

Ny revisorlov

– de viktigste nyhetene

Forslaget til ny revisorlov, som Regjeringen la frem i desember, skal underbygge tilliten til reviderte regnskaper og annen revisorbekreftet informasjon. Vi får nå en helt ny og moderne lov som er godt tilpasset samfunnets krav og forventninger til bransjen. Virkemidlene er tøffe krav, tydelige forventninger og internasjonal harmonisering.



Cand.jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser i Revisorföreningen

Regjeringen fremmet sitt forslag i Prop. 37 LS (2019–2020). Vi forventer at Stortinget vil behandle lovsaken i løpet av våren 2020 og at den nye loven vil bli satt i kraft i løpet av høsten 2020.

Utdanning og andre vilkår for å få revisorgodkjenning

Krav om mastergrad i regnskap og revisjon

Den kanskje største endringen i den nye loven, er at det ikke lenger vil være mulig å få godkjenning som registrert revisor på grunnlag av en bachelorgrad. Etter ny ordning vil det kun bli gitt godkjenning som statsautorisert revisor på grunnlag av en mastergrad i regnskap og revisjon.

Mange er overrasket over at Regjeringen ikke har fulgt opp lovutvalgets forslag om å likestille en mastergrad i økonomi og administrasjon (MØA), kombinert med nærmere krav til studiepoeng innen kjerneemner for revisjon, med en mastergrad i regnskap og revisjon (MRR). Dette forslaget fikk bred støtte i høringen. Det skal fortsatt kreves en mastergrad i regnskap og revisjon for å få godkjenning som

statsautorisert revisor. En viktig del av forklaringen er at det ikke er funnet en tilfredsstillende løsning for å håndtere søkere med mastergrader fra andre land. EØS-avtalen er til hinder for å skille mellom en norsk mastergrad og en tilsvarende mastergrad fra et annet EØS-land.

Hvis du har en mastergrad i økonomi og administrasjon, må du som tidligere ta en mastergrad i regnskap og revisjon for å få revisorgodkjenning.

Revisortittelen

I forbindelse med omleggingen, vil registrerte revisorer få tittelen statsautorisert revisor. Det har aldri vært aktuelt å kreve at dagens registrerte revisorer måtte ta en mastergrad for å beholde godkjenningen, men flere høringsinstanser mente at dagens registrerte revisorer burde beholde tittelen. Her har altså Regjeringen falt ned på at alle godkjente revisorer skal ha tittelen statsautorisert revisor etter at ny lov trer i kraft.

Overgangsregler for bachelor-kandidater

Lovforslaget avklarer ikke om det skal åpnes for at personer som har en bachelorgrad i regnskap og revisjon ved lovens ikrafttredelse, men som ennå ikke har fått godkjenning som registrert revisor, skal kunne få godkjenning som statsautorisert revisor.

Finansdepartementet vil vurdere nærmere hvordan en overgangsordning for denne gruppen eventuelt skal utformes og hvem som skal omfattes av en slik ordning.

Endringer i praksiskravet

Det vil fortsatt være krav om tre års relevant praksis. Det er heller ikke fastsatt nye krav til innholdet i den praktiske opplæringen, men det er uttrykt klarere forventninger til innholdet av den praktiske opplæringen når det gjelder andelen regnskapsrevisjon, variert praktisk opplæring, kvalifisert veiledning og struktur.

Det åpnes for at praksis fra kommunal revisjon i særlige tilfeller kan anses som tilstrekkelig for å oppfylle hele kravet til nødvendig praksis. Hvis alle tre årene med praksis skal være fra kommunal revisjon, er det nødvendig å få dette godkjent av Finanstilsynet.

Det er åpnet for å fullføre en større del av praksisen før utdanningskravet er oppfylt. Etter den nye loven må minst ett år av praksistiden gjennomføres etter bestått utdanning. Etter gjeldende lov er kravet to år.

Etterutdanning

120 timer etterutdanning over tre år
Det totale antallet etterutdannings-timer som kreves for å beholde revisor-

Noen viktige endringer i forslag til ny revisorlov

- Det kreves mastergrad i regnskap og revisjon for å få revisorgodkjenning.
- Dagens registrerte revisorer blir godkjent som statsautoriserte revisorer.
- Rammen for etterutdanning økes fra 105 til 120 timer, men det blir ikke lenger krav om minste antall timer i enkeltfag. Alle godkjente revisorer må oppfylle kravene til etterutdanning og alle godkjente revisorer kan ha oppdragsansvar.
- Revisorgodkjenning kan deponeres.
- Nye uavhengighetsregler der kretsen av nærstående blir vesentlig redusert.
- God revisjonsskikk rammes inn av en formålsbestemmelse, presisering av de sentrale leddene i revisjonen og lovfesting av kravet til profesjonell skepsis.
- De særnorske uttalelsene i revisjonsberetningen fjernes.
- Revisor skal kommunisere viktige forhold til styret. Kommunikasjonen skal nummereres, men brevformen erstattes av et mer fleksibelt krav til skriftlighet.
- Alle lovbestemte revisorbekreftelser omfattes av loven.
- Lovforslaget gjennomfører EUDirektivets bestemmelser om kvalitetsstyring og innfører risikostyringsforskriften for revisjonsforetak.
- Revisorer og regnskapsførere som driver i enkeltpersonforetak, får revisjonsplikt.
- Finanstilsynet får hjemmel til å sanksjonere brudd på revisorloven med overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å avgi revisjonsberetninger i en periode.
- Det gjeldende kravet om at revisor skal stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar, fjernes.

Spesielt for revisjon av foretak av allmenn interesse

Den nye revisorloven innfører EUs revisjonsforordning i Norge. Forordningen inneholder blant annet bestemmelser om:

- Forbud mot å levere andre tjenester enn revisjon.
- Honorargrense for andre tjenester enn revisjon.
- Firmarotasjon.
- Revisjonsutvalget får utvidede oppgaver.
- Utvidede krav til revisors rapportering

godkjenningen, øker fra 105 til 120 timer for hver treårsperiode.

Hvis du ikke er oppdragsansvarlig revisor, må du oppfylle kravene til etterutdanning innen det tredje årsskiftet etter at loven trer i kraft og uansett før du kan påta deg oppdragsansvar. Hvis du ikke innen fristen har sendt dokumentasjon til Finanstilsynet om at etterutdanningskravet er oppfylt, blir revisorgodkjenningen automatisk deponert (mer om deponering nedenfor).

Relevans, former for etterutdanning og fordeling på fagemner

All etterutdanning må være innenfor fagkretsen for en mastergrad i regnskap og revisjon. Dette inkluderer alle obligatoriske og valgfrie fagemner som tilbys på de eksisterende MRR-studiene. Dette betyr i praksis at et bredt tilfang av fagemner innen økonomi, ledelse, juss og teknologi vil være relevant etterutdanning.

Andre former for strukturert opplæring enn kurs godtas. Det kan for eksempel være tilrettelagte opplæringsopplegg med oppgaveløsning. Det er

også mulig å ta inntil 30 timer etterutdanning som ikke er strukturert opplæring. Du kan oppnå etterutdanningstimer ved å undervise, utarbeide undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, delta i fagteknisk utvalgsarbeid, være sensor ved eksamen, og lignende aktivitet innenfor fagkretsen for en mastergrad i regnskap og revisjon.

Kravene til et visst antall timer etterutdanning innenfor enkelttemner oppheves. Du vil i stor utstrekning selv kunne velge hvilke emner du vil ta etterutdanning i. I tillegg til totalt antall timer, må du imidlertid ha «tilstrekkelig» etterutdanning innenfor finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. At etterutdanningen skal være tilstrekkelig, innebærer ifølge Finansdepartementet at en stor del av de 90 timene med strukturert opplæring må være innenfor disse fagemnene.¹

Deponering

Etter den nye loven kan alle godkjente revisorer ha oppdragsansvar. En god-

¹ Prop. 37 LS (2019–2020) kap. 27, merknadene til § 5-1.

kjent revisor må ikke lenger søke Finanstilsynet om å bli registrert som ansvarlig revisor. Motsatsen til dette er at alle godkjente revisorer må oppfylle kravene til etterutdanning, uavhengig av om de har oppdragsansvar.

Hvis du ikke har oppdragsansvar og ikke har mulighet til å oppfylle etterutdanningskravene, må du deponere godkjenningen. Deponering betyr at du frivillig sier fra deg revisorgodkjenningen. Du kan senere aktivere godkjenningen igjen med en forenklet søknadsbehandling i Finanstilsynet. Du må ikke dokumentere utdanning og praksis, kun at du er à jour med etterutdanningen. Finanstilsynet vil også kontrollere at du oppfyller vilkåret om å være skikket.

Med deponert godkjenning kan du ikke bruke revisortittelen. Du behøver ikke å oppfylle kravene til etterutdanning. Du fortsetter som fullverdig medlem av Revisorforeningen.

Vilkår om å være skikket

Det innføres et vilkår om å være skikket for å få og beholde godkjenningen.



Etter ny lov begrenses kretsen av nærstående til personer i samme husstand – ektefelle/samboer og hjemmeboende barn.

En revisor kan ikke ha «utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte». Dette er en skjerping av det gjeldende vandelskravet og de gjeldende vilkårene for tilbakekall av godkjenningen.

Uavhengighet

Kretsen av nærstående reduseres

Etter ny lov begrenses kretsen av nærstående til personer i samme husstand – ektefelle/samboer og hjemmeboende barn. Det gjør det enklere å holde oversikt over om det eksisterer forbindelser mellom klienten og nærstående av revisor selv og andre partnere i firmaet. Etter gjeldende lov må revisor holde oversikt over en vid krets av nærstående, inkludert søsken, voksne barn og svogere/svigerinner.

Uavhengighet – andre endringer

Hvis det er levert internrevisjon til en klient, kan ikke revisjonsforetaket påta seg revisjonsoppdraget for samme klient før det har gått ett år (avkjølingsperiode).

Oppdragsansvarlig revisor eller en medarbeider på oppdraget, kan ikke tiltre en ledende stilling hos en tidligere revisjonsklient før det har gått

minst ett år siden befatningen med oppdraget.

Kravene til å vurdere og dokumentere uavhengigheten tydeliggjøres i den nye loven. Loven introduserer systemet med «trusler og forholdsregler». Hvis det er tvil om uavhengigheten, må du iverksette tiltak for å sikre uavhengigheten.

Nummerert skriftlig kommunikasjon med styret

Revisor skal ha nummerert skriftlig kommunikasjon med styret om viktige forhold. Den gjeldende opplistingen av forhold som må omtales i numme-

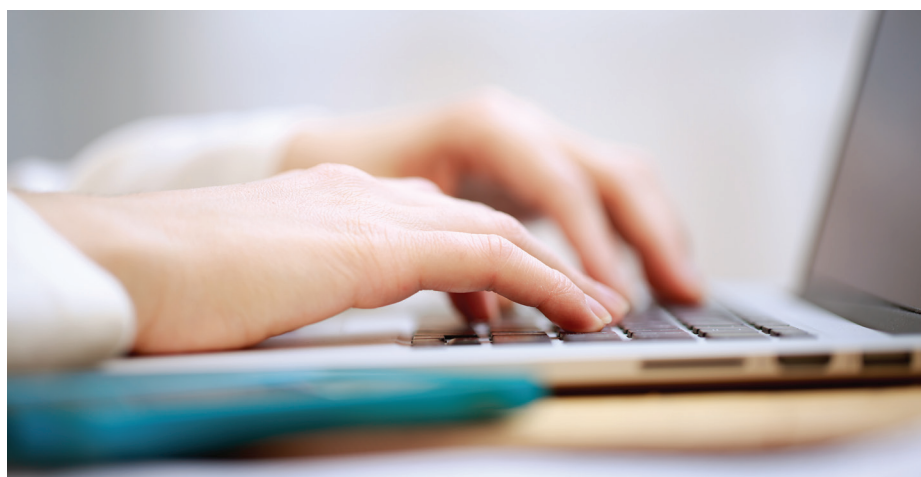
rente brev, erstattes av et mer overordnet krav om å kommunisere skriftlig til styret «alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver». Dette presiseres spesielt for vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Brevformen erstattes av et mer fleksibelt krav til skriftlighet.

Revisjonsberetningen

Uttalelsen i revisjonsberetningen om årsberetningen utvides i tråd med direktivet. Revisor må, basert på revisjonen av årsregnskapet, angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon. Revisor skal fortsatt uttale seg om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om alle lovpålagte opplysninger er gitt.

Revisor skal ikke lenger uttale seg spesifikt om bokføringen. Det gjeldende kravet om at revisor skal uttale seg om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, oppheves. Revisjonshandlinger rettet mot bokføringen, vil fortsatt være sentralt som grunnlag for revisors uttalelse om årsregnskapet.

Det skal ikke lenger gis merknad om det i revisjonsberetningen dersom det



Den gjeldende opplistingen av forhold som må omtales i nummererte brev, erstattes av et mer overordnet krav om å kommunisere skriftlig til styret «alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver».

ikke er avholdt pliktig møte mellom styret og revisor.

Revisors oppgaver og ansvar

Formålet med revisjon, profesjonell skepsis og god revisjonsskikk

God revisjonsskikk rammes inn av en formålsbestemmelse, presisering av de sentrale leddene i revisjonen og lovfesting av kravet til profesjonell skepsis. Det er tydeliggjort at revisors rolle når det gjelder økonomisk kriminalitet og bokføring er en del av revisjonen.

Formålet med lovfestet revisjon i den nye bestemmelsen er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Dette er knyttet til bestemmelsene om at revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelsen av lovfestet revisjon og god revisjonsskikk.

Det innføres en egen lovbestemmelse om at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis. Revisor skal være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet og konsernregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapestimater knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift

God revisjonsskikk og revisjonsstandardene er fortsatt rammen for utførelse av revisjonen. Det presiseres at god revisjonsskikk innebærer at revisor skal:

- opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen, herunder gjeldende lovkrav for virksomheten
- vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav

- identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav
- utforme og gjennomføre revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene
- innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen

Departementet legger i proposisjonen vekt på at en overordnet formålsbestemmelse vil bidra til å fremheve revisors rolle som allmennhetens tillitsperson og gjøre dette mer tilgjengelig for personer uten revisjonsbakgrunn. Departementet mener at revisors hovedoppgaver bør lovfestes i tråd med utvalgets utkast. Krav knyttet til særskilte oppgaver bør etter departementets vurdering reguleres av særlovgivning og ikke av revisorloven, slik det blant annet kreves for næringsoppgaven etter skatteforvaltningsforskriften.

Det lar seg vanskelig gjøre å detaljregulere revisjonens innhold, men departementet mener at hovedelementene likevel bør følge av loven. En synliggjøring av disse i loven vil gjøre det lettere for allmennheten å danne seg et bilde av hva en revisjon innebærer.

I en moderne økonomi har revisor en helt sentral posisjon i å kunne forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Departementet mener derfor at det er viktig at dette presiseres i lovteksten. Kravet til profesjonell skepsis er fremhevet i revisjonsdirektivet. At revisor stiller spørsmål ved vurderinger den revidertes ledelse har gjort og som er av betydning for regnskapsavleggelsen, både for enkelte regnskapsposter og hvordan det samlede bildet ser ut, er avgjørende for å kunne ivareta rollen som allmennhetens tillitsperson.

Disse bestemmelsene vil kunne bli benyttet av tilsynsmyndigheter og domstoler som en overordnet rettesnor når de skal vurdere revisors arbeid opp mot de mer detaljerte bestemmelsene i revisjonsstandardene. En slik vurde-

ring av revisjonen bør også den oppdragsansvarlige revisoren gjøre.

Oppdragsansvarlig revisor

Det lovfestes sentrale kriterier for utpeking av oppdragsansvarlig revisor. Sikring av revisjonskvalitet, uavhengighet og kompetanse skal være de viktigste kriteriene. Revisjonsselskapet skal videre sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, herunder kompetanse om gjeldende lovkrav for virksomheten.

Det presiseres videre at oppdragsansvarlig revisor skal være aktivt involvert i oppdragsutførelsen og sette av tilstrekkelig tid og ressurser til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte.

Oppbevaringstid

Oppbevaringstiden for oppdragsdokumentasjon reduseres fra ti til fem år. Dette gjelder for hele dokumentasjonen, inkludert nummerert skriftlig kommunikasjon med styret (nummererte brev). Departementet viser i proposisjonen til at hovedkilden til informasjon om regnskapet må være den dokumentasjon den reviderte oppbevarer. Departementet er på denne bakgrunn enig med utvalgets flertall i at oppbevaringstiden for revisors dokumentasjon bør settes til fem år.

Oppdrag om revisorbekreftelser

Den nye loven definerer hva som skal regnes som en «revisorbekreftelse» og presiserer revisors plikter ved utførelsen av slike oppdrag. Oppdrag om revisorbekreftelser (attestasjonsoppdrag) skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk.

Oppdraget skal utføres med profesjonell skepsis. Oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt. De overordnede kravene til uavhengighet gjelder tilsvarende for oppdrag om revisorbekreftelser, men ikke alle detaljreglene.

Organisasjon og styring

Revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak

Betegnelsen «revisjonsforetak» innføres i loven. Revisjonsforetak omfatter både revisjonsselskaper og godkjente revisorer som utfører lovfestet revisjon i eget navn (enkeltpersonforetak). Dette skal gjøre skillet tydeligere mellom reguleringen på foretaksnivå og reguleringen på personnivå. For øvrig er rammene for å drive revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak i stor grad de samme som i dag, men det gjøres noen endringer.

Det innføres revisjonsplikt for revisorer og regnskapsførere som driver i enkeltpersonforetak. Det presiseres en særskilt plikt for revisorer som driver i enkeltpersonforetak til å registrere foretaket i Foretaksregisteret.

Kvalitets- og risikostyring

Det kommer en ny lovbestemmelse om organisering av virksomheten og kvalitetsstyring. Revisjonsforetak skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt i hele organisasjonen. Kvalitetsstyringen skal omfatte et system for å sikre kvaliteten på lovfestet revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser.

Det gis nærmere regler om kvalitetsstyringen i tråd med nye EU-regler om organisering av virksomheten. Det meste av dette er hentet fra standarden ISQC 1, som revisjonsforetakene må følge også i dag. Lovreguleringen av dette, gjør likevel at det er nødvendig å gå gjennom eksisterende rutiner og oppdatere ISQC1-dokumentet.

Risikostyringsforskriften, som gjelder for de fleste foretakene som Finanstilsynet fører tilsyn med, blir nå også gjort gjeldende for revisjonsforetak. Det vil gjelde forenklete krav for ale nepraktiserende revisorer.

Revisjonsforetak skal føre et klientregister og registrere overtredelser og skriftlige klager. Dette følger av krav i EUs revisjonsdirektiv. Registreringen

av overtredelser er en avviksrapportering som skal identifisere det aktuelle forholdet og tiltak som er gjennomført for å rette på forholdet eller hindre at det gjentar seg. Det skal utarbeides en årlig rapport som gir en oversikt over gjennomførte tiltak.

Flertallskrav i styret – ansattevalgte styremedlemmer

Hvis det er ansattevalgte styremedlemmer i revisjonsselskapet, presiserer den nye loven at flertallskravet må oppfylles både for styret samlet og blant de styremedlemmene som ikke er valgt av de ansatte.

Revisjon av foretak av allmenn interesse – revisjonsforordningen

Revisjonsforordningen innfører en rekke nye plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse, det vil si banker, kredittforetak, forsikringsforetak og noterte foretak. Det innføres både plikter for revisorer som reviderer slike foretak og plikter som gjelder for foretakene selv.

Revisjonsforordningen forbyr revisor å levere en rekke tjenester til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse eller datterselskaper av disse. Det åpnes for å levere enkelte skatte-tjenester, men ikke skatterådgivning. Honorar for andre tjenester enn revisjon, kan ikke utgjøre mer enn 70 prosent av revisjonshonoraret.

Foretak av allmenn interesse må bytte revisjonsselskap minst hvert tiende år. Perioden kan utvides til 20 år etter en anbudsprosess eller til 24 år hvis foretaket har to valgte revisorer.

Revisjonsutvalget får utvidede oppgaver ved valg av revisor, kjøp av tjenester fra foretakets revisor og oppfølging av revisjonen.

Det stilles også krav til revisors uttalelser i revisjonsberetningen ut over det som følger av ISA 700 og 701. Revisor skal også avgi en ganske omfangsrik årlig rapport til revisjonsutvalget.

Sikkerhetstillelse og erstatningsansvar

Gjeldende lovkrav om å stille sikkerhet for mulig erstatningsansvar bortfaller. Et mindretallsforslag i lovutvalget om å innføre lovbestemt ansvarsforsikring, blir heller ikke gjennomført. Revisorene og revisjonsforetakene må selv vurdere risikoen i virksomheten og sitt forsikringsbehov.

Reglene om revisors erstatningsansvar videreføres i all hovedsak. Det presiseres imidlertid at revisors ansvar kan lempes når hensynet til ansvarsfordelingen mellom revisor og den revideres organer (styret) tilsier at ansvaret virker urimelig tyngende. Endringen vil kunne få en viss praktisk betydning for domstolenes praksis.

Det innføres en ny bestemmelse i regnskapsloven om at foretak med plikt til å utarbeide årsberetning skal gi opplysninger om det er tegnet forsikring for styrets medlemmer og daglig leder for deres mulige ansvar overfor foretaket og tredjepersoner, og i tilfelle om forsikringsdekningen.

Overtredelsesgebyr og andre sanksjoner

Finanstilsynet får mulighet til å sanksjonere grove brudd på revisorloven med overtredelsesgebyr, ledelseskarantene og forbud mot å avgi revisjonsberetninger i en periode.

Finanstilsynet kan ilegge et revisjonsselskap overtredelsesgebyr på inntil ti millioner kroner, eller opptil to prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap.

Oppdragsansvarlige revisorer og revisorer i enkeltpersonforetak kan ilegges overtredelsesgebyr på inntil fem millioner kroner. Det samme gjelder en revisormedarbeider som bryter et nytt forbud mot å tiltre ledende stilling hos tidligere klient før det har gått ett år. Finanstilsynet vil også kunne ilegge forbud mot å ha ledelsesfunksjon i et revisjonsselskap eller foretak av allmenn interesse i inntil tre år eller forbud mot å undertegne revisjonsberetninger i inntil tre år.