



FINANSTILSYNET

THE FINANCIAL SUPERVISORY
AUTHORITY OF NORWAY

Høringsnotat

Forslag til endringer i revisorforskriften

28. juni 2024



1. Innledning	3
2. Forslag til forskriftsendringer	3
2.1. Krav til og dokumentasjon av praktisk opplæring.....	3
2.2. Krav om praktisk eksamen.....	3
2.3. Overgangsordning for godkjente revisorer.....	4
3. Økonomiske og administrative konsekvenser	5
3.1. Konsekvenser for enheter under tilsyn.....	5
3.2. Konsekvenser for oppdragsgivere	5
3.3. Konsekvenser for Finanstilsynet	5
4. Utkast til forskriftsendringer	5

1. Innledning

Finansdepartementet fremmet 15. mars Prop. 57 L (2023–2024) *Endringer i regnskapsloven mv. (bærekraftsrapportering)* for Stortinget. Lovforslaget gjennomfører direktiv (EU) 2022/2464 om selskapers bærekraftsrapportering («Corporate Sustainability Reporting Directive» – CSRD) i norsk rett.

I brev 22. mars 2024 ber Finansdepartementet om at Finanstilsynet vurderer behovet for, og utarbeider utkast til, regler om praktisk opplæring for tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor, eksamen og dokumentasjon av praktisk opplæring, jf. forslaget til ny § 3-3 a fjerde ledd i revisorloven, samt regler om etterutdanning/overgangsregler for statsautoriserte revisorer og personer som har påbegynt praktisk opplæring. Departementet ber om at relevante deler av utvalgets forskriftsforslag i NOU 2023: 15 punkt 9.2 innpasses i tilsynets utkast.

2. Forslag til forskriftsendringer

2.1. Krav til og dokumentasjon av praktisk opplæring

Kravene til praktisk opplæring for tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor følger av ny bestemmelse i revisorloven § 3-3 a som skal lyde:

§ 3-3 a. Bærekraftsrevisor

- (1) Den som skal foreta attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering, må ha godkjenning som statsautorisert revisor og i tillegg ha godkjenning som bærekraftsrevisor.
- (2) Bærekraftsrevisor skal ha minst åtte måneder praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester. Praksistiden kan inngå i kravet til tre års praktisk opplæring etter § 3-3.
- (3) Bærekraftsrevisor skal ha bestått en eksamen som prøver revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap som er relevant for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering i praksis og dokumenterer at vedkommende er egnet til å ha ansvar for attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering.
- (4) Departementet kan i forskrift fastsette regler om praktisk opplæring for godkjenning som bærekraftsrevisor. Departementet kan også gi regler om eksamen etter tredje ledd og om dokumentasjon av den praktiske opplæringen.

Finanstilsynet foreslår at den nye lovbestemmelsen i revisorloven § 3-3 a andre ledd utfylles gjennom endring av gjeldende revisorforskrift § 1-3, som stiller krav til praktisk opplæring og dokumentasjon av denne for å få godkjenning som statsautorisert revisor etter revisorloven § 3-3. Samme tilnærming til kravet om praksis og dokumentasjon for godkjenning som bærekraftsrevisor, vil innebære at åtte måneders praksis skal utgjøre minst 1067 timer, og at opplæringen i attestasjon av bærekraftsrapportering eller andre bærekraftsrelaterte tjenester (bærekraftsattestasjon) skal være bekreftet av arbeidsgiver på skjema utarbeidet av Finanstilsynet. Se forslag til endringer i revisorforskriften § 1-3 andre ledd.

2.2. Krav om praktisk eksamen

Den foreslåtte § 3-3 a tredje ledd stiller krav om bestått eksamen som skal prøve revisors evne til å anvende teoretisk kunnskap som er relevant for bærekraftsattestasjon, se bestemmelsen som er sitert i foregående punkt.

Finanstilsynet foreslår at lovbestemmelsen utfylles gjennom endring av gjeldende revisorforskrift § 1-4, som regulerer kravet til praktisk eksamen for å få godkjenning som statsautorisert revisor etter revisorloven § 3-3 tredje ledd. Forskriftsbestemmelsen inneholder regler om oppnevning av eksamensutvalg, hvilke institusjoner som kan tilby praktisk eksamen og eksamensavgift mv. Disse bestemmelsene vil også gjelde praktisk eksamen for bærekraftsattestasjon.

Finanstilsynet mener det er hensiktsmessig at det er den samme institusjonen som også arrangerer eksamen for de som søker godkjenning som bærekraftsrevisor. Revisorforeningen har siden 14. april 2021 vært utpekt av eksamensutvalget som arrangør av praktisk eksamen etter revisorloven, og vil etter forslaget måtte arrangere to ulike praktiske eksamener hvert år.

Se forslag til endring i revisorforskriften § 1-4 første og tredje ledd.

2.3. Overgangsordning for godkjente revisorer

Revisjonsdirektivet tilføyes en ny artikkel 14a ved innføringen av CSRD som krever at medlemslandene fastsetter en overgangsordning for kravet om godkjenning som bærekraftsrevisor. Overgangsordningen er ment å ivareta de som er i et praksisløp etter fullført revisorutdanning. Fremtidige kandidater vil være kjent med kravet om åtte måneder praktisk opplæring i bærekraftsattestasjon. Disse kan da enten innrette seg ved å søke seg til arbeidsgivere som tilbyr praksis innen bærekraftsattestasjon, eller oppfylle praksiskravet senere, etter å ha blitt godkjent som statsautorisert revisor.

I Norge innebærer overgangsbestemmelsen at personer som har godkjenning som statsautorisert revisor per 31. desember 2025 ikke trenger å oppfylle kravet om praktisk opplæring i bærekraftsattestasjon, for å få godkjenning som bærekraftsrevisor. Finanstilsynet legger til grunn at overgangsbestemmelsen inkluderer personer som har deponert godkjenningen som statsautorisert revisor før 1. januar 2026, og foreslår at dette fremgår av forskriften.

Direktivet forutsetter at personene som er omfattet av unntaket skal kompensere for manglende praksis innen bærekraft ved å gjennomføre etterutdanning innen bærekraft. Direktivbestemmelsen skiller ikke på når vedkommende søker om tilleggsgodkjenning som bærekraftsrevisor, og vil derfor i fremtiden fungere som en unntaksbestemmelse for personer som omfattes av overgangsordningen.

Finanstilsynet foreslår at overgangsordningen/unntaksregelen tas inn i revisorforskriften som ny § 1-6.

Finanstilsynet legger til grunn at unntaket fra kravet til praktisk opplæring vil gjelde de som har sendt inn søknad om godkjenning som statsautorisert revisor innen 1. januar 2026, forutsatt at vilkårene for slik godkjenning er oppfylt.

Finanstilsynet er enig i lovutvalgets forslag om krav til minst 40 timer innenfor nærmere angitte fagområder som nevnt i CSRD, og foreslår at ny § 1-6 i revisorforskriften angir konkret timeantall og fagområder.

NHH ga i høringen uttrykk for at *"det er uklart hvordan utdanningskravet for bærekraftsrevisorer skal sikres for kandidater som får godkjenning som statsautorisert revisor i perioden 2026 til 2029, under henvisning til at reglene som foreslås, bare gis for revisorer som får godkjenning som statsautorisert revisor før 1. januar 2026, mens nye studenter fra høsten 2024 vil være ferdig med utdanning i 2026 og oppfylle tre års krav til praksis i 2029"*. Det ble av lovutvalget lagt til grunn at revisorutdanningen og dermed utdanningsinstitusjonene sørger for at behovet for teoretisk kunnskap for lovfestet revisjon og bærekraftsattestasjon dekkes, noe Finansdepartementet sluttet seg til. Finanstilsynet er enig i at utdanningskravet med dette dekkes på sikt. Videre er det Finanstilsynets vurdering at for personer som har gjennomført revisorutdanningen uten at den har dekket

bærekraftsattestasjoner, vil kravet om praktisk opplæring og en praktisk eksamen som skal prøve evnen til å omsette teoretisk kunnskap i praksis være tilstrekkelig for å få godkjenning. Se forslag til ny § 1-6 i revisorforskriften.

3. Økonomiske og administrative konsekvenser

3.1. Konsekvenser for enheter under tilsyn

Innføringen av CSRD vil gi nye betydelige oppgaver og plikter for statsautoriserte revisorer og revisjonsforetak som skal attestere bærekraftsrapportering. De foreslåtte endringene vil bidra til å avklare enkelte mulige misforståelser om regelverket og sikre forutberegnelighet for tilsynsenhetene.

3.2. Konsekvenser for oppdragsgivere

De foreslåtte reglene om krav til etterutdanning som alternativ til åtte måneder praktisk opplæring, vil bidra til å sikre oppdragsgivere god tilgang til godkjente bærekraftsrevisorer fra innføringen av pliktig attestasjon, samtidig som det sikrer at også bærekraftsrevisorer som ikke har gjennomført praktisk opplæring innen bærekraftsrapportering har god kunnskap om yrket. Dette vil ivareta oppdragsgivers interesser.

3.3. Konsekvenser for Finanstilsynet

Innføringen av bestemmelser om bærekraftsrevisorer vil medføre noe mer arbeid for Finanstilsynet både på kort og lang sikt. Forslagene til utfyllende bestemmelser om kravene til og dokumentasjon av praksis, praktisk eksamen og overgangsordning vil medføre noen gevinster i form av en mer effektiv saksbehandling på kort sikt. Dette vil også komme søkerne til gode.

På litt lengre sikt må Finanstilsynet anskaffe nødvendig kapasitet og kompetanse til utføre tilsyn for å påse at bærekraftsrevisorer utfører pliktige attestasjoner i henhold til krav i de attestasjonsstandardene som vil gjelde, samt at organiseringen av bærekraftsarbeidet er i henhold til direktivet og revisorlovens bestemmelser.

4. Utkast til forskriftsendringer

I forskrift om revisjon og revisorer av 18. desember 2020 nr. 2988 gjøres følgende endringer:

I alle paragrafene i forskriften med flere enn ett ledd, skal leddene nummereres fra (1) og oppover.

§ 1-3 andre ledd skal lyde:

Den praktiske opplæringen etter revisorloven § 3-3 og § 3-3 a skal være bekreftet av arbeidsgiver på skjema utarbeidet av Finanstilsynet eller på annen egnet måte som Finanstilsynet bestemmer.

§ 1-4 første ledd skal lyde:

De praktiske eksamenene etter revisorloven § 3-3 tredje ledd og § 3-3 a tredje ledd kan arrangeres av institusjoner som tilbyr utdanning etter revisorloven § 3-2, eller annen institusjon godkjent av Finanstilsynet.

§ 1-4 tredje ledd skal lyde:

Praktisk eksamen etter revisorloven § 3-3 tredje ledd skal være standardisert i form av gjennomføring av et revisjonsoppdrag eller deler av et revisjonsoppdrag. Praktisk eksamen etter revisorloven § 3-3 a tredje ledd skal være standardisert i form av gjennomføring av et oppdrag om attestasjon av pliktig bærekraftsrapportering eller deler av et slikt oppdrag. Det gis karakterene «bestått» eller «ikke bestått».

Ny § 1-6 skal lyde:

§ 1-6. Overgangsordning for tilleggs godkjenning som bærekraftsrevisor

(1) Finanstilsynet gir tilleggs godkjenning som bærekraftsrevisor til person som er godkjent som statsautorisert revisor per 31. desember 2025 og har gjennomført minst 40 timer etterutdanning som minst dekker følgende fagtemaer:

- lovkrav og standarder for bærekraftsrapportering, inkludert konsolidert bærekraftsrapportering,*
- bærekraftsanalyse,*
- prosesser for foretaksgjennomgang av bærekraftsforhold (due diligence-prosesser),*
- lovkrav og standarder for attestasjon av bærekraftsrapportering*

(2) Reglene i revisorloven § 5-1 gjelder tilsvarende for etterutdanning som nevnt i første ledd.

(3) Første ledd gjelder også for person som før 1. januar 2026 har deponert revisorgodkjenningen og får godkjenningen som statsautorisert revisor tilbake i samsvar med revisorloven § 3-8. De 40 timene som nevnt i første ledd kan i tilfelle medregnes i kravet til etterutdanning etter revisorloven § 3-8, jf. § 5-1.

Finanstilsynet
Revierstredet 3
P.O. Box 1187 Sentrum
NO-0107 Oslo

Tel. +47 22 93 98 00
post@finansilsynet.no
finansilsynet.no

