

Del I: Nye EU-regler om revisjon

Firmarotasjon og gjennomføring i Norge

Nye EU-regler om revisjon og revisorer vil tre i kraft i løpet av sommeren 2014. Reglene skal gjennomføres og få virkning i Norge to år etter ikrafttredelsen. I en serie artikler vil jeg ta for meg de mest sentrale endringene og hva de kan bety for norske revisorer og deres kunder.



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser Den norske Revisorforening

I desember 2013 ble det oppnådd politisk enighet mellom Parlamentet og Rådet i EU om nye EU-regler om revisjon og revisorer. Den formelle vedtakelsen av reglene gjenstår, men vi har nå god oversikt over hva de nye reglene vil inneholde.

Det innføres krav om å bytte revisjonsselskap hvert tiende år for foretak av allmenn

interesse, såkalt firmarotasjon. Det blir mulig for det enkelte land å bestemme at perioden skal være kortere eller at den i visse tilfeller skal være lengre. Overgangsregler skal sikre at ikke alle må bytte revisor samtidig.

Oppdragets varighet – firmarotasjon

Hovedregelen er at et revisjonsoppdrag i et foretak av allmenn interesse ikke kan vare lenger enn ti år. Kravet innføres i første rekke som et tiltak for å sikre revisors uavhengighet mot trusselen fra et nært forhold til klienten. Likevel er det foretaket som får en plikt til ikke å engasjere samme revisjonsselskap for en lengre samlet periode. Revisor får ikke noen selvstendige plikter i så måte, men resultatet er uansett at revisjonsselskapet ikke kan fortsette.

Forordningen forutsetter at revisjonsoppdrag blir gitt for en avgrenset periode. Antakelig vil det ikke være anledning til å avtale at oppdraget løper inntil det avsluttes, selv om foretaket for øvrig overholder maksperioden. Den første oppdragsperioden må være på minst ett år. Oppdraget kan deretter fornyes i perioder som til sammen ikke kan gå ut over maksperioden.

Kortere maksperiode

Det er ikke fastsatt unntak i forordningen som vil gjelde likt i alle land, men det åpnes for at det enkelte medlemsland kan fastsette unntak fra hovedregelen. Nasjonale regler kan for det første fastsette at den maksimale perioden skal være kortere enn ti år. I Nederland er det allerede innført åtte års firmarotasjon. Dette kravet får de mulighet til å opprettholde.

Forlenget maksperiode

Nasjonale regler kan også fastsette en lengre maksimal periode enn ti år. Det kan fastsettes en maksperiode på inntil 20 år dersom foretaket har gjennomført et offentlig anbud på revisjonsoppdraget etter utløpet av den opprinnelige tiårsperioden. Det kan fastsettes en maksperiode på inntil 24 år dersom foretaket velger to revisjonsselskaper som avlegger felles revisjonsberetning (felles revisjon).

En adgang til utvidet maksperiode etter offentlig anbud, forutsetter at anbudsprosessen gjennomføres i samsvar med egne regler i forordningen om prosedyrer for valg av revisor. Hovedpunktene i disse reglene er at revisjonsutvalget skal innstille minst to revisjonsselskaper med en begrunnet anbefaling om å velge ett av dem. Styret skal begrunne overfor generalforsamlingen hvorfor det ev. ikke følger

Foretak av allmenn interesse

De nye reglene om firmarotasjon tas inn i en ny forordning om revisjon av foretak av allmenn interesse (FAI-forordningen). Definisjonen av hva som regnes som foretak av allmenn interesse, står imidlertid fortsatt i revisjonsdirektivet.

Som foretak av allmenn interesse regnes foretak notert på børs eller annet regulert marked i et EU- eller EØS-land, banker og andre kredittinstitusjoner og forsikrings-selskaper. I tillegg kan det enkelte land bestemme at andre foretak skal regnes som foretak av allmenn interesse, men det er ikke gjort i gjeldende norske regler. EU-kommisjonen foreslo opprinnelig en betydelig utvidelse av definisjonen til å omfatte stort sett alle foretak i finansiell sektor. Det har ikke fått gjennomslag. Det gjøres kun tekniske endringer i definisjonen nå.

De gjeldende reglene om foretak av allmenn interesse omfatter plikt til å ha revisjonsutvalg og særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse. De norske reglene om plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse står i revisorloven kapittel 5a. Reglene om plikt til å ha revisjonsutvalg står i henholdsvis allmennaksje-loven §§ 6–41 flg., forretningsbankloven §§ 16a flg., sparebankloven §§ 17c flg., forsikringsvirksomhetsloven §§ 5–10 flg. og finansieringsvirksomhetsloven §§ 3–11a flg.

innstillingen. Store foretak av allmenn interesse¹ skal gjennomføre en skriftlig anbudsprosedyre som oppfyller nærmere krav til anbudsdokument, vurdering av tilbud etter kriteriene som er satt i anbudsdokumentet og etterprøvd rettferdig anbudsprosess. Et uklart punkt er om det kreves at mindre revisjonsselskaper (lav andel klienter som er foretak av allmenn interesse) blir invitert til å gi tilbud, eller om det er nok at anbudsprosedyren ikke er til hinder for at slike revisjonsselskaper inviteres. Mindre foretak av allmenn interesse er fritatt fra disse mer detaljerte prosedyreglene.

Vilkåret om at anbudsprosessen må gjennomføres etter utløpet av den opprinnelige tiårsperioden, må sikte til når den skal fullføres. Det kan ikke være til hinder for at anbudsprosessen settes i gang før utløpet av tiårsfristen. Foretaket må få tid til å gjennomføre en forsvarlig prosess frem mot generalforsamlingen som skal velge revisor. Adgangen til å utvide maksperioden til 20 år kan også brukes av land som har fastsatt at hovedregelen skal være en kortere maksperiode enn ti år.

Nasjonale regler om utvidet maksperiode ved felles revisjon må fastsette hvor lang sammenhengende periode forut for utløpet av den opprinnelige tiårsperioden foretaket må ha hatt felles revisjon. Det er ikke nødvendig å ha revisjonsoppdraget på tilbud i den utvidede maksperioden.

I henhold til forordningen kan maksperioden bare utvides i henhold til nasjonale regler dersom revisjonsutvalget anbefaler det, styret foreslår det overfor generalforsamlingen og generalforsamlingen godkjenner det.

Adgangen til å utvide maksperioden innføres for å styrke revisors uavhengighet. Dette er i forordningen begrunnet med at det å ha en åpen anbudsprosess på revisjonsoppdraget med jevne mellomrom eller å oppnevne mer enn ett revisjonsselskap, kan styrke revisors profesjonelle skepsis og bidra til økt revisjonskvalitet. Det er også et mål at dette skal bidra til at mindre revisjonsselskaper i større grad involveres i, og dermed får økt kapasitet til, revisjon av foretak av allmenn interesse.



NYTT KRAV: Det innføres et nytt krav om at revisjonsselskaper skal etablere et hensiktsmessig system for gradvis å bytte ut sentrale medarbeidere involvert i revisjonen.

Etter utløpet av den opprinnelige eller den utvidede maksperioden, kan foretaket i særlige tilfeller anmode tilsynsmyndighetene om dispensasjon til å gjenoppnevne samme revisjonsselskap for en ny periode. Denne utvidelsen kan ikke være lengre enn to år og forutsetter at vilkårene som gjelder for unntakene om anbudsprosedyre eller felles revisjon, er oppfylt.

I motsetning til adgangen til å fastsette en kortere periode for firmarotasjon er disse medlemsstatsoppsjone av typen alt eller ingenting. Det enkelte land kan velge å benytte én eller begge unntaksmulighetene etter forordningen eller ikke å gjøre det. De kan ikke fastsette mellomløsninger med f.eks. utvidelse av perioden til fjorten år i stedet for tjue eller tjuefire år, eller fastsette strengere vilkår for å benytte unntakene enn det som følger av forordningen.

Karanteneperiode

Etter utløpet av maksperioden kan ikke revisjonsselskapet utføre revisjonen av det samme foretaket av allmenn interesse i den følgende fireårsperioden. Denne karanteneperioden gjelder også for andre revisjonsselskaper i samme nettverk innenfor EU/EØS-området.

Antakelig gjelder ikke karanteneperioden dersom foretaket bytter revisor før utløpet av maksperioden, men slik at samlet tid på oppdraget i så fall inngår i maksperioden.

For praktiske formål betyr nok det at også revisjonsselskaper som byttes ut før utløpet av maksperioden, er utelukket i fire år.

Beregning av oppdragets varighet

Bestemmelsen om beregning av revisjonsoppdragets varighet sier at oppdraget beregnes fra og med «datoen for det første regnskapsåret» som dekkes av engasjementsbrevet. Formuleringen er ufullstendig, men jeg oppfatter at det siktes til balansedagen. Dette blir forhåpentligvis korrigert i den endelige versjonen. Et poeng her er at oppdragets varighet skal beregnes med utgangspunkt i foretakets regnskapsår, og ikke datoen for inngåelsen av oppdraget eller valg av revisor. Slik jeg oppfatter det, skal det videre være slik at det samme revisjonsselskapet skal kunne revidere foretakets årsregnskap for ti påfølgende regnskapsår. I og med at revisjonen av et årsregnskap ferdigstilles noen måneder etter utløpet av regnskapsåret, tilsier det at «datoen for det første regnskapsåret» skal forstås som balansedagen i det første regnskapsåret. Det betyr at revisoren kan ferdigstille revisjonen av det tiende reviderte årsregnskapet i løpet av det påfølgende regnskapsåret.

Det er presisert at oppdragstid i revisjonsselskapet inkluderer oppdragstid i andre revisjonsselskaper som revisjonsselskapet har overtatt eller slått seg sammen med. Ved usikkerhet om hvordan oppdragets varighet skal beregnes, skal revisor melde

¹ Omfatter foretak av allmenn interesse med minst 250 ansatte, 43 mill. euro i balansesum og 50 mill. euro i årlig salgsinntekt (to av tre), eller med børsverdi på minst 100 mill. euro ved utløpet av kalenderåret (tre års gjennomsnitt).

Revisjon

det inn til tilsynsmyndigheten for endelig avgjørelse. Et slikt tilfelle kan være der et revisjonsselskap som relativt nylig har avsluttet sitt oppdrag etter utløpet av maksperioden, slår seg sammen med foretakets nåværende revisjonsselskap. Det følger ikke eksplisitt av forordningen at oppdragstid i begge revisjonsselskapene skal regnes med her, slik som i tilfellet der revisjonsselskapene slår seg sammen før det første har avsluttet sitt oppdrag.

Det kan være verdt å merke seg at oppdragstid i andre revisjonsselskaper i samme nettverk ikke skal regnes med ved beregningen av oppdragets varighet, men bare i karanteneperioden etter utløpet av maksperioden. Jeg er likevel i tvil om det vil bli akseptert at det foretas et revisorbytte før utløpet av maksperioden, når et annet selskap i samme nettverk tar over og starter på en ny tiårsperiode. Det skal nok dessuten mye til for at dette blir satt på spissen i praksis.

Overgangsregler

Foretak av allmenn interesse som har hatt samme revisjonsselskap i tjue eller flere år sammenhengende før forordningen trer i kraft, må velge ny revisor innen seks år fra ikrafttredelsen. Formodentlig betyr dette at foretaket både må ha hatt samme revisor så lenge og at foretaket har vært et foretak av allmenn interesse i hele perioden.

Foretak som har hatt samme revisjonsselskap i elleve eller flere år, men i færre enn tjue år før forordningen trer i kraft, må velge ny revisor innen ni år etter at forordningen trer i kraft.

For revisjonsoppdrag som er påbegynt før forordningen trer i kraft, men som ikke omfattes av disse overgangsreglene og som fortsatt løper to år etter at forordningen trer i kraft, er dette tidspunktet utgangspunktet for maksperioden. Dette henger sammen med at virkningstidspunktet for forordningen er to år etter at den settes i kraft. Det innebærer at samme revisjonsselskap etter hovedregelen kan revidere årsregnskapet for det regnskapsåret som er i gang når forordningen trer i kraft og ytterligere i ni påfølgende årsregnskap. Eventuell adgang til utvidet maksperiode kan benyttes i tillegg.

Ulike frister i hvert land

Plassering av reglene i en forordning skal i utgangspunktet sikre helt like regler i alle landene. Dette hensynet har særlig

vekt for foretak av allmenn interesse som ofte er på toppen av eller en del av konserner med selskaper i flere land. Hensynet til konsekvent harmonisering er også understreket i innledningen til forordningen. Da er det etter min mening uheldig at vi nå ender opp med regler som gir det enkelte land flere muligheter til å avvike fra fellesreglene.

Konserner med bare ett selskap som er foretak av allmenn interesse, forholder seg til fristene som gjelder i hjemstaten for det selskapet. Reglene om firmarotasjon gjelder bare for selskapet eller selskapene i konsernet som er foretak av allmenn interesse. Hvis f.eks. konsernspissen er et børsnotert selskap, gjelder reglene om firmarotasjon for revisjonen av konsernregnskapet og selskapsregnskapet til konsernspiss. Hvis et datterselskap er børsnotert, gjelder reglene for revisjonen av konsernregnskapet for underkonsernet og selskapsregnskapet til datterselskapet.

Det finnes flere finanskonserner som er etablert med konsernselskaper av allmenn interesse i flere land. Det vil ofte være et ønske at alle, eller i hvert fall de viktigste, bankene og forsikringsselskapene i konsernet revideres av revisjonsselskaper i samme internasjonale nettverk. I praksis må konsernet da forholde seg til reglene i det landet med kortest maksperiode.

Etter børsreglene i EU er hjemstaten det landet der foretaket har sitt forretningskontor, uavhengig av i hvilket eller hvilke medlemsland det er børsnotert. Men foretaket har også mulighet til å velge et annet medlemsland der det er børsnotert, som hjemstat. Et selskap fra land utenfor EØS omfattes ikke av reglene i forordningen, selv om det er børsnotert i et EØS-land. Banker og forsikringsselskaper er hjemmehørende i det landet de har konsesjon. Det er bare begrenset adgang for finansforetak fra land utenfor EØS til å drive filialvirksomhet innenfor EØS. Virksomheten må drives gjennom egne datterselskaper etablert innenfor EØS.

Partnerrotasjon og rotasjon av medarbeidere

Gjeldende krav om å bytte oppdragsansvarlig revisor hvert syvende år, såkalt partnerrotasjon, flyttes fra revisjonsdirektivet til den nye forordningen. Det enkelte land har mulighet til å fastsette en kortere roteringsperiode enn syv år. I tillegg innføres et mer skjønnsmessig krav om å rotere sentrale medarbeidere på revisjonsteamet.

Flytting av reglene fra revisjonsdirektivet til den nye forordningen innebærer at den gjeldende bestemmelsen om partnerrotasjon i revisorloven § 5a-4 erstattes av bestemmelsen i forordningen. For å unngå uklarheter ved overgangen blir det viktig at opphevelsen av revisorloven § 5a-4 settes i kraft på samme tid som forordningen får virkning (to år etter ikrafttredelsen, jf. ovenfor). Det blir for øvrig nødvendig å sikre slik samkjøring av flere bestemmelser i forordningen.

I tillegg til oppdragsansvarlig revisor for årsregnskapet og konsernregnskapet til foretak av allmenn interesse, omfatter kravet om partnerrotasjon oppdragsansvarlig revisor i vesentlige datterselskaper i konsernet. Disse datterselskapene vil normalt ikke selv være foretak av allmenn interesse. Oppdragsansvarlig revisor for et vesentlig datterselskap som ikke byttes ut innen syvårsfristen, får bare betydning for revisjonen av konsernregnskapet. Etter revisorloven § 5a-4 er det da ikke anledning til å avgis revisjonsberetning for konsernregnskapet. Etter forordningen er det faktisk ikke helt klart hva som blir virkningen. Det er mulig dette må eller kan fastsettes på medlemsstatsnivå, jf. kravet i forordningen om at hvert land skal fastsette bestemmelser for å sikre effektiv anvendelse av forordningen.

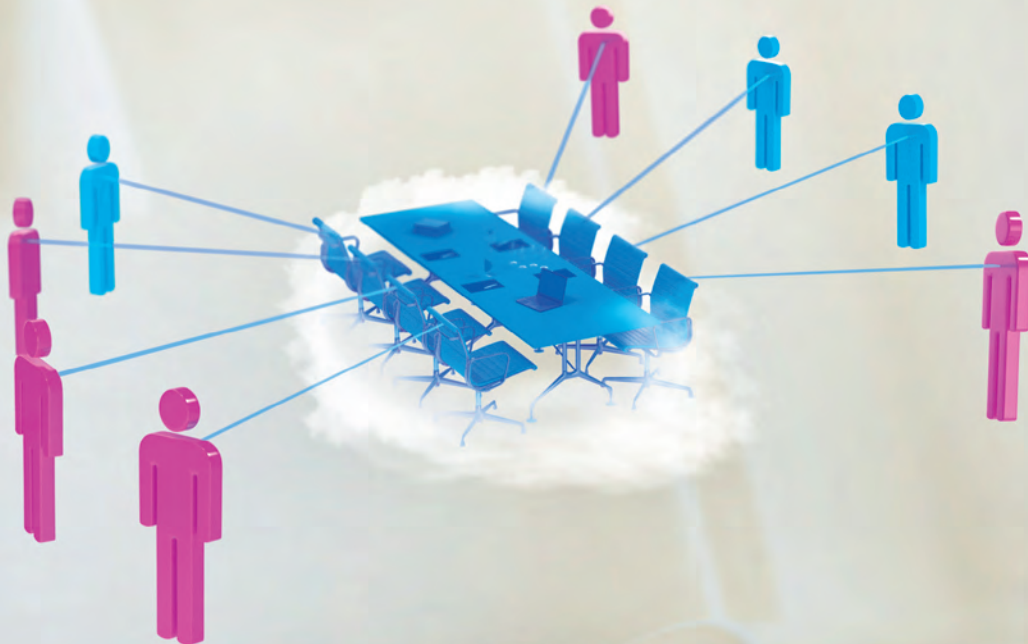
Etter gjeldende bestemmelser i direktivet og revisorloven, kan ikke samme revisor få oppdragsansvaret på nytt før det har gått minst to år. I forordningen utvides denne karanteneperioden til tre år.

Rotasjon av medarbeidere

Det innføres et nytt krav om at revisjonsselskapet skal etablere et hensiktsmessig system for gradvis å bytte ut sentrale medarbeidere involvert i revisjonen. Et slikt roteringssystem for medarbeidere på teamet, skal minst omfatte medarbeidere som er godkjente revisorer. Roteringsystemet skal sikre overlappende bytte av medarbeidere, og ikke bytte av hele revisjonsteamet på en gang. Roteringsystemet skal være tilpasset omfanget og størrelsen på virksomheten til revisjonsselskapet.

Revisjonsselskapet skal kunne godtgjøre overfor tilsynsmyndighetene at roteringsystemet blir anvendt effektivt og er tilpasset omfanget og størrelsen på virksomheten til revisoren eller revisjonsselskapet.

Vær i møtet uten å være der



Med Telenor Office 365 kan du delta i møter fra PCen, nettbrettet eller mobilen.

Nå er fremtidens arbeidsverktøy her. Ikke bare kan du delta i møter fra nettbrettet og PCen, nå er også mobil integrert i løsningen. Det gir deg et komplett arbeidsverktøy med telefoni, video, skjermdeling og chat, på alle enheter. Telenor Office 365 kan veldig enkelt tas i bruk, både av små og store virksomheter. Kontakt oss så viser vi deg hvordan din bedrift kan bli mer fleksibel. Det er ingen grunn til å utsette effektivitet.

Husk å sjekke dine medlemsfordeler gjennom ditt forbund!

Ring 800 35 925, besøk en Telenor-forhandler eller se telenor.no/bedrift



Jobb smartere.
Bedre opplevelser.



Nytt direktiv og forordning

De nye EU-reglene vil bestå av et direktiv om endring i det eksisterende direktiv 2006/43/EF om revisjon og revisorer og en helt ny forordning om revisjon av foretak av allmenn interesse.

Nye EU-regler om revisorer og revisjon ble foreslått av EU-kommisjonen i desember 2011. Reglene vedtas i fellesskap av EU-parlamentet og av Rådet der medlemsstatene er representert med et regjeringsmedlem. Den 17. desember 2013 ble det oppnådd enighet i forhandlingene mellom EU-parlamentet og Rådet. Reglene må nå gjennom teknisk ferdigstillelse og formelle vedtak i Parlamentet og Rådet og publisering i EUs «Official Journal», før de kan tre i kraft. Vi forventer at endelige EU-regler vil være formelt vedtatt i løpet av våren 2014 og publisert på forsommeren. Direktivet og forordningen trer i kraft to måneder etter publisering i Official Journal.

Utfordrende å anvende firmarotasjon og partnerrotasjon samtidig

Firmarotasjon og partnerrotasjon med ulike frister kan være ganske upraktisk. På den ene siden kan man si at firmarotasjon er en plikt for foretak av allmenn interesse mens partnerrotasjon er en plikt for revisjonsselskapet, og at disse uansett skal håndteres separat. På den annen side kan det være gode grunner knyttet til kapasitet, kompetanse og effektivitet, til ikke å bytte ut oppdragsansvarlig revisor i den begrensede perioden revisjonsselskapet har oppdraget. Det kan særlig være utfordrende for andre enn de største revisjonsselskapene, som det har vært en målsetting å få mer involvert i revisjon av foretak av allmenn interesse. På meg virker det noe unødvendig å beholde syv års partnerrotasjon når det nå innføres ti års firmarotasjon (med mulighet for å åpne for henholdsvis tjue og tjuefire år på visse vilkår).

I praksis må revisjonsselskapet planlegge for bytte av oppdragsansvarlig revisor i løpet av oppdragsperioden. I noen tilfeller kan det hende at revisor er informert om at foretaket legger opp til å bytte revisjonsselskap før utløpet av maksperioden. Slik dialog vil være nyttig i planleggingen av

om og når oppdragsansvarlig revisor skal byttes ut.

Gjennomføring av EU-reglene i Norge

Direktivet

Direktivet skal gjennomføres i lovgivningen i det enkelte medlemsland senest to år etter at direktivet er trådt i kraft. Dette gjelder også for EØS-landet Norge. Vi forventer at det blir igangsatt en ny revisorlovutredning om ikke så alt for lang tid. Gjennomføring av direktivendringene i norsk rett vil naturlig inngå i utredningsarbeidet.

Forordningen

Forordningen vil gjelde direkte som lov uten egne lovvedtak i EUs medlemsland, men i Norge må den vedtas som lov før den vil gjelde for revisorer og foretak. Etter EØS-avtalen må forordningen vedtas ordrett, typisk gjennom en henvisning i lov eller forskrift.

Formelt trer forordningen i kraft to måneder etter at den er publisert i EUs «Official Journal», ventelig til sommeren. Forordningen har imidlertid en egen bestemmelse som sier at forordningen ikke skal anvendes før to år etter ikrafttredelsen. Foretak av allmenn interesse og deres revisorer må dermed ikke følge reglene i forordningen før dette virkningstidspunktet. Ikrafttredelsestidspunktet har betydning for overgangsreglene om firmarotasjon (se ovenfor). Fra ikrafttredelsen begrenses også medlemsstatenes mulighet til å regulere i strid med forordningen. Dette kan få betydning for samordningen av forordningen og nasjonale regler som skal gjennomføre direktivet.

På samme måte som direktivet, gir forordningen på enkelte områder det enkelte land adgang til å gi regler som avviker fra det som ellers vil følge av forordningen, såkalte medlemsstatsopsjoner. Viktige eksempler på det er beskrevet ovenfor i omtalen av firmarotasjon. Forordningen krever også at hvert land fastsetter bestemmelser for å sikre effektiv anvendelse av forordningen. I Norge vil slike tilpasninger formodentlig vurderes i den varslede revisorlovutredningen.

EØS-avtalen

For Norges del må direktivet og forordningen også innlemmes i EØS-avtalen gjennom en egen vedtaksprosedyre som tar noe tid, men som likevel ikke skal forsinke gjennomføringsfristene i forhold til det

som gjelder i EU-landene. Formell ikrafttredelse i Norge og de andre EØS-landene kan bli senere enn i EU, men de samme fristene for gjennomføring av direktivreglene og virkningstidspunkt for forordningen vil gjelde i EU og EØS. Det som likevel kan forrykke dette, er hvis det skulle ta veldig lang tid før EU-reglene blir tatt inn i EØS-avtalen. Det er en viss risiko for at det kan skje, knyttet til mulige forfatningsrettslige utfordringer med forordningen.

Forfatningsrettslige utfordringer

Forordningen etablerer en «Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB)» som vil få en viss beslutningsmyndighet. I den grad dette gjelder beslutninger om utøvelse av overnasjonal myndighet, kan det skape utfordringer for gjennomføringen av forordningen i Norge. Grunnloven hindrer at andre enn norske myndigheter utøver lovgivnings- eller annen offentlig myndighet her i riket. For å åpne for det, kreves det grunnlovsendring eller stortingsbeslutning med tre fjerdedels flertall. Norske myndigheter har en pågående prosess med EU om hvordan myndighetsutøvelsen til EU-komiteer etablert i henhold til forordninger på finansmarkedsområdet kan håndteres innenfor EØS-avtalen. Dette har foreløpig ikke funnet noen løsning, og kan tenkes å skape problemer også for gjennomføringen av revisjonsforordningen.

Men CEAOB får på ingen måte beslutningsmyndighet i samme utstrekning som EU-komiteene for banktilsyn, forsikrings-tilsyn og verdipapirtilsyn. I all hovedsak får CEAOB oppgaver med å tilrettelegge og bidra til samordning av samarbeidet mellom nasjonale tilsynsmyndigheter. I den forbindelse skal CEAOB kunne beslutte ikke-bindende retningslinjer. Medlemsstatene skal videre kunne anmode CEAOB om å koordinere felles tilsyn med grensekryssende virkning. Etter forordningen skal det også kunne etableres tilsynsgrupper med tilsynsmyndigheter fra ulike land for å føre effektivt tilsyn med revisjonsselskaper eller revisjonsnettverk med virksomhet i flere land. Hvis ikke tilsynsmyndighetene blir enige om hvilket lands tilsynsmyndighet som skal lede tilsynsgruppen, skal CEAOB utpeke lederen. For meg er det et åpent spørsmål om dette er nok til å skape forfatningsrettslige eller politiske vanskeligheter med å gjennomføre forordningen i Norge.