattestasjoner.

2.5.5.2 Oppkreivingsorganer

Oppkreivning av ulike skatter og avgifter er som hovedregel samlet i sentrale oppkreivingsinstanser kommune- eller fylkesvis. Unntakene er en del særavgifter som innkreves av samme instans som skriver ut avgiften. Oppkreivingsinstansene vil som hovedregel ikke ha behov for bekreftelser av økonomiske forhold ut over det andre kreditorer har. Årsaken er at det ikke tilligger oppkreivingsinstansen å fastsette det beløp som skal innkreves.

Et viktig unntak er likevel oppkreivning av skattetrekk, påleggstrekk og bidragstrekk. Skattetrekk har da også en spesiell beskyttelse i oppkreivingsammenheng ved at det er knyttet lovmessige bestemmelser til oppbevaring av skattetrekksmidler. Det er av hensyn til oppkreivning viktig å få en bekreftelse på at skattetrekk er korrekt behandlet.

De generelle regler som gjelder for oppkreivning av fordringer vil også gjelde for oppkreivingsinstanser for offentlig myndighet.

Offentlig myndighet har i betydelig utstrekning gitt større sikkerhet til egne krav gjennom lov eller forskriftsregulering. En nærmere utredning av i hvilket omfang dette er gjort eller bør gjøres faller utenfor rammen av denne utredningen. Det kan imidlertid pekes på at der slik høyere grad av preferanse er gitt til offentlige krav (f.eks. ved adgang til bruk av tvangsmidler eller prioritet i konkurs), vil betydningen av revisjon i forhold til offentlige *oppkreivingsinstanser* neppe være vesentlig. Som det fremgår av det som alt er sagt, stiller spørsmålet seg anderledes når det gjelder offentlig myndighet som *fastsetter* offentlige krav (lignings- og avgiftsmyndigheter). Det samme gjelder for ytelsesorganer, hvor revisjon eller særattestasjon får betydning såvel for ytelsesgrunnet som for ytelsens omfang.

For oppkreivingsinstansene er det viktig å få informasjon om betalingsrutiner og en sikkerhet for at det ikke skjer en forfordeling av andre kreditorer. Underutvalget kan imidlertid ikke se at dette er så spesielt for det offentlige da andre kreditorer også har samme behov for å sikre seg mot forfordelinger.

2.5.5.3 Administrative tilsynsorganer mv.

Med administrative tilsynsorgan forstås organer som er opprettet av offentlig myndighet for å ivareta offentlige eller samfunnsmessige oppgaver. Som eksempel nevnes:

- Brønnøysundregistrene (Foretaksregisteret, Regnskapsregisteret, Løsøreregisteret)
- Statistisk Sentralbyrå
- Kredittilsynet
- Konkurransetilsynet
- o.a.

For de administrative tilsynsorganer vil informasjonen i noen tilfeller være beslutningsavhengig. Dette vil gjelde de tilfeller der informasjonen danner grunnlag for bevillinger, konsesjoner o. lign («bevillingsavhengig næringsvirksomhet»), eller er nødvendig for å føre tilsyn med særlig viktige samfunnsoppgaver.

For de administrative tilsynsorganer vil behovet for bekreftet informasjon alltid være tilstede. Som utgangspunkt vil informasjonen være av generell karakter – f.eks at regnskap er avlagt etter gjeldende lover og forskrifter, men i betydelig omfang vil det også kreves spesifiserte oppgaver og særattestasjoner på at de avgitte oppgaver er korrekte.

2.5.5.4 *Organer som yter tilskudd i ulike former*

I de tilfeller offentlig myndighet yter bistand i form av tjenester eller økonomiske tilskudd vil det være et behov for å få bekreftet at bistanden benyttes som forutsatt. I noen tilfeller vil det også være behov for oppfølging over tid avhengig av de vilkår som er satt. Ytelser i form av lån vil i utgangspunktet omfattes av den generell beskrivelse av kreditorers behov, men nevnes også under dette avsnitt da noen offentlige låneordninger er fundamentert på helt spesielt grunnlag. Som eksempel nevnes lån med særlig høy risikoprofil og/eller gunstige lånebetingelser for å ivareta bransjemessige eller distriktsmessige hensyn.

For offentlig myndighet vil den informasjon som presenteres i hovedsak danne grunnlag for en beslutning om det skal ytes bistand eller ikke og i tilfelle i hvilket omfang.

2.5.5.5 *Underutvalgets forslag*

Underutvalget kan ikke se at de offentlige oppkreivingsorganenes interesser knyttet til den valgte revisors arbeid skiller seg vesentlig fra andre kreditorers behov. Disse interesser kan derfor ivaretas gjennom den ordinære revisjon.

Organer som yter tilskudd i ulike former har varierende behov for å dra nytte av de tjenester som kan fremskaffes via lovbestemt revisjon og/eller særattestasjoner. Normalt vil tilskudsorganer mest hensiktsmessig dekke sine behov gjennom særattestasjoner. Dekning av tilskudsorganers behov gjennom særskilt krav om alminnelig revisjon synes lite målrettet og bør normalt ikke forekomme.

Ulike tilsynsorganer har tildels sterkt varierende behov, avhengig av hva tilsynet går ut på og hvem det gjelder. De særlige informasjons- og bekreftelsesbehov som følger av tilsynsplikten vil eventuelt måtte dekkes gjennom særattestasjoner. En må kunne legge til grunn at de ulike hjemmelslover for tilsyn (eksempelvis Kredittilsynsloven, advokatlovgivningen, lov om revisjon og revisorer, lov om autorisasjon av regnskapsførere) normalt vil være utstyrt med tilstrekkelige fullmakter for tilsynsmyndigheten til å kreve bekreftelser (særattestasjoner) fremlagt av den tilsynspliktige. Det avhenger av de ulike tilsynsordninger om tilsynsmyndigheten bør og kan dra nytte av revisors tjenester, eller om tilsynsmyndigheten stoler på eget forvaltningsapparat for å gjennomføre sine tilsynsplikter.⁷

7. Kredittilsynet bruker i stor utstrekning eget personell for utøvelse av tilsyn overfor revisorer.

6 SÆRATTESTASJONER

6.1 Oversikt over særattestasjoner

2.6.1.1 Gjeldende regler – generelt

Underutvalget har foretatt en gjennomgang av nåværende lovgivning for å kartlegge omfanget av plikten til å avgi spesielle revisorbekreftede opplysninger til ulike offentlige myndighetsorganer. En slik gjennomgang gir en illustrasjon av hvilke typer informasjon som man har vurdert at det særlig foreligger behov for å få bekreftet og/eller attestert av en uavhengig person (f.eks. foretakets revisor), samtidig som den viser hvilke offentlige organer som særlig har ønsket å benytte seg av revisorbekreftelser.

Underutvalget ønsker innledningsvis å bemerke at denne gjennomgangen baserer seg på et søk i Lovdata på kriteriene «revisor» og «revisjon». Det må antas at det i tillegg til de tilfellene som kom opp ved et slikt søk finnes krav om bekrefte- lser og attestasjoner som ikke direkte fremgår av lovgivningen, men som fremgår av instruksjer, skjemaverk mv.

Undersøkelsen viste at det foreligger ca. 100 tilfeller av lovbestemmelser som inneholder krav om attestasjon og/eller bekreftelse fra revisor til ulike offentlige myndighetsorganer. Vi vil nedenfor søke å gruppere og kommentere disse tilfel- lene.

I mange av tilfellene er det henvist til bekreftelse fra revisor uten at det nærmere angis noen krav til revisor mht. kvalifikasjoner, habilitet mv. Det kan være at det i disse tilfellene foreligger en underliggende forutsetning om at det er ment foretakets valgte revisor etter revisorloven eller aksjeloven, og at det i de tilfeller foretaket for øvrig ikke har revisjonsplikt, er ment en revisor som tilfredsstillter kravene i disse lovene. Dette fremgår imidlertid svært ofte ikke eksplisitt.

2.6.1.2 Kategorisering av lovbestemmelsene

I utgangspunktet kan lovbestemmelsene som krever revisorbekreftelse og/eller - attestasjon av ulike typer informasjon inndeles slik:

- bekreftelser til ligningsmyndighetene
- bekreftelser til avgiftsmyndighetene
- bekreftelser til Foretaksregisteret
- bekreftelser til Kredittilsynet
- bekreftelser til Tilsynsrådet for advokater
- andre bekreftelser

2.6.1.2.1 Bekreftelser til ligningsmyndighetene

Under dette punkt må særlig nevnes de viktige bekreftelsene på alminnelig næring- soppgave etter ligningsloven § 4-5, nr. 5 og årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver, jfr. ligningsloven § 6-16 b og forskrift om levering av lønnsoppgave av 23.12.1988, § 7.

Disse bekreftelsene skal avgis av foretakets valgte revisor i den utstrekning foretaket har plikt til å ha valgt revisor. Øvrige foretak sender inn oppgaver kun med underskrift fra den som representerer foretaket. Slik dette har vært praktisert hittil, har derfor endringer i revisjonspliktens omfang etter revisorloven og annen lov- givning fått direkte virkning for antall revisorbekreftede oppgaver til ligningsmyn- dighetene.

De ovennevnte oppgavene skal innsendes årlig og danner grunnlag for inntekts- og formuesbeskatning og fastsettelse av grunnlag for arbeidsgiveravgift for den

skattepliktige. I tillegg har følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene viktige funksjoner i forhold til innberetningen av lønn, naturalytelser, utgiftsgodtgjørelser, arbeidsgiverfradrag og skattetrekk for de ansatte.

Når det gjelder betydningen av revisors underskrift på disse skjemaene, foreligger det en uttalelse fra Skattedirektoratet av 29.02.1988 som gir nærmere retningslinjer om bekreftelsenes innhold. Uttalelsen ble til etter at det i forkant hadde vært nedsatt et utvalg, bestående av representanter fra ligningsmyndighetene og revisororganisasjonene, som avga innstilling om spørsmålet. Skattedirektoratet har senere i forbindelse med skattereformen av 1992 (i brev av 29.01.93) avgitt en presisering mht. revisors underskrift i forhold til hvorvidt vilkårene for å beregne personinntekt etter delingsreglene foreligger.

For øvrig har ligningsmyndighetene en generell adgang til å fastsette skjemaer for avgivelse av slike opplysninger om tredjemann, jfr. ligningsloven kapittel 6. Det kan fastsettes plikt til bekreftelse fra revisor. Denne hjemmelen fremgår av ligningslovens § 6-16. Hjemmelen er benyttet i svært begrenset omfang. I tillegg til den ovenfor omtalte årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver, kjenner underutvalget kun til ett ytterligere tilfelle. Dette gjelder forskrift om levering av kontrolloppgaver over konti for sparing med skattefradrag av 23.12.88, § 7, hvor en av de som undertegner oppgaven kan være revisor.

Andre spesielle bekreftelser til ligningsmyndighetene:

- For oppgaver etter ligningsloven kapittel 6 som gis av selskaper, foreninger, institusjoner eller innretninger som ikke er skattepliktige, påligger oppgaveplikten også den valgte revisor (ligningsloven § 6-14, 3. ledd). Det må antas at denne typen innretninger mv. vanligvis ikke har revisjonsplikt etter revisjonslovgivningen, og at den valgte revisor derfor ofte ikke vil være registrert eller statsautorisert revisor.
- Ved skattefrie omdannelser etter lov av 09.06.1961 skal det foreligge bekreftelse fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er oppført i overtakende selskaps balanse med mer enn virkelige verdier.
- Når ansatte kjøper aksjer mv. til underkurs, og disse deponeres etter skatteloven § 41, 8. ledd, skal selskapets revisor bekrefte de opplysninger som arbeidsgiver plikter å gi etter forskrift om deponering av ansattes aksjer mv. kjøpt til underkurs av 27.07.1984. Bestemmelsen om adgang til deponering av aksjer mv. ble opphevet fra 1993, men er delvis fortsatt aktuell til 1996.
- Selskaper hjemmehørende i utlandet og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, skal sette opp regnskap etter forskrift av 29.01.88. Etter forskriften skal fordelingen av indirekte kostnader være bekreftet av uavhengig revisor, hvis de ikke kan dokumenteres for ligningsmyndighetene på annen tilfredsstillende måte.

2.6.1.2.2 *Bekreftelser til avgiftsmyndighetene*

Når det gjelder arbeidsgiveravgiften, vises det til det som er sagt ovenfor. Det foreligger ikke noe krav om at de terminvise oppgavene over arbeidsgiveravgift skal være attestert eller bekreftet av revisor. Derimot skal den valgte revisor, dersom foretaket er revisjonspliktig, undertegne på årsoppgaven.

Det foreligger ingen generell plikt til at f.eks. oppgaver om merverdiavgift og investeringsavgift, skal være medundertegnet av revisor. Det er imidlertid i merverdiavgiftsloven § 29, 3. ledd vedtatt et tillegg om at avgiftsmyndigheten kan kreve «*bekreftelse fra revisor eller regnskapsfører om at regnskapet som ligger til grunn for oppgaven er ført i samsvar med god regnskapskikk*». Finansdepartementet har

videre fått hjemmel til å fastsette forskrift på området. Bestemmelsen er inntil videre ikke satt i kraft.

Det foreligger ingen bestemmelse om at de merverdiavgifts- og investering-savgiftspliktige som leverer terminoppgaver, i tillegg skal levere noen årsoppgave. Det er imidlertid vedtatt i forskrift om regnskapsplikt og bokføring av 20.08.69, § 4, 3. ledd at det skal utarbeides en årsoversikt over avgiften, som skal foreligge i regnskapet. Denne bestemmelsen inneholder ikke noe om attestasjon el.l. fra revisor. Bestemmelsen er inntil videre heller ikke satt i kraft.

Spesielle bekreftelser fra revisor om merverdi- og investeringsavgift:

- Melding om etablering av/introduksjon av nytt merverdiavgiftsfritt tidsskrift og endring i den avgiftsmessige stilling for etablert tidsskrift, skal være medundertegnet av revisor, etter forskrift av 13.12.1969, § 9.
- Årlig bygge- og anskaffelsesregnskap og sluttregnskap over investering-savgiftsfrie miljøverninvesteringer skal sendes til SFT, etter forskrift av 17.12.1975, § 7 og forskrift av 09.01.1976, § 3. Revisor skal bekrefte at bygge- og anskaffelsesregnskapet tallmessig stemmer med bedriftens bøker og at bokføringen er organisert på betryggende måte.
- Det skal foreligge revisorattestert ferdigmeldingsskjema for investering-savgiftsfrie energiøkonomiseringstiltak, etter forskrift av 27.12.1991, § 5.
- Attestasjon på bokføringsbilag for tjenester ytet til veldedige eller allmenntilgjort institusjoner skal foretas av institusjonens formann og revisor eller annet styremedlem, etter forskrift av 01.07.1992, § 3. Det må antas at denne typen innretninger mv. vanligvis ikke har revisjonsplikt etter revisjonslovgivningen, og at den valgte revisor derfor ofte ikke vil være registrert eller statsautorisert revisor.

Når det gjelder særavgifter foreligger det i underutvalgets materiale kun spredte forskrifter som inneholder bestemmelser om revisors attestasjon.

2.6.1.2.3 *Bekreftelser til Foretaksregisteret*

Hovedregelen er her Foretaksregisterloven av 21.06.1985, § 4-4, som bestemmer at det for alle registreringspliktige foretak som vedlegg til registreringsmeldinger til Foretaksregisteret (førstegangsmeldinger og endringsmeldinger) skal følge:

- erklæring fra den valgte revisor om at han påtar seg oppdraget (etter foretaksregisterloven § 4-6 har dessuten revisor en rett til å melde sin avgang overfor registeret)
- erklæring fra den valgte revisor om at de opplysninger som er gitt om innbetaling av aksjekapital, selskapskapital mv. er riktige,
- erklæring fra revisor ved tingsinnskudd om at innskuddet er av en art som kan oppføres i selskapets balanse, samt at det ikke er noe til hinder for at den oppgitte verdi kan oppføres i selskapets balanse.

Det foreligger parallelle bestemmelser om revisorbekreftelser i aksjeloven, selskapsloven, stiftelsesloven, statsforetaksloven, borettslagsloven og boligbyggelagsloven.

Disse erklæringene forutsettes gitt av foretakets valgte revisor, og er kun aktuelle i de tilfeller hvor det foreligger revisjonsplikt. Dersom meldingene ikke er vedlagt de nødvendige erklæringer fra foretakets valgte revisor, vil disse bli avvist av Foretaksregisteret.

NSRF har 11.12.1992 vedtatt en anbefaling til god revisjonsskikk for revisors vurdering og kontroll av stiftelse, kapitalforhøyelse, kapitalnedsettelse og oppløsning.

ing av selskap. Anbefalingen tar for seg hvilke kontrolltiltak som kan forventes fra revisors side i forbindelse med de avgitte erklæringene, og inneholder forslag til utforming av tekst i erklæringene.

2.6.1.2.4 Bekreftelser til Kredittilsynet

Disse bekreftelsene kan inndeles i følgende grupper:

- bekreftelser fra finansieringsvirksomheter,
- bekreftelser fra forsikringsvirksomheter,
- bekreftelser fra boligbyggelag.

Finansieringsvirksomheter

De revisorbekreftede oppgavene fra virksomheter som går inn under lov om finansieringsvirksomhet av 10.06.1988, som skal ha statsautorisert revisor, omfatter

- revisorbekreftede delårsregnskaper, herunder er det forutsatt at det i forbindelse med regnskapsavleggelsen er foretatt en tilfredsstillende tapsgjennomgang,
- revisorbekreftet dokumentasjon av eventuelt kjøp og salg av utlånskvotes i samsvar med forhåndsmelding.

Låne- og garantiformidlere, som skal ha registrert eller statsautorisert revisor, skal årlig innsende en erklæring fra revisor om hvorvidt de innsendte kvartalsoppgaver er i overensstemmelse med foretakets bøker.

I tillegg foreligger bestemmelser om at revisor i sparebank skal avgi uttalelse i forbindelse med bankens søknad om dispensasjon fra reglene om kvittering for uttak og bruk av enmannskasser.

Forsikringsvirksomheter

Forsikringsvirksomheter skal ha statsautorisert revisor. Også for disse virksomhetene foreligger det krav om revisorbekreftet dokumentasjon av eventuelt kjøp og salg av utlånskvotes.

For utenlandske livs- og skadeforsikringsselskaper med filial i Norge, foreligger det krav om at revisor hvert år skal avgi uttalelse til Kredittilsynet om at kapitalkravet er tilfredsstillt.

Boligbyggelag

Boligbyggelag, som skal ha registrert eller statsautorisert revisor, skal sende halvårlig revisorbekreftet oppgave til Kredittilsynet over eventuell forvaltning av andelseiernes sparemidler.

2.6.1.2.5 Bekreftelser til Tilsynsrådet for advokater

Advokater har ikke alminnelig revisjonsplikt, med mindre de faller inn under de generelle reglene om revisjonsplikt i revisorloven mv. Imidlertid foreligger en spesiell attestasjonsplikt for alle advokater til Tilsynsrådet for advokater, med mindre disse er fast ansatte advokater som ikke har midler til forvaltning eller mottar honorarer fra klienter. Denne attestasjonsplikten må oppfylles av registrert eller statsautorisert revisor. Disse reglene følger av domstolloven av 13.08.1915 og forskrifter av 20.11.1992 og 18.12.1992.

Revisor skal avgi en årlig revisorerklæring. Utformingen av denne fastsettes av Tilsynsrådet for advokater. Revisor skal kontrollere og attestere at behandlingen av betroede midler er tilfredsstillende. Dette gjelder både advokatens hovedregnskap,

eventuell inkassovirksomhet som advokaten driver og betrodde midler i eventuelle særregnskaper som revisor har ansvaret for.

For øvrig plikter revisor omgående å gi skriftlig melding til Tilsynsrådet dersom han frasier seg et verv for en advokat.

2.6.1.2.6 Andre bekreftelser

Andre bekreftelser som fremgår av lov og forskrift vil bli behandlet helt summarisk nedenfor. Børsloven av 17.06.1988 og børsforskriften av 17.01.1994 stiller krav om revisorbekreftede årsoppgaver fra medlemmer av børsen om avgift for omsetning av verdipapirer.

Lov om eksportavgift av 23.03.1956 og forskrift om eksportavgift av 17.02.1989 stiller krav om revisorbekreftede oppgaver til Norges Eksportråd for utførsel av varer som ikke passerer norsk grense.

Konkurranseloven av 11.06.1993 med forskrifter inneholder krav om at oppgaver som gjelder tilskott til nedskrivning av priser på visse sorter frukt og på kull og koks levert i Nord-Norge, skal være revisorbekreftet.

Lov om trudemssamfunn av 13.06.1969 og lov om livssynssamfunn av 12.06.1981 med forskrifter inneholder bestemmelser om at oppgaver over antall tilskuddsberettigete medlemmer skal være bekreftet av advokat eller revisor. Regnskap over hva mottatte tilskudd er benyttet til skal være bekreftet av styret eller revisor i samfunnet.

Næringsmiddeloven av 19.05.1933 og forskrift om næringsmiddelavgift av 27.11.1992 inneholder krav om revisorbekreftede avgiftsoppgaver.

Tolloven av 10.06.1966 og forskrift av 21.07.1980 inneholder krav om at søknader om tollrefusjon for skipsbygging bl.a. skal være vedlagt revisorbekreftet kopi av verkstedets reskontro for bygging av fartøy.

Valutaloven av 14.07.1950 og forskrift om valutaregulering av 27.06.1990 inneholder bestemmelser om at Norges Bank kan kreve revisorbekreftelse på valutabankers og posisjonsregulerte finansinstitusjoners lovbestemte rapporter.

Voksenopplæringsloven av 28.05.1976 med forskrifter bestemmer at studieforbunds oppgaver over tilskuddsberettigede timer og fjernundervisningsinstitusjoners årsregnskap og oppgave over gjennomførte studietimer, skal være revisorbekreftet ved statsautorisert revisor.

En gjennomgang av forskrifter som inneholder krav om revisorbekreftede oppgaver innenfor landbruket, viser at dette dreier seg om 20 – 25 ulike bestemmelser. Dette gjelder månedsoppgaver, kvartalsoppgaver, halvårsoppgaver og årsoppgaver om:

- slakt,
- skinn,
- melk, smør og ost,
- egg,
- honning,
- såkorn, grasvekstfrø mv.,
- pommes frites mv.,
- forskningsavgift,
- foredleravgift,
- tilskudd til inseminering,
- tilskudd til kurs for avløsere.

Kulturdepartementet har også gitt noen forskrifter som inneholder krav om revisorbekreftede oppgaver. Dette gjelder bl.a.

- oppgaver over billettinntekter og kostnader som gjelder statsstønning til spillefilmer,
- oppgaver over opplagstall fra aviser som er medlemmer av Landslaget for Lokalaviser,
- oppgaver om tilskudd til innvandrerpublikasjoner,
- oppgaver over opplagstall til Videogramregisteret.

Andre revisorbekreftelser som nevnes i stikkords form:

- på oppgaver for tilskudd til effektiviseringstiltak i fisket,
- på oppgaver over produsert/innført tørrfor til fisk,
- på oppgaver over toll og engangsavgift på motorvogner mv. tilvirket i Norge,
- på oppgaver over eksport og innenlandsk salg av hermetikk,
- ved søknader om støttelån i Statens Banksikringsfond,
- ved søknad om kapitalnedsettelse i Norges Postbank,
- på oppgaver fra Stiftelsen Reise Garantifondet.

I tillegg kommer bestemmelser om særattestasjoner på særskilt forespørsel.

6.2 Vurdering av de ulike særattestasjonskravene

Med utgangspunkt i gjennomgangen av nåværende lovverk som beskrevet ovenfor, har underutvalget funnet at det på en del områder foreligger behov for å forta en mer prinsipiell vurdering av hva som vil være mest hensiktsmessig når det gjelder disse attestasjonene sett fra offentlig myndighets side. Underutvalget har videre funnet at det på en del områder foreligger et nokså uklart regelverk. Underutvalget vil nedenfor tilkjenne sine vurderinger på disse områdene.

2.6.2.1 Grenser for særattestasjonsplikt

I mange tilfeller vil attestasjonsplikten henge nøye sammen med de generelle grensene for revisjonsplikt, slik at bare revisjonspliktige virksomheter vil ha plikt til å fremskaffe attestasjon fra revisor på det særattestasjonspliktige området. Som eksempler på dette kan nevnes alminnelige næringsoppgave etter ligningsloven og årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver.

Underutvalget mener at det ikke er selvsagt at det alltid er hensiktsmessig å knytte særattestasjonsplikten sammen med den ordinære revisjonsplikten. Det kan tenkes tilfeller hvor det foreligger behov for særattestasjon, selv om foretaket ligger under den generelle revisjonspliktgrensen. Etter underutvalgets oppfatning bør det derfor konkret vurderes i hvilke tilfeller attestasjonsplikt bør foreligge uavhengig av alminnelig revisjonsplikt, eventuelt at det settes andre beløpsgrenser for attestasjonsplikten enn de generelle revisjonspliktgrensene.

2.6.2.2 Krav til revisor

I de tilfeller hvor det er forutsatt at bekreftelsen eller attestasjonen skal gis av foretakets valgte revisor, vil kvalifikasjonskrav mv. fremgå av revisorloven med forskrifter samt god revisorskikk.

Som foran nevnt fremgår det i flere av lovtekstene ikke hvilke krav som stilles til den revisor som skal avgi særattestasjon eller annen bekreftelse til offentlig myndighet. Det er ikke sagt noe om vedkommende revisors kvalifikasjoner eller hvilke etiske normer som skal gjelde, f.eks. krav til uavhengighet. Dette er etter underutvalgets oppfatning en klar svakhet, og underutvalget mener at det bør foretas

en gjennomgang av dagens regelverk med tanke på å skape større klarhet på dette området.

Et spørsmål som oppstår i de tilfellene det ikke er sammenfall mellom det særattestasjonspliktige område og den generelle revisjonspliktens område, er hvem som i så fall skal avgi særattestasjonene. Dette kan være en person eller et selskap som oppfyller kravene til å være valgt revisor, men en kan også tenke seg andre løsninger. Underutvalget ønsker å påpeke at dette spørsmålet først og fremst må løses under hensyntagen til hensikten med attestasjonen. Hovedsaken må være at vedkommende som avgir attestasjonen har tilstrekkelige kvalifikasjoner for dette og har den nødvendige uavhengighet i forhold til foretaket.

Underutvalget vil peke på at det i dagens lovgivning foreligger tilfeller av at lovgiver har stilt spesifikke krav om at attestasjonen skal foretas av en person eller et selskap som tilfredsstiller kravene til ekstern revisor i revisorloven. Dette gjelder f.eks. i forhold til Tilsynsrådet for advokater. I andre tilfeller er det ikke uttalt noe om dette eller sagt at slik bekreftelse alternativt kan avgis av andre, f.eks. foretakets regnskapsfører, jfr. merverdiavgiftsloven § 29, 3. ledd (ikke satt i kraft). Se nærmere om disse spørsmål i kapittel 5.4.6.

2.6.2.3 *Standarden for revisors kontroll av skatter og avgifter*

Standardens offisielle betegnelse er «*Norm vedrørende revisors kontroll av skatter og avgifter*».

Normen gjelder revisors kontroll med at skatter og avgifter beregnes og innberettes på en forskriftsmessig måte, herunder revisors attestasjoner av «*alminnelig næringsoppgave og årsoppgaven for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver*».

Generelt kan det stilles spørsmål ved hva en kontroll av «skatt» og «avgift» innebærer. Både skatt og avgift vil være en funksjon av de størrelser det skal beregnes skatt og avgift av, altså av grunnlagene. For at størrelsen på skatt- og avgift skal bli korrekt er det følgelig avgjørende at de konti som har betydning ved skatte- og avgiftsberegningen er korrekt, herunder ikke minst at inntektene er fullstendige.

Normens pkt nr 1.3 og 1.4 har følgende ordlyd:

1. Revisors plikter og ansvar vedrørende kontroll av skatter og avgifter bygger på de vanlige kriterier for god revisjonsskikk. Imidlertid kommer skatter og avgifter i en annen situasjon enn øvrige kreditor krav fordi grunnlaget er debtors egne oppgaver som kun på stikkprøvebasis kontrolleres av skatte- og avgiftsmyndighetene. Dette innebærer en større risiko for at feil og mangler ikke blir avdekket.
2. Revisjonen av årsregnskapet bygger på vesentlighetskriterier som normalt knytter seg til relative størrelser av regnskapsposter i årsregnskapet. De attestasjonsplikter som revisor har i forhold til det offentlige, og de mulige økonomiske konsekvenser skatte- og avgiftsmessige feil og mangler kan ha for virksomheten i form av renter og tilleggsskatt/avgift, innebærer at revisor må benytte en lavere vesentlighetsgrense for sin revisjon innenfor skatte- og avgiftsområdet enn det de relative størrelser ellers ville tilsi.

Når det gjelder normens "*Mandat for underutvalg*" i pkt. 1.3 kan det, mht hvorfor skatter og avgifter bør settes i en annen situasjon enn andre kreditor krav, anføres følgende: Når det gjelder selve kreditor kravet må det antas at det offentlige står i tilnærmet samme stilling som øvrige kreditorer i forhold til det å vurdere den næringsdrivendes økonomiske stilling og betalingsevne. Det kan imidlertid hevdes

at skatte- og avgiftsmyndighetene står i en særskilt stilling mht fastsettelsen av *størrelsen* på kravet, all den tid kravet oppstår som et resultat av periodiske regnskap-soppgjør og årsregnskap som kun på stikkprøvebasis blir kontrollert av skatte- og avgiftsmyndighetene (kreditor).

I normens 1.4 er det bl a uttalt at

«...revisor må benytte en lavere vesentlighetsgrense for sin revisjon innenfor skatte- og avgiftsområdet enn det de relative størrelser ellers ville tilsi.»

Igjen kan man stille spørsmålet: Hva er skatte- og avgiftsområdet? Skal det fastsettes en lavere vesentlighetsgrense for alle poster og konti som påvirker beskatning og avgiftsdeklarasjon? I så fall ville dette gjelde tilnærmet alle poster i årsregnskapet det være seg inntekter, kostnader, formue og gjeld. En slik tolkning vil være meningsløs, idet den ville sette grenser for revisjonen generelt. På den annen side vil det også være meningsløst å sette denne lavere vesentlighetsgrensen opp mot selve skatte- og avgiftsbeløpene, idet det vil være mot selve grunnlagene og rutinene revisjonsinnsatsen først og fremst må rettes.

Antakelig vil sitatet ovenfor først få mening dersom ordet «revisjon» byttes ut med «rapportering», og selv da ville setningen kun innebære en presisering i forhold til anbefaling til god revisjonsskikk om revisors vesentlighetsvurdering "*Mandatet*" i pkt 1.2 og "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i 3.1:

1. «Med vesentlige feil forstås det totalt omfang av feil og mangler som gjør det sannsynlig at brukeren av den økonomiske informasjon ville fatte en annen beslutning enn om disse feilene ikke var til stede»
2. «Revisor må foreta sin vesentlighetsvurdering i to forskjellige faser av sitt arbeid. Dette er:
 - I planleggingsfasen, der det må anslås hvor store feil som kan aksepteres i regnskapet uten at de vil bli betraktet som vesentlige
 - I konklusjons- og rapporteringsfasen, der det må vurderes om summen av kjente og sannsynlige feil kan betraktes som vesentlig...»

Omfanget av feil og mangler som skatte- og avgiftsmyndighetene kan akseptere på skatte- og avgiftsoppgaver vil være svært lavt, og vesentlighetsgrensen vil bare i liten grad påvirkes av størrelsen (omsetningen, driftsinntektene) til den skatte- og avgiftspliktige. Antakelig må det ses slik at dersom revisor ved sin revisjon (basert på vanlige revisjonsprinsipper og vesentlighetsgrenser for *revisjonens utførelse*) avdekker feil som har betydning for beregning av skatter og avgifter, og disse ikke blir rettet, må dette med unntak av de ubetydelige tilfellene komme til uttrykk i rapporteringsfasen, i form av manglende attestering av de oppgaver som berøres av feilen.

Avsnitt 3 i normen for revisors kontroll av skatter og avgifter gjelder revisors oppgaver. I normens "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i avsnitt 3.1 er det uttalt:

«Revisor skal kontrollere at virksomhetens ledelse har oppfylt sin plikt til å innrette regnskapet i samsvar med lov, forskrifter og god regnskapsskikk, og at behandlingen av skatter og avgifter er ordnet på betryggende måte og er gjenstand for betryggende kontroll.... Dersom revisor mener at de etablerte rutiner ikke er tilfredsstillende, må han påpeke dette overfor selskapets ledelse.»

De oppgaver som fremkommer av dette avsnittet i normen er generelle krav som må stilles til revisjonen uavhengig av revisors attestasjonsoppgaver overfor skatte- og avgiftsmyndighetene.

I normens "*Intern revisjon i privatrettslig organiserte foretak*" i avsnitt 3.2 er det uttalt at revisor skal se etter at skattetrekksmidler er oppbevart i samsvar med bestemmelsene i skattebetalingsloven.

I tillegg til disse bestemmelsene er det i normens avsnitt 3 omtalt hvordan revisor skal opptre dersom feil blir avdekket. Når det gjelder bestemmelser mht selve revisjonen på skatte- og avgiftsområdet synes normens "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i avsnitt 3.1 og "*Intern revisjon i privatrettslig organiserte foretak*" i 3.2 å være uttømmende.

Hva angår kravet i normens "*Lovbestemt revisjon av årsoppgjøret etter regnskapsloven*" i pkt 3.1 om at revisor skal kontrollere at ledelsen har oppfylt sin plikt mht om skatter og avgifter er ordnet på betryggende måte og er gjenstand for betryggende kontroll, ville det fra skattemyndighetenes side være ønskelig om normen utdypet hvilke handlinger revisor skal utføre for å sikre behandlingen av skatter og avgifter:

- Kan en etter normen f eks forvente at revisor har foretatt en grunnleggende gjennomgang mht avgiftsbehandlingen når et oppdrag blir overtatt ?
- Kan en etter normen forutsette at revisor for hvert år avstemmer kontiene for merverdiavgift og investeringsavgift mot grunnlag og oppgaver?
- Hva forutsetter normen om kontroller gjennom året mht terminoppgaver?

6.3 Underutvalgets forslag

Ut fra underutvalgets syn på revisjonsbegrepet, revisjonspliktens innhold og formål, jfr. "*Utdanningsopplegg*" i kapittel 4, er det å betrakte som unødvendig og lite målrettet at det fra offentlig myndighet argumenteres for og eventuelt lages regler om revisjonsplikt i tilfeller hvor den offentlige myndighet egentlig har behov for en konkret utformet særattestasjon. Det departement som har ansvaret for revisjonslovgivningen (Finansdepartementet) bør derfor søke gjennomført en vurdering av om det er formålstjenlig å beholde slike særlige bestemmelser om revisjonsplikt. En slik gjennomgang bør ha som mål å få overført bestemmelser om alminnelig revisjonsplikt i særlovgivning og forskrifter til bestemmelser om særattestasjon, der det er åpenbart at den offentlige myndighets bekreftelsesbehov gjelder relativt konkret avgrensede områder.

Underutvalget foreslår at det blir rettet en henstilling til Finansdepartementet om å gjennomgå reglene for revisjonsplikt etter særlover og vurdere innføring av mer konkret utformete særattestasjoner som alternativ.

Underutvalget regner med at det i vid utstrekning fortsatt blir aktuelt å kreve at særattestasjoner utføres av registrerte eller statsautoriserte revisorer. Disse kategorier vil oppfylle de aktuelle faglige kompetansekrav. Underutvalget tar opp forslag om at en i loven får hjemmel til også å stille faglige kompetansekrav dersom andre kategorier enn revisorer skal utføre særattestasjoner.

Gjeldende regler om skattemessige særattestasjoner er idag tildels knyttet til revisjonsplikt. Underutvalget tar opp forslag om at ligningsloven endres på dette punkt slik at denne begrensning faller bort.

Forøvrig foreslår underutvalget at den nærmere presisering av de ulike særattestasjonenes innhold mv. fastsettes i forskrift med hjemmel i lov av den myndighet som har behov for bekreftet informasjon.

Forøvrig viser underutvalget til drøftelser og forslag i "*Revisorutdanningen*" i kapittel 9 av habilitets- og uavhengighetskrav ved særattestasjoner, om revisors utførelse av slike attestasjoner bør rammes av revisorlovens sanksjoner, samt om det bør presiseres at Revisorstilsynets kompetanse også bør slås fast på dette punkt.

7 TAUSHETSPLIKT

7.1 Taushetspliktens omfang og rettighetssubjekter

Revisorloven § 15, 3. ledd, har følgende ordlyd:

«Med de unntak som følger av lov, er registrert eller statsautorisert revisor og deres assistenter forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Det samme gjelder medlem av Revisorrådet eller den som har foretatt undersøkelser hos en revisor, jf. annet ledd, for forhold vedkommende får kjennskap til i tjenesten. Kongen kan gi forskrifter om taushetsplikten etter denne paragraf.»

De opplysninger revisor får kjennskap til, vil ofte være forretningshemmeligheter eller andre opplysninger som den næringsdrivende av forskjellige grunner ikke ønsker skal spres til uvedkommende. Det er derfor naturlig at revisor må være underlagt taushetsplikt. Denne taushetsplikten er av vesentlig betydning og blir tillagt stor vekt i forbindelse med revisors arbeide og uavhengighet. Dette understrekes bl a ved at det er inntatt en egen straffebestemmelse for overtredelse av taushetsplikten, jfr. revisorloven § 17, 2. ledd. Overtredelse av denne bestemmelsen straffes med bøter eller med fengsel i inntil 3 mnd.

Revisors taushetsplikt er pålagt av hensyn til klienten. Dersom klienten har gitt sitt samtykke, vil revisor ikke være bundet av sin taushetsplikt. For øvrig er det bl a følgende viktige unntak fra taushetsplikten:

- Revisors opplysningsplikt etter revisjonslovgivningen, jfr. revisorloven § 8 (aksjeloven § 10-9). Bestemmelsene omhandler revisors plikt til å avgi revisjonsberetning. Videre fremgår det av siste ledd at revisor plikter å innta forhold som han har påpekt overfor bedriften i brev som nummereres fortløpende.
- Aksjeloven § 10-12 pålegger revisor opplysningsplikt overfor visse personer og grupper i et aksjeselskap om forhold som ligger innenfor rammen av revisors oppgaver.
- Revisor er ikke nevnt blant de yrkesgrupper som har sterk taushetsplikt (forklaringsforbud) i straffesak etter straffeprosessloven § 119. Dersom revisor anses som vitne i saken, kan derfor påtalemyndigheten begjære rettslig avhør av den valgte revisor som vitne. Dette kan skje under etterforskningen og/eller under hovedforhandlingen. Revisor plikter å møte som vitne dersom han blir innkalt, jfr. straffeprosessloven § 108.
- I sivil sak gjelder tvistemålslovens regler om forklaringsplikt. For revisorer inneholder ikke tvistemålsloven noe forbud mot at forklaring gis, og revisor kan da heller ikke påberope seg taushetsplikt som følger av annen lovgivning.
- I straffesak kan dokumentbevis (revisjonskorrespondanse, arbeidspapir mv) innhentes hos revisor gjennom reglene om ransaking og beslag, som eventuelt besluttes av påtalemyndigheten eller retten.
- Opplysninger til sin etterfølger, jfr. forskrift om revisjon og revisorer § 3-1
- Revisorloven § 15, 1. ledd, gir Finansdepartementet og Revisorrådet rett til å kreve forklaring av revisor og av enhver som er i revisors tjeneste når det er grunn til å tro at revisor ikke har overholdt sine plikter ved utøvelse av revisjonsvirksomheten.
- Revisorloven § 15, 2. ledd, gir Finansdepartementet en generell adgang til å foreta undersøkelser av revisors arbeid og arbeidsopplegg, uten spesiell foranledning. Som en del av kontrollen kan departementet foreta kontroll av dokumentasjon av revisjonsarbeidet, dvs av revisors arbeidspapir. I forskrift om revisjon og revisorer, § 5-1, er departementets kontrolladgang delegert til Kredittilsynet.

- Revisorloven § 15, siste ledd, gir registrerte og statsautoriserte revisorer rett til å foreta kontroll hos andre revisorer av utførelsen av revisjonsarbeidet, herunder revisors arbeidspapir. Undersøkende revisor er pålagt taushetsplikt om innholdet av de undersøkte dokumenter.

Med de unntak som fremgår ovenfor vil offentlig myndighet ikke ha mulighet til å innhente opplysninger fra valgt revisor.

7.2 Dokumentasjon

2.7.2.1 Revisjonsberetningen mv.. Standardisering

Den valgte revisor skal hvert år avgi revisjonsberetning. De nåværende bestemmelsene om revisjonsberetningen og dens innhold er gitt i revisorloven § 8 og aksjeloven § 10-9. Disse bestemmelsene er langt på vei identiske. I tillegg til dette finnes det også bestemmelser om revisjonsberetning i spesiallovgivning.

Det kan reises spørsmål om hvilken nytte ulike offentlige myndighetsorganer har av å ha tilgang til revisors beretning og om en standardisert form er å foretrekke for denne brukergruppen.

Revisorloven § 8 og aksjeloven § 10-9 inneholder minimumskrav til hvilke opplysninger som skal gis i revisors beretning.

Revisorforeningene (NRRF og NSRF) er av den oppfatning at det er ønskelig å standardisere innholdet i revisjonsberetningene, og har nedlagt et betydelig arbeid i slik standardisering. Tankegangen bak dette er at det gjennom standardisering vil være lettere for regnskapslesere å registrere eventuelle presiseringer og forbehold i beretningene fra revisorenes side. Dersom slik standardisering ikke hadde blitt foretatt, ville tilfeldige formulingsvalg fra revisorers side kunne mistolkes som forbehold mv.

Denne formen for standardisering har skjedd gjennom normer og anbefalinger til god revisjonsskikk. Den nåværende normen på dette området er datert 28.10.93 og inneholder normalberetning, beretning med presisering, beretning med forbehold, beretning med negativ konklusjon og beretning som konkluderer med at revisor ikke kan uttale seg om årsregnskapet.

Minstekrav til beretningens innhold

Standardisering av revisjonsberetningen, herunder minstekrav til revisjonsberetningen (som er to sider av samme sak), er hensiktsmessig også ut fra offentlige behov.

Det er imidlertid et generelt problem at standarder (fastsatt av bransjen selv) ikke har lovs gjennomslagskraft. Dette kunne tale for at en får en lovhjemlet formalisering av standardsettingen på revisjonsområdet gjennom et standardstyre el.lign (i likhet med det som er foreslått av Regnskapslovutvalget i NOU 1993:2 Om differensierte krav mv.).

Situasjonen er likevel ulik på revisjonsområdet: Gjeldende standard («Norm vedrørende revisjonsberetningens innhold og form» NSRF 28.10.93) er vesentlig mer tilfredsstillende sett fra det offentliges side enn de tidligere urimelig korte og tildels nærmest intetsigende revisjonsberetninger. Behovet for å regulere, eller iallfall legitimere, standardene på revisjonsområdet blir anderledes enn for f.eks. regnskap, bl.a. fordi en nå har fått et aktivt, kompetent tilsynsorgan. Tilsynets beføyelser er lovhjemlet, og tilsynet vil gjennom sin praksis kunne gi standardene den nødvendige rettslige status. Tilsynet vil også gjennom denne praksis kunne påvirke innholdet i standardene.

2.7.2.2 Revisjonskorrespondanse

Det er i revisjonslovgivningen flere bestemmelser som omhandler revisors plikt til å informere om sitt arbeide:

1) Revisjonsberetningen revisorloven § 8, aksjeloven § 10-9

Revisjonsberetningen avgis til den revisjonspliktige (i aksjeselskap til generalforsamlingen). For de næringsdrivende som plikter å sende årsregnskapet til Regnskapsregisteret vil revisjonsberetningen være tilgjengelig for alle regnskapsbrukerne. Denne plikten er i dag kun pålagt aksjeselskapene.

2) Brev om revisjonens utførelse, revisorloven § 8, siste ledd, aksjeloven § 10-10, revisjonsforskriften § 3-2

Forhold som revisor har påpekt overfor bedriften skal inntas i brev som nummereres fortløpende. Det samme gjelder revisors begrunnelse for manglende pliktig underskrift etter ligningsloven § 4-5. Dersom revisor finner mangler ved den interne kontrollen skal også dette rapporteres skriftlig til virksomhetens ledelse, jfr. forskriften om revisjon og revisorer. Slike brev skal journalføres i en protokoll og pliktes oppbevart hos den revisjonspliktige, jfr. revisorloven § 8 siste ledd og aksjeloven § 10-10.

Revisjonsberetningen og brev fra revisor om revisjonens utførelse vil være blant de dokument som pliktes fremlagt på skatte- og avgiftsmyndighetenes forlangende, jfr. bl a ligningsloven §§ 4-10, 6-15 og merverdiavgiftsloven § 46.

Fra tid til annen fremkommer det at den næringsdrivende ikke har oppbevart slike dokument, ei heller sendt årsregnskapet med revisjonsberetning til Regnskapsregisteret eller overholdt plikten til å innta revisjonsberetningen i «årsoppgjørsboken» og oppbevart denne i samsvar med reglene i regnskapslovgivningen. I slike tilfeller, hvor den revisjonspliktige grovt tilsidesetter sine plikter og neppe heller er tilgjengelig eller samarbeidsvillig med sikte på å fremskaffe revisjonsberetning eller revisjonskorrespondanse gjennom revisor, bør bestemmelsen om taushetsplikt ikke være til hinder for at skattemyndighetene får tilgang til dokumentene direkte gjennom revisor. Bestemmelsene om taushetsplikt må derfor utformes slik, at de ikke er til hinder for at revisor kan fremlegge dokument, som den revisjonspliktige selv er forpliktet til å fremlegge for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det faktum at skatte- og avgiftsmyndighetene, i likhet med visse andre offentlige myndigheter, selv er pålagt taushetsplikt burde også tilsi at revisors taushetsplikt modifiseres mht slike tilfeller.

Det ligger i sakens natur at revisjonsberetningen og revisjonsbrev i slike tilfeller ofte vil inneholde presiseringer, forbehold og negative uttalelser som det kan være av stor betydning at vedkommende offentlige organ får kjennskap til. Det kan vanskelig ses at det kan foreligge noe behov for å beskytte vedkommende regnskapspliktige gjennom strenge bestemmelser om taushetsplikt i slike tilfeller.

For revisjonsberetningen kan det tenkes flere forskjellige varianter av opplysningsplikt for å dekke opp disse tilfellene:

1. At revisor har en generell plikt til å sende inn revisjonsberetningen til et offentlig organ i de tilfeller hvor den avviker fra normalberetningen.
2. At revisor har plikt til å sende inn revisjonsberetningen til et offentlig organ dersom de konkret retter en forespørsel til revisor om dette.
3. At revisor har plikt til å sende inn revisjonsberetningen til et offentlig organ dersom vedkommende offentlige organ forgoes har søkt å få tilgang til denne på andre måter.

Underutvalget mener at alternativ 2 i utgangspunktet vil være å foretrekke. Alternativ 3 vil normalt være en altfor langsom og omstendelig vei å gå, og vil i mange tilfeller være helt uakseptabel i forhold til det foreliggende informasjonsbehovet hos det offentlige organet. Det er også vanskelig å se gode grunner for en slik prosedyre, når det i bunnen uansett ligger en opplysningsplikt for revisor.

Alternativ 1 vil kan være aktuelt for et begrenset antall offentlige organer med spesielt stort behov for å få kunnskap om at det foreligger revisjonsberetninger med presiseringer, forbehold eller negative uttalelser.

Et eksempel som underutvalget har drøftet særskilt, gjelder ligningsmyndighetene, ettersom det synes å være av største betydning for ligningsmyndighetene å ha kunnskap om mangler i de underliggende regnskapene som ligningsoppgavene bygger på. Imidlertid kunne det her innvendes at revisor, parallelt med at han gjør spesielle anmerkninger i revisjonsberetningen, normalt vil unnlate å undertegne på den alminnelige næringsoppgaven som følger som vedlegg til selvangivelsen, dersom anmerkningen er av betydning for ligningen. For ligningsmyndighetene vil revisors begrunnelse for manglende underskrift av næringsoppgave og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver være vel så interessant som selve revisjonsberetningen. Etter underutvalgets mening er en *automatisk* innsendingsplikt for revisjonsberetningen derfor unødvendig. Derimot bør revisor ha en innsendingsplikt dersom ligningsmyndighetene etterspør slik begrunnelse og/eller revisjonsberetning, jfr. alternativ 2. Når det gjelder revisors begrunnelse for manglende underskrift vil det være aktuelt å innhente denne fra revisor i de tilfeller hvor den ikke er vedlagt den revisjonspliktiges selvangivelse.

2.7.2.3 Revisjonsplan

Når det gjelder revisjonsplaner og endringer i planene, vil disse først og fremst vise hvilke områder revisor har revidert og omfanget av revisjonshandlingene. Innsyn i slike planer vil derfor først og fremst bidra til at skatte- og avgiftsmyndighetene i større grad kan styre sin kontrollvirksomhet til områder som man finner ikke er kontrollert av valgt revisor i et tilstrekkelig omfang. Underutvalget kan se argumenter av en viss tyngde for at slike dokument skulle kunne fremlegges for skatte- og avgiftsmyndighetene. Nytteverdien er i tilfelle at skatte- og avgiftsmyndighetene kan få en mere spesifisert oppgave over de revisjonshandlinger som er foretatt i det enkelte tilfelle. Videre kunne myndighetene dra betydelig nytte av tilgang til vesentlighetskriterier såvel med hensyn til utvelgelseskriterier for revisjonshandlinger som for beløp. Det samme gjelder de risikovurderinger revisor gjør. At slikt innsyn bl.a. kan føre til betydelig rasjonalisering (unngåelse av dobbeltkontroll) og en mer målrettet prioritering av skatte- og avgiftskontrollen synes lite tvilsomt.

De momenter som her er nevnt, må antas å ville inngå i hva en eventuelt lovbestemt revisjonsplan i alminnelighet skulle inneholde. Etter underutvalgets oppfatning er en slik generell angivelse av enkelte – riktignok vesentlige – momenter neppe tilstrekkelig for å angi hva en lovbestemt revisjonsplan skulle inneholde. Det synes tvilsomt om dette underutvalg vil kunne komme fram til en løsning av et såvidt vidtrekkende spørsmål, som i alle tilfelle vil måtte underkastes en bred og tidkrevende utredning før en eventuelt kom fram til et faglig forsvarlig opplegg.

Et forslag om utleveringsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene betinger for det første at kravet til revisjonsplaner er lov- eller forskriftsmessig forankret på en tilfredsstillende måte.

Særlig må bestemmelser om slik utleveringsplikt i tilfelle med et visst minimum av presisjon angi kravene til innhold i og omfang for en revisjonsplan, på

hvilket tidspunkt den skal være utarbeidet, mulige krav mht dokumentasjon og notoritet, samt sannsynligvis også andre momenter. En vurdering av dette spørsmål støtter med andre ord på tilsvarende problemer som beskrevet foran i forhold til «arbeidspapirer». Det er likevel mulig at definering av omfang og innhold vil kunne vurderes som i noen grad mindre problematiske. Som antydnet foran er de under ingen omstendighet enkle.

Underutvalget vil også peke på at det er flere nyanser i spørsmålet. Det kan vurderes som et spørsmål om plikt eller ikke til utlevering. En må imidlertid også se på om andre løsninger kan ha noe for seg.

Følgende mer eller mindre alternative ordninger kan skisseres:

1. En beholder gjeldende ordning, hvoretter skatte- og avgiftsmyndighetene ikke antas å kunne sette fram krav om innsyn i revisjonsplanen
2. Det etableres et regelverk der kravet til utarbeidelse av revisjonsplaner fremgår, og der revisjonsplan etter dette regelverk kan kreves utlevert av skatte- og avgiftsmyndighetene.
3. En plikt som angitt under 2 kan være:
 - a) Sanksjonert med straffetrussel. Underutvalget går ikke inn for en slik ordning.
 - b) Et forhold revisortilsynet skal ta seg av dersom revisor ikke etterkommer utleveringsplikten.
4. Det etableres et regelverket som åpner for utlevering
 - a) Med samtykke fra oppdragsgiveren (slik gjeldende rett må forstås)
 - b) Uten samtykke fra oppdragsgiveren

Det bemerkes at under et bokettersyn hos den revisjonspliktige vil ettersynet kunne gjennomføres mer effektivt dersom materiale som nevnt blir tilgjengelig for skatte- og avgiftsmyndighetene. Dette innebærer bl.a. også at bokettersynet blir mindre tid- og kostnadskrevende for den revisjonspliktige. Det spørsmål som underutvalget har tatt opp er således ikke bare et spørsmål om effektivitet og rasjonalitet i skatte- og avgiftskontrollen, men også et spørsmål om å gjennomføre nødvendige bokettersyn på en måte som virker minst mulig tyngende for de skatte- eller avgiftspliktige. Selv hvor den skatte- eller avgiftspliktiges forhold er i orden, må en medgi at et ettersyn kan legge beslag på atskillig tid og ressurser hos den skatte- eller avgiftspliktige. Det er etter underutvalgets syn et vesentlig hensyn at nødvendig bokettersyn kan gjennomføres på en minst mulig tyngende måte hos lojale skatte- og avgiftspliktige.

Samtykker oppdragsgiveren er det vanskelig å se at revisor skulle ha noen aktverdig grunn til ikke å stille revisjonsplan og eventuelt annet til disposisjon for skatte- og avgiftsmyndighetene.

En annen sak er revisors oppbevaringsplikt for den type dokumenter som er drøftet. Etter gjeldende regler skal revisor kunne dokumentere utførelsen av sine revisjonsoppdrag for Revisortilsynet. Oppbevaringsplikten er her en følge av dokumentasjonsplikten. Underutvalget vil likevel anta at det er hensiktsmessig, ikke minst av hensyn til revisor selv, at denne oppbevaringsplikten blir nærmere regulert. En tenker her særlig på at det også for oppbevaringsplikt på dette område bør gjelde en tidsfrist, slik reglene er for oppbevaring av regnskapsmateriale.

2.7.2.4 Revisors «arbeidspapirer»

Spørsmålet om myndighetenes tilgang til revisors «arbeidspapirer» er bla. drøftet i Ot. prp. nr. 35 for 1988-89. Det er derfor naturlig at underutvalget ser på spørsmålet.

Etter norm for planlegging av revisjonsoppdrag skal revisor utarbeide program for revisjonens utførelse. Ifølge normen bør programmet deles inn i naturlige revisjonsområder og angi revisjonshandlingene og deres omfang. Videre fremgår det av norm for dokumentasjon av revisors arbeid at revisor skal dokumentere sine revisjonshandlinger og konklusjoner i sine arbeidspapir.

Sett fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side vil det være ønskelig å få tilgang til slike arbeidspapir. En slik innsikt ville kunne bidra til å kanalisere skatteetatens ressurser til områder som enten ikke er revidert eller kontrollert av valgt revisor, eller til områder hvor revisors arbeidspapirer viser at risikoen for feil er stor.

Hva angår arbeidspapir som viser konklusjoner på revisjonshandlinger kan det være grunn til å veie disse fordelene opp mot åpenbare negative konsekvenser, som f. eks. faren for dårlig kommunikasjon mellom valgt revisor og klient. En annen konsekvens kan være at revisor vil søke å begrense omfanget av det som festes til papiret. Etter underutvalgets syn vil de negative konsekvensene av en slik eventuell begrensning i taushetsplikten være så vesentlige at en ikke har funnet å ville ta opp noe forslag om å unnta slike arbeidspapir fra taushetsplikten.

Underutvalget vil forøvrig legge til at enhver regel som pålegger noen plikt til utlevering av dokumenter nødvendigvis må angi det materiale som pliktes utlevert med et visst minstemål av presisjon. I ethvert tjenesteyrke må det nødvendigvis produseres en hel del kladdenotater o.lign. av helt foreløpig natur. Slikt materiale måtte i tilfelle avgrenses i forhold til det som kunne kreves utlevert. Underutvalget kjenner ikke til at det er utarbeidet noen rimelig presise kriterier på dette punkt. En ser det heller ikke slik at det er noen realistisk utsikt til å finne fram til slike avgrensningskriterier. Også på dette grunnlag synes det derfor som lite realistisk å gå videre med en vurdering av spørsmålet.

2.7.2.5 Underutvalgets forslag

Revisjonsberetning og revisjonsbrev

Det gjøres et tillegg til revisorlovens bestemmelse om taushetsplikt hvor det klart fremgår at bestemmelsen ikke er til hinder for at revisor kan utlevere revisjonsberetning og revisjonsbrev til myndighet som har lovhjemmel til å få fremlagt slike dokument fra revisors klient. Dette kan gjelde såvel skatte- og avgiftsmyndighetene som annen offentlig myndighet. Dersom revisor får en slik henvendelse har han plikt til å legge frem dokumentene. Samtidig fastslås det at revisor har oppbevaringsplikt for slike dokument i samme utstrekning som den revisjonspliktige.

En har vurdert om det også bør komme til uttrykk i revisjonsberetningen at revisor ikke har funnet å kunne underskrive oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. Underutvalget finner ikke tilstrekkelig grunn til å ta opp et slikt forslag.

Oppbevaringsplikt for revisjonsplan

Det lovfestes en oppbevaringsplikt innenfor en tidsfrist for revisjonsplan og andre arbeidspapir som skal tjene til dokumentasjon for utførelsen av revisjonsoppdrag. Forslaget antas ikke å gå videre enn det som idag følger av at en revisor på anmodning fra Revisortilsynet må kunne dokumentere at revisjonsoppdragene er tilfredsstillende utført.

Revisors «arbeidspapirer»

Underutvalget tar ikke opp noe forslag om plikt for revisor til å utlevere sine «arbeidspapirer».

Underutvalget vil imidlertid presisere at en ikke har vurdert spørsmål om utlevering av dokumentmateriale når det besluttes beslag i straffeprosessuelle former.

7.3 Taushetsplikten overfor skatte- og avgiftsmyndighetene

2.7.3.1 Signaler til skatte- og avgiftsmyndighetene

Revisor plikter å gi sin påtegning på

- næringsoppgaven, jfr. ligningsloven § 4-5 nr 5
- årsoppgaven for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver, jfr. ligningsloven § 6-16, b (heretter: følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaver)

Dersom revisor har attestert disse oppgavene er dette en bekreftelse på at de regnskapsmessige opplysninger som er gitt i oppgavene er omfattet av revisjonshandlinger som ikke har avdekket vesentlige feil og mangler. Attestasjonene antas også å innebære at revisor har sett at systemer for beregning og innbetaling av merverdi- og investeringsavgift og arbeidsgiveravgift er ordnet på en betryggende måte og er gjenstand for betryggende kontroll, samt at revisor har vurdert lovligheten av de skattemessige disposisjonene. Når det gjelder næringsoppgaven, representerer denne for en stor del presentasjon av tallene i årsregnskapet. Avvik vil forekomme i de tilfeller hvor skatteloven angir andre vurderingsregler enn regnskapsloven og da i form av spesifisering av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Dette medfører igjen at revisors attestasjon av næringsoppgaven dels må bygge på et revidert årsregnskap, dels – og i nødvendig utstrekning – på at det er kontrollert om skatte- og avgiftslovgivningens regler er fulgt.

Dersom revisor lar være å attestere disse oppgavene er dette å oppfatte som et signal til skattemyndighetene om at han ikke kan akseptere de opplysninger som fremgår av oppgavene. Revisor kan i slike tilfeller ha avgitt en «ren revisjonsberetning; normalberetning» – avgjørende vil være hvorvidt de avdekkete feil og mangler er så vesentlige at de også er av betydning for andre brukere av regnskapet.

2.7.3.2 Manglende attestasjon av følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene

Som nevnt er det i revisorloven § 8 siste ledd (aksjeloven § 10-10) bestemt at revisors begrunnelse for manglende pliktig underskrift etter ligningsloven § 4-5 skal inntas i brev til den revisjonspliktige. Ligningsloven § 4-5 siste punktum har følgende ordlyd:

«Har skattyteren plikt til å ha revisor, skal årsoppgjøret og utskriftene etter § 4-4 være underskrevet også av revisor»

Revisors plikt til å underskrive følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaven følger av ligningsloven § 6-16 b, jfr. forskrift av 23.12.88, fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 6-16, jfr. 6-2, § 7. Det antas at de utskrifter som er nevnt i § 4-4 ikke omfatter følgeskrivet. Således kan det slutes at revisor ikke har plikt til å begrunne sin manglende underskrift av dette skjemaet skriftlig overfor klienten.

Dersom revisor finner å ikke kunne underskrive følgeskrivet, er dette en såvidt alvorlig konklusjon at dette, på samme måte som for næringsoppgaven, bør komme skriftlig til uttrykk overfor klienten, og således være tilgjengelig for skattemyndighetene.

2.7.3.3 Kontrollhandlinger på skatte- og avgiftsområdet

Ligningsloven omhandler bestemmelser om revisors attestasjoner overfor skatte- og avgiftsmyndighetene. Når det gjelder hvilke kontrollhandlinger som kan forventes gjennomført forut for slik attestasjon, er dette ikke lovregulert. Norm for revisors kontroll av skatter og avgifter omhandler imidlertid bestemmelser om revisors oppgaver på dette området. Enkelte av disse bestemmelsene er lite konkrete og således lite egnet for å trekke konklusjoner om hva som mer konkret er utført, jfr. *"Revisjonens formål, innhold og omfang"* i kapittel 6.

Ett eksempel på en aktuell kontrollhandling på området skatt og avgift er avstemming av merverdiavgift/investeringsavgift. Norm for revisors kontroll av skatter og avgifter sier at revisor skal påse at virksomhetens ledelse har oppfylt sin plikt til å ordne behandlingen av skatter og avgift på en betryggende måte og at de er gjenstand for en betryggende kontroll. Normen sier imidlertid intet om hvor regelmessig revisor skal foreta kontrollen. For skattemyndighetene ville det være ønskelig at det mer konkret uttrykkes at revisor skal påse at avgift rapportert i regnskapet er i overensstemmelse med avgift rapportert i oppgaver til avgiftsmyndighetene, og at gjeld og fordringer i årsregnskapet dermed er i overensstemmelse med de faktiske forhold.

Generelt må de fleste av revisors aktuelle kontrollhandlinger på skatte- og avgiftsområdet sies å måtte bygge på og forutsette full revisjon.

Den svenske aktiebolagslagen av 1975, *"Godkjenning og tilsyn"* i kapittel 10, § 10-10 omhandler bestemmelser om opplysninger som alltid skal gis i revisjonsberetningen dersom revisor har funnet at selskapet ikke har oppfylt sine forpliktelser;

1. «att göra avdrag för preliminär A-skatt eller kvartstående skatt enligt uppberedslagen»,
2. «att anmälas för registrering enligt § 19 i lagen om mervärdesskatt»,
3. «att lämna uppgift enligt § 54 i uppberedslagen eller § 4 i lagen om uppbered av socialavgifter från arbetsgivare eller § 22 i lagen om mervärdesskatt»,
4. «att i rätt tid betala skatter och avgifter som avses i 1-3».

Revisjonsberetning som inneholder slike anmerkninger skal revisor straks sende kopi av til skattemyndighetene.

Den svenske lovbestemmelsen angir konkret hvilke feil revisor plikter å rapportere til skattemyndighetene. Det faktum at opplysningen skal gis i revisjonsberetningen, og således vil komme flere regnskapsbrukere til kunnskap, må antas å virke preventivt i forhold til omgåelser og unndragelser på dette området. Underutvalget har vurdert å foreslå at det skal omtales i revisjonsberetningen dersom revisor ikke har gitt sin påtegning på næringsoppgaven eller følgeskrivet til lønns- og trekkoppgaven. Dette kan gjøres på flere måter:

1. Omtale av ett eller flere konkrete forhold, f eks at skattetrekkmidler ikke er oppbevart i samsvar med skattebetalingsloven
2. Revisor opplyser i beretningen at påtegning på skatte-/avgiftsoppgave ikke er gitt.

Underutvalget vurderer pkt 1 som hensiktsmessig i de tilfeller hvor det kun er enkeltposter som foranlediger en manglende attestasjon. Når det gjelder pkt 2 kan dette være hensiktsmessig i de tilfeller hvor det er omfattende feil på skatte- og avgiftsområdet. I slike tilfeller kan det også være et spørsmål om opplysningene også etter dagens regler skal inntas i revisjonsberetningen i form av et forbehold. Underutvalget finner ikke å ville anbefale èn av disse rapporteringsmåtene, men

anser begge som aktuelle avhengig av omfanget av feil som ligger til grunn for revisors manglende attestasjon.

2.7.3.4 Attestasjon av grunnlagsdata

Forenklet selvangivelse baseres seg på innsendte oppgaver fra tredjemann, jfr. ligningsloven kap 6. Det er avgjørende for slik ligning at de data som legges til grunn er korrekte.

Med hjemmel i ligningsloven § 6-16, jfr. § 6-4 har Finansdepartementet fastsatt forskrift om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv. Med hjemmel i forskriften § 8 har Skattedirektoratet fastsatt avstemmingsskjema til bruk for kontroll av innsendelsen av oppgavene. I skjemaet skal de innsendte oppgavene avstemmes mot hovedbokens innberetningspliktige konti, jfr. tilsvarende avstemming i følgeskriv til lønns- og trekkoppgavenes vedkommende.

Erfaringen viser imidlertid at dette avstemmingsarbeidet, for en betydelig del av oppdragsgiverne, ikke blir utført på en tilfredsstillende måte. Tatt i betraktning den betydningen korrekte grunnlagsdata har, og i enda større grad antas å få, ved ligningen, samt størrelsen av de poster som innberettes om innskudd, utlån og renter, vil det være ønskelig at avstemmingsskjemaet attesteres av revisor. Departementet (delegert til Skattedirektoratet) kan fastsette slik attestasjonsplikt i medhold av ligningsloven § 6-16, b. Tidspunktet for slik attestasjon kan av praktiske grunner neppe settes til tidspunktet for avgivelse av avstemmingsskjemaet (28/4), men bør trolig settes til det tidspunkt da revisor avgir andre attestasjoner.

Tilsvarende attestasjoner er etter hvert også ønskelig i forbindelse med andre typer grunnlagsdata, som aksje- og obligasjonsfond, borettslag etc.

2.7.3.5 Underutvalgets forslag

Revisor må uten hinder av taushetsplikt gi en skriftlig begrunnelse for sin manglende underskrift på følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene til sin klient.

For at skattemyndighetene skal få hurtig informasjon om årsaken til revisors manglende underskrift av næringsoppgaven og følgeskrivet til lønns- og trekkoppgavene, må revisors begrunnelse være pliktig vedlegg til den revisjonspliktiges selvangivelse.

Underutvalget tar opp forslag om revisors attestasjon av grunnlagsdata (f eks avstemmingsskjemaet for innskudd og lån i banker mv).

En har vurdert om det også bør komme til uttrykk i *revisjonsberetningen* at revisor ikke har funnet å kunne underskrive oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. Underutvalget finner ikke tilstrekkelig grunn til å ta opp et slikt forslag. En peker særlig på at revisors bekreftelse av årsregnskapet i det minste må innebære at revisor bl.a. har forsikret seg om at mulige feil på skatte- og avgiftsområdet ikke er vesentlige i forhold til årsregnskapet.

7.4 Taushetsplikten overfor politi og påtalemyndighet

2.7.4.1 Revisors rapportering om økonomisk kriminalitet

Underutvalget har i kapittel 5.4 drøftet ulike former for økonomisk kriminalitet hvor regnskapet enten benyttes som middel til å begå straffbare handlinger eller er sporsted for avdekking av slike handlinger. Dette gjelder

1. Anslag fra foretaket mot omverdenen,
2. Anslag fra utenforstående personer mv. mot foretaket,

3. Anslag fra ansatte eller eiere mot foretaket, og
4. Misbruk av foretaket til hvitvaskingsoperasjoner.

Fra revisors synspunkt vil det i disse tilfellene være nødvendig å ta følgende i betraktning:

- om det foreligger lovbestemte begrensninger i adgangen til å rapportere forholdene, dvs. bestemmelser om taushetsplikt,
- om det foreligger positiv rapporteringsadgang internt, herunder hvem det eventuelt skal rapporteres til innenfor foretaket,
- om det foreligger positiv rapporteringsadgang eksternt, f.eks. gjennom særattestasjonsregler, revisjonsberetning eller på annen måte,
- om det foreligger positiv rapporteringsplikt internt eller eksternt,
- om situasjonen er av en slik karakter at det umiddelbart er behov for å iverksette tiltak for å forhindre eller begrense skadevirkninger av vedkommende handling som det innehas informasjon om.

Den valgte revisor er gjennom lovgivningen pålagt visse kontrollfunksjoner mht. å forhindre og avdekke slike former for kriminalitet, og underutvalget har ovenfor foreslått dels å presisere, dels å utvide revisors oppgaver på disse områdene. Foretakets valgte revisor vil derfor i en del tilfeller være den første utenforstående person som oppdager og har mulighet for å reagere på ulike former for økonomisk kriminalitet i tilknytning til foretaket. Under slike omstendigheter er det særlig viktig at revisors handlemåte er tilpasset den foreliggende situasjonen på en best mulig måte. Dette gjelder særlig revisors dokumentasjon og rapportering i slike tilfeller.

2.7.4.2 Taushetsplikt, rapporteringsadgang og rapporteringsplikt – gjeldende rett

Revisors lovbestemte taushetsplikt har betydning for revisors anledning til å rapportere til omverdenen om forhold som revisor avdekker gjennom sin virksomhet. Den har også betydning i forhold til revisors mulighet for å avgi forklaring og stille arbeidspapirer til disposisjon for kontrollorganer og politi.

Taushetsplikten begrenser etter dagens regler revisors adgang til å meddele seg på annen måte enn gjennom revisjonskorrespondanse, revisjonsberetning, unnlatt underskrift på særattestasjoner eller gjennom å trekke seg fra revisjonsoppdraget. Dette gjelder forsåvidt både internt i foretaket og eksternt, idet revisor heller ikke internt kan velge å meddele seg på en hvilken som helst måte og til hvem som helst. I denne sammenhengen vil imidlertid særlig revisors taushetsplikt overfor omverdenen bli drøftet.

Når det gjelder forholdet til politiet og påtalemyndigheten spesielt, har revisor ikke adgang til å avgi vitneforklaring overfor politiet – dvs. utenom rettslige former – om taushetsbelagte forhold, med mindre klienten samtykker. Det skal bemerkes at samtykketilfellene også kan være noe problematiske, da det i en del tilfeller i praksis har oppstått strid om hvem som eventuelt kan gi samtykke på vegne av klienten.

Den valgte revisor er dog ikke nevnt blant de yrkesgrupper som har sterk taushetsplikt, dvs. forklaringsforbud i straffesak etter straffeprosessloven § 119. Dersom revisor anses som vitne i saken, kan derfor påtalemyndigheten begjære rettslig avhør av den valgte revisor som vitne. Dette kan skje både under etterforskningen og under hovedforhandlingen. Revisor plikter å møte som vitne dersom han blir innkalt, jf. straffeprosessloven § 108. Retten kan etter straffeprosessloven § 116 pålegge vitnet å ta med seg dokumenter mv. til det rettslige avhøret. Retten kan også pålegge vitnet å «*friske opp sitt kjennskap til saken, f.eks. ved å undersøke regn-*

skapsbøker, brev, dokumenter og gjenstander som det uten særlig besvær har adgang til, og å gjøre oppteget og ta disse med i retten.»

For fullstendighetens skyld bør nevnes at i sivil prosess gjelder tvistemålslovens regler om forklaringsplikt. For revisorer inneholder ikke tvistemålsloven noe forbud mot at forklaring gis, og revisor kan da heller ikke påberope seg taushetsplikt som følger av annen lovgivning. Unntaksbestemmelsen i tvistemålslovens § 209 om forbud mot å røpe forretnings- eller driftshemmeligheter vil sjelden være aktuell for revisor. I de tilfeller hvor den er aktuell, kan retten likevel pålegge revisor å forklare seg når dette etter en avveining av de ulike interesser anses påkrevd.

Ved vurderingen av taushetsplikten synes det å være et godt utgangspunkt å skille mellom de situasjoner hvor foretaket opptrer som fornærmet, og de tilfeller hvor det er foretaket som har utført de ulovlige handlingene. Når foretaket er den fornærmede part, vil omverdenens behov for å bli informert av revisor være mindre enn i de tilfeller hvor det er foretaket som har utført de ulovlige handlingene. Taushetsplikten vil mao. ikke utgjøre noen spesielt stor hindring i de tilfellene foretaket er den fornærmede part.

Taushetsplikten vil imidlertid virke begrensende på revisors reaksjonsmåte i de tilfeller hvor det avdekkes at foretaket har utført ulovlige handlinger.

I en mellomstilling står de tilfeller hvor det er begått handlinger som verken er i foretakets eller utenforståendes interesse, men hvor det ikke foreligger noe organ eller noen personer i foretaket som kan forventes å reagere på handlingene. Dette vil kunne være tilfelle i aksjeselskaper med en aksjonær eller i andre tilfeller hvor det foreligger identifikasjon eller interessefellesskap mellom de som utfører de ulovlige handlinger og foretakets ledelse eller styrende organer. Også i disse tilfellene vil taushetsplikten utgjøre en begrensning mht. ønsket rapportering av ulovlige forhold.

Som ovenfor nevnt vil meddelelse gjennom revisjonskorrespondanse, revisjonsberetning, særattestasjoner eller ved at revisor trekker seg fra oppdraget, etter underutvalgets oppfatning ikke være fullt ut dekkende for det foreliggende behovet i alle tilfeller. Årsakene til dette er særlig

- at disse meddelelsene ikke er alminnelig tilgjengelige (revisjonskorrespondansen),
- at særattestasjoner/revisjonsberetning/revisors meddelelse om at han trekker seg vanligvis gir begrenset informasjon om de underliggende forholdene,
- at særattestasjoner/revisjonsberetning vanligvis kommer altfor sent i forhold til den kriminelle aktiviteten.

2.7.4.3 Rapporteringsadgang

Når revisor oppdager alvorlige anslag fra omverdenen mot virksomheten som han reviderer, vil han naturligvis straks meddele dette til virksomhetens ledelse, slik at nødvendige skritt kan bli tatt for å hindre eller redusere skadevirkningene av anslaget. Det vil deretter være opp til virksomhetens ledelse å vurdere hvorvidt forholdet skal anmeldes til påtalemyndigheten. Det samme vil gjelde dersom anslagene er foretatt av ansatte.

Revisors normale rapporteringsmønster er til foretakets ledelse, det vil i utgangspunktet si administrerende direktør og/eller daglig leder. Er det administrerende direktør/daglig leder som har utført handlingene, vil revisor selvfølgelig rapportere til overordnet organ – f.eks. til styret.

Situasjonen kan som ovenfor nevnt bli mer problematisk når anslagene er foretatt i fåmannsforetak, hvor det ikke foreligger noen uavhengig overordnet person eller organ å rapportere til. Dette kan f.eks. gjelde i tilfeller hvor det foregår ren tap-

ping av vedkommende virksomhet, som i strafferettslig sammenheng kan karakteriseres som økonomisk utroskap, i tilfeller hvor det foregår forfordeling av foretakets ledelse eller eiere (deltakere) i forhold til kreditorene under insolvens osv. Etter dagens regelverk vil revisors reaksjon i disse tilfellene være begrenset til å ta opp forholdene i revisjonskorrespondansen og eventuelt trekke seg som revisor for virksomheten.

I de tilfellene det er den reviderte virksomheten som begår ulovlige handlinger overfor personer eller organer utenfor virksomheten, vil også den valgte revisor ha et problem mht. sin rapportering. Vedkommende foretaks ledelse vil i slike tilfeller åpenbart ikke være den mest hensiktsmessige adressat for revisors merknader, men revisors reaksjonsform vil være den tradisjonelle; brev til virksomheten, omtale i revisjonsberetningen og eventuelt trekke seg fra oppdraget.

Dersom disse formene for økonomisk kriminalitet begås på et område som er underlagt særattestasjonsplikt, vil revisors adgang til å meddele seg til vedkommende tilsynsorgan, i stor grad være begrenset til underskrift på årsoppgaver, kvartalsoppgaver mv. Reaksjonen vil i så fall bestå i at slik underskrift mangler. Slike ordninger må antas i betydelig grad å virke forebyggende i forhold til lovbrudd på disse områdene. Revisors manglende underskrift vil dessuten utgjøre et viktig signal til vedkommende tilsynsorgan om å iverksette undersøkelser og kontrolltiltak. På den annen side er det et faktum at signalet i mange tilfeller kommer alt for sent, fordi det vanligvis ikke forekommer noen dynamikk i disse ordningene.

Når det gjelder lovbrudd begått gjennom de reviderte foretakene, er det pr. idag ingen spesielle bestemmelser om revisors rapportering.

Underutvalget må derfor konkludere med at dagens ordninger mht. revisors adgang til å meddele seg internt og eksternt om antatte lovbrudd, ikke er fullt ut tilfredsstillende. Dette gjelder særlig for lovbrudd begått av og gjennom de reviderte foretakene. Det gjelder også de tilfeller hvor det begås lovbrudd mot de reviderte foretakene, når det ikke finnes personer eller organer internt i foretakene som ser seg tjent med at det reageres mot handlingene.

2.7.4.4 Rapporteringsplikt

Revisors normale rapporteringsmønster er som ovenfor nevnt, først til foretakets ledelse. Dette er etter underutvalgets oppfatning mer enn en rapporteringsadgang, og må karakteriseres som en rapporteringsplikt når revisor avdekker forhold som er av en slik karakter at rapportering er relevant. Dette vil i utgangspunktet også gjelde tilfeller hvor misligheter begås mot, av eller gjennom foretaket eller andre lovbrudd begås av foretaket.

Revisors rapportering kan medføre at det blir iverksatt adekvate tiltak fra foretakets side for å møte vedkommende problem. Dette kan f.eks. bestå i at det i tilfeller av kriminalitet mot foretaket iverksettes tiltak for å begrense mislighetenes omfang og virkningen av disse. Når det gjelder misligheter begått av eller gjennom foretaket, kan det være at foretakets ledelse sørger for å rydde opp i forholdene og foreta eventuelle korrigerende handlinger, nødvendige eksterne rapporteringer osv. Dersom det ikke iverksettes nødvendige tiltak fra foretakets side for å følge opp revisors henvendelse, eller disse tiltakene etter revisors oppfatning er utilstrekkelige, må revisor gå videre etter sitt normale reaksjonsmønster i forhold til foretaket. Underutvalget peker her på revisors plikt etter dagens regler til å påpeke forhold som kan innebære «ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller for administrerende direktør» i revisjonsberetningen, jf. aksjelov-

ens § 10-9, 3. ledd. Dette vil særlig være aktuelt når misligheter begås av foretaket. Revisor må også vurdere å trekke seg fra oppdraget.

Når det gjelder ekstern rapporteringsplikt, er denne begrenset til revisjonsberetningen og eventuelle særattestasjoner som er aktuelle på vedkommende kriminalitetsområde.

Underutvalget har drøftet hvorvidt lovbestemmelsene om revisors eksterne rapporteringsplikt er fullt ut tilfredsstillende. Det vises her forsåvidt til drøftingen under punktet rapporteringsadgang ovenfor. Etter underutvalgets mening er problemstillingene nokså parallelle.

2.7.4.5 *Spesielt om hvitvaskingsoperasjoner*

Finansdepartementet sendte høsten 1994 ut et høringsnotat om endringer i lov om finansieringsvirksomhet § 2-17 og visse andre bestemmelser om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger. Et av forslagene i dette høringsnotatet går ut på å justere kretsen av de personer som skal ha plikt til å rapportere til ØKOKRIM ved mistanke om at midler som inngår i en transaksjon eller inntekt på en konto stammer fra et straffbart forhold. I utkast til lov om finansieringsvirksomhet § 2-1, nytt annet ledd er bl.a. følgende tilføyelse foreslått:

«Enhver som ervervsmessig driver rådgivning om plassering eller investering av kapital.»

Underutvalget oppfatter det slik at denne bestemmelsen, dersom den blir vedtatt, ikke vil være aktuell for revisor i egenskap av revisor, men vil være aktuell for revisor i egenskap av rådgiver.

2.7.4.6 *Taushetsplikt, rapporteringsadgang og rapporteringsplikt – drøfting*

Underutvalget viser til at den valgte revisors taushetsplikt, som ovenfor vist, i en del tilfeller virker begrensende når det gjelder revisors muligheter for å rapportere økonomisk kriminalitet. Dette gjelder i særlig grad rapportering eksternt. Etter dagens lovgivning er dette søkt løst gjennom revisjonsberetningen, særattestasjonene og regelverket om revisors tilbaketreden fra oppdraget. Som ovenfor vist er dette ikke tilstrekkelig i alle tilfeller. Underutvalget vil peke på at dersom revisors virkemidler ikke oppfattes som tilstrekkelige av dem som begår økonomisk kriminalitet, vil revisor heller ikke fungere tilstrekkelig preventivt. Det er derfor etter underutvalgets oppfatning viktig at revisors virkemidler forbedres på dette området.

Etter underutvalgets mening bør det vurderes å innføre en adgang for den valgte revisor til å rapportere eksternt i de tilfeller hvor revisors rapportering internt ikke medfører den nødvendige oppfølging fra foretaksledelsens side. I de tilfeller dette gjelder lovbrudd foretatt av foretaket eller lovbrudd foretatt av ansatte eller eiere mot foretaket på et særattestasjonspliktig område, vil det være naturlig å rapportere til vedkommende tilsynsmyndighet. Dette kan f.eks. være lignings-, toll- eller avgiftsmyndigheter, Kredittilsynet mv. I andre tilfeller, hvor det ikke foreligger noe kontroll- eller tilsynsorgan som det er naturlig for revisor å forholde seg til, må slik rapportering eventuelt skje til politiet, som har det generelle ansvar for etterforskning av alle former for økonomisk kriminalitet.

Det har vært hevdet at de valgte revisorer har for lite kunnskap om de virksomhetsområdene som en del reviderte foretak driver innenfor, og dessuten for liten kompetanse på strafferettens område til å kunne ha adgang til eller plikt til å gi slik informasjon som ovenfor nevnt. Underutvalget er forsåvidt enig i at det er stor forskjell på ulike handlinger som alle faller inn under begrepet økonomisk kriminalitet.

Det vil f.eks. måtte antas å være lettere for den valgte revisor å vurdere hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger om et foretaks økonomi i en lånesøknad til en bank (mulig kredittbedrageri), enn det er å ha formening om det foreligger brudd på f.eks. meglermonopolet eller reglene om innsidehandel. Underutvalget har foran foreslått nærmere avgrensninger mht. revisors oppgaver på området økonomisk kriminalitet. Dette går både på revisjonsområdet og vesentlighetsgrensene. Ut fra denne avgrensningen burde man etter underutvalgets mening stå igjen med et område som bør være håndterlig for revisor.

Det har videre vært hevdet at revisor kan komme i ansvar ved å avgi slik informasjon, dersom det i ettertid viser seg at han feilvurderte situasjonen, og at dette har vært til skade for virksomheten. Underutvalget vil til dette generelt bemerke at det etter underutvalgets oppfatning skal svært meget til at noen kommer i ansvar i slike tilfeller. Dette må desto mer være tilfelle dersom det foreligger lovregulert adgang for revisor til å avgi slik informasjon. Ansvar må antas å kunne foreligge dersom revisor forsettlig gir uriktige opplysninger for å skade foretaket e.l. I denne sammenheng må det imidlertid være riktig å se bort fra slike tilfeller.

Det har også vært hevdet at en ordning med rapportering av økonomisk kriminalitet, vil skade det tillitsforholdet som nødvendigvis må foreligge mellom revisor og klient. Underutvalget vil imidlertid peke på at det neppe foreligger noe tillitsforhold å beskytte i de tilfellene som her omhandles. Klienten har tvert imot søkt å føre både revisor og omverdenen bak lyset ved uriktig informasjon mv. Underutvalget er enig i at det er behov for et tillitsforhold mellom revisor og klient, men ser ingen motsetning mellom dette og at revisor har handleplikter og handlemuligheter når økonomisk kriminalitet avdekkes.

Utenfor særattestasjonsområdene

Når det gjelder tilfeller utenfor de særattestasjonspliktige områdene, er det spørsmål om revisor skal ha adgang til eller plikt til å gi informasjon om misligheter og andre lovbrudd begått av eller gjennom foretaket – eventuelt misligheter begått av foretaksledelsen eller ledende organer – direkte til politiet.

Underutvalget vil innledningsvis bemerke at revisor etter dagens regler ikke har noen større plikt enn andre til å anmelde straffbare forhold. Tvert om kan taushetspliktbestemmelsene virke begrensende på dette området. Som foran nevnt i Innstilling fra aksjelovkomiteen av 1947 (avgitt i 1952) er det uttalt at taushetsplikten ikke kan hindre at en revisor, som er kommet under vær med at selskapets enestyre er i ferd med å rømme med kassen, gjør henvendelse til politiet. Dette viser etter underutvalgets oppfatning at det ikke har vært ment at taushetsplikten skal være absolutt når revisor blir kjent med alvorlige tilfeller av økonomisk kriminalitet. Slik lovgivningen og god revisjonsskikk er idag, kan det imidlertid ikke sies å foreligge noen plikt for revisor til å anmelde slike forhold.

Etter underutvalgets oppfatning bør revisors anmeldelse av slike klare forhold som ovenfor nevnt, anses som en naturlig følge av de revisjonshandlinger som avdekket forholdet. Revisors handlemåte bør særlig ta i betraktning eventuelle skadevirkninger av lovbruddet, særlig dersom dette rammer tredjemenn som ikke i tide eller av andre grunner ikke er i stand til å ivareta sitt tarv. Det er vanskelig å se gode grunner for at illojale handlinger av denne typen skal være skjermet av revisors taushetsplikt. Det må på dette punktet foretas en avveining av de ulike interessene, herunder også samfunnets behov for å opprettholde den alminnelige rettsorden og skape sikkerhet og trygghet i det økonomiske liv.

Underutvalget går ikke inn for noen generell plikt til å rapportere misligheter eller regelbrudd som avdekkes under revisjonen til påtalemyndigheten. På den

annen side er det uheldig om bestemmelsene om taushetsplikt utformes så absolutt at de stenger for slik rapportering i alle tilfeller. Det kan som ovenfor nevnt tenkes ulike situasjoner der det vil bli oppfattet som helt urimelig at rapportering skal være utelukket på grunn av taushetsplikten, særlig dersom viktige samfunnsinteresser angripes, utenforstående tredjemenn er i ferd med å lide betydelige tap osv. og revisors inngrep kan begrense eller avverge skadene.

Underutvalget viser til at den svenske aktiebolagskommitteens tredje delbetänkande foreligger som SOU 1995:44, og at denne tar opp disse spørsmålene. Denne tar utgangspunkt i at det foreligger behov for en løpende vurdering og avveining bl.a. av revisors taushetsplikt opp mot andre samfunnsbehov, og at grensene for taushetsplikten ikke kan være fastlagt en gang for alle. Etter dagens regler er det slik i Sverige at taushetsplikten forhindrer at revisor kan politianmelde straffbare handlinger som revisor har oppdaget gjennom sin granskning og som han kanskje til og med har gjort anmerkninger om i sin revisjonsberetning. Dette er en ordning som aktiebolagskomiteen finner uakseptabel. Flertallet fremmer derfor forslag om at dersom en revisor har gjort anmerking om et forhold i sin revisjonsberetning, og har grunn til å anta at dette utgjør et lovbrudd eller er ledd i et lovbrudd, samt at det innebærer vesentlig skade eller fare for slik skade, så skal vedkommende revisor ha plikt til å informere påtalemyndigheten (åklagaren) om dette.

I utkast til revisjonsstandard vedrørende misligheter og feil, som er nærmere omtalt av underutvalget i kapittel 5.4.5 er bl.a. følgende uttalt:

«Revisors taushetsplikt vil vanligvis forhindre rapportering av misligheter og feil til tredjemann. Det foreligger unntak fra taushetsplikten i lovgivningen, og revisor kan bli unntatt fra taushetsplikten ved rettslig kjennelse. Revisor kan ha behov for å søke juridisk bistand ved vurdering av sine forpliktelser overfor offentligheten.»

Tilsvarende formulering er tatt inn i utkastet til revisjonsstandard vedrørende vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper. Underutvalget mener på denne bakgrunn at det åpenbart er behov for avklaring av rettstilstanden på dette området. Underutvalget mener videre at det bør foretas en klargjøring av at den valgte revisor i tilfeller hvor økonomisk kriminalitet avdekkes utenfor særattestasjonssområdene bør ha en adgang til å informere politiet (påtalemyndigheten) om dette.

For mottakerne av informasjonen (politiet, påtalemyndigheten) vil slike signaler om mulige kriminelle handlinger kunne være av sentral betydning. Som mottakere vil politiet imidlertid måtte foreta en nøye vurdering av påliteligheten av den informasjon som mottas.

Underutvalget foreslår at det innføres en bestemmelse om at taushetsplikten ikke skal være til hinder for at revisor har adgang til å rapportere overtredelser av straffebestemmelser begått av foretaket, dets ansatte, eiere eller deltakere til politiet. Det overlates til revisors skjønn å vurdere om han vil anvende denne rapporteringssadgangen. Det revisor særlig må ta i betraktning i denne sammenheng er om vesentlige samfunnsinteresser angripes eller om utenforstående tredjemenn er i ferd med å lide vesentlige tap, og om revisors inngrep kan begrense eller avverge disse tapene.

Underutvalget er kjent med at det i SOU 1995: 44, som er omtalt ovenfor, er stilt tilleggsvilkår om at revisor i en slik situasjon antar eller har grunn til å anta at forholdet utgjør et lovbrudd eller er ledd i et lovbrudd, samt at det innebærer vesentlig skade eller fare for slik skade. Forsåvidt som revisjonsberetninger er dokumenter som er offentlig tilgjengelige fra Regnskapsregisteret i Brønnøysund, er dette noe som politiet selv kunne holde seg orientert om, ved at det f.eks. ble etablert en ordning som innebar at man ble tilstillet slike dokumenter. Underutvalget vil imi-

dlertid påpeke at det ikke finnes noen entydig måte å skille de tilfeller hvor det foreligger antatt alvorlige straffbare forhold ut fra de øvrige tilfellene ut fra revisjonsberetningens utforming alene. I enkelte tilfeller vil dette kunne være åpenbart, men ikke som generell regel.

Underutvalget ser derfor klare begrensninger i verdien av å innføre et system hvor f.eks. alle revisjonsberetninger som oppfyller visse generelle kriterier, automatisk skulle bli sendt fra Regnskapsregisteret til påtalemyndigheten.

Når det gjelder det svenske forslaget går dette ut på at den valgte revisor skal sende kopi av revisjonsberetningen til påtalemyndigheten. En kan imidlertid ikke se at en slik plikt er egnet til gi påtalemyndigheten informasjon som det praktisk sett er enkelt å nyttiggjøre seg. Det fremgår ikke av det svenske forslaget at revisjonsberetningen i tilfelle skulle inneholde noen nærmere anvisning på hvilke straffbare forhold revisor mener å ha iaktatt. Dersom revisor fortsatt er bundet av sin taushetsplikt, ville en henvendelse fra påtalemyndigheten om nærmere opplysninger neppe føre til noe konkret. Underutvalget finner for sin del ikke å ville ta opp noe forslag i samme retning som det som er lagt fram i SOU 1995: 44.

Særattestasjonsområdene

Når det gjelder særattestasjonsområdene, viser underutvalget til sin særskilte drøfting av disse. Etter underutvalgets mening kan det her være aktuelt å fastsette en videre rapportering for revisor enn det som idag følger av de mer generelle, løpende attestasjonspliktene på årsoppgaver, kvartalsoppgaver mv. Dersom det foreligger mistanke om eller sterke indikasjoner på at det foregår straffbare handlinger innenfor disse områdene, og foretakets ledelse ikke reagerer på dette til tross for påpeking fra den valgte revisor, bør det være adgang eller plikt for revisor til å gi signal om dette til vedkommende kontroll- eller tilsynsorgan.

En kan tenke seg at vedkommende ulovlige handling kan være direkte dekket av en særattestasjonsplikt. Underutvalget tenker seg i disse tilfellene at det mest nærliggende vil være at vedkommende offentlige myndighet, uavhengig av taushetspliktreglene, kan krev å få en nærmere begrunnelse fra revisor for

- at det ikke er avgitt eller kan avgis særattestasjon, eller
- at det blir avgitt negativ særattestasjon, eller
- at revisor trekker seg fra oppdraget.

Underutvalget går inn for at den valgte revisor får plikt til på forlangende å gi en slik nærmere begrunnelse. Underutvalget viser ellers til den særlige drøfting om skatteområdet i dette kapittel.

Dokumentasjon

Som ovenfor nevnt vil det kunne foreligge tilfeller hvor ledelsen av det reviderte foretaket ikke er interessert i å iverksette korrigerende tiltak på det feltet hvor revisor har avdekket ulovlige handlinger. Utfallet kan i et slikt tilfelle bli at revisor omtaler forholdet i revisjonsberetningen og/eller trekker seg fra oppdraget. Underutvalget vil påpeke at det er særlig viktig at den valgte revisor i slike tilfeller dokumenterer sine iakttakelser, det vil si det materiale som utgjør grunnlaget for revisors påpekninger og de henvendelser som revisor har gjort til foretakets ledelse om forholdet. Underutvalget finner imidlertid ikke grunn til å fremme noen konkrete forslag på dette området, da punktet anses dekket gjennom det generelle krav om at revisor alltid må kunne dokumentere sine revisjonsoppdrag. En er klar over at denne generelle dokumentasjonsplikten bare gjelder overfor Revisortilsynet.

Tidsfaktoren

Underutvalget har foran drøftet de tilfeller hvor revisor blir oppmerksom på et løpende ulovlig forhold eller lovbrudd som er i ferd med å skje. Det er foran referert til et eksempel gjengitt fra aksjelovkomiteens innstilling av 1952, hvor et selskaps enestyre var i ferd med å rømme med kassen. Med dagens teknologi og muligheter for rask overføring av midler på ulike måter, vil det kunne tenkes mer raffinerte metoder for dette enn de som var aktuelle i 1952. Eksempelet illustrerer at det finnes tilfeller hvor revisors normale rapporteringsmønster med brev til ledelsen osv. blir for langsomt i forhold til den foreliggende situasjonen. Som foran nevnt må det i slike tilfeller være adgang for den valgte revisor til å ta kontakt med et tilsynsorgan som har ansvar på vedkommende område, eventuelt til politiet, uten at dette defineres som et brudd på taushetsplikt. Underutvalget finner det vanskelig å utforme konkrete regler om når det kan være aktuelt for revisor å benytte seg av en slik adgang. Dette må avhenge av revisors skjønnsmessige vurdering av behovet i det enkelte tilfelle. Underutvalget viser til sin drøfting ovenfor, hvor underutvalget har konkludert med at dette er aktuelt hvis vesentlige samfunnsinteresser angripes eller hvis utenforstående tredjemenn er i ferd med å lide vesentlige tap, og revisors eventuelle inngrep kan begrense eller avverge disse tapene.

2.7.4.7 Taushetsplikt under straffesak

Reglene om taushetsplikt som ovenfor nevnt vil forhindre at revisor kan avgi forklaring, utlevere dokumentasjon fra sine arbeidspapirer mv. til politiet (påtalemyndigheten). Imidlertid stiller saken seg anderledes dersom revisor innkalles til rettslig vitneavhør. I slike tilfeller foreligger ikke taushetsplikt for den valgte revisor. Skriftlig informasjon kan politiet (påtalemyndigheten) få tilgang til gjennom rettslig beslutning om ransaking og beslag hos tredjemann (i dette tilfellet den valgte revisor) etter straffeprosessloven § 192 annet ledd. Revisor kan da ikke nekte å utlevere regnskapsmateriale, revisjonskorrespondanse eller arbeidspapirer under henvisning til taushetsplikt.

Det er åpenbart at politiet (påtalemyndigheten) vil kunne ha stor nytte av den informasjon som den valgte revisor innehar om sin klient, både muntlige opplysninger og skriftlig materiale som arbeidspapirer, revisjonskorrespondanse mv. Politiets (påtalemyndighetens) tilgang til detaljert informasjon er svært viktig i kartleggingen av hvorvidt objektive og subjektive vilkår for straff foreligger. Revisors (tidligere) klient vil – i de tilfeller det foreligger straffesak – ofte være mindre tilbøyelig til å bidra til å fremskaffe alle fakta om saken.

Underutvalget er kjent med at den valgte revisor etter den svenske aktiebolagslagen av 1975, "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, § 13, 2. ledd på oppfordring skal gi opplysninger om selskapets forhold til «undersøkningsledare i brottmål». På bakgrunn av det faktum at såvel skriftlig som muntlig informasjon etter dagens regelverk i Norge, kan fremskaffes av politiet (påtalemyndigheten) ved å gå veien om ransaking og beslag og rettslig avhør, er det etter underutvalgets oppfatning få reelle grunner som taler for å opprettholde en såvidt tungvint ordning for å skaffe fram informasjon, som den vi har idag. Underutvalget ser det som langt mer hensiktsmessig at det innføres en bestemmelse om at den valgte revisor, uavhengig av bestemmelser om taushetsplikt, på forespørsel kan fremlegge dokumentasjon og gi forklaring til politiet (påtalemyndigheten) under etterforskning av straffesak.

Underutvalget foreslår derfor at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – får adgang til avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet (påtalemyndigheten) på forespørsel. Dette må gjelde uansett om det er utferdiget siktelse eller tiltale i straffesak.

2.7.4.8 Underutvalgets forslag

Underutvalget går ikke inn for noen særskilt rapporteringsplikt for misligheter og eller andre regelverksbrudd til politiet (påtalemyndigheten).

Underutvalget finner det imidlertid lite tvilsomt at taushetsplikten i enhver sammenheng ikke kan være så absolutt utformet at den stenger for all rapportering av misligheter. En tar på denne bakgrunn opp forslag om at revisor – uten hinder av taushetsplikt – får adgang til avgi forklaring og fremlegge dokumenter for politiet (påtalemyndigheten) på forespørsel.

Videre tar en opp forslag om at den valgte revisor – uten hinder av taushetsplikt – selv kan ta initiativ til å varsle politiet (påtalemyndigheten) om mulige straffbare forhold i det revisjonspliktige foretaket. Underutvalget foreslår at regelverket på dette området må utformes slik at dersom en revisor benytter seg av en slik rapporteringsrett, skal dette fullt ut avhenge av revisors egen vurdering. En foreslår videre at hverken bruk eller manglende bruk av en slik rapporteringsadgang blir ansvarsbetingende for revisor.

Underutvalget vil peke på enkelte situasjoner der en slik rapportering kan fremstå som særlig aktuell:

- Det revisor er kommet over, gir grunn til å anta at nye lovbrudd av alvorlig karakter kan forekomme. Revisors kunnskap, om den blir rapportert videre, kan avverge fortsatte lovbrudd.
- Det revisor er kommet over, gir grunn til å anta at utenforstående tredjemann kan lide tap. Gjennom delaktighet i revisors kunnskaper kan skaden avverges.

Underutvalget foreslår videre at revisor på forespørsel fra kontroll- eller tilsynsorgan må ha plikt til å legge fram nærmere begrunnelse for manglende attestasjon, gitt at det dreier seg om et organ som kan kreve særattestasjon. Revisor må også av eget tiltak ha adgang til å orientere vedkommende organ om forhold som antas å være av betydning for organets kontroll- og tilsynsoppgaver.

8 ENKELTE SPESIELLE EMNER AV BETYDNING FOR DET OFFENTLIGE

I dette kapittel behandler underutvalget enkelte emner som ikke nødvendigvis har noen sterk indre sammenheng. Enkelte av emnene kan også sies å knytte an til *"Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov"* i kapittel 7 om taushetsplikt.

8.1 Revisors forhold til den revisjonspliktiges konkursbo

Når en virksomhet har gått konkurs oppnevner skifteretten en bostyrer som sammen med et kreditorutvalg utgjør bostyret, jfr. konkursloven § 83. I tillegg oppnevner skifteretten en borevisor, jfr. konkursloven §§ 77 og 90. Disse bestemmelsene gjelder dog ikke fullt ut ved forenklet bobehandling, jfr. konkursloven § 141.

For å få klarlagt hvilke disposisjoner som ble gjennomført i tiden før konkursen, og for å få avklart eventuelle straffbare forhold, vil valgt revisors opplysninger kunne være av stor betydning. Spørsmålet blir igjen om taushetsplikten er til hinder for at revisor kan gi opplysninger til bostyret (borevisor) når klienten har gått konkurs.

Det er forskjellige oppfatninger mht dette. Enkelte synes å mene at bostyret trer inn i alle rettigheter som styret hadde i virksomheten før konkursen, og at valgt revisor derfor er underlagt den samme opplysningsplikt overfor bostyret som overfor styret etter aksjeloven § 10-13. En slik fortolkning vil således være tilfredsstillende

mht bostyrets behov for informasjon. Andre hevder likevel at det ikke er selvsagt at bostyret inntre i alle konkursdebitors rettigheter. Revisors taushetsplikt er pålagt han først og fremst av hensyn til klienten, og det er spørsmål om klientens behov for beskyttelse også gjelder overfor bostyret (borevisor). Dersom en slik fortolkning legges til grunn, må revisor først innhente samtykke fra sin klient før han kan gi forklaring. Dersom dette ikke lykkes, vil bostyret være avhengig av den meget tunge fremgangsmåte i form av rettslige avhør i skifteretten for å få forklaring fra valgt revisor.

Slik regelverket er i dag kan det være grunnlag for å hevde at dette siste synspunktet formelt sett gjelder. Underutvalget kan likevel ikke se at hensynet til konkursdebitor skulle tilsi en slik fortolkning. Tvert i mot vil man ved en slik fortolkning bidra til å forsinke bobehandlingen noe som igjen kan føre til uheldige konsekvenser for alle interessegrupper inkl den lojale konkursdebitor. Hensynet til en konkursdebitor som har begått lovstridige handlinger, kan i denne sammenheng ikke tillegges noen vekt.

Det kan også diskuteres om hensynet til kontinuitet i den konkursrammede virksomheten burde tilsi at valgt revisor fortsatte som revisor også etter konkursen. Underutvalget ser imidlertid flere forhold som taler mot en slik løsning. For det første vil valgt revisor i mange tilfeller ha nedlagt sitt verv forut for konkursen. For det andre representerer dagens bobehandling med bostyre og borevisor en kontrollfunksjon mht virksomhetens regnskap, og i den forbindelse også mht om valgt revisor har utført sin revisjon etter god revisjonsskikk forut for konkursen. Det vises også til NOU 1993:16 hvor konkursloven § 141 er foreslått opphevet. Dette vil føre til at adgangen til å unnlate eller forenkle revisjonen av boet vil falle bort samt at det alltid skal oppnevnes borevisor.

Etter den svenske aktiebolagslagen har den valgte revisor plikt til å gi «*konkursförvaltare upplysningar om bolagets angelägenheter*» (aktiebolagen "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10, § 13, 2. ledd). Bestemmelsen forutsetter normalt at det fremsettes en begjæring til revisor om å gi slike opplysninger, men den valgte revisor er ikke forhindrede fra på eget initiativ å gi de opplysninger som han mener er av betydning. Begrunnelsen for bestemmelsen synes etter SOU 1993: 69 å være følgende (side 98):

«Även konkursförvaltaren kan informeras utan skade för bolaget. Antigen har företaget upphört i sin ursprungliga form eller så drivs rörelsen vidare av förvaltaren. I båda fallen kan revisorns iakttagelser vara till nytta för konkursförvaltaren.»

Om omfanget av revisors bistandsplikt er det videre uttalt:

«Bestämmelsen om att revisorn skall lämna upplysningar till nu nämnda personer tar dock inte sikte på att revisorn skall företa utredningar eller andra omfattande åtgärder utan endast stå till tjänst med faktiska upplysningar om förhållandena i bolaget.»

Underutvalget ser klart et behov for å avgrense revisors bistandsplikt på en hensiktsmessig måte. Det synes ikke hensiktsmessig å pålegge den tidligere revisor en plikt til å foreta større utredninger el.l. for konkursboet, men snarere en plikt til å stille eksisterende kunnskap og skriftlig materiale til disposisjon for bobestyreren.

2.8.1.1 Underutvalgets forslag

Det klargjøres i loven at boet (bostyret) trer inn i de rettigheter som konkursdebitor hadde overfor valgt revisor før konkursen. Dette innebærer at den valgte revisor må

forholde seg helt på samme måte overfor den revisjonspliktiges konkursbo som tidligere overfor den revisjonspliktige selv. Dersom konkursboet tar opp spørsmål om utlevering av revisjonskorrespondanse eller annet materiale som står i forbindelse med revisjonsoppdraget, vil det være avgjørende om oppdragsgiveren (den revisjonspliktige) selv ville hatt krav på dette.

8.2 Revisors tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale

2.8.2.1 Behovet for lovregulering

Spørsmålet om tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale har vært drøftet i ulike sammenhenger, og ble bl.a. tatt opp til vurdering under forberedelsene til ordningen med autorisasjon av regnskapsførere. Ot.prp. nr. 51 (1992-93) om lov om autorisasjon av regnskapsfører uttaler departementet således bla. følgende om tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale:

Utførelse av regnskapsføreroppdrag, revisjon mv. gjør det nødvendig at den regnskapspliktige stiller eget regnskapsmateriale (regnskapsbøker, bilag mv) til disposisjon for oppdragstakeren eller utleverer regnskapsmaterialet til denne. Slikt regnskapsmateriale er underkastet oppbevaringsplikt etter regnskapsloven § 11. Den regnskapspliktige må kunne råde over slikt materiale til enhver tid for å kunne oppfylle plikter etter regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. Etter departementets oppfatning kan *en oppdragstaker* ikke gjøre gjeldende tilbakeholdsrett i slikt materiale for uoppgjort krav på godtgjørelse for utføring av oppdrag eller for andre krav mot oppdragsgiveren.

En ser det videre slik at det heller ikke bør være noen adgang til å gjøre gjeldende tilbakeholdsrett for det regnskapsmateriale (bøker, årsoppgjør, oppgaver mv.) som oppdragstakeren utferdiger for oppdragsgiveren, og at dette bør fastslås i lov. Sett fra oppdragstakerens side innebærer dette i og for seg ikke noe annet enn at det må foretas en kredittvurdering av oppdragsgiveren, eventuelt slik at det kreves passende forskudd.

Lovbestemmelser om dette hører imidlertid ikke hjemme i en lov om autorisasjon av regnskapsførere, men bør i tilfelle inntas i regnskapsloven av 1977. Departementet vil komme tilbake til dette i forbindelse med andre endringer i regnskapsloven.

(Uthevelsen er gjort her)

Departementets drøftelse er ikke bare begrenset til *regnskapsføreres* eventuelle tilbakeholdsrett, men gjelder som det fremgår alle som etter oppdrag får befatning med og fysisk besittelse av den regnskapspliktiges regnskapsmateriale, herunder bl.a. den valgte revisor, også når det gjelder den del av materialet som oppdragstakeren har produsert selv.

2.8.2.2 Underutvalgets forslag

Underutvalget er av den oppfatning at vesentlig offentlige interesser kan bli skadelidende dersom det gjøres tilbakeholdsrett i regnskapsmateriale som den regnskapspliktige må kunne råde over til enhver tid for å kunne oppfylle plikter etter regnskaps-, skatte- og avgiftslovgivningen. En tar derfor opp forslag om at det slås fast at det ikke skal være adgang til å gjøre gjeldende tilbakeholdsrett i slikt regnskapsmateriale.

En vil legge til at dersom regnskapsmaterialet utleveres av revisor til skatte- eller avgiftsmyndighetene etter krav derfra, bør regelverket sørge for at materialet skal leveres tilbake til den som utleverte materialet. Med en slik ordning vil den

mulige nytte av en tilbakeholdsrett den rettmessige besitteren av materialet måtte ha ikke bli påvirket i videre utstrekning enn det som må til for å dekke offentlig behov.

8.3 Direkte innsending av revisjonsberetning til Regnskapsregisteret

2.8.3.1 Tidspunkt for innsending

Senest en måned etter fastsetting av årsregnskapet skal alle aksjeselskap sende et eksemplar av årsregnskapet og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret, jfr. aksjeloven § 11-14. Regnskapsloven § 16, 4. ledd har likelydende ordlyd. Ifølge forskrift av 07.12.1984 om innsendelsesplikt og offentlighet for årsregnskapet m.v. for regnskapspliktige virksomhet er innsendelsesplikten, for andre enn aksjeselskap, begrenset til regnskapspliktige som driver utvinning eller rørledningstransport av petroleum etter tillatelse gitt med hjemmel i lov. For aksjeselskaper er regelen at selskapets styre senest må ha sluttbehandlet og undertegnet årsregnskapet (sammen med adm. dir.) innen 31. mai i året etter regnskapsåret. Dette er også det seneste tidspunkt årsregnskapet kan stilles til rådighet for revisor. Revisor må senest avgi sin beretning 16. juni, på grunn av regelen om at denne senest skal være avgitt to uker før den ordinære generalforsamling i selskapet. Generalforsamling for behandling og fastsettelse av årsregnskapet må senest avholdes 30. juni. Dette tilsier at årsregnskap med revisjonsberetning senest innsendes til Regnskapsregisteret i Brønnøysund 31. juli.

For ansvarlige selskaper og kommandittselskaper skal årsregnskapet være fastsatt av styret eller selskapsmøtet og undertegnet senest 30. april i året etter regnskapsåret. Den samme fristen gjelder for enkeltmannsforetak. For revisjonspliktig virksomhet er dette også seneste frist for å stille årsregnskapet til rådighet for revisor. Revisor skal avgi sin beretning innen en måned, dvs. 31. mai. Dersom slike virksomheter driver utvinning eller rørledningstransport av petroleum skal årsregnskapet med revisors beretning innsendes til Regnskapsregisteret innen 30. juni.

Dersom selskapet og dets revisor forholder seg til maksimumsfristene, vil offentlig tilgjengelig revisjonsberetning først foreligge langt ute i neste regnskapsår. Dette vil i noen grad begrense verdien av revisjonsberetningen for offentlig myndighet, særlig for de organer som måtte ha behov for løpende oppdatert regnskapsinformasjon om foretaket.

2.8.3.2 Offentlige brukere

Revisor er en utenforstående, uhildet person som har til oppgave å foreta en gjennomgang av foretakets regnskaper, formuesforvaltning og interne kontroll. Han skal herunder se etter at selskapets ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for at regnskapet er i samsvar med gjeldende lovgivning og at det gir så fullstendige og spesifiserte opplysninger om selskapets gang og stilling som tilsies bl.a. av hensyn til lovbestemt oppgave- og opplysningsplikt. Dette fremgår bl.a. av revisorloven § 6, aksjeloven § 10-7 og revisjonsforskriften av 19.09.90, § 3-2.

En årlig beretning fra revisor på disse områdene (revisjonsberetning) må i utgangspunktet antas å være av interesse for de offentlige organer som har tilsynsoppgaver på dette området og som forvalter de ovennevnte bestemmelsene om oppgave- og opplysningsplikt. For å ivareta sine plikter må revisor ha utført en rekke kontrollhandlinger som også dekker disse offentlige organenes behov.

Stikkordmessig bør følgende offentlige myndigheter nevnes som aktuelle:

- Kredittilsynet, som har fått delegert administrativt ansvar for regnskapslovgivningen, og derfor har interesse av hvilke virksomheter som ikke oppfyller sine plikter på dette området.

- Poli og påtalemyndighet, som behandler de strafferettslige sider ved regnskapslovgivningen og avledede lovbrudd.
- Skatte- og avgiftsmyndighetene, som er de offentlige organene som i størst omfang mottar lovbestemte oppgaver fra de regnskapspliktige og som forvalter en lang rekke bestemmelser om opplysningsplikt.
- Andre tilsynsmyndigheter som forvalter bestemmelser om formuesforvaltning eller regnskap eller oppgave- og opplysningsplikter.

Det kan anføres flere årsaker til at disse offentlige organene bør ha tilgang til revisjonsberetningen på en mer direkte måte enn det som følger av dagens regelverk

For det første forvalter disse organene vesentlige samfunnsinteresser. Dette gjelder åpenbart skatte- og avgiftsmyndighetene, men også de offentlige organene som har administrativt ansvar for lovgivningen om regnskap og formuesforvaltning og som behandler brudd på denne lovgivningen. Det er viktig at markedsaktørene kan ha tillit til de regnskaper som fremlegges av foretakene, og det er derfor tilsvarende viktig at de offentlige myndigheter som har forvaltningsoppgaver på dette området ikke blir hindret av unødig strenge bestemmelser om taushetsplikt i sitt arbeid.

For det andre må dette sees i sammenheng med den økende grad av fokusering på økonomisk kriminalitet som et samfunnsproblem. I den utstrekning revisors arbeid kan bidra til bekjempelsen av økonomisk kriminalitet, bør ikke reglene om taushetsplikt være til hinder for dette, jfr. for øvrig "[Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov](#)" i kapittel 7.

Selv om den eksterne revisors generelle revisjonsarbeid og den avgitte revisjonsberetning vil være av betydelig interesse for disse offentlige organene, vil dette bare et stykke på vei kunne dekke disse organenes tilsynsbehov. Årsakene til dette er særlig at finansiell revisjon har et annet siktemål enn disse organenes behov, og at finansiell revisjon dessuten bygger på et vesentlighetsprinsipp som ikke er forenlig med disse organenes tilsynsbehov. Dette er en del av bakgrunnen for at det i lovgivningen foreligger en rekke bestemmelser om særattestasjoner fra den valgte revisors side, som til dels går langt ut over vanlig finansiell revisjon. En rekke offentlige organer har også bygget opp omfattende egne kontrollapparater for å ivareta slike spesielle revisjons- og kontrollbehov. Når det også tas hensyn til forslaget omtalt under "[Konsekvenser av endringer i forslag til ny aksjelov og ny regnskapslov](#)" i kapittel 7 om å unnta revisjonsberetning og revisjonsbrev fra taushetsplikt vis a vis myndighet som har lovhjemmel til å få fremlagt slike dokument fra revisors klient, antas de fleste offentlige regnskapsbrukere å få tilgang til revisjonsberetningen uten å gå veien om Regnskapsregisteret.

2.8.3.3 Andre eksterne brukere

Revisjonsberetningen, og bestemmelsen om at denne skal sendes til Regnskapsregisteret, tilsier imidlertid at denne er et offentlig dokument. For aksjeselskapene som overholder bestemmelsen i aksjeloven § 11-14 vil revisjonsberetningen være tilgjengelig for offentligheten og dermed for alle eksterne regnskapsbrukere. Ved ikke å overholde lovens tidsfrist vil informasjon gitt i årsregnskapet og revisors beretning bevisst kunne holdes tilbake overfor andre eksterne regnskapsbrukere enn offentlig myndighet, jfr. foran.

Revisor bør derfor ha anledning til å medvirke til at revisjonsberetningen blir tilgjengelig for *alleregnskapsbrukerne*, på et tidligst mulig tidspunkt. En mulig måte å gjøre dette på er å innføre en selvstendig plikt for revisor til å innsende revisjonsberetningen direkte til Regnskapsregisteret i Brønnøysund nå foretaket selv ikke har

gjort dette rettidig, jfr. for øvrig "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kap 6 til Stortingsmelding nr 1 (1991-92). Det kan også diskuteres om en slik plikt bør gjøres uavhengig av om den revisjonspliktige plikter å sende årsregnskapet til Regnskapsregisteret, jfr. foran. Underutvalget antar likevel at en revisjonsberetning uten et samlet årsregnskap vil ha begrenset verdi for regnskapsbrukerne Sett i sammenheng med den administrasjon en slik bestemmelse vil medføre, finner underutvalget ikke å ville foreslå å gjøre en slik innsendelsesplikt uavhengig av plikten til å sende årsregnskapet til Regnskapsregisteret.

2.8.3.4 Underutvalgets forslag

Det foreslås innført en selvstendig plikt for revisor til å sende revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. Dette skal likevel bare gjelde i de tilfelle hvor det revisjonspliktige foretaket har unnlatt å sende revisjonsberetningen til registeret i rett tid. Plikten begrenses til de virksomheter som etter regnskapslovgivningen plikter å sende årsregnskapet til registeret.

8.4 Direkte melding til Foretaksregisteret ved revisorskifte

2.8.4.1 Behov for offentlig informasjon

Ifølge foretaksregisterloven skal det ved melding til Foretaksregisteret om registrering av foretak opplyses om hvem som er revisor og dessuten vedlegges en erklæring fra revisor om at han mottar valget. Plikten til å gi slik melding påligger innehaver (enkeltmannsforetak), ansvarlige deltakere (ansvarlige selskap og kommandittselskap) og styremedlem (andre foretak). Opplysningene skal meldes Foretaksregisteret før næringsvirksomheten begynner. Aksjeselskap, andre selskap med begrenset ansvar og stiftelser, foreninger og andre innretninger skal, selv om næringsvirksomhet ikke har begynt, meldes til Foretaksregisteret innen 6 måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet. Det vises til foretaksregisterloven § 4-1.

Dersom revisor fratrer påligger det de samme personer å melde endringen til Foretaksregisteret. Revisor selv har en rett, men ikke plikt, til å melde sin fratreden, jfr. foretaksregisterloven § 4-6.

Når det gjelder spørsmålet om direkte melding til Foretaksregisteret fra revisor, antar vi at dette først og fremst vil være nyttig ved fratreden som revisor, det være seg ved revisorskifte som i andre tilfeller hvor revisjonsoppdraget opphører. Ved revisorskifte vil en slik melding sikre at Foretaksregisteret holdes løpende ajour. Dersom revisor finner å måtte trekke seg fra oppdraget, er det særdeles viktig at revisors avgang blir meldt Foretaksregisteret. Foretaksregisteret vil da rette en henvendelse til foretaket, og eventuelt oversende saken til skifteretten. Dette kan igjen bidra til at selskap blir oppløst eller avviklet på et langt tidligere tidspunkt. Fra revisors side må det også være ønskelig at han blir slettet fra registeret så tidlig som mulig, særlig gjelder dette i de tilfeller hvor revisors klient opptrer i uoverensstemmelse med lovgivningen.

Når det gjelder melding ved registrering av foretak, anser vi ikke en melding direkte fra revisor å være like praktisk. En større gruppe foretak (aksjeselskap mv) vil ha en 6 mnd frist for å melde sin virksomhet til registeret. Dersom revisor melder sin tiltreden før selskapet er registrert vil Foretaksregisteret ikke ha noe selskap å knytte opplysningene til. Et annet spørsmål vil være om revisor burde ha en selvstendig plikt til å melde sin tiltreden innenfor samme tidsrom som virksomheten selv. Dette vil ha betydning i de tilfeller hvor virksomheten ikke sender inn registreringsmelding til Foretaksregisteret til rett tid. På den annen side må det antas at revisor i

slike tilfeller vil ta de nødvendige skritt overfor sin klienten for å bringe forholdet i orden.

2.8.4.2 Underutvalgets forslag

Det innføres en selvstendig meldeplikt for revisor overfor Foretaksregisteret ved skifte av revisor.

9 KRAV TIL REVISORS HABILITET OG UAVHENGIGHET

9.1 Generelt

Det er en helt grunnleggende forutsetning at den valgte revisor skal være uavhengig av det foretaket som revideres. Revisor må kunne oppfattes som en objektiv, utenforstående gransker i forhold til det reviderte foretaket. Revisors habilitet er viktig for at omverdenen kan feste lit til revisors vurderinger og konklusjoner.

Det er vanlig å dele inn revisors uavhengighet i «*independence in appearance*» og «*independence in fact*». Revisor kan fremstå for omgivelsene som uavhengig, uten faktisk å være dette. Det kan forekomme at revisor står i et for omverdenen skjult avhengighetsforhold til foretaket eller noen personer som har interesser i foretaket, og derfor faktisk ikke har den nødvendige uavhengighet. Det kan også foreligge kjente former for økonomiske avhengighetsforhold eller andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans uavhengighet som revisor.

Bestemmelsene om revisors uavhengighet og habilitet er gitt i revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4. Det fremgår av disse bestemmelsene at følgende forhold i utgangspunktet anses som inhabilitetsgrunner:

- eierinteresser i det foretak som revideres,
- lån eller sikkerhetsstillelse fra eller til foretaket som revideres,
- daglig ledelse eller ansettelse i foretaket som revideres,
- deltakelse i noen av de styrende organer i foretaket som revideres,
- ansvar for eller deltakelse i utførelsen av bokføring, formuesforvaltning, verdigrunding, konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet mv. i foretaket som revideres,
- samarbeid-, underordnings- eller avhengighetsforhold til foretaket eller personer knyttet til foretaket som revideres,
- slektskap eller ekteskapslignende forhold til nærmere angitte personer knyttet til foretaket,
- tilsvarende forhold som ovenfor nevnt til eventuelt morselskap.

Revisor er videre inhabil dersom det foreligger andre særlige grunner som er egnet til å svekke tilliten til hans uavhengighet som revisor. Hvis revisor utfører rådgivningstjenester for samme foretak som revideres, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om hans uavhengighet. Revisor kan likevel foreta teknisk utarbeiding av årsregnskap, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsregnskap eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler.

I revisjonsforskriften av 19.09.90, § 2-1, er det gitt regler for revisjonsselskaper når en av deltakerne i selskapet er inhabil etter de ovennevnte reglene. Det er ikke konkret uttalt at disse krav om uavhengighet også gjelder for den revisor som avgir lovbestemte særattestasjoner. Det er likevel nokså opplagt at så må være tilfelle. Dersom en revisor eller et revisjonsselskap opptrer utad med yrkesbetegnelsen registrert eller statsautorisert revisor, vil det i alminnelighet bli oppfattet slik at vedkommende opererer under det regelverk som gjelder for vedkommende yrke. Etter underutvalgets oppfatning er det vesentlig at revisorloven tar konsekvensen av

dette, og utvetydig slår fast at det alminnelige regelverket fullt ut gjelder i slike sammenhenger. Underutvalget foreslår derfor at revisorloven gis en utforming som gjør det klart at disse kravene til uavhengighet også fullt ut må gjelde for en revisor som avgir lovbestemte særattestasjoner.

9.2 Særlig om den valgte revisors rådgivningsvirksomhet

Et av de områdene som berører revisors uavhengighet og som har vært gjort til gjenstand for omfattende drøfting i de senere år, er det nokså vanlig forekommende tilfellet at samme revisor eller revisjonsselskap både utfører rådgivning og lovbestemt revisjon eller lovbestemt særattestasjon for samme klient. Det har vært reist innvendinger dels mot arten av rådgivningstjenester som utføres av de valgte revisorer overfor deres revisjonsklienter og dels mot omfanget av rådgivningsvirksomheten, som dersom det blir for betydelig, kan utgjøre en fare for revisors uavhengige stilling i forhold til foretaket.

Underutvalget viser bl.a. i drøftingen i NOU 1985: 36 om dette. Flertallet i det daværende utvalget foreslo, som et tiltak for å sikre større grad av uavhengighet på dette området, at NSRF's regler for god revisorskikk § 1-5 skulle tas inn i revisorloven og aksjeloven. Dette ble også fulgt opp i praksis. Dette utvalgets flertall konkluderte slik:

«Utvalget er kommet til at det ikke vil være mulig å gjennomføre et totalt forbud mot revisors rådgivning overfor klienter. Dette ville f.eks. medføre at revisor ikke ville kunne legge frem de riktige løsninger ved regnskapsdisposisjoner der revisor har påpekt feil. Utvalgets flertall, dvs. alle medlemmer unntatt Tjølsen, mener imidlertid at det er behov for å ta standpunkt til revisors rådgivning i Al. § 10-5 og Revl. § 5 ved at de tilføyes et nytt annet ledd med samme ordlyd som § 1-5 i NSRF's regler for god revisorskikk.»

Bestemmelsen som ble tilføyd i disse lovene, og som senere ikke er endret, fikk følgende ordlyd:

«Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet.»

Flertallet i det daværende utvalget ga samtidig uttrykk for at man var klar over at det med en slik bestemmelse fortsatt ville være vanskelig i konkrete tilfeller å trekke grenser mellom tillatt og ikke tillatt rådgivning, men man anså ovennevnte forslag som et skritt i riktig retning for å fremme uavhengigheten også for de revisorer som ikke var medlem av NSRF.

Underutvalget er enig i at uavhengighetsproblemet ikke ble fullt ut løst ved ovennevnte lovendring.

Når man i ettertid skal vurdere den nye bestemmelsen som kom inn i lovgivningen som følge av det tidligere utvalgets utredning, må det legges til grunn at den inkluderer krav til «independence in fact». Det må videre legges til grunn at begge de følgende sider ved uavhengighetsproblematikken kan innfortolkes:

1. at revisor ikke må komme i den uheldige situasjon at han ved etterfølgende revisjon skal vurdere regnskaper som er utarbeidet av ham selv eller bygger på hans egne verdivurderinger eller problemløsninger eller konkrete anbefalinger om vurdering av regnskapsposter mv., evt. tilsvarende anbefalinger som andre i hans revisjonsselskap har gitt, og
2. at revisor må unngå å ha så stor økonomisk interesse i rådgivningsvirksomheten overfor klienten, at dette kan utgjøre et problem i forhold til hans evne til å være

uavhengig ved revisjonen.

I St.prp. nr. 1 (1991/92) «Gul bok» er følgende uttalt om revisorenes rådgivningsvirksomhet:

«Etter departementets oppfatning må det gjennomføres en skjerping av dette bl.a. på følgende punkter:

- Om de valgte revisorenes rådgivningsvirksomhet, slik den tar form i praksis, er forenlig med gjeldende regelverk og den kontrollfunksjon som er revisors primære oppgave.
- Om regelverket mer presist bør begrense den valgte revisors adgang til å gi råd eller regnskapsmessig bistand til den bedrift som skal revideres. Hvor godtgjørelsen for revisors rådgivningstjenester utgjør et vesentlig beløp i forhold til den samlede godtgjørelse til revisor bør grensen normalt være nådd. Hvor revisors kontroll av bedriften er av særlig samfunnsmessig betydning, f.eks. der revisjonen gjelder bedrifter innenfor bank, forsikring og børsnoterte selskaper, bør utgangspunktet etter Regjeringens oppfatning være at oppdrag som økonomisk, skattemessig eller administrativ rådgiver ikke er forenlig med funksjonen som valgt revisor etter revisorlovgivningen. Forøvrig antar en at det bør vurderes om det på dette punkt er grunn til å skille mellom revisjon av større eller mindre bedrifter etter kriterier basert på antall ansatte, omsetningstall el. lign.
- Hvor revisor har påtatt seg den kombinerte rolle som rådgiver og valgt revisor, bør loven kreve at revisor gir opplysning om forholdet i revisjonsberetningen.»

Underutvalget har vurdert de ovennevnte betenkelighetene mht. kombinasjonen revisjon og rådgivning, og har drøftet hvilke tiltak som kan være aktuelle for å styrke revisors uavhengighet på dette området. I tillegg til å foreta en generell drøfting av problemstillingen, har underutvalget festet seg ved følgende fire hovedpunkter:

1. Klargjøring av grensen mellom revisjon og tillatt rådgivning på den ene siden og tjenester som ikke kan utføres av foretakets valgte revisor på den andre siden.
2. Klargjøring av revisors ansvar ved utførelse av rådgivningstjenester.
3. Ytterligere krav om notoritet over revisors virksomhet på rådgivningssiden.
4. Større grad av offentlighet omkring omfanget av den valgte revisors rådgivningstjenester.

I tillegg har underutvalget vurdert om det kan være hensiktsmessig å ha differensierte regler for revisjon av store og små foretak når det gjelder kombinasjonen revisjon og rådgivning, jf. sitatet fra St.prp. nr. 1 (1991/92) «Gul bok» ovenfor.

Når det gjelder revisjon, vil en imidlertid bemerke at spørsmålet om tiltak som kan lempe på kostnadene ved revisjon i små foretak ikke meningsfylt kan gjennomføres ved at selve revisjonsarbeidet blir begrenset. Konstnadsfaktoren er i første rekke et spørsmål som har å gjøre med hvor en setter revisjonspliktgrensen. Underutvalget nøyer seg på dette punkt med å konstatere at reglene om revisjonspliktgrensen nylig er endret, og finner ikke tilstrekkelig grunn til å ta opp noen drøftelse om dette spørsmål nå.

2.9.2.1 Den valgte revisors rådgivning – generelt

Underutvalget har mottatt signaler om at enkelte valgte revisorer for mindre foretak går svært langt mht. å gi konkrete råd og anbefalinger om regnskapsmessige og skattemessige løsninger overfor klientene. Det synes å forekomme at den valgte revisor foretar årsavslutninger – ikke bare teknisk, men også innholdsmessig. Begrunnelsen synes å være at det foreligger manglende kompetanse hos klienten, som derved kompenseres av den valgte revisor.

Underutvalget vil i denne sammenheng peke på at det i slike tilfeller i høy grad kan stilles spørsmålsteget ved om den valgte revisor har den nødvendige uavhengighet i forhold til det materiale som skal revideres. Dessuten vil en slik praksis være i strid med den nåværende revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4.

Underutvalget har forståelse for at det i mindre foretak, f.eks. enkelt- og fåmannsaksjeselskaper, kan være slik at ingen i foretaket har kompetanse til å utarbeide utkast til årsavslutningsposter og i hvert fall ikke kompetanse til å utarbeide utkast til fullstendig årsregnskap. Dette faktum taler for at den valgte revisor bør ha anledning til å gå langt mht. å utføre dette. På den annen side vil dette skape konflikt i forhold til revisors uavhengighet. En måte å løse denne problemstillingen på, kunne være å frita disse mindre foretakene for revisjonsplikt. Underutvalget har vurdert et slikt scenario, kombinert med opprettholdelse av særattestasjonsplikten overfor ligningsmyndighetene og eventuelle andre offentlige organer.

En slik løsning reiser en rekke nye problemer. Dersom en slik løsning overhode skal være noen løsning, måtte den forutsette at særattestasjoner ikke var underlagt de samme krav til uavhengighet som ved revisjon. Det kan i så fall stilles spørsmålsteget ved verdien av særattestasjonene generelt sett. Underutvalget har ovenfor, under "*Innledning*" i punkt 9.1, gått motsatt vei og foreslått at revisorloven må gis en utforming som gjør det klart at kravene til uavhengighet også fullt ut må gjelde for en revisor som avgir lovbestemte særattestasjoner.

Dessuten ville en slik situasjon medføre at det for et betydelig antall regnskapspliktige skattytere kun ville foreligge særattestasjonsplikt overfor ligningsmyndighetene, uten en parallell revisjonsplikt. Dette ville medføre behov for å definere innholdskrav for særattestasjoner overfor ligningsmyndighetene på en helt annen måte enn idag. Etter dagens system er denne særattestasjonsplikten knyttet til utførelsen av revisjonen, og kommer som et tilleggskrav til denne. Dersom revisjonsplikten skulle bortfalle, måtte særattestasjonspliktens innhold bygges opp helt fra bunnen. Underutvalget finner dette lite praktisk.

Underutvalget har derfor isteden vurdert hvordan man ved tilpasninger innenfor dagens system kan styrke revisors uavhengighet, i de tilfeller revisor også utfører rådgivning for sin revisjonsklient. Underutvalget viser til punktvis drøftelse nedenfor.

2.9.2.2 Grensen mellom revisjon, tillatt rådgivning og ikke-tillatte tjenester

Underutvalget mener at det er behov for å styrke den valgte revisors faktiske uavhengighet, særlig i de situasjoner hvor revisor samtidig opptrer som rådgiver for klienten. Dette har betydning såvel for det offentlige som for private regnskapsbrukere, som må kunne legge til grunn at revisor som en utenforstående gransker, har foretatt en uavhengig vurdering av foretakenes regnskaper mv. En måte å oppnå dette på, kan være forbudslinjen, dvs. å opprettholde og skjerpe – eller i det minste klargjøre – grensen mellom tillatt og ikke-tillatt aktivitet innenfor området rådgivning og andre tjenester som ikke er revisjon, kombinert med en strengere håndheving av denne grensen. Underutvalget vil nedenfor gjennomgå dagens regelverk på dette

området og drøfte eventuelle behov for justeringer med tanke på at den valgte revisor ikke skal «møte seg selv i døren» når han utfører sitt revisjonsoppdrag.

Det foreligger idag ingen klar definisjon i revisorloven eller forskriftene av tillatt rådgivning på den ene siden og tjenester som ikke kan utføres av foretakets valgte revisor på den andre siden. Underutvalget viser imidlertid til følgende mer generelle bestemmelser i revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4, begges første ledd nr. 3:

«Til revisor kan ikke velges..... den som..... har ansvar for eller deltar i utførelsen av bedriftens (selskapets) bokføring eller formuesforvaltning, utarbeiding av årsberetning, verdivurdering, eller som gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i et årsoppgjør, eller har tilsvarende verv eller stilling.....»

og i begges tredje ledd:

«Når revisor utfører rådgivningstjenester overfor sin revisorklient, skal revisor ikke engasjere seg slik at dette kan påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Bestemmelsene i denne paragraf skal ikke være til hinder for at revisor kan foreta teknisk utarbeiding av årsoppgjør, gi råd om de alminnelige kravene til innholdet i et årsoppgjør eller om innholdet i regnskapslovgivningens vurderingsregler.»

Bestemmelsene gjelder tilsvarende hvis revisor står i nærmere definert slektskapsforhold eller er samboer med noen person som nevnt i første ledd nr. 3. De gjelder også i de tilfeller hvor en annen deltaker eller medarbeider i revisjonsvirksomheten eller et annet foretak hvor den valgte revisor eller revisorvirksomheten har bestemmende innflytelse, utfører ovennevnte tjenester.

NSRF's styre har ved uttalelse av 08.11.92 om forholdet mellom revisjon og rådgivning for den valgte revisor, søkt å trekke opp grenser mellom ulike former for tjenester som revisorer utfører. Følgende hitsettes fra "*Aktuelle begrep*" i kapittel 2 om rådgivning:

«Rådgivning omfattes av to elementer – regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand.....

Regnskapsteknisk bistand vil omfatte teknisk utarbeidelse av regnskap, konsernoppgjør, budsjetter, selvangivelser med vedlegg, fusjonsprospekter o.l. Revisor kan utføre slik bistand så lenge revisor kun setter opp disse papirene basert på ledelsens instruksjoner og ledelsens vurderinger. Hensikten med denne bistanden er at de utarbeidede dokumentene skal være i overensstemmelse med formelle krav i lover og regler.

Konsulentbistand for øvrig vil gjelde all den rådgivning revisor kan yte sin revisjonsklient. Det er viktig å være klar over at revisor ikke kan utføre konsulentbistand hvor han deltar i beslutningsprosessen – eller påvirker verdsettelse av poster i årsoppgjøret. Verdsettelsen er ledelsens ansvar.....

Regelen om at revisor ikke skal delta i verdsettelsen forhindrer ikke revisor i å uttale seg om ledelsens verdsettelse av regnskapsposter før revisjonsberetningen avgis, slik at ledelsen får anledning til å revurdere sine synspunkter og avgi et regnskap revisor kan godta.»

Revisors tjenester inndeles i denne uttalelsen deretter i følgende punkter:

- 1 (a – d) Lovbestemt revisjon
(e – i) Annen revisjonsmessig bistand
- 2 (a – g) Regnskapsteknisk bistand og konsulentbistand den valgte revisor kan utføre
- 3 (a – f) Konsulentbistand den valgte revisor ikke kan utføre

Punkt 1 (e – i) og 2 (a-g) omfatter den form for rådgivning som etter sin art kan foretas av den valgte revisor, slik NSRFs styre har vurdert det.

Punkt 1 (e – i) består av følgende poster:

1. Utvidet revisjon av deler av regnskapsmateriale, intern kontroll eller forvaltning etter anmodning fra ledelsen, hvor revisjonsteknikker benyttes.
2. Begrenset revisjon av delårsrapporter hvor det avgis egen erklæring.
3. Revisjon av fusjonsprospekter, børsintroduksjon, kapitalutvidelse-sprospekter e.l., hvor arbeidet resulterer i en eller annen form for revisjonserklæring.
4. Det kontrollarbeidet som ligger til grunn for attestasjon fra revisor på oppgaver til myndighetene, forsikringsselskaper, næringsorganisasjoner e.l.
5. Spesiell granskning etter anmodning av ledelsen hvor revisjonsteknikker benyttes (eks.: granskning av forhold hos kunde, leverandør eller annen samarbeidspartner, granskning i forbindelse med underslag og granskning for å avdekke årsaker til svikt i resultat).

Punkt 2 (a – g) omfatter:

1. Teknisk utarbeidelse av regnskap, konsernoppgjør, budsjetter, selvangivelse ol. basert på prinsipper og vurderinger utført av ledelsen.
2. Gruppere eller på annen måte bearbeide regnskapet slik at denne kan danne et hensiktsmessig grunnlag for ledelsens beslutninger (eks.: sette opp aldersfordelte saldolister, beregne nøkkeltall etc.)
3. 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 til rutineendringer.
4. Veilede i opplegg for regnskapsføring eller for instruksjoner som skal fremskaffe regnskapsmateriale.
5. Utrede konsekvenser ved valg av ulike regnskapsmessige eller skattemessige alternative løsninger.
6. Bistand ved skatteklager eller henvendelser til skattemyndighetene.
7. Gjennomgå regnskaper til mulige oppkjøpskandidater for å avdekke forhold en kjøper bør være klar over.

Punkt 3 (a-f) omfatter:

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

Underutvalget har vurdert dagens regelverk på området generelt og de enkelte regler og uttalelser spesielt.

Generelt skal bemerkes at flere innvendinger har vært reist mot å skjerpe forbudet på dette området ytterligere. Underutvalget vil punktvis nevne:

- At revisor kommer i en umulig situasjon dersom han skal påpeke feil og uakseptabel atferd uten å kunne gi konkrete signaler om hva som er korrekt og akseptabelt på vedkommende område.
- At kvaliteten av foretakenes regnskapsmessige og skattemessige årsregnskap mv. vil synke som følge av innføring av rigide regler på dette området, og at dette derfor vil virke mot sin hensikt.
- At klienten både ønsker og forventer at revisor skal bistå på områder der klienten mangler kompetanse og hvor revisor har slik kompetanse, og at rådgivning derfor uansett vil tvinge seg fram.
- At innføring av strenge forbudsregler vil medføre at man formelt sett tilpasser seg et slikt regelverk, uten at dette har noen praktisk effekt – f.eks. ved å opprette rådgivningsselskaper parallelt med revisjonsselskapene.
- At det vil være svært vanskelig å definere grensen mellom tillatte og ikke-tillatte tjenester, og at dette i realiteten er et spørsmål om etikk; noe som vanskelig lar seg detaljregulere.
- At det vil foreligge en åpenbar risiko for at aktiviteter som hittil har vært betegnet som rådgivning alternativt vil bli definert som revisjonstjenester, bl.a. fordi grensdragningen vil være et problem.

Underutvalget legger i sin vurdering betydelig vekt på disse innvendingene – selv om underutvalgets medlemmer vektlegger hver enkelt innvending noe ulikt. Underutvalget peker videre på at man i flere andre land har drøftet disse problemstillingene og prøvd å komme fram til løsninger, men funnet dette svært vanskelig. Underutvalget vil derfor søke å finne alternativer til å gå videre på forbudslinjen, jf. *"Utvalgets vurdering av fremtidig generelt utdanningsbehov"* i punktene 9.2.3 – 9.2.5 nedenfor.

Dette betyr imidlertid ikke at underutvalget mener at det bør være et «fritt fram» for den valgte revisor mht. å utføre alle former for regnskaps-, konsulent- og rådgivningstjenester overfor sine revisjonsklienter. Følgende forbud, som finnes i dagens regelverk, må etter underutvalgets oppfatning videreføres:

- forbudet mot å ha eierinteresser i det foretak som revideres,
- forbudet mot lån eller sikkerhetsstillelse fra eller til foretaket som revideres,
- forbudet mot å være daglig leder eller i ansettelsesforhold til foretaket som revideres,
- forbudet mot å delta i bokføringen eller formuesforvaltningen til foretaket som revideres,
- forbudet mot å stå i samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til foretaket som revideres,
- identifikasjonsreglene i dagens regelverk,
- det generelle forbudet når det foreligger andre grunner som er egnet til å svekke tilliten til uavhengigheten som revisor, og
- forbudet mot å engasjere seg i rådgivning slik at dette kan påvirke eller reise spørsmål om revisors uavhengighet.

Når det gjelder dagens bestemmelser som setter forbud mot å ha ansvar for eller delta i utførelsen av verdivurderinger og gi konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet, jf. revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4, mener underutvalget at disse dels er uklart utformet, og det synes også for underutvalget som at disse praktiseres noe ulikt idag. Det foreligger derfor etter underutvalgets mening behov for å klargjøre dette punktet.

Det synes for underutvalget som at det er særlig behov for å presisere forskjellen mellom på den ene side de arbeidsoppgaver som utføres og på den annen side de funksjoner som utøves i eller på vegne av foretaket, når det gjelder vurdering av forbudet mot å foreta verdivurdering og anbefaling om vurdering av poster i et årsregnskap. Utgangspunktet er at det er foretakets ledelse som har ansvaret for å foreta verdivurderinger og valg mellom metoder ol. i regnskapsmessig og skattemessig årsregnskap mv. (ansvar for funksjonene). Den valgte revisor kan ikke ved sin aktivitet endre på dette utgangspunktet. Den valgte revisor må aldri påta seg å utføre funksjoner i foretaket eller underlagt foretaksledelsens instruksjon, fordi dette vil berøre revisors uavhengighet i forhold til den samme foretaksledelsen.

Forbudet bør derfor etter underutvalgets mening ikke rette seg mot revisors utøvelse av oppgaver som går ut på å utrede alternativer og konsekvenser, gi veiledning og råd og anbefalinger om regnskapsmessig, skattemessig, avgiftsmessig eller annen behandling i regnskap eller årsregnskap. Forbudet bør isteden gå ut på at den valgte revisor ikke kan påta seg å utføre funksjoner underlagt foretakets eller foretaksledelsens instruksjonsmyndighet. Dette innebærer videre at den valgte revisor ikke kan foreta prinsippvalg eller verdivurderinger på foretakets vegne i forbindelse med avgivelse av regnskapsmessig eller skattemessig årsregnskap el.l.

Dagens praksis med at revisor foretar den tekniske regnskapsavslutningen for foretakene, med utarbeidelse av årsregnskap, ligningsskjemaer mv. bør imidlertid etter underutvalgets oppfatning kunne fortsette, så lenge revisor ikke involverer seg i beslutningsprosessen hva gjelder årsavslutningspostene og de skattemessige vurderingene. Ressursene til selv å utføre dette, er i svært mange foretak små eller ikke-eksisterende. Det er heller ikke uvanlig – i de tilfeller foretaket benytter seg av ekstern regnskapsfører – at regnskapsfører overlater dette arbeidet med teknisk årsavslutning, selvangivelser mv. til den valgte revisor, på grunn av sistnevntes spesielle kompetanse på dette området. Underutvalget vil peke på at revisors arbeid på dette området også er nyttig for det offentlige, ettersom revisors arbeid kan sikre mer korrekte, nøyaktige og informative årsregnskap og ligningsdokumenter.

Underutvalget vil kun i begrenset omfang gå inn på en vurdering av NSRF's styres uttalelse av 08.11.92 om forholdet mellom revisjon og rådgivning for den valgte revisor. Underutvalget vil imidlertid peke på at det eventuelt foreligger behov for justeringer i forhold til underutvalgets forslag ovenfor.

Når det gjelder uttalelsen av 08.11.92, post 1e) vil underutvalget imidlertid peke på at dette ligger i grenselandet mot det området hvor det er satt forbud i revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4.

Revisor må etter disse lovbestemmelsene ikke ha ansvar for eller delta i utførelsen av foretakets formuesforvaltning. Underutvalget vil i denne sammenhengen vise til at Kredittilsynet i et rundskriv av 09.02.95 til forretningsbanker, sparebanker, livs- og skadeforsikringselskaper bl.a. har uttalt:

«2. Det er ikke noe i veien for at all linjeuavhengig vurdering og testing av den interne kontroll (operasjonell revisjon) overføres til eksternt konsulent- eller revisjonsforetak hvis dette foretaket samtidig ikke ivaretar den lovbefalte revisjonen av årsoppgjøret. Det må normalt være en del av ledelsens styringsrett å velge om man ønsker funksjoner utført av eget personell eller innleiet arbeidskraft.

3. Kredittilsynet slutter seg til SEC's syn og vil tilrå at man ikke benytter det revisjonsforetak som utfører den lovbefalte revisjonen for operasjonelle arbeidsoppgaver, – uavhengig av om revisjonen utføres av egne team. Revisor vil kunne komme i en uheldig dobbeltrolle ved først å være underlagt institusjonens ledelse ved vurdering og rådgivning om organisas-

jon og rutiner, for deretter ved den lovbefalte revisjonen å måtte legge til grunn de samme rutiner og kontrolltiltak.»

Underutvalget viser til sin drøfting om rådgivning ovenfor, og vil også på dette punktet peke på at det etter underutvalgets oppfatning er behov for å skille mellom arbeidsoppgaven og funksjonen når det gjelder operasjonell revisjon. Formuesforvaltning og intern kontroll er foretaksledelsens ansvar. Revisor må aldri påta seg å utføre slik funksjon i foretaket eller på annen måte som en funksjon underlagt foretaksledelsen, fordi dette vil berøre revisors uavhengighet av den samme foretaksledelsen. Revisor kan imidlertid utføre operasjonelle revisjonsoppgaver eller arbeid med operasjonelle elementer, f.eks. når dette er nødvendig som ledd i revisjonen.

Etter underutvalgets mening er det liten grunn til å innta et såvidt generelt standpunkt bare overfor banker og forsikringsselskaper. Underutvalget mener derfor at det bør presiseres i tilknytning til punkt 1e) at den valgte revisor ikke parallelt kan være lovbestemt revisor og påta seg noen operasjonell revisjonsfunksjon.

Underutvalget har ovenfor drøftet en grensedragning mht. hvilke typer rådgivningsaktiviteter som kan og ikke kan utføres av en valgt revisor i forhold til revisjonsklientene. En alternativ eller komplementær form for avgrensning som har vært diskutert, er å sette en grense i beløp eller prosent av det samlede honorar som maksimalt kan utgjøre honorar for andre tjenester enn revisjon. Begrunnelsen for en slik bestemmelse ville eventuelt være å demme opp for de tilfeller hvor rådgivningen i sum utgjør en så stor andel av revisors totale tjenesteyting overfor virksomheten, at det blir tvil om revisors økonomiske uavhengighet av foretaket og om den valgte revisor i for stor grad har identifisert seg med foretaket.

Underutvalget har likevel ikke ansett dette som noen farbar vei. Tilfeldige behov som oppstår i et foretak et enkelt år, kan føre til at rådgivningsdelen blir særlig stor et slikt enkelt år, uten at det er noe betenkelig i dette. Dessuten ser underutvalget betydelige problemer mht. å definere konkret hva som eventuelt skal være revisjon og revisjonslignende aktiviteter på den ene siden (inkl. særattestasjoner) og rådgivning på den andre side.

Underutvalgets konklusjoner ovenfor vil til en viss grad kunne oppfattes som en liberalisering i forhold til dagens regelverk, og til en viss grad også i forhold til dagens praksis på dette området. Underutvalget viser til sin begrunnelse ovenfor mht. dette. På den annen side ønsker underutvalget å påpeke at slik liberalisering ikke bør gjennomføres uten at det parallelt iverksettes balanserende tiltak.

Som ovenfor nevnt berører dette punktet revisors habilitet, og særlig den grad av tillit som en regnskapsleser – i offentlig og privat sektor – kan ha til revisors bekreftelse. Av hensyn til brukergruppene er det derfor etter underutvalgets oppfatning samtidig å iverksette tiltak på følgende områder:

- skjerping eller presisering av revisors ansvar ved utførelse av rådgivningstjenester,
- krav til notoritet over revisors virksomhet på rådgivningssiden,
- større grad av offentlighet omkring revisors rådgivningstjenester.

Underutvalget legger til grunn som en premiss for sitt forslag i dette kapittel – 9.2.2 – at det parallelt iverksettes tiltak på de nevnte områdene. Slike tiltak er nærmere drøftet i de etterfølgende kapitlene.

2.9.2.3 *Revisors ansvar ved rådgivning av egen revisjonsklient*

Underutvalget har ovenfor påpekt at det er behov for tiltak med sikte på at brukerne av revisjonsberetningen og særattestasjonene kan ha et grunnlag for å vurdere revi-

sors uavhengighet i de tilfeller hvor revisor parallelt utfører rådgivningstjenester for klienten. Underutvalget menet at også et utvidet tilsyn på dette området vil være et element i retning av å sikre revisors uavhengighet, og vil kunne bidra til å skjerpe revisorenes aktsomhet på dette området. Underutvalget mener at det fra det offentlige side er ønskelig å fokusere sterkere på revisors ansvar i forbindelse med de råd han gir til sin revisjonsklient. Når det gjelder lovbestemt revisjon og særattestasjoner er revisors ansvar drøftet i egne kapitler i underutvalgets utredning. Når det gjelder revisors rådgivningsansvar, er forholdene etter underutvalgets oppfatning nokså uklare. Det foreligger en uttalelse til regler for god revisorskikk om rådgivning, vedtatt av NSRF 14.12.90. Denne berører imidlertid i liten grad disse problemstillingene.

Fra Cordt-Hansens kommentarutgave til revisorloven hentes følgende sitat:

«Oppgaver som revisor påtar seg utenom det som følger av den lovbestemte revisjon, omfattes ikke av ansvarsreglene i LRR og AL. Men også for rettshjelpsvirksomhet, økonomisk rådgivning etc. vil han selvsagt ha et ansvar. Dette ansvar reguleres av de regler som vanligvis følges på vedkommende område og omtales ikke nærmere her.»

Etter underutvalgets mening er det behov for å klargjøre gjennom lovgivningen hvilket ansvar revisor har som rådgiver. Underutvalget vil igjen peke på at det er forskjell på de tilfeller 1) hvor revisor opptre som rådgiver for egen revisjonsklient og 2) hvor revisor kun har påtatt seg rådgiveroppdrag. Underutvalget kan være enig i at revisor i tilfelle 2) egentlig ikke opererer i egenskap av valgt revisor, og at det derfor kan være mindre passende å anvende revisorlovens regelverk på slike tilfeller. Revisor opererer i disse tilfellene som enhver annen konsulent på det økonomiske og administrative område, og dette taler for at slik virksomhet ikke defineres inn under revisorlovens regler. Underutvalget tar i denne omgang ikke opp forslag om endringer i disse tilfellene.

Når det gjelder tilfelle 1), mener imidlertid underutvalget at revisors rådgivningsvirksomhet bør falle inn under revisorlovens bestemmelser når det gjelder

- bestemmelsene om administrativt tilsyn i revisorlovens § 13, 3. ledd, og
- sanksjonsbestemmelsene i §§ 14 og 15, og
- reglene om erstatningsansvar i § 17a.

Dette vil bl.a. innebære at Revisortilsynet kan prøve valgte revisorers rådgivningsvirksomhet opp mot lovbestemmelsene på dette området, og eventuelt iverksette korrigerende tiltak. Med lovregler mener underutvalget her forsåvidt både revisorlovens regler og reglene i annen lovgivning, f.eks. skatte- og avgiftslovgivningen.

Dette vil også innebære at eventuelt erstatningsansvar kan vurderes samlet etter det samme regelverk. Som det fremgår ovenfor er det noe uklart idag i hvilken utstrekning disse bestemmelsene kan komme til anvendelse hvis revisor har utført rådgivningstjenester på en kritikkverdig måte. Det er derfor etter underutvalgets mening behov for å klargjøre at disse bestemmelsene kommer til anvendelse i de tilfellene revisor har et kombinert revisjons- og rådgivningsoppdrag, og da for begge disse sidene ved oppdraget.

Når det gjelder straffansvar viser underutvalget til særskilt drøfting.

2.9.2.4 *Krav om notoritet over revisors virksomhet på rådgivningssiden*

Opprettelsen av Revisortilsynet har medført at tilsynsordningen med revisjonsutførelsen har blitt vesentlig forbedret. De tiltak som er nevnt ovenfor i dette kapittel, vil etter underutvalgets oppfatning styrke denne funksjonen ytterligere, idet det

konkret fremgår at også rådgivningsvirksomhet i de tilfeller det foreligger kombinert revisjon og rådgivning, skal omfattes av tilsynsordningen.

Imidlertid vil underutvalget peke på at det også er viktig å ha klare regler om dokumentasjon av revisors handlinger på rådgivningsområdet, dersom det etterfølgende tilsyn skal kunne fungere effektivt. Uten klare bestemmelser om dette, vil det etter underutvalgets oppfatning være vanskelig å foreta noe effektivt tilsyn i etterhånd.

Underutvalget peker videre på at dette synspunktet samsvarer godt med det mer generelle ønsket om å skape notoritet hva gjelder forhold som er tatt opp under revisors arbeid.

Underutvalget vil innledningsvis vise til de mer generelle reglene i revisorlovens § 8, 4. ledd om at korrespondanse mellom revisor og klient skal tas inn som nummerert revisjonskorrespondanse. Underutvalget er kjent med at det forekommer at deler av korrespondansen holdes utenom denne ordningen, og at grensene mellom hva som skal inngå i den formaliserte ordningen og hva som kan holdes utenfor, oppfattes som uklar. Underutvalget finner dette uheldig, og mener at det foreligger behov for en klargjøring på dette området. Etter underutvalgets oppfatning bør det ikke være rom for at noen del av korrespondansen mellom revisor og hans klient, skal kunne holdes utenfor den formaliserte ordningen i revisorlovens § 8, 4. ledd. Det kan forekomme at den valgte revisor velger å korrespondere skriftlig med klienten om mer enn det som er nødvendig å nedfelle skriftlig etter lovgivningen. Underutvalget ser ingen reelle grunner som kunne tilsi at det skulle være noe behov for å trekke et skille mellom ulike deler av korrespondansen med tanke på om den faller inn under noe lovkrav eller ikke, og så bare innta den lovbestemte delen i revisjonskorrespondansen etter revisorlovens § 8, 4. ledd.

Underutvalget vil her nevne at også ligningsmyndighetene vil ha tilgang til foretakenes revisjonskorrespondanse med hjemmel i ligningsloven o.a. Dette er et svært viktig kontrollmiddel sett fra deres synspunkt, både fordi korrespondansen objektivt sett gir signaler mht. områder som bør eller ikke bør kontrolleres, og fordi denne vil kunne inneholde informasjon av betydning ved vurdering av subjektive forhold ved den som kontrolleres. Det skal også nevnes at ligningsmyndigheter, avgiftsmyndigheter mv. har anmeldelseskompetanse innenfor sine respektive tilsynsområder, og at informasjonene kan være av betydning i slik sammenheng. Det er derfor svært uheldig, sett fra det offentliges side, at informasjonen på dette området begrenses i betydelig grad.

Når det gjelder dokumentasjon på rådgivningsområdet spesielt, vil underutvalget nøye seg med å fremme forslag i de tilfeller det foreligger kombinert revisjon og rådgivningsvirksomhet. I uttalelse fra NSRF's styre av 14.12.90 vedrørende rådgivning er det uttalt angående rådgivningstjenester:

«3.1. Påtar revisor seg større oppdrag, bør innhold, avgrensning og det forventede honorar avtales med klienten. Det er hensiktsmessig at en slik avtale foreligger i skriftlig form. Revisor skal fakturere honorar for rådgivning særskilt.....»

3.8. Ved større oppdrag skal resultatet av revisors arbeid være dokumentert i form av en skriftlig rapport. Ved andre oppdrag kan resultatet fremgå av arbeidspapirer, interne notater eller referater. Foreliggende dokumentasjon, herunder anvendt eksternt materiale, skal arkiveres på en systematisk måte.»

Underutvalget mener, ut fra de prinsipielle synspunktene som er referert ovenfor, at de prinsippene om skriftlighet av oppdragene og resultatene av oppdragene, og systematisk oppbevaring av slik dokumentasjon i ettertid, og som er nedfelt i brevet fra

NSRF's styre av 14.12.90, bør inntas i lov eller forskrift. Det bør videre være et krav at det fremgår særskilt av dokumentasjonen hvilke premisser som er lagt fra klientens side i forbindelse med oppdraget, og som revisor har bygd sin rådgivning på. Etter underutvalgets mening bør denne dokumentasjonen, hva gjelder større oppdrag, inngå i det ovennevnte system for revisjonskorrespondanse, jf. revisorlovens § 8, 4. ledd.

Underutvalget er kjent med at det forekommer en god del rådgivning basert på muntlighet. Ikke alle klienter er i stand til å formulere sine spørsmål i skriftlig form, særlig ikke hvis det i tillegg kreves en klar beskrivelse av premissene for oppdraget. Underutvalget mener at dette for mindre oppdrag må kunne aksepteres, men at det som et minimum kreves at revisor dokumenterer dette på en systematisk måte i sine arbeidspapirer. Dette er i overensstemmelse med tilrådingen som er gitt i brevet fra NSRF's styre av 14.12.90, punkt 3.8.

Underutvalget mener videre at det er viktig at det ved utfaktureringen fremgår klart hvilke tjenester som er ytet. En henvisning til «diverse konsulentbistand», «diverse rådgivning» eller lignende generelle eller uspesifiserte formuleringer er ikke tilfredsstillende.

Underutvalget er kjent med at det har vært hevdet at slike regler vil være praktisk vanskelig å gjennomføre for de valgte revisorer. Underutvalget vil imidlertid peke på at svært få bransjer har et så regulert og gjennomført forhold til dokumentasjon i form av arbeidspapirer, som nettopp revisorbransjen. I tillegg kommer det faktum at tilleggstjenester ut over lovbestemt revisjon (rådgivning mv.) allerede etter dagens regler må faktureres særskilt av hensyn til den oppgaveplikt som følger av lovgivningen. Av hensyn til dette må revisor uansett holde oversikt over de ulike aktiviteter han utfører på vegne av klienten. Underutvalget kan derfor vanskelig se at denne argumentasjonen kan tillegges avgjørende vekt.

Underutvalget går ikke nærmere inn på grensen mellom de to aktuelle dokumentasjonsmåtene som er beskrevet ovenfor. Underutvalget antar at slike grenser og ytterligere detaljering av bestemmelsene kan avklares gjennom god revisjonsskikk.

2.9.2.5 Offentliggjøring av omfanget av rådgivningstjenester

Underutvalget mener at det er viktig at regnskapsbrukerne i størst mulig grad har mulighet til å vurdere revisors uavhengighet. For at regnskapsleserne – herunder offentlige brukere – selv skal kunne gjøre seg opp en mening om revisors uavhengighet, bør det i årsregnskapene gis informasjon om omfanget av den valgte revisors rådgivningsvirksomhet overfor klienten. Underutvalget mener at slike bestemmelser til en viss grad kan virke preventivt, i den forstand at det vil redusere omfanget av uønsket rådgivningsvirksomhet for revisjonsklienter.

De nåværende bestemmelsene om offentliggjøring av omfanget av rådgivningstjenestene i årsregnskapet er inntatt i aksjeloven § 11-12 annet ledd og regnskapsloven § 21A tredje ledd. Underutvalget vil i tilknytning til dette peke på at ettersom de færreste foretakene som går inn under regnskapsloven har plikt til å utarbeide årsberetning, blir regnskapsloven § 21A uaktuell i en rekke tilfeller. Dette kan motvirkes ved at informasjonen alternativt tas inn andre steder. Ettersom informasjonen er av interesse for regnskapsleserne i tilknytning til vurderingen av revisors uavhengighet, kunne det være et alternativ å ta slik informasjon tas inn i revisjonsberetningen. Underutvalget har imidlertid ikke fremmet forslag om dette, bl.a. fordi dette ville være et særnorsk krav som kunne være vanskelig å tolke for utenlandske lesere av revisjonsberetningen. Man kunne f.eks. komme til å trekke den konklusjon at dette var en form for presisering e.l., noe som ville være uheldig.

Underutvalget er kjent med at problemstillingen er til drøftelse i det offentlig oppnevnte regnskapslovutvalget, og at det herunder drøftes eventuelt å innføre plikt til å ta slik informasjon inn i note til regnskapet. Underutvalgets poeng er å sikre offentliggjøring av slik informasjon. Dersom slike noteopplysninger gjøres pliktige for alle revisjonspliktige foretak, dvs. at det ikke gjøres unntak for mindre foretak el.l., vil underutvalget ikke ha noen merknader til et slikt system, ettersom det vil ivareta ønsket om offentlighet.

9.3 Underutvalgets forslag

Underutvalgets forslag under dette kapittel kan etter dette oppsummeres slik:

Alle forhold som revisor har påpekt overfor foretaket må fortsatt tas inn i nummererte brev, jf. revisorlovens § 8, 4. ledd. Underutvalget fremmer i tillegg forslag om at all skriftlig korrespondanse, notater mv. mellom revisor og klient, uavhengig av om dette defineres som forhold som er påpekt overfor foretaket eller ikke, skal inngå i den samme serien med nummererte brev.

Alle tjenester ut over lovbestemt revisjon og særattestasjoner, skal dokumenteres. Dersom dette dreier seg om større oppdrag, skal disse dokumenteres i form av skriftlige rapporter, som også inneholder premisset for vedkommende oppdrag. Slike skriftlige rapporter skal inngå i ovennevnte system for revisjonskorrespondanse.

Mindre tjenester og oppdrag ut over lovbestemt revisjon og særattestasjoner dokumenteres i revisors arbeidspapirer.

Underutvalget forslår at loven angir at rådgivning og andre tjenester som er ytet skal spesifiseres i faktura.

Underutvalget foreslår videre at årsregnskapet må inneholde informasjon om omfanget av den valgte revisors rådgivningsvirksomhet.

9.4 Særregler om revisors rådgiving i store foretak

Underutvalget har drøftet om det bør innføres regler som begrenser den valgte revisors adgang til å utføre rådgivingstjenester o. lign. overfor større foretak.

En uttalelse av 08.11.92 fra NSRF's styre behandler uavhengighetsspørsmålet. I uttalelsen heter det bl.a.:

En overordnet retningslinje for all slik bistand må være at revisor ikke skal involveres i beslutningsprosessen. Overfor bedrifter av stor samfunnsmessig betydning (bank, forsikring, børsnoterte selskaper), er det grunn til å vise ekstra stor grad av aktsomhet ved rådgivningen, slik at det ikke kan reises tvil om revisors uavhengige stilling.

Uavhengighetshensynet står sterkt og kunne tale for regler som hindrer kombinasjonen revisjon og rådgiving. Underutvalget ser imidlertid flere grunner som taler mot å innføre særkrav for store foretak, spesielle bransjer o.lign.

For det første har en idag ikke lovregler som gir noen entydig avgrensning mellom tillatte tilleggstjenester til årsregnskapsrevisjon og øvrige typer tjenester. Underutvalget kan for sin del heller ikke se hvordan slike grenser skulle beskrives med den nødvendige presisjon. For det annet – og dette er kanskje vel så viktig – synes lovbestemmelser om slike forhold å kunne gi betydelige omgåelsesproblemer. Alt etter størrelsen på vedkommende revisjonsforetak vil det være mulig å etablere formelt selvstendige særskilte rådgivingselskaper o. lign., der forbindelsen mellom det selskap som har revisjonsoppdraget og det selskap som yter rådgiv-

ing kan være mer eller mindre åpenbar . Ut fra en samlet vurdering finner underutvalget ikke å kunne ta opp noe forslag på dette punkt.

Underutvalget legger imidlertid til som en avgjørende premis, at kravene til notoritet over den valgte revisors gjøremål på disse områdene skjerpes, på reglene om synliggjøring i årsregnskap samt på reglene om tilsyn og ansvar ved revisjon.

9.5 Særregler om revisors rådgiving i små foretak

Foretak over en viss minstestørrelse representerer gjennomgående ikke noe problem mht. den regnskapsfaglige kvalitet på årsoppgjøret. I små foretak kan kvaliteten variere sterkt, uten at det dermed er sagt at dette i tilfelle avspeiler mangel på vilje til å følge skattelovgivning og andre regler.

For myndighetene er faglig svake regnskaper et betydelig problem, som øker kravet til ressursinnsats for skattekontrollen. For bedriften kan forklaringen ligge i at den er for liten til å etablere kvalifiserte regnskapsfunksjoner med de kostnader dette trekker etter seg. Revisjonspliktige foretak kan selvsagt skaffe seg den nødvendige fagkunnskap eksternt, dersom den er villig til å ta kostnadene med dette, som i tilfelle kommer i tillegg til de kostnader som revisjonsplikten medfører. Etter underutvalgets oppfatning kan revisors uavhengighet vurderes som et spørsmål av mindre vekt i forhold til små foretak. Normalt vil en måtte anta at det neppe er noe vesentlig spørsmål for et revisjonsforetak om det beholder et konkret småforetak som revisjonsklient.

Det er etter underutvalgets oppfatning et avveiningsspørsmål om revisors rådgiving og annen bistand til revisjonspliktige småforetak skal tillates i videre omfang enn idag. En vesentlig offentlig interesse – regnskapsmateriale, årsoppgjør og skattemessige oppgaver som holder faglige mål – kan bli tilgodesett ved en slik ordning. Det kan imidlertid hevdes, slik Finansdepartementet gjorde i «Gul Bok» (1991-92), at utstrakt rådgiving overfor egen revisjonsklient kommer i konflikt med revisors primærfunksjon, da sett som en etterfølgende kontrollfunksjon.

Underutvalget finner bl.a. på grunnlag av de synspunkter som er gjort gjeldende i «Gul Bok» (1991-92) ikke å ville ta opp noe forslag om differensierte regler for små foretak.

9.6 Uavhengighets- og kompetansekrav etter EØS-avtalen

Som pekt på foran er Norge gjennom EØS-avtalen forpliktet til å opprettholde revisjonsplikt for aksjeselskaper og dermed likestilte selskap. Revisjonsplikten skal etter disse forpliktelser gjennomføres av uavhengig person. Kravet om uavhengighet må her forstås som et overgripende begrep, som også dekker inhabilitetssituasjonene.

Etter bestemmelsene i aksjeloven § 10-2 kan kommune- eller fylkesrevisjonen på nærmere vilkår være revisor i aksjeselskap der én eller flere kommuner har mer enn femti prosent av stemmene. Underutvalget finner det tvilsomt om reglene i aksjeloven § 10-2 oppfylder kravene til uavhengighet på bakgrunn av de inngåtte folkerettslige forpliktelser. Underutvalget antar at uavhengighetskravet neppe er oppfylt når revisjonen utføres av person eller organ som har et nært tjenestlig forhold til aksjonæren (kommunen eller fylket/fylkeskommunen).

Videre følger det av EØS-avtalen at en revisor (eventuelt et revisjonsselskap) må opptre i eget navn. Underutvalget kan for sin del ikke se at kommune- eller fylkesrevisjonen kan oppfylle et slikt krav.

10 STRAFF OG ANSVAR

10.1 Gjeldende rett – oversikt

Den valgte revisor utfører sin virksomhet under ansvar, såvel erstatningsansvar som straffansvar. Straffansvar foreligger både for revisors revisjons- og rådgivningsvirksomhet.

Revisjon er regulert gjennom revisorloven og revisjonsforskriften. Revisjon i aksjeselskaper er i tillegg regulert gjennom aksjeloven, særlig "*Godkjenning og tilsyn*" i kapittel 10. I tillegg er det gitt egne bestemmelser om revisjon i visse næringer og visse selskapsformer, herunder banker, forsikringsselskaper mv. Det foreligger videre bestemmelser om revisors attestasjoner overfor offentlig myndighet. I de fleste av disse lovene foreligger det straffebestemmelser, som rammer klanderverdige forhold ved revisjonen og attestasjonene.

Når det gjelder aksjelovens og revisorlovens bestemmelser om revisjon, er disse idag noe ulikt utformet, noe som medfører at det saklige virkeområde for straffebestemmelsene blir noe ulikt avhengig av hvilken type foretak som revideres. Dette er nærmere gjennomgått i "*Autorisasjon av revisor for finansiell revisjon*" i kapittel 10.2 nedenfor.

I tillegg til disse bestemmelsene i revisorloven og aksjeloven, er det en rekke straffebestemmelser i annen lovgivning, som er særlig aktuelle for den som driver revisjon, attestasjon og rådgivning. Det tenkes her særlig på bestemmelsene og medvirkningstilleggene i straffeloven, regnskapsloven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven osv. Særlig aktuell er også straffelovens § 317 (heleribestemmelsen). Disse vil bli gjennomgått i "*Fornyng av godkjenning*" i kapittel 10.3.

En annen side ved straffebestemmelsene, er de pliktene som påhviler de revisjonspliktige. Dette omfatter særlig plikten til å tilsette revisor og tilrettelegge visse forhold i tilknytning til revisjonen. De revisjonspliktiges ansvar på dette området, er drøftet i "*Tilsyn – innhold og organisering*" i kapittel 10.4 nedenfor.

10.2 Gjeldende rett – revisorloven, aksjeloven mv.

Revisorlovens § 17 inneholder bestemmelser om straff for revisor. Det skal bemerkes at annet strekpunkt nedenfor rammer den som utad fremtrer som registrert eller autorisert revisor, uten å ha lovlig adgang til dette. Følgende forhold omfattes av straffebudet:

- brudd på taushetsplikt (§ 17 annet ledd), og
- ulovlig bruk av titlene registrert og autorisert revisor (§ 17 tredje ledd), og
- brudd på bestemmelser om revisjonens utførelse (§ 17 tredje ledd).

Forsettlig og uaktsomme brudd på taushetsplikten straffes med bøter, eller under særlig skjerpene omstendigheter med fengsel inntil tre måneder, for så vidt forholdet ikke rammes av et annet straffebud. Ulovlig bruk av de beskyttede titlene registrert og autorisert revisor, straffes med bøter.

Revisorloven er noe spesielt utformet når det gjelder avgrensningen av hvilke bestemmelser om revisjonens utførelse som er straffesanksjonert. Bestemmelsen går ut på at brudd på revisorloven § 8, samt bestemmelser gitt i medhold av revisorlovens § 16, straffes med bøter. Når det gjelder revisorlovens § 8, inneholder denne bestemmelser om revisors beretning og revisjonskorrespondansen, og innebærer at følgende forhold er straffesanksjonerte:

- unnlattelse av å utarbeide revisjonsberetning, og
- utarbeidelse av mangelfull revisjonsberetning, og
- unnlattelse av å innta forhold som påpekes overfor bedriften i fortløpende num-

mererte og journalførte brev.

Når det gjelder henvisningen til bestemmelser gitt i medhold av revisorlovens § 16, innebærer denne at brudd på forskriften om revisjon og revisorer av 19.09.90, som er gitt med hjemmel i revisorlovens § 16, generelt sett er straffbare. Dette omfatter brudd på

- habilitetsbestemmelsene (§ 2-1), og
- reglene om organisering av revisjonsselskaper og utpeking av de personer som har ansvar for revisjonsoppdragene (§§ 2-2 – 2-6), og
- reglene om bruk av revisjonsmedarbeidere (§ 2-7), og
- reglene om fratreden og tiltreden til revisjonsoppdrag (§ 3-1), og
- plikten til å se etter at formuesforvaltningen er betryggende og med forsvarlig kontroll, samt til å vurdere og rapportere om foretakets interne kontroll (§ 3-2).

Det skal spesielt bemerkes at det ikke er noen bestemmelse i revisorloven om at brudd på god revisjonsskikk skal være straffesanksjonert. Dette fremgår bl.a. av at det ikke er noen henvisning i straffebestemmelsen til brudd på revisorlovens § 6. Det vises her også til drøfting i Ot.prp. nr. 41 (1962-63) om revisorloven, side 29. Imidlertid vil brudd på god revisjonsskikk likevel være straffbar innenfor de områder som er definert inn under revisorlovens § 17 tredje ledd, og som er regnet opp i stikkordsform ovenfor.

Aksjelovens straffebestemmelse – § 17-1 – som er aktuell for valgt revisor i aksjeselskap, er helt annerledes utformet. Det tenkes særlig på bestemmelsens tredje ledd, som lyder:

«Stifter, styremedlem, administrerende direktør, medlem av bedriftsfor-samling eller representantskap eller revisor som ellers forsettlig eller uakt-somt overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov eller medvirker til slik overtreding, straffes med bøter eller under særlig skjer-pende forhold med fengsel inntil tre måneder.»

Denne bestemmelsen synes å gå ut over tilsvarende bestemmelse i revisorlovens § 17, ved at den dekker brudd på alle bestemmelser i eller i medhold av aksjeloven, herunder bestemmelsene om revisjonens utførelse, som også inkluderer brudd på god revisjonsskikk. Det vises her særlig til kravene i aksjelovens § 10-7 om revisjonens utførelse, som derved fremstår som straffesanksjonerte krav. Etter aksjeloven vil således både manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging, herunder rapportering, fra revisors side, rammes av straffebestemmelsene. Det samme gjelder også lovbrudd knyttet til bekreftelser mv. som revisor skal avgi etter aksjeloven, jf. §§ 2-9 annet ledd, 4-5 annet ledd og 14-3 første ledd. Både aktive handlinger og unnlatelser fra revisors side rammes.

Det skal bemerkes at tolkningen i foregående avsnitt har vært noe omstridt i teorien. Det vises herunder bl.a. til drøfting av dette i artikkel av Ole Andreas Baalsrud i Morten Eriksen (red.): Økonomisk kriminalitet, bind II, side 364 flg. Baalsrud konkluderer med at brudd på god revisjonsskikk ikke rammes av revisor-lovens § 17. Når det gjelder brudd på god revisjonsskikk i forhold til aksjelovens § 17-1 tredje ledd, har han følgende konklusjon på side 369:

Hvorvidt brudd på normen god revisjonsskikk i Al. § 10-7 er straffbart etter Al. § 17-1 er ikke åpenbart. Argumentene mot straffansvar for brudd på nor-men har atskillig vekt. Det har ikke lyktes meg å finne noen rettsavgjørelse som tar stilling til problemet. Etter min mening er det likevel klart at det ikke foreligger tilstrekkelige, reelle hensyn for å tolke aksjelovens straffe-hjemmel innskrenkende ved brudd på Al. § 10-7. En konsekvens av å anse

brudd på normen god revisjonsskikk som straffbart er at man understreker alvoret i revisors arbeide.

Det vises også til Hans Cordt-Hansen: Revisorloven kommentarutgave, side 251, som uavhengig av om man tar utgangspunkt i revisorloven eller aksjeloven, konkluderer slik:

«Min konklusjon er derfor den helt klare at revisor også strafferettslig kan dømmes for brudd på god revisjonsskikk. De normer og anbefalinger som er utarbeidet og som definerer standarden god revisjonsskikk må også i utgangspunktet være det man skal måle mot når spørsmålet om handlingen/unnlatelsen er straffbar eller ikke, skal vurderes. Spørsmålet er imidlertid hvor alvorlig bruddet må være for at straff skal kunne ilegges.»

Det må etter dette konkluderes med at løsningen på spørsmålet er uklart når det gjelder revisorlovens § 17. Når det gjelder aksjelovens § 17-1 synes det derimot mer klart at brudd på god revisjonsskikk rammes.

Revisor kan rammes som hovedmann eller medvirker, sistnevnte også uavhengig av eventuelle hovedmenns forhold. I relasjon til aksjelovens § 17-1, 3. ledd, synes revisor som hovedmann å være særlig aktuelt i forbindelse med manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging. I tilfeller hvor revisjonsmedarbeidere benyttes, vil både den ansvarlige revisor og revisjonsmedarbeidere som selv er revisorer, kunne rammes.

Når det gjelder revisors habilitet, synes det nokså klart at brudd på reglene om revisors habilitet, rammes av straffebestemmelsene i begge lover. Når det gjelder revisorloven, følger dette av at lovens § 17 tredje ledd henviser til at brudd på revisjonsforskriften av 19.09.90 rammes av straffebudet, og at denne forskriftens § 2-1 inneholder habilitetsbestemmelser i tillegg til at den viser til habilitetsreglene i revisorlovens § 5 og aksjelovens § 10-4. Når det gjelder aksjelovens § 17-1 tredje ledd, følger dette av selve lovteksten. Dette innebærer bl.a. at revisor som er inhabil fordi han deltar i beslutningsprosesser i foretaket, eller på grunn av sin rådgivningsvirksomhet i forhold til foretaket, rammes av bestemmelsene.

Når det gjelder rådgivningens innhold, f.eks. hvis revisor gir klienten råd om å utføre ulovlige handlinger, vil dette rammes i den utstrekning det strider mot god revisjonsskikk, og i den utstrekning brudd på god revisjonsskikk rammes av straffebestemmelsene, jf. ovenfor. Det skal her bemerkes at slik rådgivning vanligvis i tillegg vil rammes av strengere straffebestemmelser, jf. "[Fornyng av godkjenning](#)" i kapittel 10.3 nedenfor.

Skyldkravet etter både revisorlovens § 17 og aksjelovens § 17-1, 3. ledd er forsett eller uaktsomhet. Sistnevnte omfatter avvik fra normen for ønsket adferd og som kan bebreides revisor, inklusive pliktforsømmelser av ulike slag fra revisors side.

Normen for ønsket adferd er dels beskrevet i lov og forskrift, men er også, som ovenfor nevnt, i stor grad overlatt til den rettslige standarden god revisjonsskikk. I Ot.prp. nr. 19 (1974-75) om lov om aksjeselskaper, side 147 er god revisjonsskikk definert som «den oppfatning som til enhver tid er alminnelig blant dyktige og samvittighetsfulle utøvere av revisjonsyrket». Domstolene vil ved vurderingen forventes å legge vekt på revisjonsbransjens oppfatning, slik denne er nedfelt i skriftlige standarder, ved sin vurdering av denne normen.

Selv om ordlyden i aksjelovens § 17-1 tredje ledd synes å indikere at ethvert pliktbrudd rammes av straffebestemmelsen, synes det likevel å ha vært lovgivers hensikt å bygge inn en vesentlighetsgrense i bestemmelsen. Dette fremgår bl.a. av Ot. prp. nr. 19 (1974-75), side 218:

«Enkelte av lovens regler har karakter av ordensregler og i praksis vil det ikke bli aktuelt å reise straffesak.»

Strafferammen etter revisorloven for brudd på bestemmelser om revisjonens utførelse, er som ovenfor nevnt bøter. Etter aksjeloven kan under særlig skjerpene forhold fengsel inntil tre måneder anvendes. Slike skjerpene omstendigheter må særlig antas å foreligge i de tilfeller revisor har opptrådt forsettlig, når revisors forsømmelse har vært grov og når forholdet har medført store negative konsekvenser. I tillegg vil revisor kunne idømmes rettighetstap, jf. straffelovens § 29. Det må antas at det også kan ilegges foretaksstraff overfor et revisjonsselskap, jf. straffelovens § 48a, sistnevnte også uavhengig av om noen enkeltperson i selskapet kan straffes for overtredelsen.

Det skal videre nevnes at straffesak kan åpnes uavhengig av om det foreligger anmeldelse fra noen fornærmet part, ettersom slike lovbrudd er undergitt ubetinget offentlig påtale, jf. straffelovens § 77.

Avslutningsvis under dette punktet skal nevnes at det også foreligger andre lover som inneholder straffebestemmelser som er konkret rettet mot foretakets revisor. Herunder skal nevnes:

Lov om forretningsbanker av 24.05.61, § 43

Lov om sparebanker av 24.05.61, § 59

Lov om boligbyggelag av 04.02.60, § 64

Lov om borettslag av 04.02.60, § 87

Disse bestemmelsene er svært parallelle med aksjelovens § 17-1 tredje ledd, og omtales derfor ikke videre her.

10.3 Gjeldende rett – bestemmelser om særattestasjoner og rådgivning

Underutvalget har foran gjennomgått revisors særattestasjoner, jf. "*Revisjonens formål, innhold og omfang*" i kapittel 6. Når det gjelder revisors særattestasjoner etter forskjellig lovgivning, f.eks. etter ligningsloven eller foretaksregisterloven, vil eventuelle pliktforsømmelser el.l. fra revisors side, etter dagens regler, neppe rammes av revisorlovens eller aksjelovens straffebestemmelser. Eventuelt straffansvar må i disse tilfellene derfor isteden søkes i vedkommende særlovgivning. Når det gjelder de ovennevnte eksemplene om særattestasjoner, må eventuelt straffansvar søkes i ligningsloven og foretaksregisterloven. Underutvalget viser i dette tilfellet til at ligningslovens § 12-1, bokstav 1d, jf. § 12-2, rammer forsettlige og grovt uaktsomme overtredelser fra revisors side. Foretaksregisterloven straffebestemmelse, § 10-3, rammer imidlertid ikke eventuelle lovbrudd foretatt av foretakets revisor i egenskap av revisor.

Tilsvarende forhold gjør seg gjeldende for særattestasjonsplikter etter annen lovgivning. Ikke alle lover inneholder straffebestemmelser. Straffebestemmelsene vil også i ulik grad ramme revisors forhold, avhengig av deres innretning, skyldkravene mv.

I tillegg til at det i lovgivningen forekommer en del tilfeller av at det er knyttet straffereaksjoner til særattestasjoner, skal det også nevnes at straffebestemmelser i en rekke lover rammer medvirkning, som er aktuelle for foretakenes revisorer. Disse vil særlig være aktuelle i forbindelse med revisors rådgivningsvirksomhet. Underutvalget nevner i denne sammenheng bl.a.

- Straffelovens § 286, jf. § 288, regnskapslovens § 23, aksjelovens § 17-1 første ledd og andre straffebestemmelser om uriktige regnskaper.
- Aksjelovens § 17-1 første ledd, stiftelsesloven og andre straffebestemmelser om overtredelse av selskapslovgivning.

- Ligningsloven kap. 12 og skattebetalingsloven §§ 51 og 52, som er aktuelle bl.a. ved skatterådgivning.
- Merverdiavgiftsloven § 72 og andre bestemmelser som er aktuelle ved avgiftsrådgivning.
- Straffelovens kap. 27 om forbrytelser i gjeldsforhold, straffelovens §§ 270 og 271 om bedragerier, herunder kredittbedragerier mv.

Underutvalget vil også spesielt nevne straffelovens § 317 – heleribestemmelsen – slik den lyder etter lovendringen av 11.06.93. Foretakets revisor kan bli berørt av denne dersom han yter etterfølgende bistand til å sikre utbytte av en hvilken som helst straffbar handling for en klient. Det fremgår av lovbestemmelsen at uttrykket «*bistand til å sikre slikt utbytte*», rammer svært vidt, herunder også både forsettlig og uaktsom bistand. Slik etterfølgende bistand er straffbar selv om handlingen som utbyttet stammer fra f.eks. er en ellers straffbar, men foreldet overtredelse av skatte- eller avgiftslovgivningen.

10.4 Gjeldende rett – den revisjonspliktiges straffansvar

Etter revisorlovens § 17 første ledd, kan en revisjonspliktig som unnlater å sørge for at revisjonsplikten oppfylles, straffes med bøter. Det samme gjelder etter § 17 tredje ledd, jf. § 8 fjerde ledd dersom han overtrer bestemmelser om journalføring og oppbevaring av revisjonskorrespondanse.

En revisjonspliktig som bryter bestemmelser i aksjelovens kapittel 10 om revisjon, rammes etter dagens regler av den generelle straffebestemmelsen i aksjelovens § 17-1 tredje ledd. Strafferammen er bøter, og under særlig skjerpene omstendigheter fengsel med inntil tre måneder.

10.5 Drøfting – generelt

2.10.5.1 Drøfting – revisorloven, aksjeloven mv.

Underutvalget mener at det er ønskelig å videreføre straffebestemmelsen i revisorloven som er knyttet til ulovlig bruk av beskyttede titler innenfor revisjonsyrket. Dette har betydning både for brukerne av revisjonstjenester og for private og offentlige brukere av reviderte regnskaper, lovbestemte attestasjoner osv. Uansett hvordan godkjenningsordning og titler organiseres i fremtiden, bør derfor en slik bestemmelse beholdes.

Underutvalget mener videre at reglene om straffesanksjonert taushetsplikt for revisorer bør videreføres. Underutvalget viser til sine merknader foran om ønskelige endringer i taushetspliktens grenser i forhold til offentlig myndighet. Uavhengig av hvordan disse grensene blir utformet i fremtiden, er det etter underutvalgets mening ønskelig å videreføre den straffesanksjonerte taushetsplikten på de områdene som ikke faller inn under de konkrete unntaksreglene.

Underutvalget finner det uheldig at det er ulik utforming av straffebestemmelsene for revisor som opptrer klanderverdig i forbindelse med revisjonens utførelse, avhengig av om dette skjer som revisor i aksjeselskap eller som revisor i andre virksomheter. Det er vanskelig å se gode begrunnelser for en slik differensiering. Riktignok er det slik at ansvarsformen innebærer at kreditorene kan stå i fare for å lide mer betydelige tap i aksjeselskaper og lignende selskapsformer. Når det gjelder ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. som faller inn under selskapsloven, er det ingen straffebestemmelser i denne loven, slik at revisors forhold i disse tilfellene eventuelt må bedømmes i forhold til revisorloven, hvis straffebestemmelser, som foran vist, rammer mye snevrere enn aksjelovens

straffebestemmelser. Selv om selskapsformen har betydning for kreditorene, vil underutvalget på den annen side peke på at normen for god revisjonsskikk er uavhengig av selskapsform. Dette taler etter underutvalgets mening for at straffebestemmelsene også burde være like, uavhengig av selskapsform. Underutvalget vil derfor fremme forslag om at straffebestemmelsen i revisorloven endres, slik at den også omfatter forsettlige og uaktsomme brudd på regelverket om revisjonens utførelse, herunder manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging (rapportering).

Underutvalget vil på dette punkt også peke på at den foreliggende usikkerhet, som er gjengitt ovenfor, mht. straffebestemmelsernes rekkevidde – særlig i forhold til revisorloven – er uheldig. Det må videre bemerkes at straffebudet i revisorloven etter dagens regler har fått en uheldig utforming, idet brudd på forskrifter som må anses som utfyllende regler til revisorloven, er straffesanksjonert, mens det derimot ikke eksplisitt er uttalt at brudd på de korresponderende hovedbestemmelsene i loven, er straffbare. Dette bør etter underutvalgets mening endres ved denne lovrevisjonen.

Når det gjelder straffebestemmelsens utforming, vil underutvalget foreslå at denne utformes relativt vidt mht. hvem som rammes, etter mønster av bl.a. nåværende aksjelov § 17-1 første ledd, som setter straff for enhver som har plikter etter loven, ved å benytte formuleringen «den som». Dermed vil straffeansvar påhvile både revisjonspliktige og utøvende revisorer som overtrer bestemmelser i loven, samt enhver som benytter lovbeskyttede titler uten å ha rett til dette.

Skyldkravet bør være forsett og uaktsomhet, som i dagens straffebestemmelse. Dette medfører bl.a. at pliktforsømmelser rammes, uten at det er nødvendig å påvise noen spesiell hensikt med slike. Etter underutvalgets mening er det ønskelig at straffebestemmelsen rammer slike tilfeller. Underutvalget mener videre at medvirkningstillegget må videreføres i den nye bestemmelsen.

Underutvalget foreslår at strafferammen for overtredelse av revisorloven helt generelt settes til bøter og/eller fengsel i inntil ett år, uten å differensiere mellom de ulike lovbruddene. Dagens strafferamme etter revisorloven er, med unntak for brudd på taushetsplikt, kun bøtestraff. Brudd på de tilsvarende bestemmelsene i aksjeloven, straffes etter dagens regler også med bøter, men under skjerpene forhold med fengsel inntil tre måneder. I de tilfeller som underutvalget kjenner, hvor den valgte revisor har gjort seg skyldig i brudd på aksjelovens § 17-1 tredje ledd, er det hittil kun reagert med bøtestraff (forelegg). Underutvalget mener at med de betydelige konsekvenser slike lovbrudd kan ha, vil en straffebestemmelse som setter straffen til bøter og/eller fengselsstraff med inntil ett år, være nødvendig. Underutvalget mener at en mindre skjerpelse på dette området, vil innebære en fokusering på alvoret i brudd på reglene om revisjon, som etter underutvalgets mening er ønskelig. Underutvalget peker på at dette også er i tråd med forslaget i Ot. prp. nr. 36 (1993-94) om lov om aksjeselskaper, hvor strafferammen for overtredelser i § 17-1, 3. ledd er foreslått økt fra tre måneder til ett år. Når det gjelder dagens regler med differensiering mellom de «vanlige» tilfeller og de tilfeller hvor det foreligger særlig skjerpene omstendigheter, ser underutvalget ikke noen spesielle grunner for å opprettholde dette, og foreslår derfor at dette oppheves. Slik underutvalget vurderer dette, er spørsmålet om hvorvidt det foreligger straffeskjerpene omstendigheter noe som avgjøres av domstolene, uten at dette trenger fremgå spesifikt av lovteksten. Dersom dette likevel skulle fremgå spesielt i lovteksten, måtte det etter underutvalgets mening eventuelt gis visse anvisninger fra lovgiver på hva som skulle anses som spesielt skjerpene omstendigheter. Ettersom brudd på revisjonsloven kan være svært forskjelligartete og sammensatte, finner underutvalget ikke å ville gå nærmere inn på dette.

Underutvalget fremmer forslag om at lovteksten om straffens omfang utformes med et tillegg om at denne strafferammen gjelder «*med mindre forholdet rammes av en strengere straffebestemmelse*». Underutvalget viser til sin gjennomgåelse i "*Fornyning av godkjenning*" i kapittel 10.3 av en del tilfeller hvor et slikt tillegg kan være aktuelt.

En sentral problemstilling i lover med relativt korte strafferammer, er at korte strafferammer i utgangspunktet også innebærer korte foreldelsesfrister. Dersom det ikke foreligger uttrykkelig bestemmelse om foreldelse i vedkommende spesiallov, gjelder straffelovens § 67. Denne bestemmelsen vil for revisorlovens vedkommende i så fall innebære, at foreldelsesfristen blir 2 år fra gjerningstidspunktet. Det viser seg svært ofte i praksis på området økonomisk kriminalitet, at lovbrudd enten ikke er oppdaget eller ikke er tilstrekkelig avklart innen foreldelsesfristens utløp, noe som igjen innebærer at lovbrudd som har hatt betydelige konsekvenser, aldri kommer til straffeforfølgning. Etter underutvalgets mening er dette svært uheldig, og bidrar til å undergrave den alminnelige rettsfølelsen i samfunnet. Underutvalget viser også på dette punktet til Ot. prp. nr. 36 (1993-94) om lov om aksjeselskaper, som inneholder et tilsvarende forslag.

En annen side ved dette er at slike korte foreldelsesfrister kan framskynde et påtalevedtak på et tidspunkt hvor saken egentlig ikke er tilstrekkelig opplyst til at det bør tas stilling til en eventuell siktelse. Dette er i mange tilfeller lite heldig for de mistenkte i saken. Underutvalget foreslår derfor at det i revisorloven tas inn en konkret bestemmelse om at foreldelsesfristen etter loven skal være 5 år.

Underutvalget har under dette punktet også drøftet hvorvidt det er hensiktsmessig å opprettholde straffebestemmelser som rammer manglende eller mangelfull revisjon og manglende eller mangelfull oppfølging (rapportering) i andre lover, parallelt med bestemmelsene i revisorloven. Dette gjelder bl.a. aksjeloven, forretnings- og sparebanklovene og lovene om boligbyggelag og borettslag. Etter underutvalgets oppfatning vil dette være unødvendig etter den foreliggende lovrevisjonen, ettersom det forutsettes at alle bestemmelser om revisjon nå vil bli samlet i revisorloven, og at generelle bestemmelser om revisjon i annen lovgivning derfor kan oppheves. De lovkrav som etter dette fortsatt fremgår av annen lovgivning, vil etter underutvalgets oppfatning ha karakter av å være særattestasjonskrav, og blir å behandle etter regelverket for særattestasjoner.

2.10.5.2 Drøfting – bestemmelser om særattestasjoner og rådgivning

Særattestasjoner

Underutvalget viser til sin drøfting foran om at straff for overtredelse av bestemmelser om særattestasjoner etter dagens regler er gitt i vedkommende særlovgivning, for så vidt det er gitt straffebestemmelser. Underutvalget mener at dette systemet bør videreføres og at lovgiver i forbindelse med fastsettelse av særattestasjonsplikter, bør ta stilling til hvorvidt det er ønskelig samtidig å fastsette straffebestemmelser i tilknytning til disse.

I tilknytning til dette ønsker underutvalget å tilføye, at det ofte vil være nær sammenheng mellom revisors brudd på særlovgivningen og revisors brudd på revisorlovens og aksjelovens bestemmelser om revisjon. En typisk situasjon hvor det kan foreligge slike parallelle lovbrudd, er når det foreligger tilfeller av unnlatt eller svært mangelfull revisjon, som f.eks. rammes både av aksjeloven (brudd på god revisjonsskikk) og vedkommende lov om særattestasjon. Ulik innretning av straffebestemmelsene og forskjellig aktsomhetsnorm mv. i straffebestemmelsene, vil i noen tilfeller medføre at man henfører forholdet under kun ett av de straffebudene som kan være aktuelle, f.eks. brudd på god revisjonsskikk. Underutvalget er

bl.a. kjent med at ligningsmyndighetene ofte innrapporterer forhold som brudd på god revisjonsskikk, selv om utgangspunktet har vært en form for skattekontroll. Underutvalget vurderer dette som en hensiktsmessig løsning, som fortsatt vil være aktuell å benytte dersom straffebestemmelsen i revisorloven utformes i tråd med underutvalgets forslag.

I andre tilfeller hvor samme forhold rammes av flere lovregler, f.eks. både revisorloven og en lovregel tilknyttet et særattestasjonskrav, kan begge regelverk kunne anvendes i konkurrens, jf. straffelovens §§ 62 og 63, med mindre det foreligger idealkonkurrens. I disse tilfeller kan det være slik at det ene straffebud konsumerer det annet, slik at de ikke kan anvendes i konkurrens. Dette vil f.eks. være tilfelle ved ulikeartet idealkonkurrens, hvor gjerningsmannen ikke kan overtre det ene straffebud uten samtidig å overtre det annet og straffebudene ikke tar sikte på å ramme forskjellige sider av det straffbare forhold. Underutvalget nøyer seg under dette punkt med å påpeke at konkurrens hører inn under den alminnelige strafferetten, og at det derfor ikke anses nødvendig å gå nærmere inn på dette i tilknytning til revisorlovgivningen.

Underutvalgets konklusjon på dette punkt er således at brudd på særattestasjoner, som ikke er pålagt med hjemmel i revisorloven, men med hjemmel i annen lovgivning, eventuelt også bør være straffesanksjonert i slik annen lovgivning. Underutvalget kan ikke se at et slikt system, som forsåvidt er det samme som praktiseres idag, innebærer spesielle problemer.

Rådgivning mv.

Når det gjelder revisors rådgivningsvirksomhet, vil denne kunne være foretatt som frittstående oppdrag overfor klienter som ikke samtidig er revisjonsklienter, eller i kombinasjon med revisjonsoppdrag. Når det gjelder oppdrag overfor klienter som ikke samtidig er revisjonsklienter, og hvor revisor derfor ikke opptrer i egenskap av å være valgt revisor, mener underutvalget at det i utgangspunktet ikke er naturlig å stille opp særregler om den strafferettslige behandling for en valgt revisor som utfører oppdraget, i forhold til andre konsulenter ol. som regelmessig eller mer tilfeldig utfører slike oppdrag.

Underutvalget viser her til at det i mange tilfeller vil være slik at vedkommende lovgivning inneholder medvirkningstillegg ved overtredelse av loven, og en revisors, advokats eller annen rådgivers forhold blir da eventuelt å vurdere opp mot vedkommende lovgivnings straffebestemmelser med medvirkningstillegg. Etter underutvalgets oppfatning vil spørsmål om medvirkningsansvar, herunder for rådgivere, i slike tilfeller naturlig måtte vurderes i tilknytning til lovarbeidet med vedkommende lovgivning, og ikke i revisorloven. Revisorer som opptrer som rådgivere, vil vanligvis operere på områder som regnskapsrett, selskapsrett, skatterett og avgiftsrett. Rådgivningsvirksomheten må da etter underutvalgets oppfatning, og i tråd med det som er dagens system, vurderes opp mot vedkommende lovgivning, og ikke opp mot revisorlovens og aksjelovens bestemmelser om revisjon.

Når revisor opptrer som kombinert valgt revisor og som økonomisk rådgiver, vil forholdene kunne stille seg noe annerledes. Som omhandlet i "[Revisorutdanningen](#)" i kapittel 9 om revisors rådgivningsvirksomhet, foreslår underutvalget at tilsyn med revisors rådgivning overfor egne revisjonsklienter skal være en definert oppgave for Revisortilsynet, og at de administrative sanksjonsbestemmelsene i nåværende revisorlov §§ 14 og 15 skal komme til anvendelse også ved brudd på disse bestemmelsene. Parallelt med dette ønsker underutvalget å presisere at også det generelle straffebudet i revisorloven bør få anvendelse ved brudd på disse bestemmelsene. Underutvalget forutsetter at bagatellforseelser ikke blir gjort til

gjenstand for påtale). I de straffbare tilfellene vil således revisorlovens og eventuell annen lovgivnings bestemmelser kunne anvendes i konkurrans her.

10.6 Sanksjoner mot brudd på revisjonsplikten

Revisjonslovgivningen har to pliktsubjekter, den revisjonspliktige og revisor.

2.10.6.1 *Straff som sanksjon på rettsbrudd*

Underutvalget har ovenfor foreslått å innrette straffebestemmelsen i revisjonsloven slik at den samme bestemmelse gjelder både for revisor og for den revisjonspliktige som har gjort seg skyldig i brudd på lovens bestemmelser, herunder reglene om revisjonsplikt. Reglene om revisjonsplikt er satt for å oppfylle viktige samfunnsinteresser, såvel offentlige som private. Etter underutvalgets mening bør det derfor reageres strengt mot de ansvarlige personer i foretak som ikke sørger for å oppfylle sin revisjonsplikt, eller som på annen måte neglisjerer revisorlovens bestemmelser, f.eks. reglene om oppbevaring av revisjonskorrespondanse. Som vist i "*Tilsyn – innhold og organisering*" i kapittel 10.4 er strafferammen for den revisjonspliktige idag i utgangspunktet bøter, og underutvalgets forslag innebærer derfor at det gjennomføres en viss skjerping av straffebestemmelsene på dette området.

2.10.6.2 *Administrative reaksjonsformer*

Underutvalget mener at dette er et område hvor det i særlig grad er aktuelt å benytte administrative reaksjonsformer, særlig av hensyn til effektivitet og ressursbesparelse. Det er slik underutvalget ser det neppe overkommelig for politi og påtalemyndighet å håndtere alle tilfeller av lovbrudd som forekommer på dette området. På den annen side vil det åpenbart forekomme tilfeller hvor det bør reageres med straff, f.eks. i gjentakelsestilfeller eller andre tilfeller hvor den revisjonspliktige synes å neglisjere bestemmelsene. Etter underutvalgets mening må dette derfor være et område hvor det er hensiktsmessig med gode rutiner for innrapportering fra Brønnsundregistrene til politiet (påtalemyndigheten).

11 ADMINISTRATIVE, FORVALTNINGSMESSIGE OG LOVSTRUKTURELLE SPØRSMÅL

11.1 Administrative og forvaltningsmessige spørsmål

Underutvalget bygger deler av sin argumentasjon på at en i fremtiden fortsatt vil ha et lovbestemt forvaltningsorgan som fører tilsyn med revisorene og som kan ta i bruk et forvaltningsmessig sanksjonsapparat. Eksistensen av en tilsynsmyndighet antas å være av vesentlig betydning for å sikre at revisorprofesjonen følger det fastsatte regelverk.

Underutvalget tar på den annen side ikke standpunkt til hvilket forvaltningsorgan som skal gjennomføre tilsynet, utover at organet må være en offentlig forvaltningsmyndighet.

11.2 Lovspørsmål

Etter underutvalgets oppfatning er det påkrevet å løse endel lovstrukturelle forhold for å ivareta de offentlige myndighetsinteresser i samband med lovbestemt revisjon. I det vesentlige dreier disse forhold seg om en mer tidsmessig løsning på nedennevnte spørsmål, som vil bringe løsningene i samsvar med lovgivningen forøvrig. I

"*Historisk utvikling og status i Norge*" i kapittel 3 er det videre pekt på behovet for at revisorlovgivningen gjennomgår en fullstendig revisjon.

11.3 Forholdet til forvaltningsloven

Revisorloven bærer i for sterk grad preg av at den ikke er i pakt med forvaltningsloven, bl.a fordi loven ikke har noe ordnet system for forvaltningsklager. I noen grad har Finansdepartementets forskrifter av 1990 søkt å råde bot på dette. Regulering av slik forhold har imidlertid sin naturlige plass i lovteksten. Gjeldende revisorlov § 14 siste ledd om at vedtak ikke kan påklages kan ikke bli stående. Dette syn innebærer *ikke* at en på bredt grunnlag skal søke å innarbeide saksbehandlings- og klageregler i revisjonslovgivningen. Tvert i mot bør Forvaltningslovens alminnelig system bringes til anvendelse gjennom henvisning til denne lov.

11.4 Forholdet til rettergangslovgivningen

Det er et grunnleggende syn i norsk rett at den som blir berørt av et myndighetsvedtak skal ha adgang til å anlegge sak for domstolene for å prøve vedtakets lovlighet. Rettergangsloven kapittel 30 har regler om dette. Det er forutsatt at adgangen til forvaltningsklage normalt er utnyttet fullt ut før det kan anlegges sak ved domstolene.

Underutvalget kan ikke se at det er saklig grunn for særregler om saksanlegg i revisorlovgivningen, slik en nå har i § 14 siste ledd. De vanlige hovedregler, herunder at adgangen til forvaltningsklage er utnyttet, bør utvilsomt gjøres gjeldende.

11.5 Administrative sanksjoner og revisortilsynets fullmakter

Det regelverk en har idag for administrative sanksjoner og tilsynets fullmakter antas i det vesentlige å være tilfredsstillende. Regelverket må imidlertid suppleres slik at det bl.a. er klart at administrative sanksjoner og tilsynets fullmakter også gjelder for revisors utføring av særattestasjoner.

11.6 Forholdet til straffelovgivningen

Det vises til drøftelsene i kapitlet om straff og ansvar.

Det er vanlig at særlovgivningen setter generelle straffebud for overtredelse av særlovens bestemmelser. Revisorloven er i så måte særegen, ved at bare et mindre utvalg av overtredelser av lovens regler er gjort straffbare i loven selv. Finansdepartementet har i sine forskrifter av 1990 søkt å råde bot på mangelen av generelle straffebud. Etter underutvalgets oppfatning må en fremtidig revisorlovgivning rette på dette. Generelle straffebud mot overtredelse av lovens bestemmelser må inntas i lovteksten. Slik regler er etter sin art av svært permanent karakter. Det er i strid med god lovgivningsskikk at slike sentrale bestemmelser i vesentlig grad blir henvist til forskrifter.

Underutvalget foreslår at forsettlig eller uaktsomme overtredelser av loven gjøres straffbare med fengsel inntil 1 år og/eller bøter, samtidig som det må gjøres klart at lovens straffebestemmelse bare skal finne anvendelse såfremt forholdet ikke rammes av noen strengere straffebestemmelse. Straffebestemmelsen får virkning for alle brudd på loven, uansett om de er begått av den revisjonspliktige eller av revisor.

Underutvalget vil forøvrig peke på at det ikke er noen grunn til å opprettholde dagens ordning med ulike straffebestemmelser i aksjeloven og revisorloven.

Lovovertrædelser på revisjonslovgivningens område vil mange ganger ikke komme fram før det er gått atskillig tid, f.eks. når den revisjonspliktige kommer i økonomiske vanskeligheter. På denne bakgrunn er det gode grunner til å oppstille særskilte strafferettslige foreldelsesregler med relativt lange frister. Underutvalget foreslår at foreldelsesfristen ikke skal være kortere enn fem år.

11.7 Underutvalgets forslag

Ordningen med en lovbestemt, offentlig tilsynsmyndighet for revisorer må beholdes. Denne tilsynsmyndigheten må kunne ta i bruk et sett av forvaltningsmessige sanksjoner i hovedsak i samsvar med gjeldende lovgivning.

Revisjonslovgivningen må ta i bruk forvaltningslovens alminnelige regelverk for saksbehandling og behandling av klagesaker.

Underutvalget foreslår at de særlige regler om saksanlegg fjernes fra revisjonslovgivningen, slik at de vanlig regler om domstolsprøvelse av myndighet-savgjørelser blir gjort gjeldende.

Revisjonslovgivningen må uttrykkelig suppleres slik at det blir slått fast i loven administrative sanksjoner og tilsynets fullmakter også gjelder for registrert og stat-sautorisert revisors utføring av særattestasjoner.

Underutvalget foreslår at en må ta inn et generelt straffebud mot overtredelse av loven bestemmelser i lovteksten. Gjeldende ordning, der straffbarheten bl.a. er regulert i forskrifter, er ikke akseptabel i en tidsmessig lov. Underutvalget foreslår videre at den strafferettslige foreldelsesfristen ikke skal være kortere enn fem år.

Vedlegg 3

ÅTTENDE RÅDS DIREKTIV av 10. april 1984 med hjemmel i traktatens artikkel 54 paragraf 3 bokstav g) om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper (84/253/EØF)

RÅDET FOR DE EUROPEISKE FELLESSKAP HAR

under henvisning til traktaten om opprettelse av De europeiske økonomiske fellesskap, særlig artikkel 54 paragraf 3 bokstav g),
under henvisning til forslag fra Kommisjonen
under henvisning til uttalelse fra Europaparlamentet
under henvisning til uttalelse fra Den økonomiske og sosiale komite, og
ut fra følgende betraktninger.

I henhold til direktiv 78/660/EØF skal årsregnskapene for visse selskapsformer revideres av en eller flere personer med rett til å foreta slik revisjon, og bare de selskaper som er nevnt i artikkel 11 i ovennevnte direktiv kan fritas fra denne plikten.

Ovennevnte direktiv er supplert med direktiv 83/249/EØF om konsernregnskap.

Kvalifikasjonene til personer med rett til å foreta lovfestet revisjon av regnskaper bør harmoniseres; det bør påses at slike personer er uavhengige og har godandel.

Det høye teoretiske kunnskapsnivå som kreves for lovfestet revisjon av regnskaper, og evnen til å anvende slik kunnskap i praksis, må sikres ved en fageksamen.

Medlemsstatene bør gis myndighet til å autorisere personer som ikke oppfyller alle vilkårene i forbindelse med teoretisk opplæring, men som likevel i lang tid har vært beskjeftiget med faglig virksomhet som har gitt dem tilstrekkelig erfaring på områdene finans, jus og regnskap, og som har bestått fageksamen.

Medlemsstatene bør også ha rett til å vedta overgangsbestemmelser til fordel for utøvere av yrket.

Medlemsstatene kan autorisere både fysiske personer og revisjonsselskaper, som kan være juridiske personer eller andre selskapsformer eller sammenslutninger.

Fysiske personer som foretar lovfestet revisjon av regnskaper på vegne av slike revisjonsselskaper må oppfylle vilkårene i dette direktiv.

En medlemsstat kan autorisere personer som har tilegnet seg kvalifikasjoner utenfor vedkommende stat, dersom disse er likeverdige med de kvalifikasjoner som kreves etter dette direktiv.

En medlemsstat som på det tidspunkt da dette direktiv vedtas, godkjenner fysiske personer som oppfyller vilkårene som er fastsatt i dette direktiv, men som har fageksamen på lavere nivå enn avsluttende universitetseksamen bør på visse vilkår og i påvente av senere samordning, fortsatt kunne gi disse personer spesiell autorisasjon til å foreta lovfestet revisjon av regnskaper for selskaper og foretaksgrupper av begrenset størrelse når vedkommende medlemsstat ikke har benyttet seg av adgangen til å gi fritak som er fastlagt i Fellesskapets direktiver med hensyn til utarbeidelse av konsernregnskap.

Dette direktiv omfatter verken etableringsadgangen eller adgangen til å yte tjenester når det gjelder personer som har ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper.

Anerkjennelse av den autorisasjon som gis til statsborgere i andre medlemsstater til å foreta slik revisjon vil bli spesielt regulert ved direktiver om adgang til å starte og utøve virksomhet på områdene finans, økonomi og regnskap, samt om adgang til å yte tjenester på disse områdene.^{8 9 10 11 12}

VEDTATT DETTE DIREKTIV:

AVSNITT 1

Virkeområde

Artikkel 1

1. Samordningstiltakene som er fastsatt i dette direktiv skal gjelde medlemsstatenes lover og forskrifter om personer med ansvar for:

- a) å foreta lovfestet revisjon av selskapers årsregnskap og å kontrollere at årsberetningen er i samsvar med årsregnskapet, i den utstrekning Fellesskapets lover krever slik revisjon og slik kontroll;
- b) å foreta lovfestet revisjon av konsernregnskap for foretaksgrupper, og å kontrollere at konsernets årsberetning er i samsvar med konsernregnskapet, i den utstrekning Fellesskapets lover krever slik revisjon og slik kontroll.

2. Avhengig av den enkelte medlemsstats lovgivning, kan de personer som er nevnt i nr. 1 være fysiske eller juridiske personer eller andre selskapsformer eller sammenslutninger (revisjonsselskaper i henhold til dette direktiv).

AVSNITT II

Regler for autorisasjon

Artikkel 2

1. Lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 skal utføres bare av autoriserte personer. Medlemsstatenes myndigheter kan autorisere bare:

- a) fysiske personer som oppfyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19;
- b) revisjonsselskaper som oppfyller minst følgende vilkår;
 - i. fysiske personer som på vegne av revisjonsselskaper foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1, må oppfylle minst vilkårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personer også skal være autorisert;
 - ii. flertallet av de stemmeberettigede skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19, med unntak av artikkel 11 nr. 1 bokstav b); medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også skal være autorisert. De medlemsstater som ikke krever slikt flertall når dette direktiv vedtas, kan unnlate å gjøre dette forutsatt at alle andelene eller aksjene i revisjonsselsk-

8. EFT nr. C 112 av 13.5.1978, s. 6; EFT nr. C 137 av 18.12.1975, s. 6

9. EFT nr. C 140 av 5.6.1979, s. 154

10. EFT nr. C 171 av 9.7.1979, s. 30

11. EFT nr. L 222 av 14.8.1978, s. 11

12. EFT nr. L 193 av 18.7.1983, s 1

apet er lydende på navn og kan overdras bare med revisjonsselskapets samtykke og/eller, når medlemsstaten bestemmer det, med samtykke av vedkommende myndighet;

- iii. et flertall av medlemmene i et revisjonsselskaps administrasjons- eller ledelsesorgan skal være fysiske personer eller revisjonsselskaper som oppfyller minst vilkårene i artikkel 3 til 19; medlemsstatene kan bestemme at disse fysiske personene eller revisjonsselskapene også må være autorisert. Når et slikt organ ikke har mer enn to medlemmer, skal ett av medlemmene oppfylle minst disse vilkårene.

Med forbehold for artikkel 14 nr. 2, skal et revisjonsselskaps autorisasjon inndras når ett av vilkårene i bokstav b) ovenfor ikke lenger er oppfylt. Medlemsstatene kan likevel gi en frist på inntil to år til å oppfylle vilkårene i bokstav b) ii) og iii).

2. For dette direktivs formål kan medlemsstatenes myndigheter være yrkesorganisasjoner, forutsatt at de i henhold til nasjonal lovgivning har tillatelse til å gi autorisasjon som definert i dette direktiv.

Artikkel 3

En medlemsstats myndigheter skal gi autorisasjon bare til personer med god vandel som ikke driver virksomhet som, i henhold til medlemsstatens nasjonale lovgivning, er uforenlig med lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1.

Artikkel 4

En fysisk person kan først autoriseres til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 etter å ha nådd et nivå som gir adgang til et universitet, og deretter fulgt teoretisk undervisning, gjennomgått praktisk opplæring og bestått en statlig arrangert eller godkjent fageksamen på nivå med avsluttende universitetseksamen.

Artikkel 5

Den fageksamen som er nevnt i artikkel 4 skal sikre det nødvendige teoretiske kunnskapsnivå i fag som er relevante for lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, og evnen til å anvende slik kunnskap i praksis. Denne eksamen skal, i det minste delvis, være skriftlig.

Artikkel 6

Den teoretiske kunnskapsprøven som omfattes av eksamen, skal særlig dekke følgende emner:

- a) - revisjon
 - analyse og kritisk vurdering av årsregnskap
 - generell regnskapslære
 - konsernregnskap
 - kostnadsregnskap
 - internkontroll
 - prinsipper for utarbeidelse av års- og konsernregnskap og metoder for balansevurdering og beregning av resultat
 - juridiske og faglige prinsipper for lovfestet revisjon av regnskaper og for de personer som foretar slik revisjon;

- b) i den utstrekning det er relevant for revisjon;
- selskapsrett
 - konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer
 - skatterett
 - sivilrett og handelsrett
 - arbeidsrett og lovgivning om sosial trygghet
 - informasjons- og datasystemer
 - bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finans
 - matematikk og statistikk
 - grunnprinsipper for økonomisk styring i foretak.

Artikkel 7

1. Som unntak fra artikkel 5 og 6 kan en medlemsstat bestemme at en person som har bestått en universitetseksamen eller tilsvarende, eller som har en universitetsgrad eller likeverdige kvalifikasjoner i ett eller flere av de emner som er nevnt i artikkel 6, kan fritas fra den teoretiske kunnskapsprøven i de emner som omfattes av den aktuelle eksamen eller grad.

2. Som unntak fra artikkel 5 kan en medlemsstat bestemme at den som har en universitetsgrad eller likeverdige kvalifikasjoner i ett eller flere av de emner som er nevnt i artikkel 6, kan fritas fra å bli prøvd i sin evne til å gjøre praktisk bruk av de teoretiske kunnskaper om slike emner når vedkommende har fått praktisk opplæring i emnene, og dette er dokumentert ved en statlig godkjent eksamen eller et vitnemål.

Artikkel 8

1. For å sikre evenen til å gjøre praktisk bruk av de teoretiske kunnskaper, en ferdighet som blir prøvd under eksamen, skal en person under opplæring fullføre minst tre års praktisk opplæring i blant annet revisjon av årsregnskap, konsernregnskap eller tilsvarende økonomiske oppgjør. Minst to tredjedeler av den praktiske opplæringen skal finne sted under en person som er autorisert i henhold til medlemsstatens lovgivning i samsvar med dette direktiv; medlemsstaten kan imidlertid tillate at praktisk opplæring finner sted under en person som er autorisert i henhold til en annen medlemsstats lovgivning i samsvar med dette direktiv.

2. Medlemsstatene skal påse at hele den praktiske opplæringen foregår under personer som gir tilstrekkelige garantier med hensyn til opplæringen.

Artikkel 9

Medlemsstatene kan autorisere personer til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, selv om de ikke oppfyller vilkårene i artikkel 4, dersom de kan dokumentere enten:

- a) at de i 15 år har utøvet faglig virksomhet som har gitt tilstrekkelig praksis på områdene finans, jus og regnskap, og har bestått fageksamen som nevnt i artikkel 4, eller
- b) at de i 7 år har utøvet faglig virksomhet på de nevnte områdene og i tillegg har gjennomgått den praktiske opplæring som nevnt i artikkel 8 og bestått fageksamen som nevnt i artikkel 4.

Artikkel 10

1. Medlemsstatene kan trekke perioder med teoretisk undervisning på de områder som nevnt i artikkel 6 fra de år med faglig virksomhet som nevnt i artikkel 9, forutsatt at undervisningen er dokumentert ved en statlig godkjent eksamen. Undervisningens varighet skal være minst ett år, og perioden med faglig virksomhet skal ikke forkortes med mer enn fire år.

2. Den faglige virksomheten og den praktiske opplæringen skal ikke være av kortere varighet enn det teoretiske undervisningsprogrammet og den praktiske opplæringen som kreves i artikkel 4.

Artikkel 11

1. Myndighetene i en medlemsstat kan autorisere personer som har skaffet seg alle sine kvalifikasjoner, eller deler av disse, i en annen medlemsstat, forutsatt at de oppfyller følgende to vilkår;

- a) vedkommende myndigheter skal anse personens kvalifikasjoner som likeverdige med dem som kreves i henhold til lovgivningen i den aktuelle medlemsstat i samsvar med dette direktiv, og
- b) de skal dokumentere at de har den juridiske kunnskap som kreves i vedkommende medlemsstat for å kunne foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1. nr. 1. Myndighetene i vedkommende medlemsstat kan imidlertid unnlate å kreve slik dokumentasjon når de anser at den juridiske kunnskap som er ervervet i en annen medlemsstat er tilstrekkelig.

2. Artikkel 3 får anvendelse.

Artikkel 12

1. En medlemsstat kan anse for å være autorisert i samsvar med dette direktiv, de utøvere av yrket som var autorisert ved enkeltvedtak gjort av rette myndighet i medlemsstaten før iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2.

2. Opptak av en fysisk person i en statlig godkjent yrkesorganisasjon kan anses som autorisasjon ved enkeltvedtak som definert i nr. 1 i denne artikkel når opptaket som definert i nr. 1 i denne artikkel når opptaket etter lovgivningen i vedkommende stat gir organisasjonens medlemmer rett til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1.

Artikkel 13

Inntil bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2 kommer til anvendelse, kan en medlemsstat anse for autorisert i samsvar med dette direktiv de utøvere av yrket som ikke er autorisert ved enkeltvedtak gjort av vedkommende myndighet, men som likevel har de samme kvalifikasjoner i den aktuelle medlemsstaten som personer som er autorisert ved enkeltvedtak og som på autorisasjonstidspunktet foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 på vegne av disse autoriserte personer.

Artikkel 14

1. En medlemsstat kan anse som autorisert i samsvar med dette direktiv de revisjonsselskaper som er autorisert ved enkeltvedtak gjort av rette myndighet i medlemsstaten før bestemmelsene nevnt i artikkel 30 nr. 2 iverksettes.

2. Vilkårene i artikkel 2 nr. 1 bokstav b) ii) og iii) må være oppfylt senest ved utløpet av en periode på høyst 5 år fra den dag da bestemmelsene nevnt i artikkel 30 nr. 2 iverksettes.

3. De fysiske personer som i et revisjonsselskaps navn har foretatt lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 før iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2, kan etter dette tidspunkt få tillatelse til å fortsette med dette selv om de ikke oppfyller alle vilkårene som er fastsatt i dette direktiv.

Artikkel 15

Inntil ett år etter iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 3, kan en medlemsstat autorisere i samsvar med dette direktiv de utøvere av yrket som ikke er autorisert ved enkeltvedtak gjort av de rette myndigheter, men likevel har rett til å foreta lovfestet revisjon i medlemsstaten av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, og som faktisk har drevet slik virksomhet før dette tidspunktet.

Artikkel 16

I ett år etter iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2, kan medlemsstatene anvende overgangstiltak for utøvere av yrket som etter dette tidspunkt fortsatt har rett til å revidere årsregnskapene i visse selskapsformer uten lovfestet revisjonsplikt, men som ikke vil kunne foreta slik revisjon etter at nye regler om lovfestet revisjon er innført, med mindre det treffes spesielle tiltak til deres fordel.

Artikkel 17

Artikkel 3 får anvendelse på artikkel 15 og 16.

Artikkel 18

1. I seks år etter iverksettelsen av bestemmelsene i artikkel 30 nr. 2, kan medlemsstatene anvende overgangstiltak for personer som er i gang med faglig eller praktisk opplæring på det tidspunkt da bestemmelsene iverksettes og som når opplæringen er fullført, ikke oppfyller vilkårene i dette direktiv og derfor ikke vil kunne foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 selv om de er utdannet til dette.

2. Artikkel 3 får anvendelse.

Artikkel 19

Ingen av de utøvere av yrket som nevnt i artikkel 15 og 16 eller de personer som nevnt i artikkel 18 kan autoriseres som unntak fra artikkel 4, med mindre vedkommende myndigheter anser dem å være skikket til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 og de har kvalifikasjoner som er likeverdige med dem som innehas av personer autorisert i henhold til artikkel 4.

Artikkel 20

En medlemsstat som ikke benytter seg av den mulighet som gis i artikkel 51 nr. 2 i direktiv 78/660/EØF, og som på det tidspunkt da dette direktiv vedtas tillater at flere kategorier fysiske personer i henhold til nasjonal lovgivning foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i dette direktivs artikkel 1 nr. 1 bokstav a), kan inntil en senere samordning av lovfestet revisjon av regnskaper, spesielt autorisere personer

som opptrer i eget navn til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 bokstav b) når det gjelder selskap som ikke overskrider grensene for to av de tre kriteriene som er fastsatt i artikkel 27 i direktiv 78/660/EØF, når disse personer:

- a) oppfyller vilkårene i artikkel 3 til 19 i dette direktiv, bortsett fra at fageksamen kan ha et lavere nivå enn det som er fastsatt i artikkel 4 i dette direktiv, og
- b) allerede har foretatt lovfestet revisjon av det aktuelle selskapet før det overskred grensene for to av de tre kriteriene som er fastsatt i artikkel 11 i direktiv 78/660/EØF.

Dersom et selskap utgjør en del av en gruppe foretak som skal konsolideres og overskrider grensene i to av de tre kriteriene som er fastsatt i direktiv 78/660/EØF artikkel 27, kan disse personer likevel ikke foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 bokstav a) i dette direktiv når det gjelder dette selskapet.

Artikkel 21

En medlemsstat som ikke benytter seg av den mulighet som gis i direktiv 83/349/EØF artikkel 6 nr. 1 og som, når dette direktiv vedtas, tillater at flere kategorier fysiske personer i henhold til nasjonal lovgivning foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 bokstav b) i dette direktiv, kan inntil en senere samordning av lovfestet revisjon av regnskaper, gi særskilt autorisasjon for lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 bokstav b), til en person som er autorisert i henhold til artikkel 20 i dette direktiv, dersom gruppen av foretak som skal konsolideres, på tidspunktet for balanseoppgjøret i morselskapet og på grunnlag av disse foretakenes siste årsregnskap, ikke overskrider grensene for to av de tre kriteriene som er fastsatt i direktiv 78/660/EØF artikkel 27, forutsatt at vedkommende har fullmakt til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 bokstav a) i dette direktiv, fra alle foretak som omfattes av konsolideringen.

Artikkel 22

En medlemsstat som benytter seg av artikkel 20, kan tillate at den praktiske opplæring av de berørte personer som nevnt i artikkel 8, skjer under en person som i henhold til lovgivningen i vedkommende medlemsstat er autorisert til å foreta den lovfestede revisjon som er nevnt i artikkel 20.

AVSNITT III

Faglig integritet og uavhengighet

Artikkel 23

Medlemsstatene skal kreve at de personer som autoriseres for lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, skal foreta denne revisjon med faglig integritet.

Artikkel 24

Medlemsstatene skal kreve at disse personer ikke skal foreta lovfestet revisjon dersom de ikke er uavhengige ifølge lovgivningen i medlemsstaten som krever revisjon.

Artikkel 25

Artikkel 23 og 24 skal også gjelde for fysiske personer som oppfyller vilkårene i artikkel 3 til 19 og som foretar lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 på vegne av et revisjonsselskap.

Artikkel 26

Medlemsstatene skal påse at autoriserte personer kan ilegges passende sanksjoner dersom de ikke foretar revisjon i samsvar med artikkel 23, 24 og 25.

Artikkel 27

Medlemsstatene skal påse at i det minste aksjeeiere eller deltakere i autoriserte revisjonsselskaper og medlemmer av administrasjons-, ledelses- og kontrollorganene i slike selskaper som ikke personlig oppfyller vilkårene i artikkel 3 til 19 i en medlemsstat, ikke tar del i revisjonen på en slik måte at det kan gå ut over uavhengigheten til den fysiske person som reviderer dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 på vegne av revisjonsselskapet.

*AVSNITT IV**Offentlighet**Artikkel 28*

1. Medlemsstatene skal påse at navn og adresse på alle fysiske personer og revisjonsselskaper som er autorisert av medlemsstatene til å foreta lovfestet revisjon av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1, gjøres tilgjengelig for offentligheten.

2. For hvert autorisert revisjonsselskap skal i tillegg følgende opplysninger gjøres tilgjengelig for offentligheten:

- a) navn og adresse på de fysiske personer som nevnt i artikkel 2 nr. 1 bokstav b) i), og
- b) navn og adresse på aksjeeiere eller deltakere i revisjonsselskapene,
- c) navn og adresse på medlemmene i administrasjons eller ledelsesorganene i revisjonsselskapene.

3. Når en fysisk person har tillatelse til å foreta lovfestet revisjon for et selskap av dokumentene nevnt i artikkel 1 nr. 1 i samsvar med vilkårene i artikkel 20, 21 og 22, får nr. 1 i denne artikkel anvendelse. Det må imidlertid angis i hvilken type selskap eller foretaksgruppe en slik revisjon kan foretas.

*AVSNITT V**Sluttbestemmelser**Artikkel 29*

Kontaktkomiteen som er nedsatt ved artikkel 52 i direktiv 78/660/EØF skal også:

- a) med forbehold for EØF-traktatens artikkel 169 og 170, lette en harmonisert gjennomføring av dette direktiv gjennom regelmessig samråd, spesielt om konkrete problemer i forbindelse med anvendelsen;
- b) om nødvendig gi Kommisjonen råd om tilføyelser til eller endringer i dette direktiv.

Artikkel 30

1. Medlemsstatene skal før 1. januar 1988 sette i kraft de lover og forskrifter som er nødvendige for å etterkomme dette direktiv. Medlemsstatene skal umiddelbart underrette Kommisjonen om dette.