

# Forslaget til ny revisorlov

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget har fremmet forslag til ny revisorlov med viktige endringer i reglene om godkjenning av revisorer, organisering av virksomheten i revisjonsforetak, uavhengighet, revisjonsberetningen, revisors kommunikasjon med styret og sanksjoner mot revisorer som bryter reglene.



Cand. jur.  
**Espen Knudsen**  
Fagsjef rammebetingelser i  
Revisorforeningen

De grunnleggende rammene for utførelsen av revisjon og oppdrag om revisorbekreftelser er imidlertid beholdt. Utvalget har lagt vekt på at lovverket skal være oversiktlig og tilgjengelig. Utvalget går inn for å samle de aller fleste reglene i den nye revisorloven, og at de ikke spres som nå på lov og forskrift. Innstillingen er i hovedsak enstemmig, men på en del punkter har ulike mindretall i utvalget fremmet alternative forslag. Utredningen omfatter generelle regler for revisjon og revisorbekreftelser og særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse.

Utredningen gir etter mitt syn et godt utgangspunkt for å få vedtatt en ny og tidsriktig revisorlov.

## Ikrafttredelse i 2019/2020?

Arbeidet med å erstatte den gjeldende revisorloven med en helt ny lov startet med oppnevningen av Revisor- og regnskapsførerlovutvalget høsten 2015. Utvalget ledes av professor Johan Giertsen ved Universitetet i Bergen. Lovutvalget fremmet 29. juni 2017 sitt forslag til ny lov om revisjon og revisorer i NOU 2017: 15. Finansdepartementet har sendt utredningen på høring med frist 4. desember 2017. En rimelig antakelse slik det ser ut nå, er at den nye revisorloven kan bli vedtatt første halvår 2019 og satt i kraft i løpet av siste halvår 2019 eller tidlig i 2020.

## Én kategori revisorer – relevant mastergrad

Utvalget går inn for at det fremover bare skal være én kategori revisorer – statsautorisert revisor. Utvalget vil endre den gjeldende ordningen med godkjenning som registrert revisor på grunnlag av en bachelorgrad i regnskap og revisjon og godkjenning som statsautorisert revisor på grunnlag av en mastergrad i regnskap og revisjon. Registrerte revisorer ved lovens ikrafttredelse skal bli statsautoriserte revisorer. Personer som før 1. juli 2019 har fullført dagens utdanningskrav for å bli registrert revisor og påbegynt relevant praksis, gis godkjenning som statsautorisert revisor.

Utvalget foreslår at det skal være nødvendig med en relevant mastergrad for å få godkjenning som statsautorisert revisor, men at innholdet i mastergraden skal bli mer fleksibelt. Etter utvalgets vurdering tilsier revisors rolle at revisorutdanningen må ligge på et høyt nivå. Et solid teoretisk grunnlag er sentralt for revisorenes evne til å ivareta sin funksjon i møte med et spesialisert og sammensatt næringsliv. Mulighet for ulike spesialiseringer i utdanningsløpet til fremtidige revisorer skal styrke forutsetningene for å kunne utføre revisjon av høy kvalitet.

I tillegg til en mastergrad i regnskap og revisjon som i dag, skal en mastergrad i økonomi og administrasjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad kunne kvali-

fisere. Utdanningen må, enten som en del av eller som et tillegg til mastergraden, omfatte kurs som til sammen minst utgjør 60 studiepoeng innenfor følgende fagemner på mastergradsnivå:

- finansregnskap – tolv studiepoeng
- revisjon – tolv studiepoeng
- verdsettelse og analyse – seks studiepoeng
- skatte- og avgiftsrett – seks studiepoeng
- foretaksrett – seks studiepoeng

Disse «revisorfagene» må være bestått med karakteren C eller bedre.

## Ikke lenger nok med bachelorgrad

En bachelorgrad i regnskap og revisjon vil ikke lenger gi grunnlag for å få revisorgodkjenning. Disse bachelorkandidatene må bygge på med en relevant mastergrad. Masterkandidater i økonomi og administrasjon kan oppfylle utdanningskravet ved å bestå enkeltkurs de mangler i «revisorfagene». De behøver ikke ett års tilleggsutdanning på masterstudiet i regnskap og revisjon.

## Mer fleksibel etterutdanning

Utvalget foreslår å øke kravet om etterutdanning fra 105 timer til 120 timer i løpet av de tre siste årene. Utvalget anbefaler økt fleksibilitet i hvordan kravet til etterutdanning kan innfris. Det overlates i større grad til den enkelte revisor å vurdere hvilken etterutdanning hun eller han har

### Nye EU-regler om revisjon

Lovforslaget er et ledd i et europeisk samarbeid for å skape tillit til finansiell rapportering og effektivisere den frie bevegelsen i det indre markedet i Europa. På revisjonsområdet har dette samarbeidet særlig bestått i at EU i 2014 vedtok regelpakken «Reform av revisjonsmarkedet». Regelpakken besto av flere endringer i revisjonsdirektivet fra 2006 og en ny forordning om særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse (revisjonsforordningen). Disse EU-reglene skal innlemmes i EØS-avtalen. Det har derfor vært en viktig del av utredningen å foreslå regler til gjennomføring av endringene i revisjonsdirektivet og revisjonsforordningen.



behov for. Krav til et visst antall timer etterutdanning innenfor enkeltemner oppheves.

Utvalget foreslår også større frihet til å oppfylle kravet på andre måter enn ved tradisjonelle kurs. Andre former for strukturert opplæring vil godtas. Det kan for eksempel være tilrettelagte opplæringsopplegg med oppgaveløsning.

Undervisning, utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor fagkretsen kan godkjennes med inntil 30 timer.

### Alle statsautoriserte revisorer kan ha oppdragsansvar

Det blir ikke lenger særskilte regler for ansvarlige revisorer, og ordningen med egen registrering som ansvarlig revisor oppheves. Alle statsautoriserte revisorer må oppfylle kravene til etterutdanning. I dag gjelder etterutdanningskravet bare for ansvarlige revisorer som skal kunne påta seg ansvar for revisjonsoppdrag. Statsautoriserte revisorer uten oppdragsansvar kan velge å deponere godkjenningen. Krav om sikkerhetsstillelse oppheves.

Endringen skal sikre at alle statsautoriserte revisorer må holde seg faglig oppdatert.

### Revisor må være skikket

Utvalget vil styrke vilkårene om skikkethet for å få godkjenning som revisor. Utvalget foreslår at godkjenning ikke skal gis til personer som har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte, for eksempel at søkeren har fått negative forvaltningsvedtak rettet mot seg. Tilbakekall

av autorisasjon som regnskapsfører eller tilleggsskatt er andre eksempler.

### Kvalitet og gjennomsiktighet i revisjonsforetakene

Nye regler i EUs revisjonsdirektiv stiller en rekke krav til administrative rutiner og systemer for kvalitetsstyring. Kravene er for en stor del hentet fra den internasjonale standarden for kvalitetsstyring «ISQC 1», som revisjonsforetakene allerede i dag må forholde seg til. I tillegg foreslår utvalget at revisjonsforetak, på linje med andre foretak under tilsyn, skal følge Finanstilsynets risikostyringsforskrift. Loven vil stille overordnede krav om at revisjonsforetakene skal ha forsvarlige rutiner for administrasjon, regnskap og informasjonssikring, samt kvalitetsstyring som sikrer at retningslinjer, rutiner og beslutninger blir fulgt. Revisjonsforetak pålegges videre å føre et klientregister og å registrere overtredelser og skriftlige klager.

Med «revisjonsforetak» menes revisjonsselskap og statsautorisert revisor som utfører lovfestet revisjon i eget navn. De statsautoriserte revisorene som driver revisjonsvirksomhet i medhold av sin personlige godkjenning, må registrere enkeltpersonforetaket sitt i Foretaksregisteret.

Revisjonsforordningen krever at revisjonsforetak som reviderer foretak av allmenn interesse, skal avgi en årlig åpenhetsrapport med informasjon om sentrale forhold i foretaket. I dag følger tilsvarende regler av revisorloven.

### Uavhengighet – begrenser kretsen av nærstående

Tillit til at revisor har vært objektiv ved revisjonen av regnskapet, er en forutsetning for å sikre at revisjon skal gi trygghet

for at reviderte regnskaper er riktige. Lovregler om revisors uavhengighet skal bidra til å sikre slik tillit. Utvalget skriver at de nærmere kravene til uavhengighet bør hindre tilknytning mellom revisor og det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors objektivitet, og samtidig ta hensyn til at krav som går ut over dette, innebærer en unødvendig svekkelse av tilbudet i revisjonsmarkedet. Fra 2014 inneholder EU-direktivet et utfyllende sett med bestemmelser om revisors uavhengighet. Utvalget foreslår uavhengighetsregler i revisorloven i samsvar med direktivet uten særnorske tillegg.

Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden. Revisor skal ikke utføre lovfestet revisjon hvis det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll, egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet. Revisor skal heller ikke utføre en lovfestet revisjon hvis et foretak i revisors nettverk eller noen som deltar i eller kan påvirke utfallet av revisjonen, har en slik tilknytning til den reviderte.

I tillegg fastsettes egne forbud mot beslutningstaking, interessekonflikter og visse finansielle forbindelser.

Kretsen av nærstående begrenses vesentlig. I dag omfattes ektefelle/samboer, foreldre, besteforeldre, barn, barnebarn og søsken, samt ektefelle/samboer til alle disse personene og ektefelle/samboers mindreårige barn i egen husstand. Dette begrenses til ektefelle/samboer og slektninger i egen husstand. Dette vil forenkle vurdering og dokumentasjon av uavhengighet og hindrer at revisor må si fra seg oppdraget i situasjoner der revisors uavhengighet ikke er reelt svekket.

Uavhengigheten skal vurderes før et revisjonsforetak påtar seg eller fortsetter et oppdrag om lovfestet revisjon, og når revisor blir kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier det. Hvis det foreligger forhold som kan reise tvil om revisors uavhengighet (trusler mot uavhengigheten), skal revisor iverksette nødvendige tiltak for å sikre uavhengigheten og om nødvendig fratse revisjonsoppdraget.

Lovreglene om revisors uavhengighet bygges opp på en annen måte enn de gjeldende reglene i revisorloven. Forslaget innebærer imidlertid ikke vesentlige endringer i de

forholdene som er til hinder for at revisor kan påta seg eller fortsette revisjonsoppdraget. Både etter de gjeldende reglene i revisorloven og etter utvalgets forslag, er det overordnede kravet at revisor ikke kan revidere regnskapet hvis det foreligger en tilknytning til det reviderte foretaket som er egnet til å svekke tilliten til revisors uavhengighet.

### Revisjonsutførelsen – god revisjonsskikk og profesjonell skepsis

Revisor skal fortsatt utføre den lovfestede revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. Dette er en rettslig standard som peker på oppfatningen til enhver tid blant samvittighetsfulle revisorer. I utredningen står det at god skikk som regel vil bli etablert som følge av at bransjen legger til grunn internasjonale revisjonsstandarder som er oversatt av Den norske Revisorforening. God revisjonsskikk og revisjonsstandardene er fortsatt rammen for utførelse av revisjonen. Dette er understreket tydeligere i lovforslaget enn i de gjeldende reglene i revisorloven. Det er tydeliggjort at revisors rolle når det gjelder økonomisk kriminalitet og bokføring er en del av revisjonen.

Revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk. Dette innebærer etter lovforslaget blant annet 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

Det foreslås å presisere i loven at formålet med lovfestet revisjon 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

#### Revisors tillitsfunksjon

Utvalget fremhever i utredningen at revisjon skal bidra til tillit til foretakenes finansielle rapportering blant regnskapsbrukerne. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Utvalget påpeker at revisor, som en del av dette arbeidet, har en viktig rolle i å hindre økonomisk kriminalitet. Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon.

Utvalget fremhever at allment tilgjengelige regnskaper som brukerne kan stole på, gir samfunnsmessige gevinster i form av reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår. Troverdig regnskapsinformasjon vil også bidra til å gi myndighetene et forsvarlig grunnlag for sin økonomiske politikk, blant annet med sikte på finansiell stabilitet. Utvalgets forslag til ny revisorlov skal bidra til å sikre denne tilliten.



avdekke økonomisk kriminalitet. Det videreføres at revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon, og at revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet.

Det presiseres også at revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis. Revisor skal spesielt være oppmerksom på omstendigheter som kan føre til en relevant feilinformasjon. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater om virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og av fremtidige kontantstrømmer som er av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.

#### Revisjonsberetningen – internasjonal harmonisering

Utvalget fremhever viktigheten av en internasjonalt harmonisert revisjonsberetning og går ikke inn for noen særnorske tillegg. I revisjonsberetningen skal revisor:

- angi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
- gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet, der det minst skal opplyses

om hvilke revisjonsstandarder som er anvendt

- uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettvisende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Revisors konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg
- ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
- opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med
- uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysningene som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav
- basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet, angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold

som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift

Lovforslaget opphever kravet om at revisor skal uttale seg om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger.

Kravet om uttalelse i revisjonsberetningen hvis det er vesentlig usikkerhet om fortsatt drift, underbygger at revisor skal begrunne et forbehold eller negativ beretning og omtale en presisering som gjelder fortsatt drift. Bestemmelsen medfører ikke at revisor skal utføre andre revisjonshandlinger enn det som i dag er praksis.

Revisor får en noe utvidet plikt til å opplyse om feilinformasjon i årsberetningen. På samme måte som i dag, innebærer ikke dette et selvstendig krav om å revidere årsberetningen.

### Kommunikasjon med styret

Lovutvalget peker på kravene etter ISA 260 til revisors kommunikasjon med styret og ledelsen. Utvalget mener at det i tillegg er behov for å presisere krav i loven om å kommunisere skriftlig med styret om vesentlige forhold som har fremkommet gjennom revisjonen. Revisor skal etter forslaget kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav, og avdekke misligheter. Dette erstatter dagens krav om å påpeke nærmere angitte forhold uansett vesentlighet.

Revisor skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret.

Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt for å oppfylle lovkravet, men krav til nummerering av revisorbrev oppheves. Både revisor og klienten skal oppbevare denne skriftlige kommunikasjonen.

### Revisorbekreftelser – plikter og ansvar

Lovutvalget mener at det bør stilles visse krav i loven til revisors plikter og ansvar

ved oppdrag om revisorbekreftelser. Etter utvalgets forslag omfattes bekreftelser eller tilsvarende uttalelser avgitt av et revisjonsselskap eller en statsautorisert revisor i henhold til:

- lov eller forskrift
- krav fra offentlig myndighet
- om avtale og uttalelse er ment til bruk overfor andre enn oppdragsgiveren
- avtale når uttalelsen kun er ment til bruk for oppdragsgiveren og det ikke fremkommer av uttalelsen at revisorloven ikke gjelder for oppdraget

I avgrensningen av hvilke bekreftelsesoppdrag som nærmere bestemt bør lovreguleres, har utvalget lagt vekt på om hensynet til brukerne av bekreftelsen tilsier at tilfellen til revisors uttalelse bør beskyttes ved lov. Når det gjelder avtalte bekreftelser, legges det vekt på en forventning om at revisor og måten arbeidet utføres på er underlagt revisorloven og Finanstilsynets kontroll.

Lovforslaget omfatter flere revisorbekreftelser enn dem som er dekket av loven i dag. I dag gjelder krav til god revisjonsskikk og uavhengighet mv. for en revisor som bekrefter opplysninger overfor offentlige myndigheter. Ved reguleringen av revisors plikter har utvalget tatt hensyn til at oppdrag om revisorbekreftelser vil omfatte uttalelser om veldig ulike forhold og at rene bekreftelsesoppdrag ikke innebærer et fast klientforhold.

Etter forslaget skal oppdrag om revisorbekreftelser utføres i samsvar med god revisjonsskikk og med profesjonell skepsis. Innholdet av god revisjonsskikk må avgjøres ut fra det forholdet revisor skal uttale seg om, grunnlaget for uttalelse, standarder som kommer til anvendelse og grunnleggende krav til profesjonell forsvarlighet.

Revisor skal være uavhengig av den som bekreftelsen gjelder i henhold til de overordnede kravene til uavhengighet som gjelder for revisjonsoppdrag. De særskilte bestemmelsene om finansielle forbindelser osv. gjelder ikke ved oppdrag om revisorbekreftelser.

Oppdraget skal dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter at revisorbekreftelsen er avgitt.

De kravene til kvalitetsstyring som er omtalt ovenfor, gjelder også for oppdrag om revisorbekreftelser.

### Plikter for det reviderte foretaket

Utvalget foreslår visse justeringer i revisjonsplikten for å sikre at grensene for revisjonsplikt for andre foretaksformer samordnes med grensene for aksjeselskaper. Utvalget vil også sikre at alle foretak under tilsyn av Finanstilsynet er revisjonspliktige.

Gjeldende lovs bestemmelse om at styret hvert år skal avholde et møte med revisor uten at daglig leder er til stede, er også foreslått videreført, men flyttes til aksjeloven og allmennaksjeloven. Annen selskapslovgivning skal vise til aksjeloven på dette punktet. Utvalget går inn for å utvide formålet med møtet noe. Styret og revisor skal drøfte sentrale regnskapsmessige forhold og andre forhold som revisor mener styret bør informeres om, blant annet regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved vurderingene den daglige ledelsen har gjort.

Den reviderte skal se til at revisor kan utføre alle undersøkelser revisor finner nødvendig, og gi revisor adgang til de opplysningene som denne krever for å utføre sitt oppdrag. Det er revisor som definerer hvilket materiale som er påkrevd for å utføre en forsvarlig revisjon som grunnlag for å kunne avgi en revisjonsberetning. Revisor vil ofte få tilgang til sensitiv foretaksinformasjon, og har som hovedregel taushetsplikt.

### Revisors erstatningsansvar

Revisor og revisjonsselskap blir erstatningsansvarlig hvis en regnskapsbruker lider tap som en følge av forsettlig eller uaktsom revisjon. Utvalget går inn for at reglene om revisors erstatningsansvar i hovedsak skal forbli uendret.

Til forskjell fra tidligere foreslås det nå at domstolene skal kunne legge vekt på ansvarsfordelingen mellom revisor og den reviderte hvis det i unntakstilfeller blir aktuelt å lempe ansvaret. Denne tilføyelsen vil typisk ta sikte på tilfeller der styret eller daglig leder har vært kvalifisert uaktsom i sin utarbeidelse av årsregnskapet, mens revisor har utvist simpel uaktsomhet i sin kontroll, og dette vil være et argument for at ansvaret vil virke urimelig tyngende.

Utvalget legger vekt på at en revisor som gjennom klanderverdig utført revisjon har påført noen et tap, er nærmere til å bære tapet enn den skadelidte. Den skadelidte

bør ikke være henvist til å søke erstatning hos de som har ansvaret for å utarbeide regnskapet. Revisor kan i slike tilfeller søke regress.

Et mindretall i lovutvalget og halvparten av medlemmene i underutvalget som utredet revisors erstatningsansvar, går inn for en form for proporsjonalt ansvar for revisor. Etter dette forslaget hefter revisor overfor skadelidte «bare i henhold til utvist skyld og bidrag til skaden» for tap som følge av feilinformasjon i et revidert regnskap eller i annen revisorbekreftet rapportering. Denne begrensningen skal imidlertid ikke gjelde dersom revisor har utvist grov uaktsomhet eller forsett. Mindretallsforslaget er først og fremst begrunnet med at et mer reelt erstatningsansvar også for styret og ledelsen som er ansvarlig for utarbeidelsen av regnskapet, er nødvendig for at erstatningsreglene skal ha tilstrekkelig preventiv virkning.

### Sanksjoner

De nye EU-reglene pålegger landene å innføre overtredelsesgebyr, ledelseskarakterene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger ved brudd på revisorlovgivningen. Finanstilsynet skal kunne ilegge overtredelsesgebyr på inntil én million kroner for grove overtredelser av bestemmelsene om utførelse av oppdrag og organisering av virksomheten. Overtredelsesgebyr skal etter forslaget bare kunne ilegges et revisjonsforetak, ikke revisor personlig. Ledelseskarakterene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger vil rette seg mot en revisor personlig. Vilkåret er i alle tilfeller at overtredelsen er grov. Ledelseskarakterene og forbud mot å kunne undertegne revisjonsberetninger skal kunne ilegges for inntil tre år.

Det foreslås også lovbestemmelser som gjennomfører krav i de nye EU-reglene om at også foretak av allmenn interesse og ledere i slike foretak skal kunne ilegges overtredelsesgebyr og ledelseskarakterene.

Utvalget foreslår enkelte endringer i adgangen til å anvende straff. Sammenlignet med gjeldende lov, er straffebudet foreslått strammet inn, særlig ved at nedre skyldkrav foreslås til grov og ikke simpel uaktsomhet og ved begrensning av de overtredelsene som kan straffes. Strafferammen foreslås satt til bøter eller fengsel inntil ett år for de alvorligste overtredelsene – hvis revisor forsettlig eller grovt uaktsomt avgir uriktig revisjonsberetning og overtredelsen er grov. For andre lovbrudd foreslås kun bøtestraff.

Utvalgets forslag til regler om tilbakekall av godkjenning viderefører i all hovedsak de gjeldende reglene.

### Revisjonsforordningen

Utvalgets forslag som gjelder gjennomføring av EUs revisjonsforordning og særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, omtales i en senere utgave av bladet.

# Forretningsforståelse i revisjonsutdanningen

Fremover vil rådgivning og controlling spille en større rolle innen profesjonene revisjon og regnskap, og i disse rollene er forretningsforståelse helt essensielt. Vi på Høgskolen Sørøst-Norge mener at forretningsforståelse må få en større rolle i utdanningen av regnskapsførere og revisorer.



Statsautorisert revisor/førstelektor  
**Kjell Magne Baksaa**  
Handelshøyskolen i Sørøst-Norge

Forretningsmodell-lerretet (Osterwalder & Pigneur) har vist seg å være et egnet verktøy for å supplere regnskapsanalyser.

Forståelse av virksomhetens verdiskapning er avgjørende for å kunne utøve profesjonene innen revisjon og regnskap på en god måte. Revisor har plikt til å vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon i regnskapet.<sup>1</sup> I forbindelse med et tematisyn i 2012 avdekket Finanstilsynet svak eller

manglende forretningsforståelse<sup>2</sup> hos en del revisorer og uttalte at dette har gitt seg utslag i mangelfull risikovurdering og dermed «sviktende grunnlag» for revisjon av inntekter (2013).

På HSN, Vestfold<sup>3</sup> har vi nå tatt konsekvensen av betydningen av forretningsfor-

ståelse. Vi har inkludert en obligatorisk innføring i dette i studieplanene for bachelor i regnskap og revisjon<sup>4</sup> og spesialisering for regnskapsførere i bachelor økonomi og ledelse.

for endring i studieplaner for studenter som allerede er i et studieløp.

<sup>4</sup> NOU 2017: 15 Revisorloven foreslår at statsautorisert revisor, basert på en master som teoretisk utdanning, i fremtiden vil være den eneste tittelen innen revisjon. Konsekvensen vil være at tittelen registrert revisor vil forsvinne, og vi tror at også Bachelor regnskap og revisjon vil forsvinne. Tema og anvendelse av konseptene som omtales i artikkelen, vil være tilsvarende aktuelle for masterstudier.

<sup>1</sup> Revisorloven §5-2 (1) og ISA 315 punkt 11d.

<sup>2</sup> «Revisor må ha tilstrekkelig kunnskap om virksomhetens art og organisering til å forstå hvordan foretakets inntekter genereres.» (2013 side 6).

<sup>3</sup> Etter fusjonen mellom HiBu, HiT og HiVe til HSN skjer det samordning av studieplaner, men dette tar nødvendigvis noe tid, basert på at det er begrensede muligheter