

Ot.prp. nr. 78 (2008-2009):

Revisjonsutvalg og foretak av allmenn interesse

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Håvard Abrahamsen
Partner i PricewaterhouseCoopers



Statsautorisert revisor
Øyvind Thorsby
Egen virksomhet
Øyvind Thorsby har tidligere vært partner i PricewaterhouseCoopers

Artikkelen tar for seg regjeringens forslag til endringer i finanslovgivningen, almennaksjeloven og revisorloven mv. om opprettelse av revisjonsutvalg og hvilke oppgaver dette vil få i såkalte foretak av allmenn interesse.

Finansdepartementet har lagt frem proposisjon med forslag til endringer i revisorloven og enkelte andre lover. Proposisjonen, Ot.prp. nr. 78 (2008-2009), ble fremmet den 24. april 2009 og skal etter planen fremlegges for og forhåpentligvis vedtas av Stortinget før sommeren 2009. Det antas at behandlingen i Stortinget ikke vil resultere i endringer av det forslaget til lovendringer som Finansdepartementet har lagt frem. Vi har vært i kontakt med Finansdepartementet for å avklare tidspunkt for lovendringenes ikrafttredelse. Dette er pr. i dag ikke avklart, men vi vil for egen del anta at lovendringene vil bli gjeldende fra 1. januar 2010 eller 2011. Dette fordi foretak som må etablere slike revisjonsut-

valg, i noen tilfeller trenger generalforsamlingsvedtak og må sørge for at utvalget har nødvendig kompetanse og uavhengighet. De forslag til lovendringer som er foreslått i Ot.prp.nr. 78 (2008-2009), bygger i det alt vesentlige på EUs revisjonsdirektiv og gjennomfører Norges EØS-forpliktelser knyttet til dette direktivet.

Vi vil også legge til at det etter EUs forutsetninger skulle vært gjennomført lovendringer i våre norske lover innen 29. juni 2008. Således er vi allerede i dag nesten ett år på etterskudd.

Vi skal i denne artikkelen behandle og vise proposisjonens forslag til nye lovendringer i revisorloven, almennaksjeloven og finanslovgivningen om opprettelse av revisjonsutvalg, utvalgets sammensetning og

oppgaver for dette i foretak av allmenn interesse. Vi begrenser proposisjonens innhold til revisjonsutvalg, men vil samtidig understreke at det også er en rekke andre nye forslag til endringer i revisorloven som blir fremmet. Vi anbefaler derfor den interesserte leser å sette seg inn i hele proposisjonen.

Vi har i en tidligere artikkelserie (syv artikler) i Revisjon og Regnskap i 2007 og 2008 om eierstyring og selskapsledelse behandlet revisjonsutvalg/audit committee. Det vises til denne artikkelen (nr. V) i Revisjon og Regnskap nr. 5/2008.

Foretak av allmenn interesse

Etter gjeldende rett i Norge er det i dag ikke definert at visse typer foretak skal anses for å være «av allmenn interesse».



BØRSNOTERTE: Blant annet er foretak med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i EØS-stat definert som foretak av allmenn interesse.

Eierstyring og selskapsledelse

Dog har vi i Norge særlige krav for enkelte typer virksomheter. Kredittinstitusjoner mv. har etter forskrift av 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll, krav til internkontroll. Videre gjelder dessuten særlige krav til regnskapsføring og noteopplysninger i store foretak, samt særlige rapporteringskrav for utsteder med verdipapirer notert på regulert marked, blant annet etter verdipapirhandelloven kapittel 5. Det er heller ikke pr. i dag for virksomheter som er nevnt ovenfor, oppstilt særskilte krav til revisor eller til revisjonen i lovgivningen.

I Ot.prp. nr. 78 vises det til at EUs revisjonsdirektiv inneholder nærmere regler og krav om at alle foretak av allmenn interesse (public interest companies) skal etablere revisjonsutvalg (audit committee). Definisjonen av foretak av allmenn interesse gis i direktivets artikkel 2 nr. 13. Etter direktivet er:

- Foretak med omsettelige verdipapirer notert på regulert marked i EØS-stat er definert som foretak av allmenn interesse
- Også kredittinstitusjoner er definert som foretak av allmenn interesse. I Norge er blant annet sparebanker, forretningsbanker, finansieringsforetak (dvs. kredittforetak og finansieringsselskaper) samt e-pengeforetak definert som kredittinstitusjoner
- Direktivets definisjon av foretak av allmenn interesse omfatter også forsikringsforetak. I Norge vil dette være: Skadeforsikringsselskaper, livsforsikringsselskaper og gjenforsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven)

EUs direktiv åpner for at også andre foretak enn de som er særskilt nevnt ovenfor, kan anses å være av allmenn interesse. Kredittilsynet, som har vært saksforberedende for Finansdepartementet, har ikke foreslått et slikt utvidet virkeområde. Finansdepartementet har støttet Kredittilsynets forslag slik at den opplistingen som vises foran pr. i dag er uttømmende. Det har heller ikke kommet inn noen særskilte merknader til dette fra høringsinstansene. Dette betyr at foretak av allmenn interesse pr. i dag defineres til å dekke:

- foretak med verdipapirer notert på regulert marked
 - banker og andre kredittinstitusjoner
- forsikringsselskaper

Plikten til å etablere revisjonsutvalg

Det er i dag etter gjeldende norsk rett ikke noen plikt for enkelte typer foretak til å etablere revisjonsutvalg. Etter NUES (Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse) Norsk anbefaling for eierstyring og selskapsledelse anbefales imidlertid selskaper med verdipapirer notert på Oslo Børs og Oslo Axess å vurdere bruk av styreutvalg – herunder revisjonsutvalg. Selskaper med verdipapirer opptatt til handel på Oslo Børs er omfattet av anbefalingen og forventes å «oppfylle eller forklare» hvorledes de forholder seg til anbefalingen. Dette betyr at Norge pr. i dag ikke har innført noen plikt for slike foretak til å etablere et revisjonsutvalg, men at de som ikke har slikt, skal redegjøre for hvorfor de ikke har etablert et slikt utvalg.

I EUs direktiv artikkel 41 nr. 1 første setning, fremgår det at et hvert foretak av allmenn interesse skal ha et revisjonsutvalg. EU innfører således en plikt til å etablere et slikt revisjonsutvalg. Dog innfører EU adgang til å gjøre unntak fra kravet til revisjonsutvalg. Det mest sentrale unntaket her gjelder for datterforetak, forutsatt at virksomheten på konsernivå

har etablert et revisjonsutvalg som oppfyller direktivets krav. Det åpnes også for noen andre unntak, men vi vil ikke kommentere disse her.

I tillegg åpner EU for at det gis særregler for mindre foretak av allmenn interesse. For slike foretak kan det tillates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av hele styret. For at dette skal aksepteres må en eventuell styreleder som også er ledende ansatt i foretaket, ikke opptre som og være styreleder når styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver. Foretak som skal komme inn under denne muligheten, må oppfylle minst to av de etterfølgende tre vilkårene:

- gjennomsnittlig antall ansatte på mindre enn 250 i regnskapsåret
- balansesum på mindre enn 43 millioner euro
- årlig nettoomsetning på mindre enn 50 millioner euro

Når det gjelder Norge og plikten til å innføre revisjonsutvalg, har det kommet inn interessante synspunkter og høringsuttalelser. Den norske Revisorforening (Revisorforeningen) har gitt uttrykk for at innføringen av revisjonsutvalg vil være med på å sikre kvaliteten på den finansielle rapport-

SÆRREGLER FOR MINDRE FORETAK: EU åpner for at det gis særregler for mindre foretak av allmenn interesse. For slike foretak kan det tillates at revisjonsutvalgets oppgaver ivaretas av hele styret.



Eierstyring og selskapsledelse

tering og gi kvalitetsmessig bedre revisjon, og støtter forslaget om å pålegge foretak av allmenn interesse en plikt til å opprette revisjonsutvalg. Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH) støtter Kredittilsynets forslag til regler. NHO peker på at direktivet ikke pålegger styret nye oppgaver eller ansvarsområder. Etter NHOs oppfatning bør man i større grad enn Kredittilsynets høringsnotat legger opp til, tillate at de funksjoner som etter direktivet tilligger revisjonsutvalget, ivaretas av det samlede styret. NHO argumenterer for at det ikke er dokumentert noe reelt behov for revisjonsutvalg i Norge, og at direktivkravene ikke er tilpasset norske forhold. Det vises også til at innføring av revisjonsutvalg vil øke arbeidsbyrden for foretakene og for tilsynsmyndighetene. Sparebankforeningen er uenig i forslaget om pliktig revisjonsutvalg i alle banker, og ber om åpning for unntaksmuligheter.

Finansdepartementet støtter i utgangspunktet Kredittilsynets forslag om at foretak av allmenn interesse bør pålegges å etablere revisjonsutvalg. Departementet ser det som hensiktsmessig at revisjonsutvalget utgår fra styret som et arbeidsutvalg. Det ligger i dette at revisjonsutvalget skal anses for å være et «saksforberedende» organ for styret. Oppnevningen av et slikt utvalg vil ikke få konsekvenser for styrets ansvar etter gjeldende rett. Departementets forslag er dermed i hovedsak ment å skulle representere en presisering av oppgaver og ansvar styret allerede må anses for å ha etter gjeldende rett, eksempelvis etter allmennaksjeloven §§ 6-12 og 6-13.

Kredittilsynet og Revisorforeningen har begge understreket at fungerende revisjonsutvalg vil øke foretakenes fokus på finansiell rapportering og internkontroll, og at revisjonsutvalg vil kunne bidra vesentlig til å styrke styrets beslutningsgrunnlag og informasjonstilgang. Begge har også gitt uttrykk for at slike utvalg vil gi kvalitetsmessig bedre revisjon. Departementet er i utgangspunktet enig i dette og at dette tilsier at det bare i begrenset utstrekning bør benyttes unntaksmuligheter. På den annen side mener departementet det også bør legges vekt på at krav til å etablere revisjonsutvalg innebærer nye administrative byrder for foretakene. Departementet peker på at Danmark og Sverige har understreket dette. Det er derfor departementets syn at loven bør legge til rette for at foretakene gis tilstrekkelig fleksibilitet til å tilpasse sine rutiner til de nye kravene på den måten som må anses mest hensiktsmessig.

For departementet er det avgjørende at det vil kunne variere fra virksomhet til virksomhet, og over tid, hvordan det er mest hensiktsmessig å organisere styrets arbeid med risikostyring og finansiell rapportering. Det antas at det i Norge vil være noen foretak som finner det mest hensiktsmessig å etablere revisjonsutvalg, mens andre vil kunne finne det mer hensiktsmessig med møtevirksomhet i et samlet styre.

Vi er litt overrasket over at departementet her åpner for løsninger som etter vår oppfatning kan ta bort noe av det arbeidet og det fokuset som etablering av revisjonsutvalg som underutvalg, av og blant styrets medlemmer, ville ha skapt.

Departementet har i proposisjonen «landet» på etterfølgende muligheter for opprettelse av revisjonsutvalg i foretak av allmenn interesse. Vi viser i det etterfølgende hva som blir krav og muligheter i de respektive lover:

Lov om allmennaksjeselskaper

Det foreslås at det i kapittel 6 i loven kommer inn en helt ny del V Revisjonsutvalg. Av denne fremgår følgende:

§ 6 – 41 Revisjonsutvalg:

«(1)- I selskaper med verdipapirer notert på regulert marked skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret»

Dette er hovedkravet, men det innføres unntak:

- «(2)- Første ledd gjelder ikke selskaper som siste regnskapsår oppfyller minst to av følgende tre kriterier:
- gjennomsnittlig antall ansatte er på under 250
 - balansesum på mindre enn 300 millioner kroner ved utgangen av regnskapsåret
 - nettoomsetning på mindre enn 350 millioner kroner

I selskaper som er unntatt fra kravet om revisjonsutvalg etter første punktum, skal styret utføre oppgavene som nevnt i § 6-43. Når styret utfører slike oppgaver, kan styreleder som er ledende ansatt i selskapet ikke delta i møtet.

(3) Første ledd gjelder ikke for heleid datterselskaper dersom det i morselskapet er etablert et revisjonsutvalg som oppfyller de

kravene som stilles til revisjonsutvalg i datterselskapet.»

Det er her viktig å være oppmerksom på at de «mindre foretakene» ikke plikter å etablere/opprette et revisjonsutvalg hvor hele styret skal påta seg denne rollen. Slike foretak unntas fra kravet om å etablere et revisjonsutvalg som oppfyller kravene etter direktivets hovedregel. Således er det ikke et krav, etter denne bestemmelsen, at det må fastsettes i vedtektene at styret skal fungere som foretakets revisjonsutvalg, og styret vil heller ikke betegnes som et «revisjonsutvalg», selv om det skal utføre oppgavene som ellers ville ha tilligget revisjonsutvalget. For oss kan det virke noe rart at disse foretakene ikke er pålagt å etablere et revisjonsutvalg samtidig som det forutsettes at styret behandler og arbeider med de samme sakene som tilligger et slikt utvalg.

Videre åpnes det for at selskaper, som skal velge et revisjonsutvalg, på visse vilkår gis mulighet til at hele styret skal kunne fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret ved sin sammensetning oppfyller de kravene som ellers stilles til revisjonsutvalg. Departementet har sett det som viktig at en beslutning om å fravike det som internasjonalt anses for å være beste praksis på området (direktivets standardløsning), forankres hos foretakets eiere gjennom selskapets vedtekter.

Dette fremgår av forslag til ny § 6 – 42 tredje ledd i allmennaksjeloven hvor det heter:

«- Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd.»

Dersom et selskap velger å benytte adgangen etter dette forslaget, er det et krav etter artikkel 41. nr. 5 at det skal opplyses om dette. Departementet ser ikke noe behov for å fastsette noe særlig opplysningskrav, da slike opplysninger skal være gitt i selskapets vedtekter.

Etter vår oppfatning, bør alle selskaper som velger en løsning med at hele styret er revisjonsutvalg, opplyse og synliggjøre dette i sin årsrapport. En slik løsning vil få en helt annen oppmerksomhet enn at dette «gjemmes bort» i vedtektene.

Eierstyring og selskapsledelse

Særlig om kredittinstitusjoner

Etter departementets forslag vil kredittinstitusjoner som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt på et regulert marked, ha plikt til å etablere revisjonsutvalg. Slike foretak vil således måtte etablere revisjonsutvalg.

Sparebankforeningen har i høringen gitt uttrykk for at direktivets unntaksmuligheter burde benyttes i større grad enn Kredittilsynets høringsforslag la opp til.

Begrunnelsen er at det særlig for mindre sparebanker i små lokalsamfunn kan være utfordrende å finne et medlem til revisjonsutvalget som har lokal tilknytning, og som samtidig oppfyller kravet til uavhengighet og faglig kompetanse. Departementet understreker fra sin side at det må vektlegges at mange slike institusjoner, for eksempel mindre sparebanker, er av stor betydning for det enkelte lokalsamfunn når det gjelder å skape og finansiere lokal aktivitet, forvalte lokalsamfunnets sparepenger og drive allmenntilgjengelig virksomhet. Dette tilsier etter departementets vurdering at krav som generelt oppstilles for å bidra til forsvarlig forvaltning også bør gjelde for slike institusjoner.

Sparebankforeningen pekte i høringen også på at mange små banker og forsikringsselskaper trolig vil slite med å finne en person til revisjonsutvalget med lokal forankring som oppfyller kravene til uavhengighet og kompetanse innen regnskap og revisjon.

I lys av styrets ansvar for avleggelsen av regnskapet og til å påse at den interne kontroll fungerer tilfredsstillende, er det etter departementets vurdering ikke betryggende å videreføre en situasjon hvor styret ikke er sikret at det finnes et medlem som både er uavhengig og som har en minimumskompetanse innen regnskap eller revisjon.

Når det ses hen til departementets forslag om at det samlede styret, i større grad enn det som det ble lagt opp til etter Kredittilsynets forslag, får anledning til å utføre revisjonsutvalgets oppgaver, er det etter departementets vurdering ikke behov for å oppstille særskilte unntak for sparebanker.

Departementet foreslår derfor følgende nye § i lov om Sparebanker:

– § 17c:

«I sparebanker skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberede-

dende og rådgivende arbeidsutvalg for styret»

Videre heter det i:

– § 17 e:

«Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som bankens revisjonsutvalg, dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd»

For forretningsbanker foreslår departementet de samme løsninger som for sparebanker ved at lov om forretningsbanker får følgende nye §:

– § 16a:

«I forretningsbanker skal det velges et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget er et forberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret.

Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, gjelder første ledd ikke for forretningsbanker som er heleid datterselskap i finanskonsern, dersom morselskapet har revisjonsutvalg som oppfyller kravene i loven her. Eierforetak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 2a bokstav e, regnes ikke som morselskap i denne sammenheng.»

Videre heter det i:

– § 16 c tredje ledd:

«Med mindre Kredittilsynet bestemmer noe annet, kan det i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som bankens revisjonsutvalg, dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd»

Departementet foreslår videre at de samme regler som for sparebanker og forretningsbanker også skal gjelde for finansieringsforetak med verdipapirer notert på regulert marked. Vi gjengir ikke de nye paragrafene her, men peker på at finansieringsforetak som er heleid datterforetak i finanskonsern ikke bør ha slikt utvalg dersom morselskapet oppfyller kravene.

Det åpnes for at datterselskaper i finanskonsern kan unnlate å opprette egne revisjonsutvalg for disse foretakene forutsatt at det er etablert revisjonsutvalg i morselskapet. Vi har forståelse for dette samtidig som dette vil kreve en betydelig «ryddighet» i disse mor og datterselskapsforholdene. Det vil her være særdeles viktig at det etableres grundige instruksjoner for revisjonsutvalget i morselskapet og at dette revisjonsutvalget skal utøve oppgavene

som tilligger utvalget for hele konsernet. Dette vil også bety at det må være en klar forståelse for dette hos styrene i datterselskapene. I finanskonsern er det jo ofte slik at det meste av virksomheten finner sted i datterselskapene. Det er i disse de «tunge» tallene i den finansielle rapporteringen oppstår. Det er her risiko og internkontroll-håndteringen må finne sted. Revisjonsutvalget vil således måtte informere og kommunisere med styrene og ledelsen i disse foretakene. Samtidig vil revisjonsutvalget være avhengig av informasjon og rapportering fra disse som dekker utvalgets behov.

Revisjonsutvalgets sammensetning

Finansdepartementet støtter Kredittilsynets forslag om at revisjonsutvalget skal utgå fra styret som et arbeidsutvalg. I tråd med løsningen som er foreslått, innebærer dette at revisjonsutvalgets medlemmer skal velges av og blant styrets medlemmer. Vi skal senere i dette punktet behandle de kravene som oppstilles til revisjonsutvalgets medlemmer, men vil her understreke at dette må oppfylles ved valget av styremedlemmer.

Departementet foreslår en ny § 6-42 Valg av revisjonsutvalg og dets sammensetning hvor det heter:

«(1) Revisjonsutvalgets medlemmer velges av og blant styrets medlemmer. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet kan ikke velges til medlemmer av revisjonsutvalget

(2) Revisjonsutvalget skal samlet ha en kompetanse som ut fra selskapets organisasjon og virksomhet er nødvendig for å ivareta sine oppgaver. Minst ett av medlemmene i revisjonsutvalget skal være uavhengig av virksomheten og ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

(3) Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter annet ledd»

Revisorforeningen har her i brev av 19. mai 2009 til Finanskomiteen kommet med en kommentar hvor det foreslås å endre tredje ledd slik:

«Det kan i vedtektene fastsettes at det samlede styret skal fungere som selskapets

Eierstyring og selskapsledelse

revisjonsutvalg dersom styret til enhver tid oppfyller kravene etter første ledd annet punktum og annet ledd.»

Revisorforeningen understreker at forutsetningene for at hele styret kan være revisjonsutvalg både må dekke vilkårene til kompetanse og uavhengighet.

Departementet har videre vurdert om det bør lovfestes hvor mange medlemmer revisjonsutvalget bør ha. På generelt grunnlag antar departementet at antallet medlemmer bør reflektere de oppgaver revisjonsutvalget er satt til å utføre, og at dette således bør hensyntas ved antall og medlemmenes kvalifikasjoner. Det åpnes for en fleksibilitet hvor styret selv kan tilpasse antallet til det som vurderes nødvendig ut fra virksomhetens art og omfang.

Departementet vil imidlertid presisere at revisjonsutvalget uansett ikke kan bestå av samtlige styremedlemmer med mindre adgangen til å vedtektsfeste at det samlede styret skal fungere som selskapets revisjonsutvalg er benyttet (jf. forslag til ny § 6 – 42 tredje ledd i allmennaksjeloven). For vår del vil vi tro at de fleste revisjonsutvalg som utgår fra styret, vil bestå av +/- tre personer.

Departementet og høringsinstansene fokuserer på to krav som må vurderes når utvalget skal settes sammen:

- Uavhengighetskravet
- Kompetansekravet

Nærmere om uavhengighetskravet

Både Finansdepartementet og Kredittilsynet viser til det som er sagt i rekommendasjonen 2005/162/EF om uavhengige styremedlemmer. Det pekes også på at NUES' anbefaling om eierstyring og selskapsledelse bør være med å danne et naturlig utgangspunkt for vurderingen. Departementet finner således å slutte seg til det generelle utgangspunktet som er lagt til grunn i Kredittilsynets høringsnotat om at uavhengighet kan sies å foreligge dersom det ikke foreligger noen ervervsmessige, familiemessige eller andre bånd til foretaket eller dets kontrollerende aksjonærer eller til disses ledelse som kan gi anledning til en interessekonflikt som kan påvirke vedkommendes dømmekraft.

Departementet foreslår at det inntas bestemmelser som forbyr styremedlemmer som er ledende ansatte i foretaket fra å

sitte i revisjonsutvalget. Departementet drøfter videre om forbudet også skal omfatte styremedlemmer som er ansatt i foretaket i ikke-ledende stillinger, herunder hvorledes uavhengighet skal vurderes i forhold til at ansattrepresentanter i styret, skal kunne sitte i revisjonsutvalget. Etter departementets totalvurdering må det være tillatt at ansatt i ikke-ledende stillinger og ansattrepresentanter er valgbar til revisjonsutvalget. På den annen side peker departementet på, av hensyn til revisjonsutvalgets uavhengighet, at en ansattrepresentant ikke kan sitte i revisjonsutvalget i egenskap av å være medlemmet som skal ha revisjons- eller regnskapsfaglige kvalifikasjoner, og som skal være uavhengig.

Etter departementets syn bør det legges vekt på at styret har tilstrekkelige forutsetninger til å foreta selvstendige vurderinger av ledelsens saksfremlegg og selskapets virksomhet. Det kan være vanskelig å gi en uttømmende oversikt over hvilke forhold som påvirker et styremedlems uavhengighet. Ved vurderingen av om et styremedlem er uavhengig av selskapets ledelse eller vesentlige forretningsforbindelser, bør det blant annet legges vekt på at vedkommende ikke:

- har vært ansatt i en ledende stilling i selskapet (eventuelt konsernet) de siste fem år
- mottar annen godtgjørelse enn styrehonoraret fra selskapet (gjelder ikke eventuelle pensjonsutbetalinger)
- har eller representerer forretningsmessige relasjoner med selskapet
- har resultatavhengig styrehonorar eller opsjoner i selskapet
- har kryssrelasjoner med den daglige ledelsen, andre styremedlemmer eller andre tillitsvalgte for aksjeeierne
- har vært partner eller ansatt i selskapets nåværende revisjonsselskap i løpet av de siste tre år

I høringsuttalelsene er det blant annet uttalt at det er viktig å presisere og tydeliggjøre at kravet til uavhengighet for medlemmer av revisjonsutvalget er andre enn kravene til uavhengighet for revisorer.

Det er ikke drøftet hvorvidt leder av revisjonsutvalget bør være uavhengig. For oss er det nærliggende og naturlig å hevde at en uavhengighet hos utvalgets leder vil styrke utvalgets funksjon. Dette fordi en leder ofte kan være for dominerende og sterk i forhold til de øvrige medlemmene.

I de tilfellene hvor hele styret fungerer som selskapets revisjonsutvalg i henhold til særskilt vedtektsbestemmelse, er det forutsatt at det samlede styret må oppfylle de alminnelige kravene til et revisjonsutvalgs sammensetning.

I tilfeller hvor styret utfører revisjonsutvalgets oppgaver etter hjemmelen i forslaget til § 6-41 annet ledd i allmennaksjeloven, vil foretaket som nevnt ikke ha et revisjonsutvalg. Styret vil likevel ha plikt til å påse at de særlige oppgavene, jf. omtalen om oppgavene i denne artikkelen, som tilligger revisjonsutvalget, ivaretas. Dersom styreleder ikke er uavhengig av selskapets ledelse, er det i slike tilfeller etter direktivet, jf. artikkel 41 nr. 1 annet avsnitt, et krav om at vedkommende ikke kan fungere som leder når styret utfører oppgaver som revisjonsutvalg. Etter departementets vurdering tilsier kravene til uavhengighet at styrelederen fullstendig bør avstå fra å delta i behandlingen. Det holder således ikke at det utpekes en annen person til å lede styret. Dette foreslås lovfestet i sammenheng med de bestemmelser som åpner adgang for styret til i slike tilfeller å ivareta revisjonsutvalgets oppgaver.

Nærmere om kravet til kompetanse

Etter direktivet er det forutsatt at kompetansekravet ikke skal forstås som et krav til formalkompetanse. Departementet legger derfor, som Kredittilsynet, til grunn at det må vurderes konkret om en aktuell kandidat oppfyller kompetansekravet. Det bemerkes også at det generelt sett kreves at revisjonsutvalget samlet sett innehar den kompetansen som ut fra selskapets organisasjon og omfang er nødvendig for å ivareta sine oppgaver, kan medføre at det i noen selskaper ikke er tilstrekkelig at bare en person har kompetanse innen regnskap eller revisjon.

Etter departementets oppfatning, er det ikke behov for å oppstille et krav til formell utdanning. Siden revisjonsutvalget skal bestå av styremedlemmer, vil det være generalforsamlingens plikt å påse at de som velges, oppfyller kravet. En vurdering av kandidatens kompetansemessige forutsetninger, må dermed forutsettes å ligge i innstillingen av kandidaten, og det vil være generalforsamlingen som må ta stilling til om en konkret kandidats realkompetanse kan anses tilstrekkelig.

Departementet vurderer det som ikke hensiktsmessig å oppstille en oppregning av kvalifikasjoner som må anses for å opp-

Eierstyring og selskapsledelse

fylle kompetansekravet. I proposisjonen peker departementet på at en oppregning som i den danske «Spesialmerknader til RL § 31 stk. 2» er lagt svært høyt, men kan sees som retningsgivende. I disse spesialmerknader legges det til grunn at en eller flere av etterfølgende utdannelser eller stillinger vil være tilstrekkelige:

- Godkjennelse som statsautorisert eller registrert revisor, eller andre tilsvarende kvalifikasjoner
- Erfaring fra ansvar for regnskapsrapporteringsprosessen oppnådd som finansdirektør
- Erfaring fra ledelsen av en internrevisjonsenhet
- Erfaring fra medlemskap i et revisjonsutvalg
- Annen erfaring med overvåking av regnskapsavleggelse og revisjon av regnskaper
- Annen tilsvarende relevant erfaring

Departementet antar at realkompetanse tilegnet i en lavere stilling enn de nevnte ovenfor, etter en konkret vurdering, vil kunne være tilstrekkelig, avhengig av virksomhetens art og omfang.

Revisjonsutvalgets oppgaver

De plikter som etter direktivet er lagt til revisjonsutvalget, omfattes etter gjeldende norsk rett, i prinsippet av de generelle bestemmelsene som regulerer forvaltningen av selskapet, og hører dermed særlig inn under styret, jf. særlig aksjelovene §§ 6-12 og 6-13. Styrets plikter etter disse bestemmelsene er imidlertid ikke like detaljerte som direktivets krav til revisjonsutvalgets oppgaver.

Departementet understreker at revisjonsutvalgets overordnede funksjon er å føre en uavhengig kontroll med selskapets finansielle rapportering og kontrollsystemer. Kredittilsynet har i sitt høringsnotat opplistet oppgavene, og departementet er enig i at dette forslaget i hovedsak bør følges. Skulle det eventuelt oppstå behov for mer detaljerte retningslinjer, bør dette etter departementets oppfatning i utgangspunktet heller fastsettes gjennom en videreutvikling av NUES' anbefaling, enn ved en lovendring. Departementet har således foreslått en ny § i allmennaksjeloven hvor revisjonsutvalgets oppgaver fremgår:

- § 6-43 Revisjonsutvalgets oppgaver:

«Revisjonsutvalget skal:

- a. forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen

- b. overvåke systemene for intern kontroll og risikostyring samt selskapets internrevisjon om slik funksjon er etablert
- c. ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet
- d. vurdere og overvåke revisors uavhengighet, jf. revisorloven kapittel 4, herunder særlig i hvilken grad andre tjenester enn revisjon som er levert av revisor eller revisjonsselskapet utgjør en trussel mot revisors uavhengighet.

Finansdepartementet foreslår at det kommer inn nye tilsvarende lovparagrafer i lov om sparebanker, lov om forretningsbanker og lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner.

Særlige krav til revisor ved revisjon av foretak av allmenn interesse

Finansdepartementet foreslår at det kommer inn et nytt kapittel i revisorloven:

- Kapittel 5a. Særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Vi skal i denne artikkelen kun berøre det som omtaler forholdet til revisjonsutvalget. Dog vil vi opplyse om at det behandles flere forhold i det nye kapitlet.

Etter gjeldende rett vil revisors kontakt forutsetningsvis være med styret.

EØS-rett er vist i direktivets artikkel 42 nr. 1 hvor det oppstilles en selvstendig plikt for revisor til å gi opplysninger til revisjonsutvalget som reflekterer revisjonsutvalgets oppgaver med å overvåke revisors uavhengighet. Det er videre i NUES' anbefaling forutsatt at i selskaper hvor det er etablert revisjonsutvalg, vil revisjonsutvalget ha kontakt med revisor.

Finansdepartementet foreslår således at det i revisorlovens nye kapittel 5a tas inn en paragraf som lovregulerer revisors kontakt med revisjonsutvalget.

§ 5a-3 Kontakt med revisjonsutvalget

«Har den revisjonspliktige revisjonsutvalg, skal revisor gi revisjonsutvalget en beskrivelse av hovedelementene i revisjonen foregående regnskapsår, herunder særlig om vesentlige svakheter som er avdekket ved den interne kontroll knyttet til regnskapsrapporteringsprosessen. Revisor skal dessuten overfor revisjonsutvalget:

1. hvert år skriftlig bekrefte sin uavhengighet

2. opplyse om hvilke andre tjenester enn lovpliktig revisjon som er levert til foretaket i løpet av regnskapsåret
3. opplyse om eventuelle trusler mot uavhengigheten og dokumentere tiltak som er iverksatt for å redusere disse

Opplysninger som nevnt i første ledd skal gis til styret dersom det samlede styret ivaretar revisjonsutvalgets oppgaver i henhold til særskilt hjemmel.

Oppsummering

Gjennom Ot.prp. nr. 78 (2008-2009) blir det i Norge et lovpålegg (dog med noen unntak) om at foretak av allmenn interesse må etablere revisjonsutvalg. Fordi det pr. i dag er en rekke slike foretak som ikke har fått på plass slike utvalg, vil disse måtte starte arbeidet med dette omgående. Det forutsettes videre at eierne, gjennom valg av styrer på generalforsamlingen, skal påse at utvalget får en riktig sammensetning hva gjelder kompetanse og uavhengighet. Dette vil også måtte påvirke det arbeid som valgkomiteene skal utføre utover i 2009 og frem til valg på generalforsamlingen i 2010. For de foretakene som vil benytte seg av muligheten til vedtektsfesting av at hele styret skal fungere som revisjonsutvalg, må det antas at dette arbeidet og behovet for å «sondere» om en slik løsning skal velges, må starte arbeidet omgående. Vi ser derfor for oss at en rekke selskaper vil måtte behandle og avgjøre løsninger av revisjonsutvalg på generalforsamlinger i første halvår 2010.

For banker er det et krav om at vedtektsendringer må avklares på et forstanderskaps-/representantskapsmøte og fremlegges for et nytt slikt møte hvor endelig vedtak fattes. For slike foretak vil en slik beslutning således kreve to møter. Disse foretakene bør således starte arbeidet med konsekvensanalyser og løsninger snarest.

Vi tror de nye kravene vil styrke styrenes fokus på finansiell rapportering, risikohåndtering og intern kontroll og ser med spenning frem til hvorledes de nye kravene blir løst og etablert i de enkelte foretak.