

Revisorlovens krav til uavhengighet

At revisor både fremstår som uavhengig og har en uavhengig grunnholdning og innstilling, er sentralt for utøvelsen av ekstern revisjon. Utgangspunktet for artikkelen du nå sitter med, er en gjennomgang av regelverket med tilhørende forklaring/veiledning.



Regelverket

Lov 15.01.1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) kapittel 4 regulerer kravene til uavhengighet, objektivitet og etikk. Revisorforeningens regler om etikk inneholder også bestemmelser om uavhengighet. Disse er en oversettelse, med språklige forenklinger og tilpasninger til de norske reglene, av IFACs «Code of Ethics for Professional Accountants». «De er ment å skulle utfylle revisorlovgivningen og gi retningslinjer og veiledning for hvordan DnRs medlemmer skal opptre i enhver profesjonell sammenheng for best mulig å oppfylle revisorrollen og formålet med revisjonslovgivningen».¹

Skal vurderes før oppdraget

Forhold som kan påvirke revisors uavhengighet, skal vurderes før man påtar seg oppdraget, både av revisor selv (oppdragsansvarlig revisor) og av revisjonsselskapet. Egne bestemmelser for revisjonsselskapet følger av revisorloven § 4–2. Under selve oppdraget kreves det at revisor er aktsom med tanke på forhold som kan oppstå, og som medfører at uavhengighet settes i fare. Hvis slike forhold fremkommer, må de om

mulig elimineres, hvis ikke må revisor fratte.

To sider ved uavhengigheten

Vanligvis skiller det mellom to sider ved uavhengigheten; at revisor har en uavhengig grunnholdning og innstilling og at revisor fremstår som uavhengig. På engelsk er dette benevnt hhv. Independence of mind, og Independence in appearance.² Den første betyr at revisor må opptre og handle med integritet og objektivitet slik at revisjonen ikke påvirkes av andre forhold til klienten enn revisjonsoppdraget. Denne siden ved uavhengigheten omtales gjerne som faktisk uavhengighet. Den andre siden ved uavhengigheten betyr at revisor også av tredjeparter som kjenner alle de faktiske forholdene, skal oppfattes som uavhengig i sin virksomhet. Revisor må alltid vurdere aktuelle forhold til klienten – tjenesteytelser, forretningsforbindelser, familieforbindelser, forbindelser som personer og selskaper tilknyttet revisjonsselskapet har til klienten, og så videre – ut fra synsvinkelen til en slik tenkt tredjepart. Sett utenfra, vil kunnskap om det aktuelle forholdet kunne påvirke tilliten til revisjonen negativt?

Etikkreglene

Revisorforeningens regler om etikk omfatter et sett med grunnleggende prinsipper som er definert til å være integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell adferd. Trusler mot disse prinsippene kan være av ulik art. Det kan være:

- Egeninteresse som kan oppstå som følge av revisors eller revisors nærståendes økonomiske eller andre interesser.

- Egenkontroll som kan oppstå hvis revisor må revidere en tidligere konklusjon eller eget arbeid.
- Partiskhet som følge av at revisor inn tar et standpunkt, eller på annen måte opptre til støtte for klienten på en slik måte at den etterfølgende objektiviteten kan settes i fare.
- Fortrolighet som kan oppstå hvis revisor på grunn av nær forbindelse blir velvillig overfor andres interesser.
- Press kan oppstå hvis revisor forhindres fra å handle objektivt som følge av reelle eller oppfattede trusler.

Den overordnede regelen

Etter revisorloven § 4–1 første ledd kan en revisor ikke revidere den revisjonspliktiges årsregnskap dersom revisoren eller revisors nærstående har en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet. Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor.

Bestemmelsen gir en overordnet, prinsippbasert regel som skal ivareta forhold som



Revisorforeningens regler om etikk omfatter et sett med grunnleggende prinsipper som er definert til å være integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell adferd.

¹ Den norske revisorforening, *Revisors Håndbok 2016*, 37. utgave, Bergen 2016, s. 929. IFACs «Code of Ethics for Professional Accountants» ble oppdatert fra 1. januar 2011. Disse og senere oppdateringer er ikke inntatt i den norske versjonen.

² Bror Petter Gulden, *Den eksterne revisor*, 8. utgave, Oslo 2012, s. 255.

Andre artikler om revisor og uavhengighet

I artikkelen *Krav til revisors uavhengighet – noen praktiske tilfeller* (Revisjon og Regnskap nr. 3–2009) tar Espen Knudsen, fagsjef for rammebetingelser i Revisorforeningen, opp utvalgte saker der det er spørsmål om hvordan revisor skal forholde seg til uavhengighetsreglene. For spørsmål som dreier seg om revisors uavhengighet og regnskapsføring, anbefales artikkelen *Regnskapsføring og revisors habilitet mv.* (Revisjon og Regnskap nr. 2–2011, skrevet av tidligere juridisk rådgiver i Revisorforeningen, Henning Siebke. I kommentarutgaven til revisorloven⁴ gis en veiledning om de enkelte lovbestemmelsene. For en mer detaljert gjennomgang av bestemmelsene i revisorloven anbefales derfor denne.



Revisor kan ikke være i noen type ansettelsesforhold hos den revisjonspliktige.

eventuelt faller utenfor de mer detaljerte uavhengighetsreglene i loven. Regelen skal sikre at revisor opptrer objektivt ved alle eventuelle tilfeller av tilknytninger, og den skal sikre at andre også opplever at revisor er objektiv. Det må ikke eksistere noen form for tilknytning som medfører at revisor ikke er faktisk uavhengig eller som vil få andre til å tvile på revisors objektive vurdering. Regelen medfører at revisor må vurdere tilknytningene bredt, og som vi ser, omfatter den også forhold av slik art ved revisors nærstående. Han eller hun må dessuten sette seg inn i hvordan omverdenen vil oppfatte forholdet. Det er ikke krav til at forholdet må være kjent for en tredjepart. Vurderingen skal også gjøres på bakgrunn av om forholdet hadde vært kjent og den må gjøres med et visst skjønn. Ikke alle forhold vil kunne hevdes å bli rammet av dette. Hvor nær tilknytning det er mellom revisor og den revisjonspliktige, har betydning for avveiningen. Revisor må benytte seg av profesjonelt og aktsomt skjønn for å komme frem til hva som kan aksepteres.³

Det må antas at det i loven hele tiden siktes til revisoren eller revisjonsselskapet som er valgt revisor og til oppdragsansvarlig revisor dersom annet ikke er nevnt. Det gjelder både den overordnede uavhengighetsbestemmelsen og de mer detaljerte reglene.

De detaljerte reglene

De neste bestemmelsene i revisorloven kapittel 4 omhandler mer spesifikke situasjoner hvor revisor ikke kan påta seg eller fortsette revisjonen for den revisjonsplik-

tige. Forbudene innebærer at forholdet enten må avvikes eller bringes i samsvar med det loven tillater, eller så må revisor trekke seg fra oppdraget. Bestemmelsene åpner ikke særskilt for å ta forholdsregler for å eliminere trusselen mot revisors uavhengighet eller bringe den ned på et akseptabelt nivå.⁵ Det er viktig å ha i minne at selv om man ikke er truffet av en av disse bestemmelsene, må alltid den overordnede regelen vurderes i tillegg.

Det som er sentralt å ha for øyet, er hele tiden revisors binding til klienten. Dette kan være forhold direkte mellom revisor og den revisjonspliktige, men bindinger kan også oppstå indirekte ved at revisor smittes av at andre har slike forhold til klienten. Disse andre vil være personer og selskaper på revisors side. Dette er revisors nærstående, andre personer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer av revisjonsselskapets styre, revisjonsselskapets eiere, samt nærstående til disse nevnte personene i revisjonsselskapet. Omfattet er også revisjonsselskapet eller dets morselskap. Medarbeidere som benyttes på det enkelte oppdraget, må også oppfylle kravene til uavhengighet i § 4–1, men om medarbeidere i revisjonsselskapet har en slik binding, vil det ikke smitte over til oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsselskapet.

De forholdene som fører til slike bindinger, er ansettelsesforhold, eller øvrig samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold. Videre omfattes eierandeler i klienten, fordringer og gjeld på klienten, medlemskap i klientens styrende organer eller ledelse og deltagelse i utførelsen av klientens regnskapsføring. Rådgivning og

andre tjenesteytelser til klienten omtales særskilt.

Ansettelse og samarbeids-, underordnings- og avhengighetsforhold

I Revisorloven § 4–1 annet ledd står det at: «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

«1. den som er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids-, underordnings-, avhengighetsforhold til denne eller til noen som er nevnt i nr. 2 til 5,» (hele lovbestemmelsen i egen ramme).

Å være ansatt hos den revisjonspliktige er i stor grad selvforklarende. Revisor kan ikke være i noen type ansettelsesforhold hos den revisjonspliktige. Ei heller kan revisor være ansatt hos den som har eierinteresser i det revisjonspliktige foretaket, hos den som har fordringer eller gjeld hos revisjonsklienten, hos den som er medlem av det revisjonspliktige foretakets styrende organer eller hos daglig leder hos revisjonsklienten. Revisor kan heller ikke være ansatt hos den som deltar i eller har ansvaret for utarbeidelsen av revisjonsklientens regnskap. Når det gjelder revisors nærstående, er det akseptabelt at disse har et ansettelsesforhold hos revisjonsklienten forutsatt at arbeidsforholdet ikke innebærer at vedkommende deltar i regnskapsføringen, utarbeidelse av årsberetningen eller er involvert i vurderingen av poster i årsregnskapet eller i vurderingen av oppgaver til offentlige myndigheter.⁶ Det er likevel viktig å huske på at den overordnede regelen også må tas i betraktning.

³ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen, *Revisorloven med kommentarer*, Oslo 2010, s. 86 og 92.

⁴ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke, Espen Knudsen, 2010.

⁵ Ibid s. 86.

⁶ Bror Petter Gulden, *Rettsdata*, lov 15.01.1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), note (57).

§ 4–1 annet ledd i revisorloven

§ 4–1 annet ledd «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

1. den som er ansatt hos den revisjonspliktige eller for øvrig står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til denne eller til noen som er nevnt i nr. 2 til 5,
2. den som har eierandeler i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket,
3. den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser),
4. den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige,
5. den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberetningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

§ 4–1 tredje ledd:

Årsregnskapet for revisjonspliktige kan ikke revideres av den som har nærstående som nevnt i fjerde ledd som har et forhold til den revisjonspliktige som nevnt i annet ledd nr. 2 til 5. Denne bestemmelsen er ikke til hinder for at revisor kan ha nærstående som nevnt i fjerde ledd nr. 3 til 5 med eierandel eller mellomværende mv. som nevnt i annet ledd nr. 2 og 3, med mindre disse er vesentlige.

§ 4–1 fjerde ledd:

Som revisors nærstående regnes:

1. ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
2. mindreårige barn til vedkommende selv, samt mindreårige barn til person som nevnt i nr. 1 og som vedkommende bor sammen med,
3. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
4. slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt under nr. 1, og
5. ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt under nr. 3.

§ 4–1 femte ledd:

Den som etter reglene i dette kapittelet ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskapet, kan heller ikke revidere årsregnskap avlagt av datterselskap.

revisors økonomi. Sannsynligheten for at klienten vil utnytte denne kontrollen, har i utgangspunktet ikke betydning. Forretningsforbindelser som ikke utgjør samarbeidsforhold, kan utgjøre avhengighetsforhold dersom avtalevilkår mv. er slik at forholdet har stor økonomisk eller driftsmessig betydning for revisor. Eksempelvis kan det dreie seg om ansettelse i et datterselskap av den revisjonspliktige, eller at daglig leder i et selskap som revisor har vesentlig eierinteresse i, er styreleder hos den revisjonspliktige. Dersom revisor leier lokaler av revisjonsklient, er det neppe samarbeids- eller underordningsforhold, men kan i mange tilfeller være et avhengighetsforhold. Det kan bero på omstendighetene i det enkelte tilfellet. Dette kan for eksempel være dersom det er en svært gunstig leiekontrakt, eller det er et lite antall lokaler tilgjengelig.

Revisor kan heller ikke være i slike samarbeidsforhold, eller underordnings- og avhengighetsforhold med den som har eierinteresser i det revisjonspliktige foretaket, hos den som har fordringer eller gjeld hos revisjonsklienten, hos den som er medlem av det revisjonspliktige foretakets styrende organer eller hos daglig leder hos revisjonsklienten. Revisor kan heller ikke ha slike forhold med den som deltar i eller har ansvaret for utarbeidelsen av revisjonsklientens regnskap.

Hvis revisors nærstående har et slikt samarbeids-, underordnings- og/eller avhengighetsforhold, får dette samme virkning som ved ansettelse. Det kan være akseptabelt så lenge det ikke innebærer at vedkommende deltar i regnskapsføringen, utarbeidelse av årsberetningen eller er involvert i vurdering av poster i årsregnskapet eller i vurderingen av oppgaver til offentlige myndigheter, men i tillegg må den overordnede tas i betraktning.

Reglene vil etter § 4–2 også gjelde når andre oppdragsansvarlige revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har et ansettelsesforhold, eller et slikt samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til den revisjonspliktige. Også når aksjeeier eller deltaker med mer enn ti prosent av selskapskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet har tilsvarende forhold, vil revisor anses ikke å være uavhengig.

Forhold av slik art kan skape trusler mot de grunnleggende prinsippene etter de

Samarbeidsforhold i konflikt med kravet til uavhengighet

Samarbeidsforhold etter bestemmelsen omfatter i første rekke samarbeid av økonomisk og/eller forretningsmessig karakter. Eksempelvis kan nevnes felles eierskap av selskap med revisjonsklient, kontorfellesskap med sin revisjonskunde eller sponsorsamarbeid med et idrettslag som er revisjonsklient. Bestemmelsen kan få et relativt vidt omfang, samtidig må man kunne anta at ikke alle typer av samarbeid vil rammes. Felles deltakelse i styret i borettslag, idrettslag, barnehage og lignende forhold hvor tilknytningen er mer fjern, antas ikke å ville rammes av forbudet

mot samarbeid.⁷ Likevel, den overordnede regelen i første ledd må også vurderes.

Et underordningsforhold omfatter formell/juridisk underordning (styringsrett) og reell underordning (faktisk styringsmulighet uten formell styringsrett). Revisor skal ikke være styrt av det revisjonspliktige selskapet eller dets ledelse og administrasjon. Han eller hun kan ikke stå i et avhengighetsforhold til revisjonsklienten. Avhengighet omfatter særlig tilfeller der klienten kontrollerer forhold av stor betydning for revisor enten i virksomheten eller privat, typisk forhold av stor betydning for

⁷ *Ibid s. 96.*

Revisjon

etiske reglene. Det vil blant annet være egeninteresseskrusell, egenkontrollskrusell og fortrolighetsskrusell.

Eierinteresser

§ 4-1 annet ledd «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

«2. den som har eierandeler i, er innehaver av eller deltaker i det revisjonspliktige foretaket,»

Det er et klart forbud mot at revisor kan ha eierinteresser i det revisjonspliktige foretaket. Dette må leses som enhver eierandel, altså både direkte og indirekte eie. At revisor har andeler i et verdipapirfond som investerer i det revisjonspliktige foretaket, anses likevel ikke som indirekte eie.⁸ Eierinteresser kan skape egeninteresseskrusell.

Likeledes gjelder dette dersom revisors nærstående har slike eierinteresser. Her er det først og fremst revisors ektefelle eller samboer, og/eller revisors mindreårige

barn, eller mindreårige barn til ektefelle eller samboer og som revisor bor sammen med, som er tellende. Det anses ikke som et brudd mot uavhengigheten om nærstående etter fjerde ledd nr. 3 til 5, har slikt eierskap dersom dette ikke er vesentlig. (Se rammen)

Ingen kan være oppdragsansvarlig revisor for en revisjonspliktig når andre oppdragsansvarlige revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer har slike eierinteresser. Det samme gjelder dersom aksjeeier eller deltaker med mer enn ti prosent av innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet har slik eierinteresse, eller nærstående av de nevnte personene i revisjonsselskapet innehar slike. Begge disse reglene kommer til anvendelse kun dersom eierandelen anses vesentlig.

Uavhengigheten er heller ikke i behold dersom nærstående av disse nevnte personene i revisjonsselskapet har et slikt anliggende. Nærstående i denne vurderingen er dog begrenset til ektefelle/samboer eller

tilsvarende, mindreårige egne barn eller mindreårige barn av ektefelle/samboer og som revisor bor sammen med, og slektninger i rett oppstigende og nedstigende linje og søsken, jf. § 4-1 fjerde ledd nr. 1 til 3. Også her gjelder et vesentlighetsyn når det gjelder eierandeler og mellomværende.

Fordringer eller gjeld

§ 4-1 annet ledd «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

«3. den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige med unntak av utestående honorar for de to siste regnskapsår (det samme gjelder for sikkerhetsstillelser).»

Den revisjonspliktige kan ikke revideres av den som har fordring eller gjeld hos den revisjonspliktige. Denne reguleringen er i utgangspunktet uavgrenset og betingelsesløs, bortsett fra når det gjelder utestående honorar for de to siste årene. Likevel, av Ot.prp. nr. 75 (1997-98) s. 76 følger det at «med mellomværende forstås her ikke vanlig kjøp av bedriftens produkter». Det må da være en forutsetning om at revisor ved slike kjøp betaler senest ved utløpet av

⁸ Bror Petter Gulden, Rettsdata, lov 15.01.1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), note (53).



Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av en som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige.

fristen som virksomheten praktiserer ved salg av sine produkter.⁹ Det kan heller ikke foreligge andre vilkår for revisor enn det som gjelder for øvrig.

Det følger av § 4–1 tredje ledd at bestemmelsen om mellomværende også gjelder dersom revisors ektefelle, samboer eller tilsvarende, samt mindreårige barn av revisor eller mindreårige barn av ektefelle/samboer og som revisor bor sammen med har et slikt forhold til revisjonsklienten. Da oppstår det bindinger mellom revisor og den revisjonspliktige, og uavhengigheten er ikke i behold.

Forhold som følge av omstendigheter ved revisjonsselskapet etter § 4–2, vil her påvirke revisors rolle på samme vis som den som gjelder for eierinteresser nevnt over.

Bestemmelsen om fordringer og gjeld, omfatter også sikkerhetsstillelse.

Mellomværende med en revisjonsklient kan skape egeninteressesetrussel.

Medlem av styrende organer

§ 4–1 annet ledd «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

«4. den som er medlem eller varamedlem av den revisjonspliktiges styrende organer eller kontrollkomité, eller er daglig leder hos den revisjonspliktige,»

Dette vil også gjelde dersom revisors nærstående har en slik rolle hos den revisjonspliktige, eller noen i revisjonsselskapet eller disses nærstående. Forbudet om deltakelse i styrende organer gjelder enhver selskapsinstans med bestemmende myndighet eller påvirkning og som følge av den overordnede regelen bør revisor heller ikke delta i noen form for selskapsorgan.¹⁰

Slik deltakelse kan skape fare for trusler om egeninteresse, egenkontroll og fortrolighet.

Ansvar for den revisjonspliktiges regnskap mv.

§ 4–1 annet ledd «Årsregnskapet for den revisjonspliktige kan ikke revideres av:

«5. den som har ansvaret for eller deltar i utførelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring eller utarbeidelsen av årsberet-

ningen, eller gir konkrete anbefalinger om vurdering av poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.»

Bestemmelsen om at årsregnskapet til den revisjonspliktige ikke kan revideres av den som har ansvaret for, eller deltar i utarbeidelsen av dennes regnskapsføring eller årsberetning, ei heller dersom man avgir konkrete anbefalinger knyttet til poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter, er absolutt. Den er knyttet nært opp til bestemmelsen i § 4–5 om rådgivningstjenester mv. Det er naturlig at revisor ikke kan delta i dette arbeidet og deretter foreta en vurdering av om dette er behandlet på riktig måte. Bistand med rent teknisk utarbeidelse av årsregnskap er ikke ansett å være en handling som svekker uavhengigheten. Dette følger av revisorforskriften § 4–3 første ledd nr. 1. Det er betinget av at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er fastsatt og utført av den revisjonspliktige. Revisor kan for eksempel ikke utarbeide eller bearbeide noter, men kan ha hånd om det rent tekniske oppsettet.¹¹

Også her påvirkes revisors binding til klienten av hvorvidt hans nærstående har en slik funksjon. Ingen av de listede nærstående til revisor kan ha ansvaret for, eller delta i utarbeidelsen av den revisjonspliktiges regnskapsføring, årsregnskap eller årsberetning. Ei heller kan de yte rådgivning om konkrete poster i årsregnskapet eller i oppgaver til offentlige myndigheter.

Heller ingen andre oppdragsansvarlige revisorer eller ledende ansatte i revisjonsselskapet, eller medlemmer eller varamedlemmer av revisjonsselskapets styrende organer eller deres nærstående kan yte slike tjenester eller inneha slike roller. Til slutt, ingen aksjeeiere eller deltakere med mer enn ti prosent eierinteresse og stemmeandel i revisjonsselskapet, eller nærstående av denne gruppen, kan delta i slikt arbeid hos den revisjonspliktige uten at dette påvirker revisors habilitet.

Inhabil overfor morselskap, også overfor datterselskap

I revisorloven § 4–1 femte og siste ledd, fremgår det at revisor som etter reglene om uavhengighet ikke kan revidere årsregnskap avlagt av morselskap, heller ikke kan revidere årsregnskap avlagt av datterselskap. For den omvendte situasjonen gjelder ikke et slikt absolutt forbud. Det må

vurderes særskilt i det enkelte tilfellet. Det vises her til den nevnte artikkelen av Siebke.

Øvrige bestemmelser

Nettverk og samarbeidsavtaler

Som vi ser av § 4–2 er andre oppdragsansvarlige revisorer eller andre ledende ansatte i revisjonsselskapet, eller medlemmer eller varamedlemmer i revisjonsselskapets styrende organer, samt aksjeeier eller deltaker som har mer enn ti prosent av innskuddskapitalen og stemmene i revisjonsselskapet (og disses nærstående), likestilt med revisor selv. Bindingen mellom revisor og den revisjonspliktige anses å være for nær. For øvrige medarbeidere etter § 4–3 vurderes ikke forholdene like nært. Det er den enkelte medarbeideren som må oppfylle kravene til uavhengighet i § 4–1 i forhold til den aktuelle klienten, men oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsselskapet vil ikke likestilles med medarbeideren. Det betyr at medarbeider må fjernes fra det aktuelle oppdraget når han eller hun ikke er habil etter reglene i § 4–1, men revisjonsselskapet som sådan kan beholde klienten.

Paragraf 4–7 omhandler samarbeidsavtaler. For samarbeidende revisorer som fremstår utad som et fellesskap, gjelder reglene i revisorlovens kapittel om uavhengighet som om de var ett revisjonsselskap. Det betyr at et hvert oppdrag som vurderes i det ene selskapet skal vurderes opp mot forholdene til revisorer i det andre selskapet også. Det medfører at smitteregelen om hvem som likestilles med revisor, utvides. Åpenbart vil dette gjelde revisorselskaper som er del av et konsern, og videre er samarbeidsavtaler som omfattes definert i revisorforskriften § 4–2 til å være avtale om bruk av likelydende navn, deling av vesentlige faglige eller forretningsmessige ressurser. Bestemmelsen omfatter også andre samarbeidsavtaler som er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Det er likevel ikke alle bestemmelsene i kapittel 4 som vil gi smitte over på revisor i disse tilfellene. Det vil ikke gjelde i forhold til nærstående til det samarbeidende foretaket, og dersom det eksisterer eierandeler eller mellomværende i det samarbeidende foretaket med revisjonsklienten, har dette kun betydning dersom dette er vesentlig.

Videre følger det av bestemmelsen i § 4–7 at dersom revisor eller et revisjonsselskap har eierandeler i et foretak som utfører rådgivnings- eller andre tjenester, skal disse

⁹ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen s. 99.

¹⁰ Bror Petter Gulden, Rettsdata, revisorloven, note (55).

¹¹ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen s. 101–102.

ses under ett i forhold til bestemmelsene om uavhengighet i revisorloven. Også her gjelder samme forhold som i forrige avsnitt dersom revisor har samarbeidsavtaler med noen som utfører slike rådgivningstjenester. Dette kan typisk være samarbeid med et regnskapskontor hvor man fremstår utad som et fellesskap.

Deltakelse i annen virksomhet

Paragraf 4-4 angir forbud mot at revisor eller revisjonsselskapet kan delta i eller ha funksjoner i annen virksomhet når dette kan føre til at revisors eller revisjonsselskapets interesser kommer i konflikt med interessene til oppdragsgiverne eller på en annen måte er egnet til å svekke tilliten til revisor eller revisjonsselskapet. Her dreier det seg om annen virksomhet enn revisjon, og bestemmelsen er ikke den samme som gjelder deltakelse i klientens virksomhet, nevnt tidligere. Regelen utfyller de allerede beskrevne reglene i § 4-1. Det er naturlig å se bestemmelsen i sammenheng med de etiske reglene, kapittel 220 som omhandler interessekonflikter og trusler mot objektivitet, konfidensialitet og profesjonell adferd som følger av dette.

Rådgivning

Paragraf 4-5 omhandler rådgivningstjenester ytt av revisor, og det er her trukket en generell og overordnet grense ved at revisor som reviderer årsregnskapet for en revisjonspliktig, ikke kan yte rådgivningstjenester dersom dette er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Som vi ser gjelder dette også revisors faktiske uavhengighet og hvordan den oppfattes av andre. Rådgivning er et krevende område, på den ene siden har revisor nødvendig kompetanse og kjenner klienten godt, på den annen side skal revisor være en objektiv part og skal i ettertid revidere klientens transaksjoner. Det er hermed ikke satt et absolutt forbud mot rådgivning, og det er heller ikke trukket en klar linje, men slike tjenester må klart avgrenses mot kravene til uavhengighet og objektivitet. Revisor må aldri komme i den situasjonen at han må revidere resultatet av eget arbeid. Forskriftenes bestemmelse i § 4-4 omtaler risikoen for at revisor etterhånden vil revidere resultat av egne rådgivningstjenester. Når det i forbindelse med uavhengighet tales om rådgivning, er det særskilt med tanke på slike tjenester som er knyttet mot regnskaps-transaksjoner og avleggelse av regnskap, interne kontrollfunksjoner, beslutninger vedr. strategi- og budsjettarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse

og kontrollfunksjoner. Kort oppsummert må man kunne si at det er viktig at revisor ikke deltar i beslutningsprosessen, men kun informerer objektivt om regler og ulike løsninger.

I forskrift til revisorloven er det nærmere definert i § 4-3 hvilke tjenester revisor positivt har anledning til å yte, uten at det kommer i konflikt med bestemmelsene om forbud mot rådgivning. Her finner vi blant annet rent teknisk oppsett av regnskaper, forutsatt at oppsettet bygger på materiale hvor prinsipper og vurderinger er utført og fastsatt av den revisjonspliktige, samt attestasjoner og bekreftelser i henhold til lov, forskrift eller krav fra offentlige myndigheter eller overfor tredje-part. Utover dette er alle tjenester som ikke er revisjon etter lov, og tjenester som må utføres for å kunne revidere årsregnskapet, samt revisjon av delårsregnskap, ansett å være rådgivning eller andre tjenester etter § 4-5 første ledd.

Videre er det definert forbud ved at revisor ikke kan yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver, ei heller opptre som fullmektig for den revisjonspliktige. Her er det angitt et unntak når det gjelder bistand i skattesaker etter domstolsloven § 218, som blant annet lyder: «Den som har bevilling som statsautorisert revisor eller er registrert som revisor, kan bistå med utferdigelse av selvangivelser, næringsoppgaver, skatteklager og andre henvendelser til skattemyndighetene». I forskriften henvises det litt uavklart til at forbudet også gjelder når revisor reelt sett utfører ledelses- og kontrolloppgaver som noen hos den revisjonspliktige har det formelle ansvaret for. Det må oppfattes som at revisor ikke kan være formelt ansvarlig mens den revisjonspliktige selv er reelt ansvarlig, og at revisor ikke kan være reelt ansvarlig mens den revisjonspliktige selv er formelt ansvarlig.¹²

Bestemmelsene om rådgivning gjelder for alle revisorer i revisjonsselskapet. Det er derfor ikke slik at rådgivningsoppgavene kan utføres av en annen godkjent revisor, for slik å unngå å bli rammet av smitteregelen om oppdragsansvarlige revisorer i § 4-2.

Utover dette må revisor passe på at han ikke kommer i den situasjonen at inntekt fra rådgivning eller andre tjenester over tid er betydelig i forhold til honoraret for

utført revisjon fra én og samme revisjonsklient.

Honorar

Utover å være påpasselig med honorar som kommer fra rådgivning, omhandler § 4-6 revisors honorar generelt sett. Bestemmelsen skal bidra til å forhindre at størrelsen på honoraret kan være egnet til å påvirke, eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet. Revisor skal derfor påse at honoraret fra én klient, én gruppe samarbeidende klienter eller fra én og samme kilde, ikke utgjør så stor del av de samlede honorarene at dette vil være tilfellet. Revisor kan ikke komme i den situasjonen at han er «avhengig» av den enkelte klient eller gruppes honorarer. I så fall vil han ikke lenger være uavhengig, antakelig verken faktisk eller tilsynelatende. Dette har også en side mot rådgivningstjenester. Det er antatt at dersom andelen honorar fra rådgivningstjenester er betydelig høyere enn revisjonshonoraret, er dette i seg selv antatt å svekke revisors tilsynelatende uavhengighet.¹³ Dette er derfor inntatt i revisorforskriften § 4-4 siste ledd. Som vi vet stiller regnskapsloven §7-31 a følgende krav til noteopplysning når det gjelder godtgjørelse til revisor: Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen. I § 7-44 første ledd for små foretak heter det at: Det skal opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på revisjon og andre tjenester.

Litteraturliste

Gulden, Bror Petter, Den eksterne revisor (Oslo 2012).

Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen, Revisorloven med kommentarer (Oslo 2010).

Ot.prp. nr. 75 (1997-98).

¹³ Hans Cordt-Hansen, Henning Alme Siebke og Espen Knudsen s. 121-122.

¹² Bror Petter Gulden, Rettsdata, revisorloven, note (71).