



FINANSDEPARTEMENTET
03. MAI 2004
SAK: 03/2333-66
A: 414.21

Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep

0030 OSLO

Deres ref: 03-2333FN AnL  
02-4554

30. april 2004

### **HØRINGSKOMMENTARER TIL UKAST TIL ENDRINGER I LOV OM REVISJON OG REVISORER (REVISORLOVEN) SAMT FORSKRIFT OM REVISJON OG REVISORER (REVISORFORSKRIFTEN)**

Revisjonsselskapene Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG og Deloitte avgir herved felles høringskommentarer til forslaget til ny forskriftshjemmel i nytt femte ledd i revisorlovens § 4-5 og tilhørende forslag til endringer i revisorforskriften. For ordens skyld gjør vi oppmerksom på at vi er innvilget utvidet høringsfrist til 30. april 2004.

Vi er positive til initiativ som bidrar til å styrke revisors uavhengighet. Avklaringer når det gjelder art og omfang av rådgivningstjenester som kan leveres til revisjonsklienter, skaper forutsigbarhet for revisorene, de revisjonspliktige virksomhetene og offentlige myndigheter. Uavhengighetskravet innebærer imidlertid også andre vesentlige elementer som fortjener oppmerksomhet, og det er viktig at det etableres tiltak som sikrer etterlevelsen av revisors uavhengighet. Vårt prinsipielle syn er derfor at det bør skje en snarlig tilpasning av uavhengighetsreglene til EUs 8. direktiv, i stedet for en midlertidig forskrift som bare dekker et enkelt område og som allerede er klargjort i EUs rekommandasjon.

#### **Innledning**

Vi er kjent med at Den norske Revisorforening (DnR) gir høringskommentarer. Lov- og forskriftsforslaget har imidlertid sin bakgrunn i det tematilsyn som ble avholdt hos de store revisjonsselskapene i 2002. Videre er det naturlig at det av kapitalmarkedshensyn er fokus på de fire store revisjonsselskapene og revisjonen av selskaper av stor samfunnsmessig betydning. På dette grunnlag har vi funnet det hensiktsmessig å gi våre egne høringskommentarer til lov- og forskriftsforslaget.

Vi ønsker å presisere at våre høringskommentarer til nåværende og fremtidige uavhengighetsregler for revisorer, ikke er basert på resultatet av rådgivningstilsynet. Etter de årene som var gjenstand for tilsyn, regnskapsårene 2000 og 2001, er det skjedd betydelig utvikling og klarhet i reglene for revisors uavhengighet og i den alminnelige oppfatning av hva som er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet. Den norske Revisorforening har implementert IFACs uavhengighetsregler med virkning fra 1.1.2003, og EU-kommisjonen har avgitt en rekommandasjon om revisors uavhengighet,

som inneholder parallelle bestemmelser til IFACs regler. I USA er SEC-reglene også vesentlig endret over tid. Nylig har EU-kommisjonen fremlagt et forslag til nytt 8. direktiv som regulerer revisjonspliktige, revisorer og revisjon.

De fire store revisjonsselskapene har i Norge og internasjonalt gjennomført betydelige tilpasninger til de nye uavhengighetsreglene, offentlige myndigheters uttrykte meninger og oppfatninger som er kommet til uttrykk i markedet. De store revisjonsselskapene har implementert ny firmapolicy for de respektive internasjonale organisasjonene, inneholdende omfattende uavhengighetsregler og tiltak som skal sikre overholdelse av reglene. Rådgivningstjenester som leveres til revisjonsklienter er nå vesentlig begrenset, både når det gjelder art og omfang. Det skal ikke etterlates tvil om at revisjonsselskapene er bevisst sitt samfunnsansvar og har som målsetning å styrke tilliten til de respektive revisjonsselskapene.

Endringene i regelverket internasjonalt, innen EU og USA, og de fundamentale endringene som har pågått og pågår med segmentering av tjenester til revisjonsklienter og ikke-revisjonsklienter i løpet av de siste to år, tilsier at behovet for ny revisorforskrift ikke kan begrunnes i forhold som ligger 2-3 år tilbake i tid.

Vi ser derimot frem til en snarlig implementering av EUs nye 8. direktiv, som inneholder flere tiltak som vil skape klarhet i situasjonen og styrke revisors forutsetninger for å opptre uavhengig og sikre brukernes og myndighetenes behov for påvirkning og kontroll.

#### **Generelle hensyn**

Det er ikke bare kravene til revisor som innskjerpes, men anvendelsen av sanksjoner, straffereaksjoner og erstatningskrav er økende. Det er derfor viktig at eventuell forskriftsregulering av revisors rådgivningstjenester til revisjonsklienter blir omhyggelig utredet og klart formulert i forskriftsteksten. Vi har erfaring for at den tidligere revisorforskriften (av 19.09.1990) i stor utstrekning ble anvendt i rettsaker. Denne forskriften var klar og entydig, og det må stilles krav om at en eventuell ny forskrift til § 4-5 utformes like *presist*.

I denne forbindelse minner vi om at det i innstillingen fra Stortingets finanskomité om ny revisorlov, var forutsatt at Kredittilsynet, (som i revisorlovens § 4-8 er gitt en dispensasjonsadgang i forhold til reglene i revisorlovens § 4-1 annet og tredje ledd, § 4-2 og § 4-3), skulle være særlig oppmerksom på tilfeller hvor reglene og disse paragrafene gir utilsiktighet og åpenbart urimelige utslag. Det ble ansett naturlig at reglene ble evaluert etter en tids virke. Komiteen uttalte at det nødvendigvis må foretas en avveining mellom hvilke krav som må stilles på den ene side, og hvilke regler som medfører praktiserbarhet og mulighet for etterlevelse på den annen. Problemet med praktiserbarhet gjelder i særlig grad de mer formelle habilitetsforhold. Vi har erfart at enkelte av bestemmelsene som gjelder familiære relasjoner er uten reell betydning og tilnærmet umulig å praktisere, og vi etterlyser en samtidig vurdering av behovet for endringer også av disse bestemmelsene i revisorloven.

Som følge av EUs 8. direktiv må hele revisorloven innen nær fremtid gjennomgå en fornyelse. Av rettsikkerhetshensyn mener vi at også nærmere regulering av revisors rådgivningsvirksomhet bør vente til det kan skje et *omhyggelig lovforarbeid* hvor behovsanalyse, kost-/nyttevurdering og konsekvensutredning inngår.

#### **Ulik tolkning av Revisorlovens § 4-5**

Kredittilsynet opplyser at det under tematisynet ble avdekket at revisjonsselskapene hadde en annen forståelse av revisorlovens regler om revisors rådgivningstjeneste enn det Kredittilsynet legger til grunn som gjeldende rett på dette området. Den norske Revisorforening ga også uttrykk for en

lovforståelse som var noe annerledes enn Kredittilsynets tolkning. Kredittilsynet mener derfor det er nødvendig med en klargjøring av rettstilstanden.

Vi er enig at det uansett kan være behov for en nærmere avklaring når det gjelder tolkningen av revisorlovens § 4-5. Vi er derimot ikke enig at dette må skje i forskrifts form. I påvente av ny revisorlov vil det være mer formålstjenlig om departementet foretok en objektiv vurdering av gjeldende rett og avga en *uttalelse* i form av et brev til Kredittilsynet og/eller Den norske Revisorforening.

De mest sentrale problemstillinger er følgende:

- Om § 4-5 er en rammebestemmelse som gir anledning til å anvende IFACs uavhengighetsregler/EUs Recommendation – hensyntatt de klare forbud som fremgår direkte av revisorlovens kapittel 4.
- Innholdet i begrepet "ledelses- og kontrolloppgaver".
- Betydningen av at revisjonsklienten er børsnotert eller selskap av samfunnsmessig betydning.

Kredittilsynet har i forskriftsforslaget og i rundskriv 23/2003, Revisorer nr. 2, gitt uttrykk for sin oppfatning av gjeldende rett. Det fremgår av dette høringsbrev hvordan vi forstår loven og hvordan den kan anvendes for implementering av internasjonale uavhengighetsregler (IFAC) og EUs rekommandasjon.

For ordens skyld vedlegger vi også et notat fra Advokatfirma BAHR, som danner grunnlag for den oppfatning som de store revisjonsselskapene og Den norske Revisorforening ga uttrykk for som lovforståelse i forbindelse med rådgivningstilsynet. Notatet fra BAHR er oppdatert til å omhandle forskriftsforslaget.

#### **Rådgivningsvirksomhet i henhold til standarder**

De fire store revisjonsselskapene har som andre medlemmer i DnR, implementert IFACs uavhengighetsregler og er internt forpliktet i forhold til sine internasjonale organisasjoner til å følge disse innenfor revisorlovens bestemmelser (hensyntatt f eks forbudet mot regnskapsføring). Særskilte norske regler utover de tilfeller av detaljregulering som allerede eksisterer, vil innebære både praktiske problemer ved revisjon av internasjonale selskaper og konsekvenser for norske børsnoterte selskaper.

EU har lagt opp til en harmonisering for børsnoterte selskaper gjennom anvendelsen av internasjonale regnskapsregler (IFRS), krav til at revisjonen utføres i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder (ISA) og en kontroll av revisorene ved offentlige tilsyn. Det kan virke hemmende på norsk næringsliv og i strid med harmoniseringshensynet hvis kravene til revisors uavhengighet skulle være vesentlig annerledes i Norge enn i andre europeiske land, særlig i forhold til Sverige og Danmark som har implementert IFACs regler/EUs rekommandasjon.

Vi minner om at departementet refererer følgende i Ot.prop. nr 75, side 81, annen spalte, fjerde avsnitt:

"Utvalget viser til at nøyaktig grense for hva som er akseptabel rådgivningsvirksomhet vanskelig kan trekkes, og at grensen må videreutvikles gjennom *standarder* og eventuelle forskrifter."

IFACs regler/EUs Recommendation er nettopp slike dynamiske *standarder* som med fordel kan anvendes til utfylling av revisorlovens § 4-5. For revisorene må standardene oppfattes som bindende på områder hvor revisorloven ikke inneholder detaljregulering (som for regnskapsføring). Det betyr at revisorene f eks har en selvpålagt plikt til å gjennomføre partnerrotasjon, og denne type regler krever følgelig ikke lovendring. Tilsvarende inneholder IFACs regler/EUs Recommendation klare anvisninger

når det gjelder hvilke tjenester som kan ytes til revisjonsklienter og betydningen av honorar fra rådgivnings-tjenester, som revisorene er forpliktet til å følge.

Som kjent er IFACs regler/EUs Recommendation et prinsippbasert rammeverk for uavhengighet som forutsetter identifikasjon av trusler mot uavhengigheten og forholdsregler som om mulig reduserer uavhengighetstrusselen til et akseptabelt nivå. EU betrakter et slikt prinsippbasert rammeverk som det mest robuste system for ivaretagelse av revisors uavhengighet og har videreført systemet i forslaget til nytt 8. direktiv.

### **Selskaper av stor samfunnsmessig betydning**

Det må være klart at kravene til *revisors uavhengighet* må være de samme uansett om den revisjonspliktiges virksomhet er liten eller stor, privateid eller børsnotert. Av IFACs regler/EUs rekommendasjon fremgår det også at det ved vurdering av eventuelle trusler mot uavhengigheten som følge av levering av rådgivningstjenester, ikke skilles mellom børsnoterte/selskap av stor samfunnsmessig betydning og andre. Derimot skal man ved vurdering av mulige forholdsregler ("safeguards") ta i betraktning om det dreier seg om selskap av stor samfunnsmessig betydning og innrette sin kommunikasjon med revisjonskomité eller tilsvarende slik at trusselen mot uavhengigheten reduseres.

I forslag til nytt 8. direktiv er dette kommet klarere frem ved at *uavhengighet* er omhandlet i kapittel 5 som gjeldende for *enhver revisor i ethvert selskap*. I et eget kapittel 11 er det bestemt hvilke krav som stilles til revisor, den revisjonspliktige og myndighetene når det gjelder børsnoterte selskaper og andre selskaper av stor samfunnsmessig betydning. Det dreier seg ikke om særskilte uavhengighetsregler (eksempelvis hvilke tjenester som kan leveres til revisjonsklienten), men om hvilke *tiltak* som skal iverksettes for å sikre etterlevelsen av *uavhengighetskravet* i selskaper av stor samfunnsmessig betydning.

Vernetiltakene omfatter åpenhet om revisjonsselskapets forhold, etablering av revisjonskomité med bestemte funksjoner (herunder kommunikasjon om tilleggstjenester og mulige trusler/forholdsregler i forhold til revisor uavhengighet), særskilt bekreftelse på uavhengighet fra selskapets revisor, partnerrotasjon og ventetid for partner for ansettelse hos revisjonsklient. Det tillegges også revisjonskomiteen å overvåke revisjonen og innstille på valg av ny revisor.

*Aktsomhetskravet* som stilles til revisor i forbindelse med revisjon av børsnoterte foretak knytter seg derfor ikke til trusler mot uavhengigheten (eksempelvis arten av tjenester som kan leveres), men til hvilke forholdsregler (f eks i form av kommunikasjon med selskapets revisjonskomité) som må iverksettes. Forholdsreglene skal bidra til at det heller ikke "in appearance" skal kunne reises tvil om revisors uavhengighet.

En eventuell forskrift til revisorlovens § 4-5 som innskrenker revisors muligheter til å levere rådgivningstjenester til revisjonsklienten må følgelig gjelde alle revisjonspliktige virksomheter og berøre alle revisorer. Internasjonalt eksisterer det ett unntak fra prinsippet om at det ikke skal skilles mellom børsnoterte/selskaper av stor samfunnsmessig betydning og andre selskaper. Det gjelder bokføringstjenester, som utvilsomt innebærer en trussel mot uavhengigheten (egenkontroll), men det er i IFACs/EUs regler likevel åpnet for å levere bokføringstjenester i begrenset grad til mindre selskaper. Unntaket må betraktes som et brudd på uavhengighetsprinsippet, og i Norge er bokføringstjenester klart forbudt (jf revisorlovens § 4-1)

Eventuelle begrensninger i rådgivningstjenester til børsnoterte/selskaper av stor samfunnsmessig betydning, er etter vår oppfatning ikke hjemlet i revisorloven eller i den foreslåtte hjemmelsbestemmelsen. Begrensninger i arten av rådgivningstjenester til denne type selskaper, vil

dessuten fremstå som en særnorsk løsning i internasjonal og europeisk sammenheng. De undersøkelser som EU-kommisjonen har planlagt for å vurdere om det skal være forbud mot flere eller alle rådgivningstjenester, er ikke begrenset til selskaper av samfunnsmessig betydning, men vil gjelde for alle selskaper (jf 8. direktiv kapittel 5).

Begrensninger når det gjelder rådgivningstjenester har vært antatt å ha liten virkning sammenlignet med det som etableres som effektive *virkemidler* til vern om revisors uavhengighet. De tiltak som det legges opp til i forslag til nytt 8. direktiv kan derimot være svært virkningsfulle. Dette tilsier igjen at forskriftsforslaget bør legges til side til fordel for et lovarbeid som innebærer implementering av EUs 8. direktiv.

Det er for øvrig verdt å merke seg at ifølge nytt 8. direktiv, vil det heller ikke være overlatt til revisor selv å bestemme hvilke selskaper som anses å være av samfunnsmessig betydning, fordi selskaper av samfunnsmessig betydning må defineres av lovgiver i forbindelse med bestemmelse av hvilke selskaper som må opprette revisjonskomité.

### **Klargjøring**

Kredittilsynet uttaler i høringsnotatet at formålet med forskriften er å *klargjøre* de grenser for revisors rådgivningsvirksomhet overfor revisjonsklienter som følger av revisorlovens § 4-5. Det er videre uttalt at slik klargjøring er nødvendig for å hindre at uønsket bransjepraksis "setter seg". Når det gjelder dette siste, kan det ikke være i tvil om at bransjepraksis allerede er endret vesentlig og er i samsvar med IFACs regler/EUs rekommandasjon.

Det er for øvrig vår oppfatning at forslaget til forskriftsendring ikke oppfyller formålet med å klargjøre rettsstilstanden. Sammenholdt med innledende drøftelser og kommentarer til de enkelte forskriftsbestemmelser, virker forskriftsteksten uklar. Dette gjelder særlig forskriftens § 4-4 og § 4-5.

I forskriftens § 4-4 er det bestemt at revisor ikke skal opptre på en slik måte at det oppstår risiko for at han må revidere resultatet av egne rådgivnings- og andre tjenester. I kommentarene er dette benevnt "selvrevisjon". Det er vanskelig å forstå hva som menes med dette begrepet når det i etterfølgende avsnitt refereres til at revisor ikke kan utarbeide selskapets årsberetning, og videre ikke kan foreta bokføring eller registrering av regnskapsdata. Dette er begge forhold som er omhyggelig regulert i revisorlovens § 4-1, som forbudte tjenester. Ved å fjerne disse irrelevante eksemplene er det vanskelig å se hva paragrafen er ment å regulere. I den grad de to siste avsnittene i kommentarene som omhandler intern kontroll er ment å sette forbud mot denne type rådgivning, er grensene fortsatt *uklare og/eller innskrenkende* i forhold til gjeldende rett. Det er heller ikke referert til lovens forarbeider som begrunnelse for forskriftsforslaget.

Forskriftens § 4-5 er språklig sett vanskelig tilgjengelig og inneholder begreper som kan synes å ramme det meste. "Medvirke til ivaretagelse", "pådriver", "levere vesentlige premisser" er i revisorlov-sammenheng nye begreper som gir flere *tolkningsmuligheter*. Det ligger i sakens natur at revisor allerede ved utførelse av sin lovbestemte funksjon medvirker til ivaretagelse og er en pådriver og premissleverandør. Kommentarene er ikke særlig avklarende med hensyn til hvor grensen går. Det er heller ikke her gitt *referanser til lovforarbeidene*, som kan bidra til å klargjøre grensene for revisors rådgivning. Med den forståelse vi har av hva som legges i begrepet som benyttes i revisorlovens § 4-5, "ledelses- og kontrolloppgaver", fremstår forskriftsforslagets § 4-5 også som innskrenkende i forhold til lovbestemmelsen og lovforarbeidene.

Forskriftens § 4-7 omhandler honorarforhold som ellers er regulert i revisorlovens § 4-6. Vi har forståelse for behovet for forskriftsbestemmelsen som en aktsomhetsnorm knyttet direkte til

reguleringen av rådgivningstjenester (revisorlovens § 4-5 første ledd). For riktig måling er det imidlertid nødvendig å ha en klar og *dekkende definisjon* av hva som inngår i *revisjon*, jf forskriftens § 4-3 . I praksis utfører den valgte revisor flere ulike typer revisjonsoppgaver enn de som dekkes av forskriftsbestemmelsens nr 1-3. EUs rekommendasjon benevner disse som "assurance services" som tillegg til "statutory audit services", men forskjellig fra "non-audit services".

Forskriftsbestemmelser som inneholder uklarheter eller oppfattes som mulige innskrenkninger, kan lett skape u hensiktsmessig adferd både blant revisorene og hos selskapene. Den utisiktede virkning kan bli at den viktige *kvalitetssikringsfunksjon* som revisor ivaretar av samfunnshensyn, bortfaller fordi revisors oppgaver for sikkerhets skyld begrenses til rene kontrollhandlinger.

Det er vår oppfatning at verken forskriftens § 4-4 eller § 4-5 er klargjørende i forhold til revisorlovens § 4-5. Det vil derfor fortsatt være nødvendig å anvende lovforarbeidene ved tolkningstvil - eller man kan legge EU-rekommendasjonen til grunn som tolkningsfaktor, slik Kredittilsynet anviser i høringsnotatet. Da er vi tilbake til utgangspunktet, nemlig at EUs Recommendation vel så godt kan anvendes som en *standard* slik lovforarbeidene forutsetter. Derved er det ikke behov for en forskrift.

Alternativt kan det utarbeides en forskrift basert på EU-rekommendasjonen hvor kapittel 7 "Non-audit services" og kapittel 8 "Audit and non-audit fees" innarbeides. På den måten skjer det en tidlig implementering av EUs 8. direktiv.

#### Avslutning

Norske regulerende myndigheter har en forpliktelse til å implementere EUs direktiver. Norske børsnoterte selskaper skal avlegge regnskaper i henhold til internasjonale regnskapsregler (IFRS) fra og med 1. januar 2005. EUs 8. direktiv forutsetter at all revisjon innen EU skal skje i samsvar med internasjonale revisjonsstandarder (allerede implementert i Norge), og det blir etablert offentlig tilsyn og hyppige kvalitetskontroll med revisorer for børsnoterte selskaper.

Det vil neppe være formålstjenlig å etablere særskilte regler for norske børsnoterte selskaper eller deres revisorer, og det er heller ikke grunn til å innføre særnorske regler for andre selskaper av samfunnsmessig betydning eller for revisjonen av disse. EU har til vurdering om det skal gjøres ytterligere begrensninger i revisors rådgivningsvirksomhet overfor revisjonsklienter. Norske myndigheter har påvirkningsmuligheter i det pågående arbeid, og det er på denne måten eventuelle særinteresser bør ivaretas – og ikke gjennom særskilt regulering av norske virksomheter og deres revisorer.

Med vennlig hilsen

Ernst & Young



Torstein Høkholt

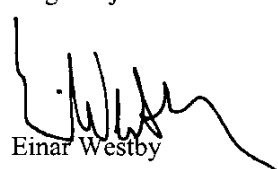


Helge Bettmo

PricewaterhouseCoopers

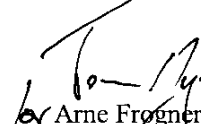


Jørgen Kjorsvik

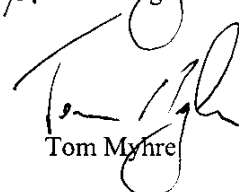


Einar Westby

KPMG



Arne Frøgner

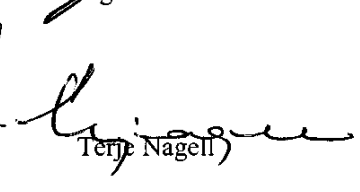


Tom Myhre

Deloitte



Ingebrigt G. Hisdal



Terje Nagell

Vedlegg

r:/data/003/t/04b001\_finansdep\_høringskom