

NOU

Norges offentlige utredninger **2018:9**

Regnskapsførerloven

Forslag til ny lov om regnskapsførere

Regnskapsførerloven

Forslag til ny lov om regnskapsførere

Revisor- og regnskapsførerlovutvalgets andre utredning. Utvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015.

Avgitt til Finansdepartementet 1. juni 2018.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1363-9

07 Media AS

Til Finansdepartementet

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon 2. oktober 2015. Utvalget skal foreta en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere behov for endringer i lys av utviklingen siden regnskapsførerloven av 1993.

Utvalget legger med dette frem sin utredning om ny lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven).

Utvalget la frem sin utredning om ny revisorlov i NOU 2017: 15.

1. juni 2018

Johan Giertsen,
leder

Morten Bamle

Kjersti Elvestad

Per Hanstad

Marianne Irgens

Hege Skogland Mogleiv

Hanne Opsahl

Monica Sivertsen

Odd Kristian Stavaas

Iman Winkelman

Unn Helen Aarvold

Espen Knudsen

Jan Terje Kaaby

Innhold

1	Utredningens hovedinnhold	9	4.3.3	Forslag fra medlemmet Opsahl	34
1.1	Kompetent regnskapsføring	9	4.3.4	Forslag fra medlemmene	
1.2	Godkjenning	9		Giertsen, Hanstad, Sivertsen og	
1.3	Kvalifikasjoner	9		Stavaas	34
1.4	Organisering av virksomheten	10	4.4	Autorisasjon av søkere med	
1.5	Regnskapsoppdrag og oppdrags-			yrkeskvalifikasjoner fra andre	
	utførelsen	10		land	35
1.6	Reaksjoner	11	4.4.1	Gjeldende rett og EØS-rett	35
1.7	Konsekvenser	11	4.4.2	Utvalgets vurderinger	38
1.8	Om Utvalget	11	4.5	Regnskapsførerregister	38
1.8.1	Oppnevning	11	4.5.1	Gjeldende rett	38
1.8.2	Mandat	11	4.5.2	Utvalgets vurderinger	39
1.8.3	Utvalgets arbeid	12	4.6	Deponering – ny godkjenning av	
				regnskapsfører som har sagt fra	
				seg autorisasjonen	40
2	Bakgrunn	13		Gjeldende rett	40
2.1	Formålet med loven	13	4.6.1	Utvalgets vurderinger	40
2.2	Utvikling i reguleringen av		4.6.2		
	regnskapsførere	13			
2.3	Utviklingen i regnskapsfører-				
	bransjen siden regnskapsfører-				
	loven av 1993	16			
3	Regulert regnskapsføring –		5	Kvalifikasjoner – utdanning	
	lovens virkeområde	20		og praksis mv.	41
3.1	Virksomheten som skal reguleres	20	5.1	Kvalifikasjoner	41
3.1.1	Gjeldende rett	20	5.1.1	Gjeldende rett	41
3.1.2	Utvalgets vurderinger	21	5.1.2	Utvalgets vurderinger	41
3.1.3	Forslag fra medlemmene Elvestad		5.2	Nærmere krav til utdanning	43
	og Irgens	25	5.2.1	Gjeldende rett	43
3.1.4	Forslag fra medlemmet Opsahl	26	5.2.2	Utvalgets vurderinger	44
3.2	Virksomhetens tilknytning til		5.3	Nærmere krav til praksis	46
	Norge	27	5.3.1	Gjeldende rett	46
3.2.1	Gjeldende rett	27	5.3.2	Utvalgets vurderinger	46
3.2.2	Utvalgets vurderinger	28	5.3.3	Forslag fra medlemmene Giertsen,	
				Hanstad, Sivertsen og Stavaas	47
			5.3.4	Forslag fra medlemmene Elvestad,	
				Irgens, Opsahl, Mogleiv og	
				Winkelman	48
			5.4	Andre vilkår for godkjenning	48
4	Godkjenning mv.	29	5.4.1	Gjeldende rett	48
4.1	Regnskapselskaper – regnskaps-		5.4.2	Utvalgets vurderinger	48
	føring i juridiske personer	29	5.5	Etterutdanning	49
4.1.1	Gjeldende rett	29	5.5.1	Gjeldende rett	49
4.1.2	Utvalgets vurderinger	30	5.5.2	Utvalgets vurderinger	49
4.1.3	Forslag fra medlemmene Elvestad,				
	Irgens og Sivertsen	31	6	Regnskapsoppdrag	52
4.2	Statsautoriserte regnskapsførere –		6.1	Aksept og fortsettelse av	
	regnskapsføring i enkeltperson-			oppdraget	52
	foretak	31	6.1.1	Gjeldende rett	52
4.2.1	Gjeldende rett	31	6.1.2	Utvalgets vurderinger	52
4.2.2	Utvalgets vurderinger	32	6.2	Oppdragsansvarlig regnskaps-	
4.2.3	Forslag fra medlemmene Giertsen,			fører	53
	Hanstad, Sivertsen og Stavaas	33	6.2.1	Gjeldende rett	53
4.3	Regnskapsførertitler	33	6.2.2	Utvalgets vurderinger	54
4.3.1	Gjeldende rett	33	6.3	Oppdragsavtale	54
4.3.2	Utvalgets vurderinger	34	6.3.1	Gjeldende rett	54

6.3.2	Utvalgets vurderinger	55	10	Konsekvensvurderinger	73
6.3.3	Forslag fra medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen	56	10.1	Samlede konsekvenser	73
6.4	Oppdragsutførelsen og god regnskapsføringsskikk	56	10.2	Konsekvenser av de enkelte forslagene	73
6.4.1	Gjeldende rett	56	10.2.1	Regnskapsføring i enkeltperson- foretak	73
6.4.2	Utvalgets vurderinger	57	10.2.2	Daglig leder i regnskapsselskaper	74
6.5	Oppdragsdokumentasjon	57	10.2.3	Utdanning og praksis	74
6.5.1	Gjeldende rett	57	10.2.4	Etterutdanning	74
6.5.2	Utvalgets vurderinger	58	10.2.5	Deponering	74
6.5.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Sivertsen og Aarvold	58	10.2.6	Regnskapsfører tittel	74
			10.2.7	Regnskapsførerregisteret	74
			10.2.8	Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring	75
7	Organisering av virksomheten	59	10.2.9	Oppdragsutførelsen og dokumentasjon	75
7.1	Organisering og kvalitetsstyring ..	59	10.2.10	Tilsyn og håndheving	75
7.1.1	Gjeldende rett	59			
7.1.2	Utvalgets vurderinger	60	11	Merknader til de enkelte bestemmelsene	76
7.1.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad og Irgens	60			
7.2	Risikostyringsforskriften	61	12	Utvalgets lovforslag	82
7.2.1	Gjeldende rett	61	12.1	Forslag til lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)	82
7.2.2	Utvalgets vurderinger	62	12.2	Forslag til endringer i andre lover	85
7.3	Pliktig ansvarsforsikring	62	12.2.1	Finanstilsynsloven	85
7.3.1	Gjeldende rett	62	12.3	Forslag til forskrifter	85
7.3.2	Utvalgets vurderinger	62	12.3.1	Forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker ..	85
7.3.3	Forslag fra medlemmet Sivertsen	63	12.3.2	Risikostyringsforskriften	86
7.4	Taushetsplikt og opplysningsplikt	63	12.4	Forslag fra mindretall	86
7.4.1	Gjeldende rett	63	12.4.1	§ 1-1 – klientkonto	86
7.4.2	Utvalgets vurderinger	63	12.4.2	§ 1-1 – ikke unntak for samarbeidende foretak	86
			12.4.3	§ 1-2 og enkelte andre bestemmelser – navnet på den regulerte virksomheten	86
8	Tilsyn	65	12.4.4	§ 2-1 og enkelte andre bestemmelser – ikke krav om dobbel godkjenning for revisorer	86
8.1	Gjeldende rett	65	12.4.5	§ 2-2 – krav om positiv egenkapital	86
8.2	Utvalgets vurderinger	66	12.4.6	§ 2-3 og enkelte andre bestemmelser – innføre stats- autorisert regnskapsrådgiver	86
9	Reaksjoner	67	12.4.7	§ 2-3 og enkelte andre bestemmelser – videreføre autorisert regnskapsfører	87
9.1	Tilsynsmessige reaksjoner	67	12.4.8	§ 3-2 – to års praksis	87
9.1.1	Gjeldende rett	67	12.4.9	§ 3-2 – bachelorutdannede skal ha to års praksis fra et regnskaps- foretak	87
9.1.2	Utvalgets vurderinger	67	12.4.10	§ 4-1 – bestemmelser om kvalitetsstyring	87
9.1.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen	69			
9.2	Straff	69			
9.2.1	Gjeldende rett	69			
9.2.2	Utvalgets vurderinger	70			
9.2.3	Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold	70			
9.2.4	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold	71			
9.2.5	Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen	71			
9.3	Klagebehandling	72			
9.3.1	Gjeldende rett	72			
9.3.2	Utvalgets vurderinger	72			

12.4.11	Ny § 4-3 – ansvarsforsikring	87	12.4.16	§ 6-3 – straff for flere over-	
12.4.12	Ny § 5-1a – skriftlige fullmakter, oppdragsavtale i egen paragraf	88		tredelser	88
12.4.13	Ny § 5-2a – dokumentasjon og oppbevaring	88	12.4.17	§ 6-3 – foreldelse av straffbare forhold	88
12.4.14	Ny § 6-2a – overtredelsesgebyr	88	Litteraturliste		89
12.4.15	§ 6-3 – straff for uaktsom over- tredelse av hele loven	88			

Kapittel 1

Utredningens hovedinnhold

1.1 Kompetent regnskapsføring

Utvalget legger i utredningen frem forslag til ny regnskapsførerlov. Forslaget til ny lov viderefører i hovedsak innhold og omfang på reguleringen fra den gjeldende regnskapsførerloven og regnskapsførerforskriften.

Autorisasjonsordningen for regnskapsførere ble etablert i 1993 med vedtakelsen av lov om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven). Autorisasjonsordningen skal sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå hos regnskapsførere, og i tillegg arbeide frem en høyere faglig og yrkesetisk standard blant regnskapsførerne. Regnskapsførerloven skal sikre at de næringsdrivende, særlig i små og mellomstore foretak, har tilgang på kompetente samarbeidspartnere i utførelsen av sine regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen.

I samsvar med mandatet har Utvalget foretatt en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere behov for endringer i lys av utviklingen siden regnskapsførerloven av 1993. Utvalget har fortolket sitt mandat slik at det har ligget utenfor oppdraget å foreta en fornyet vurdering av behovet for autorisasjonsordningen.

Utvalget foreslår, i likhet med den gjeldende loven, en lov basert på minstekrav til yrkesutøvernes kvalifikasjoner og skikkethet. Virkeområdet videreføres i hovedsak uendret. Utvalget foreslår samtidig at reguleringen i større grad rettes inn mot regnskapsforetakene, som blant annet skal ha plikt til å utpeke en godkjent regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Etter Utvalgets vurdering vil lovreglene dermed passe bedre til hvordan regnskapsførervirksomhet drives i praksis.

1.2 Godkjenning

Utvalget foreslår at tittelen «autorisert regnskapsfører» endres til «statsautorisert regnskapsfører».

Statsautoriserte regnskapsførere som ønsker å drive regnskapsførervirksomhet i enkeltpersonforetak, må registrere seg i Foretaksregisteret. Disse enkeltpersonforetakene og regnskapselskapene benevnes «regnskapsforetak» i lovforslaget.

Utvalget foreslår å oppheve det gjeldende kravet om at daglig leder i et regnskapselskap må være autorisert regnskapsfører. I stedet innføres et krav om at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen. Daglig leder må oppfylle de samme vilkårene om å være skikket som en statsautorisert regnskapsfører.

Utvalget foreslår at regnskapsførere som frivillig sier fra seg godkjenningen, skal få godkjenningen tilbake uten ny prøving av kravene til utdanning og praksis. De som søker om å få godkjenningen tilbake, må kun oppfylle vilkårene om skikkethet og etterutdanning.

Utvalget foreslår visse forenklinger i hva som skal registreres i Regnskapsførerregisteret. Målet er at alle opplysninger kan hentes inn i forbindelse med behandling av søknader om godkjenning eller fra andre registre.

1.3 Kvalifikasjoner

Kravene til utdanning og praksis skal sette en minstestandard som må oppfylles av alle autoriserte regnskapsførere for å sikre regnskapsføring som møter de krav som stilles i lovgivningen. Minstekravene til utdanning og praksis utformes med sikte på at små og mellomstore foretak med begrensede ressurser og muligheter til å vurdere regnskapsførerens kvalifikasjoner, skal sikres faglig kvalitet og yrkesetisk standard når de velger å overlate regnskapsføringen til ekstern regnskapsfører. Regnskapsføring for større foretak og foretak med kompliserte skatte- og avgiftsforhold mv, vil kreve kvalifikasjoner ut over minstekravene. Regnskapsforetakene pålegges derfor å sikre at de besitter nødvendig kompetanse for å utføre de oppdragene de påtar seg. Den oppdragsansvarlige

regnskapsføreren har et selvstendig ansvar i så måte.

Utvalget mener at den teknologiske utviklingen i regnskapssystemer mv. og utviklingen i næringslivet samlet sett stiller økte krav til regnskapsførers kvalifikasjoner. Utvalget vil likevel ikke øke lovens minstekrav til utdanningen. Kostnadene ved det kan bli store, og utvalget vurderer at en relevant utdanning på bachelornivå fortsatt vil gi et tilstrekkelig teoretisk grunnlag for å ta ansvar for regnskapsføringen i de fleste foretak. Det er likevel ønskelig å heve utdanningsnivået i bransjen. For å øke kvalifikasjonene i samsvar med kompetansebehovet, går Utvalget inn for å øke kravet til relevant praksis for søkere med bachelorgrad fra dagens to år til tre år. For søkere med mastergrad opprettholdes dagens krav til to års praksis. Utvalget mener at en slik differensiert løsning vil bidra til å imøtekomme kompetansebehovet.

Kravet til utdanning skal være en bachelor eller mastergrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller annen lignende mastergrad. Det foreslås krav til et minste antall studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen. I dag er slike krav fastsatt i *anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører*. Etter forslaget skal dette lovfestes. Villkårene blir noe mer fleksible enn i planen. Utvalget foreslår å videreføre at kravene til utdanning og praksis for å få revisorgodkjenning skal gi grunnlag for godkjenning som regnskapsfører.

Utvalget foreslår en viss skjerping av villkårene om å være skikket. Det foreslås en ny bestemmelse om 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. Samtidig presiseres forhold som det skal tas særlig hensyn til ved denne vurderingen.

Utvalget anser at etterutdanningen bør gi mulighet for spesialisering og fordypning samtidig som at alle regnskapsførere må oppdatere sin generelle kompetanse. De gjeldende kravene til timetall i enkeltfag virker begrensende. Det samme gjelder vektleggingen av etterutdanning i form av kurs med tradisjonell forelesning. Utvalget går derfor inn for mer fleksible krav til innholdet i og formen på etterutdanningen. Utvalget mener at det gjeldende minstekravet på 77 timer etterutdanning over tre år fortsatt er et passende nivå, men foreslår at timetallet rundes opp til 80 timer.

1.4 Organisering av virksomheten

Utvalget foreslår overordnede bestemmelser i loven om organisering av virksomheten i regnskapsforetak. Regnskapsforetaket skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med kravene til oppdragsutførelsen. Det foreslås å lovfeste krav om forsvarlig kvalitetsstyring. I tillegg skal også enkeltpersonforetakene underlegges risikostyringsforskriften.

1.5 Regnskapsoppdrag og oppdragsutførelsen

Utvalget mener at det fortsatt er behov for et krav i loven om å utføre oppdraget i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Utvalget har ikke fått indikasjoner på at denne løsningen ikke har fungert godt. Utvalget mener at regnskapsførerloven fortsatt i stor grad bør overlate detaljregulering av oppdragsutførelsen til god regnskapsførings-skikk.

For at regnskapsfører skal være i stand til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, må regnskapsfører ta stilling til om den informasjonen og dokumentasjonen som danner grunnlaget for regnskapsføringen er av tilfredsstillende kvalitet. Utvalget anser at overordnede krav som skal ivareta dette bør fremgå av loven. Utvalget foreslår lovkrav om at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører avdekker brudd på lovfastsatte regnskapsplikter, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

Det tydeliggjøres i lovforslaget at plikten til å utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag, ligger hos regnskapsforetaket. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at kravene til oppdragsutførelsen mv. blir overholdt. Det foreslås at en annen statsautorisert regnskapsfører enn innehaveren kan utpekes som oppdragsansvarlig i et enkeltpersonforetak.

Etter Utvalgets oppfatning er det viktig at det er tydelig for regnskapsføreren og oppdragsgiveren hvilke lovregulerte oppgaver som regnskapsføreren har påtatt seg å utføre for oppdragsgiveren. Dette avgjøres av oppdragsavtalen. Utvalget foreslår derfor å videreføre at et regnskapsforetak skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag, som

spesifiserer de lovregulerte oppgavene som skal utføres. Det foreslås å forenkle begrepsbruken ved at oppdrag som gjelder regnskapsføring kalles «regnskapsoppdrag».

Utvalget foreslår at regnskapsforetakene skal oppbevare sin oppdragsdokumentasjon i fem år etter regnskapsårets slutt. Det gjeldende kravet om ti års oppbevaringstid for deler av dokumentasjonen, foreslås opphevet. Etter Utvalgets syn bør regnskapsførers oppbevaringsplikt tilsvare oppdragsgivernes plikt til å oppbevare sitt regnskapsmateriale.

1.6 Reaksjoner

Systemet med godkjenning av regnskapsførere og regnskapsselskaper forutsetter at autorisasjonen kan kalles tilbake hvis forutsetningene for å ha ansvar for oppdrag om regnskapsføring ikke lenger er til stede. Utvalget foreslår å videreføre Finanstilsynets myndighet etter gjeldende regnskapsførerlov til å kalle tilbake og suspendere godkjenningen til autoriserte regnskapsførere og regnskapsselskaper med enkelte tilpasninger.

De mest alvorlige lovbruddene som begås av regnskapsførere, dreier seg om forsettlig medvirkning til å unndra skatt og avgift og manipulering av regnskapsinformasjon. Slike lovbrudd dekkes av straffebestemmelser i straffeloven, jf. blant annet bestemmelsene om regnskapsovertredelse, skattesvik og bedrageri. Flere av straffebestemmelsene rammer også uaktsom overtredelse. Etter Utvalgets syn bør slike overtredelser fortsatt forfølges strafferettslig. Adgangen til å kalle tilbake godkjenningen, vurderes som et godt og tilstrekkelig virkemiddel for å sikre at regnskapsførerne opptrer i samsvar med kravene i regnskapsførerloven. Forutsetningen om at målet ikke kan nås med andre virkemidler, er etter Utvalgets syn ikke til stede for å innføre en adgang til å ilegge overtredelsesgebyr i regnskapsførerloven.

Utvalget mener at straff for overtredelse av regnskapsførerloven som ikke samtidig er brudd på straffeloven som nevnt, bør forbeholdes de sentrale pliktene om oppdragsutførelsen. Videre bør det, på samme måte som i dag, kunne reageres med straff mot den som driver regnskapsføring uten godkjenning etter loven. Utvalget mener at det ikke er tilstrekkelig grunn til at andre overtredelser av loven skal kunne forfølges strafferettslig.

1.7 Konsekvenser

Utvalget vurderer at forslaget til ny regnskapsførerlov samlet sett vil ha begrensede økonomiske konsekvenser og ikke medføre vesentlig endret ressursbruk blant regnskapsførere, oppdragsgivere, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. Lovforslaget vil gi enkelte besparelser. Det vises til den nærmere redegjørelsen i kapittel 10.

1.8 Om Utvalget

1.8.1 Oppnevning

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget ble oppnevnt av Kongen i statsråd 2. oktober 2015, og fikk slik sammensetning:

Leder

- Professor Johan Giertsen (Bergen)

Medlemmer

- Seksjonssjef Kjersti Elvestad (Oslo)
- Daglig leder Hege Skogland Mogleiv (Haugesund)
- Leder fag Hanne Opsahl (Lier)
- Seksjonssjef Monica Sivertsen (Oslo)
- Statsautorisert revisor Unn Helen Aarvold (Oslo)
- Avdelingsdirektør Alexander Behringer (Bærum)
- Administrerende direktør Per Hanstad (Oslo)
- Statsautorisert revisor Geir-Atle Monsen (Oslo)
- Statsautorisert revisor Odd Kristian Stavaas (Trondheim)
- Fagsjef Iman Winkelmann (Lørenskog)

Utvalgets medlem Monsen fratrådte i mars 2016, og ble erstattet av statsautorisert revisor Morten Bamle (Oslo).

Medlemmet Behringer fratrådte i oktober 2016. Avdelingsdirektør Marianne Irgens (Bærum) ble oppnevnt i hans sted.

Utvalgets sekretærer i utredningen av regnskapsførerloven har vært fagsjef Espen Knudsen (Revisorforeningen) og fagansvarlig regnskap Jan Terje Kaaby (Regnskap Norge).

1.8.2 Mandat

Revisor- og regnskapsførerlovutvalget fikk følgende mandat til å utrede regnskapsførerloven:

«Sett i lys av utviklingen i profesjonstjenestene på revisor- og regnskapsførerområdet siden ikrafttredelsen av hhv. revisorloven og lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), er det grunn til å foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, samt en gjennomgang av regnskapsførerlovgivningen for å vurdere behov for endringer i lys av utviklingen siden regnskapsførerloven av 1993.

[...]

Både revisorloven og regnskapsførerloven har som formål å sikre kvaliteten i foretakenes finansielle rapportering. Konesjons, tilsyns- og sanksjonsregler er i stor grad de samme for begge bransjer. Flere revisjonsselskaper er i dag også tilbydere av regnskapsførertjenester. Utvalget skal foreta en overordnet vurdering av forholdet mellom de to profesjonene, der deres roller, funksjon og grensesnitt klargjøres. På bakgrunn av utvalgets vurderinger skal utvalget foreta en helhetlig gjennomgang av regnskapsførerloven med sikte på å vurdere behov for samordning av regler i revisor- og regnskapsførerloven, og skal videre vurdere om det er hensiktsmessig å integrere de to lovene i én felles lov. Utvalget skal foreslå lovregler som reflekterer utvalgets vurderinger.»

Utvalget fikk også i mandat å foreta en bred og helhetlig gjennomgang av det norske revisjons- og revisorregelverket og komme med forslag til ny lov om revisjon og revisorer. Utvalget fremmet forslag om ny revisorlov i NOU 2017: 15.¹

Utvalgets vurdering av forholdet mellom revisor- og regnskapsførerprofesjonen er gjort i NOU 2017: 15 kapittel 3. Utvalget gikk her inn for å opprettholde dagens løsning med egne lover for henholdsvis regnskapsførere og revisorer.

1.8.3 Utvalgets arbeid

Utvalget startet arbeidet med utredningen av regnskapsførerloven i september 2017. Utvalget har hatt seks møter i denne delen av utredningen.

På møtet i november 2017 inviterte Utvalget ledere i tre regnskapsselskaper til å komme med sine perspektiver på bransjen, sentrale utviklingstrekk og regnskapsførerlovgivningen – Peer Veiby i ECIT AS, Andreas Vik i BDO Regnskap og Laila Nortvedt i Vingman AS.

¹ Hele mandatet er gjengitt i NOU 2017: 15 punkt 1.5.

Kapittel 2

Bakgrunn

2.1 Formålet med loven

En hovedbegrunnelse for autorisasjonsordningen i regnskapsførerloven har vært å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå hos regnskapsførere, og i tillegg arbeide frem en høyere faglig og yrkesetisk standard blant regnskapsførerne. Det er også viktig at myndighetene kan gripe inn når regnskapsføreren ikke oppfyller sine plikter.¹

Det er lagt vekt på at de næringsdrivende selv ofte ikke har den nødvendige regnskapskompetanse og kunnskaper om de krav som stilles til regnskap og oppgavegiving til å føre regnskapet selv. Videre har næringsdrivende i små og mellomstore bedrifter oftest begrensede ressurser og muligheter til å vurdere kvalifikasjonene til en ekstern regnskapsfører. De trenger derfor kompetente samarbeidspartnere for å sikre regnskapsføring som møter de krav som stilles i lovgivningen. Gjennom bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen, stilles det omfattende og strenge krav til de næringsdrivendes regnskap. Det offentlige bør derfor bidra til at de næringsdrivende har tilgang til kvalifisert bistand fra regnskapsførere med ansvar for det arbeidet som utføres. Dette gjelder særlig for små og mellomstore foretak, som bør være sikret et visst minstemål av faglig kvalitet når de velger å overlate regnskapsføringen til ekstern regnskapsfører. Det er en forutsetning at regnskapene som sendes inn til Regnskapsregisteret må være utarbeidet i samsvar med lovbestemte krav. Det samme gjelder pliktig regnskapsrapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen. I Ot.prp. nr. 51 (1992–93) punkt 4.1 fremheves dette som hovedargumenter for at en autorisasjonsordning var nødvendig.

Utvalget mener at dette fortsatt bør være lovens formål. Formålet vil være styrende for de nærmere kravene i regnskapsførerloven, tilsynet med regnskapsførerne og håndhevingen av

reglene. Det sentrale er å sikre utførelsen av oppdragsgivers regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Reguleringsnivået og virkemiddelbruken rettes inn mot det som er nødvendig for å sikre brukerne av regnskapsførertjenester i små og mellomstore foretak et betryggende kvalitetsnivå. Autorisasjonen skal sikre faglige kvalifikasjoner som ut fra dette er tilstrekkelige til å ha ansvaret for å utføre oppdragsgivers plikter. Samtidig skal krav til forsvarlig utførelse av regnskapsoppdrag oppfylles uansett størrelse og kompleksitet på oppdraget. Dette kan kreve kvalifikasjoner ut over minstekravene. Regnskapsforetaket og den ansvarlige regnskapsføreren må ha et ansvar for å sikre nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdragsgivers regnskapsplikter forsvarlig.

Det er også betydelige samfunnsmessige interesser knyttet til at regnskapene holder god kvalitet. Korrekt førte og kontrollerbare regnskaper er blant annet en grunnleggende forutsetning for riktig innkreving av skatter og avgifter.² En velfungerende autorisasjonsordning, bidrar til at dette blir bedre ivaretatt også i små og mellomstore foretak. Næringsdrivende i disse foretakene vil ofte ha begrensede forutsetninger for selv å føre regnskapet korrekt og for å vurdere kvaliteten på regnskapsførertjenestene. En autorisasjonsordning som ivaretar det primære formålet som er angitt ovenfor, kan også gjøre det vanskeligere å gjennomføre skatte- og avgiftsunndragelser og bidra til å opprettholde et ordnet næringsliv.

2.2 Utvikling i reguleringen av regnskapsførere

Profesjonell regnskapsføring som eget yrke vokste frem etter andre verdenskrig, noe som ble antatt å ha sammenheng med en generell tendens

¹ Se Ot.prp. nr. 51 (1992–93) punkt 1.2

² Se også St.prp. nr. 63 (2003–2004) punkt 3.15 under overskriften «Overføring av autorisasjonsordningen for regnskapsførere»

til økt spesialisering. Særlig innføringen av merverdiavgift fra 1. januar 1970, med skjerpede krav til den næringsdrivendes regnskap, skal ha økt de næringsdrivendes behov for ekstern regnskapsassistanse.³

Ved kongelig resolusjon 3. mars 1978 ble det oppnevnt et offentlig utvalg for å utrede behovet for å etablere en autorisasjonsordning for eksterne regnskapsførere. Bakgrunnen for dette var hovedsakelig at stadig mer kompliserte regelverk for regnskap, skatt og avgift, sammen med utvikling i bruk av EDB i regnskapsføringen, medførte at mange små og mellomstore virksomheter ikke lenger hadde tilstrekkelig faglig og teknisk kompetanse til å føre sine egne regnskaper på en tilfredsstillende måte. Samtidig var det ingen formelle eller reelle restriksjoner på å starte ekstern regnskapsførervirksomhet, og verken oppdragsgivere eller offentlige myndigheter hadde noen formell garanti for at tilbyderne av regnskapstjenester holdt et forsvarlig faglig og moralsk nivå. For oppdragsgiverne kunne dette føre til mangelfulle regnskaper som de selv måtte bære ansvaret for etter skatte- og avgiftslovgivningen, og som dessuten var uheldig rent bedriftsøkonomisk. Det ble videre fremhevet at et lavt faglig og moralsk nivå hos eksterne regnskapsførere kunne lette avgifts- og skatteunndragelser, og at det derfor også var i samfunnets interesse å stille krav til denne bransjen.

Fagmiljøet hadde innvendinger mot at det ikke var foreslått krav til utdanning for å få autorisasjon. Finansdepartementet stilte seg også tvilende til nytten av en regulering som foreslått, men pekte på muligheten for at myndighetene i samarbeide med regnskapsførerorganisasjonene utarbeidet forslag til frivillige ordninger. Som en følge av dette innførte derfor bransjeorganisasjonene egne frivillige godkjenningsordninger for regnskapsførere. Stiftelsen Institutt for Godkjenning av Regnskapsførere (IGR) ble opprettet i 1986 etter initiativ fra Norske Regnskapsbyråers Forening (nå Regnskap Norge). Stiftelsen Registrert Regnskapsfører (SRR) ble etablert i 1987 på initiativ fra Landslaget for Regnskapskonsulenter i Landbruket (nå Økonomiforbundet).

Spørsmålet om en offentlig autorisasjonsordning for regnskapsførere ble tatt opp igjen i et høringsnotat fra Finansdepartementet 4. november 1991. Som en følge av dette foreslo Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 51 (1992–93) at virksomhet med regnskapsføring for andre som næring

skulle lovreguleres. Hovedbegrunnelsen for innføring av en autorisasjonsordning for regnskapsførere var å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå, i tillegg å bedre det faglige og yrkesetiske kvalitetsnivået i bransjen. Igjen ble det fremhevet at de næringsdrivende selv, særlig små og mellomstore foretak, ofte ikke hadde nødvendig kompetanse om de krav som stilles til regnskap. Det ble videre påpekt at det gjennom blant annet regnskaps-, avgifts- og skattelovgivningen ble stilt omfattende og strenge krav til de næringsdrivendes regnskap, og man kom til at det offentlige burde bidra til at de næringsdrivende har tilgang til kvalifisert hjelp med ansvar for det arbeidet som utføres.

Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven) trådte i kraft 1. september 1993. Loven innførte ordningen med autorisasjonsplikt for å føre regnskap for andre i næring.

Regnskapsførerloven ble innført med et utdanningskrav på 40 vekttall (tilsvarer 120 studiepoeng) fra økonomisk høyskole. En overgangsregel ga likevel adgang til å få autorisasjon etter visse lempeligere vilkår for dem som allerede drev med regnskapsføring i næring da loven trådte i kraft. For regnskapsførere som var godkjent etter bransjeorganisasjonenes egne godkjenningsordninger, ble det gitt automatisk autorisasjon. Andre kunne få autorisasjonen på bakgrunn av beståtte prøver i regi av det såkalte Autorisasjonsstyret, eventuelt ved å fullføre eksamen på høyskolenivå tilsvarende 20 vekttall innen nærmere angitte fag.

Regnskapsførerloven og -forskriften har etter ikrafttredelsen i 1993 vært gjenstand for flere endringer. Det har også skjedd endringer i andre regelverk av betydning for autoriserte regnskapsførere. Enkelte sentrale endringer er:

- Ved lov 18. desember 1998 nr. 80 (i kraft 1. januar 1999) ble forvaltningen av autorisasjonsordningen overført fra Autorisasjonsstyret til Kredittilsynet (nå Finanstilsynet), jf. nedenfor om tilsyn og sanksjoner. I forlengelsen av dette ble daværende regnskapsførerforskrift av 1. desember 1993 nr. 1076 erstattet av ny regnskapsførerforskrift av 8. februar 1999 nr. 196, som fortsatt er gjeldende.
- Autoriserte regnskapsførere ble fra 2004 underlagt hvitvaskingsloven, med krav om rapportering av mistenkelige transaksjoner til Økokrim mv.
- Ved lov 30. juni 2006 nr. 38 (i kraft 1. juli 2006) ble det gjennomført en alminnelig revisjon av regnskapsførerloven. Det ble blant annet tilføyd at autorisert regnskapsfører skal utføre

³ NOU 1983: 20 Regulering av regnskapsføreryrket kapittel 5.

sine oppdrag i samsvar med den rettslige standarden «god regnskapsføringsskikk», se nærmere omtale nedenfor. Utdanningskravet ble utvidet fra to til tre år (se kapittel 5). Kravet om yrkesutøvelse som vilkår for å opprettholde autorisasjon ble fjernet.

- Krav om to års regnskapspraksis har vært gjeldende siden regnskapsførerloven ble vedtatt i 1993. Det ble fastsatt enkelte nærmere krav til innholdet av praksisen i 2006, blant annet at praksisen skulle omfatte regnskapsføring etter regnskaps- og bokføringslovgivningen.⁴ Fra 2014 har det vært krav om at minst ett år av praksisen skal være hos autorisert regnskapsfører eller autorisert regnskapsførerselskap.⁵
- Siden 2009 har regnskapsførerselskaper vært underlagt risikostyringsforskriften. Forskriften stiller krav til selskapets risikostyring og internkontroll, og har bestemmelser om styrets og daglig leders oppgaver og ansvar, dokumentasjon, rapportering og valgt revisors bekreftelse.
- Fra 2011 ble små aksjeselskaper unntatt fra revisjonsplikt. Regnskapsførers oppgaver og ansvar er ikke annerledes i selskaper som ikke har revisor, men regnskapsfører må da forholde seg til at svakheter i regnskapsføringen ikke kan fanges opp i revisjonen.

God regnskapsføringsskikk

Kravet om at en autorisert regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med god regnskapsføringsskikk, ble tatt inn i regnskapsførerloven med en lovendring som trådte i kraft 1. juli 2006. Lovendringen ble fremmet i Ot.prp. nr. 44 (2005–2006), hvor Finansdepartementet uttaler følgende i punkt 2.3.4:

«Etter departementets oppfatning vil et lovbestemt krav om at oppdrag skal utføres i samsvar med god regnskapsføringsskikk kunne bidra til å heve bransjestandardenes autoritet og sette ytterligere fokus på yrkesutøvelsen.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening (nå Regnskap Norge) og Landslaget for Regnskapskonsulenter (nå Økonomiforbundet) utarbeidet i 2001 bransjestandarder for god regnskapsføringsskikk – «God regnskapsføringsskikk ved eksternt regnskapsføringsvirksomhet». Stan-

dardene bygget i stor grad på Kredittilsynets rundskriv 12/2000 «Tilsynsveiledning vedrørende regnskapsførervirksomhet». Standardene ble fra 2001 utgitt som foreløpige standarder, og fra 15. august 2006 som endelige standarder. Standardene har vært utviklet gjennom bransjestandardutvalg nedsatt av Regnskap Norge og Økonomiforbundet. Fra 2014 har også Revisorforeningen deltatt i bransjestandardutvalget.

I 2014 ble standardene revidert og samlet i en felles standard – «God regnskapsføringsskikk (GRFS)». Denne standarden har vært gjeldende fra 1. januar 2015. Den ble sist oppdatert i juni 2017. GRFS har i praksis stor betydning for å gi innhold til lovens krav om god regnskapsføringsskikk. Det vises også til omtalen av god regnskapsføringsskikk i punkt 6.4.

Tilsyn og sanksjoner

Regnskapsførerloven ble opprinnelig etablert med et frittstående organ, Autorisasjonsstyret, som forvaltningsorgan. Finanstilsynets funksjon var i hovedsak begrenset til overordnet tilsyn med Autorisasjonsstyrets virksomhet og behandling av klager på Autorisasjonsstyrets vedtak. I 1999 ble regnskapsførerloven lagt direkte under Finanstilsynet. Ved overføringen ble det i stedet Finanstilsynet som overtok de forvaltningsmessige oppgavene knyttet til loven, som blant annet å behandle søknader om og innvilge autorisasjon, føre register over de autoriserte regnskapsførerne og ikke minst å føre tilsyn med dem. Det sistnevnte inkluderer også myndighet til å sanksjonere ved brudd på lovens regler.

Finanstilsynet fører etter finanstilsynsloven § 1 første ledd nr. 18 tilsyn med autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper. Kontrollvirksomheten overfor regnskapsførerforetakene utøves i hovedsak ved en kombinasjon av dokumentbaserte tilsyn og stedlige tilsyn, men det forekommer også kontorbaserte tilsyn og tematilsyn. På grunn av det store antallet tilsynsenheter, inngikk Finanstilsynet i 2006 en avtale med Regnskap Norge (den gang Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening) om kvalitetskontroll av foreningens medlemmer minst hvert syvende år.⁶ Hvis Regnskap Norge finner forhold som kan føre til tilbakekall av autorisasjonen som regnskapsfører eller regnskapsførerselskap, blir saken oversendt til Finanstilsynet for videre oppfølging. På

⁴ Jf. endring ved forskrift 30. juni 2006 nr 871.

⁵ Jf. forskrift 29. november 2012 nr. 1136. Denne endringen trådte i kraft 1. januar 2014.

⁶ Se Retningslinjer for kvalitetskontroll av autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskap (Finanstilsynet 21. februar 2012)

Tabell 2.1 Stedlige kontroller¹

	2017	2012	2006	2000
Regnskap Norge	338	334	331	-
Revisorforeningen	10	-	-	-
Finanstilsynet	57	60	46	147

¹ Tabellen viser antall regnskapsforetak som har vært kontrollert. Antall autoriserte personer som omfattes av kontrollene er høyere.

Tabell 2.2 Tilbakekall og suspensjoner¹

	2017	2012	2006	2000
Tilbakekall – autoriserte regnskapsførere	82	10	11	2
Tilbakekall – regnskapsførerselskaper	24	45	1	0
Suspensjoner	4	0	-	-

¹ Tabellen viser totalt antall tilbakekall, uavhengig av årsak og hvilken tilsynsform som avdekket den. Antall tilbakekall er høyere i år hvor det er gjennomført dokumentbaserte tilsyn og sanksjonert for eksempel på grunn av manglende svar, daglig leder som ikke er autorisert regnskapsfører eller manglende etterutdanning.

samme måte har Den norske Revisorforening fra 2012 gjennomført kvalitetskontroll med de av sine medlemmer som er autoriserte regnskapsførere.⁷

Finanstilsynets årsmeldinger angir utvikling i antall kontroller og tilbakekall av godkjenninger slik det er vist i tabell 2.1 og 2.2.

2.3 Utviklingen i regnskapsførerbransjen siden regnskapsførerloven av 1993

Regnskapsførerbransjen har siden regnskapsførerloven trådte i kraft i 1993 vokst betydelig, se tabell 2.3 til 2.5 nedenfor. Det har vært en betydelig konsolidering i bransjen, se tabell 2.7 og 2.8.

Regnskapsproduksjonen blir i stadig større grad utført i internettbaserte systemer og digitalisert. Dette medfører også at arbeidet i større grad deles mellom regnskapsfører og oppdragsgiver og mellom flere regnskapsførere. Denne utviklingen påvirker regnskapsførerbransjen i betydelig grad. Dette er nærmere omtalt i punkt 3.1.2 og 5.1.2.

Siden 1993 har flere nye aktører kommet inn i regnskapsbransjen. Revisorene leverer i større grad årsoppgjørstjenester til andre enn egne revisjonsklienter. I løpet av de siste ti til femten årene, har også flere revisorer og revisjonsselskaper

startet opp regnskapsførervirksomhet med fullt tjenestespekter, inkludert bokføring og lønn mv. Samlet sett har dette likevel fortsatt et relativt beskjedent omfang. Videre har det vært en viss tendens til at flere personer med revisorbakgrunn, går inn i regnskapsførerbransjen. Bankene har etablert seg i markedet. Dette har i stor grad skjedd gjennom oppkjøp av eksisterende regnskapsforetak.

Utviklingen i tall

Antallet autoriserte regnskapsførere har økt betydelig. I 1999 var det om lag 5000 autoriserte regnskapsførere. I 2011 var det et større antall revisorer som søkte og fikk autorisasjon som regnskapsfører i forbindelse med bortfall av revisjonsplikt for små aksjeselskaper. Fra 2012 har antallet holdt seg stabilt på noe over 11 000 autoriserte regnskapsførere. Se tabell 2.3.

Konsolidering i bransjen har gjort at det totale antallet regnskapsforetak har gått ned selv om det har vært vekst i antall autoriserte regnskapsførere, jf. tabell 2.4. Med regnskapsforetak tenker vi her på regnskapsførerselskaper og autoriserte regnskapsførere som driver regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Regnskapsforetakene har fått flere medarbeidere med autorisasjon som regnskapsfører. Vi ser også en reduksjon i antall autoriserte regnskapsførere som driver i enkeltpersonforetak, mens antallet regnskapsførerselskaper vokser. De ti største regnskapsførerselska-

⁷ Se Retningslinjer for kvalitetskontroll av autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskap (Finanstilsynet 4. september 2012)

pene eller grupperingene i bransjen sto for 21,4 prosent av de samlede inntektene og 13,9 prosent av antallet oppdrag i regnskapsforetakene i 2015.

Regnskapsførerbransjen har vokst betydelig siden regnskapsførerloven ble vedtatt i 1993. I 1999 omsatte regnskapsforetakene for 3,4 milliarder kroner. I 2015 omsatte de for 14 milliarder kroner. Det var nesten en dobling i antall regnskapsoppdrag i samme periode, og gjennomsnittlig salgsinntekt per oppdrag økte med over 50 prosent (inflasjonsjustert). Se tabell 2.5.

Lønnsomheten i regnskapsbransjen har vært relativt stabil, med en resultatgrad på i overkant

av 10 prosent for regnskapsførerselskaper og mellom 55 prosent og 60 prosent for enkeltpersonforetak (før innehavers uttak). Det har vært en reduksjon i andelen regnskapsførerselskaper som går med underskudd eller har negativ egenkapital. Se tabell 2.6.

Antallet svært små regnskapsforetak synker, mens det blir flere av de mellomstore og store regnskapsforetakene. Regnskapsbransjen er likevel fortsatt preget av mange og små aktører. Se tabell 2.7 og 2.8.

Tabell 2.3 Antall autoriserte regnskapsførere

	2017	2012	2007	2003	1999
Autoriserte regnskapsførere – totalt	11.350	11 128	7 966	6 598	4 999
Revisorer med autorisasjon som regnskapsfører	2 245 (2016)	2 458 (2013)	1 085 (2008)	834 (2004)	-

Tabell 2.4 Antall regnskapsforetak

	2015	2012	2007	2003	1999
Regnskapsforetak	3 846	4 077	4 137	4 185	3 090
Autoriserte regnskapsførere med eget ENK	1 011	1 215	1 446	1 619	1 261
Regnskapsførerselskaper	2 835	2 862	2 691	2 566	1 829

Tabell 2.5 Oppdragsmengde og omsetning i regnskapsforetakene

	2015	2012	2007	2003	1999
Samlet omsetning (mill kr årlig salgsinntekt)	14 000	11 800	8 300	5 900	3 400
Antall oppdragsgivere	401 743	353 661	285 955	260 530	207 300
Gjennomsnittlig salgsinntekt per oppdrag (kr)	34 862	33 464	28 547	22 646	16 304

Tabell 2.6 Lønnsomhet i regnskapsforetakene

	2015	2012	2007	2003
Gjennomsnittlig resultatgrad i regnskapsførerselskaper	10,0 pst.	13,1 pst.	10,9 pst.	Ikke innhentet
Regnskapsførerselskaper med underskudd	12,5 pst.	14,7 pst.	15,0 pst.	17,2 pst.
Regnskapsførerselskaper med negativ egenkapital	2,8 pst.	2,8 pst.	6,0 pst.	7,0 pst.
Gjennomsnittlig resultatgrad i enkeltpersonforetak ¹	54,9 pst.	60,1 pst.	58,9 pst.	Ikke innhentet
Enkeltpersonforetak med underskudd	4,0 pst.	4,4 pst.	3,7 pst.	4,1 pst.

¹ Før innehavers privatuttak, altså uten å reflektere en lønnskostnad til innehaver selv.

Tabell 2.7 Antall regnskapsforetak etter størrelse – antall årsverk

	2015	2012	2009	2007	2005	2003
0 – 1 årsverk ¹	1 630	1 902	1 848	1 997	2 188	1 852
> 1 – 5 årsverk	1 277	1 263	1 362	1 339	1 442	1 653
> 5 – 10 årsverk	455	448	434	405	361	19
> 10 – 20 årsverk	191	186	170	154	120	374
> 20 – 50 årsverk	67	53	36	31	19	44
> 50 årsverk	20	15	10	6	4	21
Sum	3 640	3 867	3 860	3 932	4 134	3 963

¹ Inkluderer regnskapsforetak som ikke har hatt inntekter i det aktuelle året.

Tabell 2.8 Antall regnskapsforetak etter størrelse – omsetning

Årlig salgsinntekt	2015	2012	2009	2007	2005	2003
0 – 0,5 mill kr ¹	931	991	1 188	1 291	1 518	1 514
> 0,5 – 1 mill kr	459	529	552	604	701	684
> 1 – 2,5 mill kr	744	833	897	899	941	844
> 2,5 – 5 mill kr	643	665	571	517	456	433
> 5 – 10 mill kr	405	394	320	255	182	145
> 10 – 20 mill kr	188	200	127	90	48	37
> 20 – 50 mill kr	64	70	33	17	8 ²	6 ²
> 50 mill kr	20	28	7	6	-	-
Sum	3 454	3 710	3 695	3 679	3 854	3 663

¹ Foretak uten inntekt er ikke medregnet. Summen er derfor lavere enn totalt antall regnskapsforetak i tabell 2.7.

² For 2003 og 2005 viser tabellen antall regnskapsforetak med årlig salgsinntekt over kr. 20 millioner samlet

Tabell 2.9 Utdanningen til autoriserte regnskapsførere

	2016	2013	2010	2008	2006	2004
Ikke utdanning ut over videregående skole	6,8 pst.	8,5 pst.	11,7 pst.	14,1 pst.	17,1 pst.	19,6 pst.
Inntil to år høyere økonomisk utdanning	21,2 pst.	23,9 pst.	26,5 pst.	26,6 pst.	25,9 pst.	24,7 pst.
To til tre år høyere økonomisk utdanning	39,2 pst.	34,7 pst.	31,6 pst.	29,4 pst.	27,0 pst.	29,0 pst.
Mer enn tre år høyere økonomisk utdanning	29,5 pst.	29,2 pst.	25,5 pst.	24,9 pst.	24,1 pst.	20,8 pst.
Annen høyere utdanning	3,3 pst.	3,7 pst.	4,7 pst.	5,0 pst.	5,9 pst.	5,9 pst.

Utdanningsnivået blant autoriserte regnskapsførere har blitt høyere. Dette har nok spesielt sammenheng med økte utdanningskrav. Ved ikrafttredelse av regnskapsførerloven ble det stilt krav om toårig utdanning, men det ble gitt en overgangsordning som medførte at regnskapsførere uten formell utdanning kunne få autorisasjon. I 2006 ble kravet endret til en treårig bachelorutdan-

nelse, men med en overgangsperiode ut 2012 for de som hadde startet et utdanningsløp mot autorisasjon etter tidligere regler. Se tabell 2.9

De fleste autoriserte regnskapsførere arbeider i regnskapsbransjen. Nedgangen de senere årene i antall daglige ledere i selskaper og innehavere av enkeltpersonforetak har sammenheng med konsolideringen i bransjen. Se tabell 2.10.

Tabell 2.10 Autoriserte regnskapsførere – funksjoner og roller¹

	2016	2013	2010	2008	2006	2004
Daglig leder i regnskapsførerselskap	2 637	2 844	2 767	2 834	2 641	1 961
Innehaver av enkeltpersonforetak	1 011	1 215	1 340	1 446	1 537	1 619
Oppdragsansvarlig regnskapsfører	6 957	6 652	5 766	5 600	5 262	4 833
Medarbeider i regnskapsforetak uten oppdragsansvar	1 566	1 547	928	770	688	711
Arbeider ikke i regnskapsførerbransjen	1 871	2 814	1 722	1 345	938	784

¹ Én person kan ha flere roller, for eksempel som både daglig leder i et regnskapsførerselskap og innehaver av eget enkeltpersonforetak.

Tabell 2.11 Antall oppdragsgivere etter foretaksform

	2015	2012	2009	2007	2003
ENK	160 349	156 342	157 979	156 201	153 056
AS	194 000	152 073	113 093	104 894	80 042
ASA	95	104	124	128	-
ANS/DA	9 308	10 973	11 752	11 855	10 889
SA/BA	4 180	3 048	2 229	1 368	1 157
Stiftelser/legater	2 871	3 023	2 608	2 748	2 154
NUF	6 246	6 965	4 770	2 978	-
Andre oppdrag	24 694	21 133	18 152	5 783	13 231 ¹
Sum	401 743	353 661	310 707	285 955	260 529

¹ Inkluderer ASA og NUF

Tabell 2.12 Antall regnskapsoppdrag for store oppdragsgivere¹

	2015	2012	2009	2007	2003
Omsetning mellom 50 og 100 millioner kroner	5 140	1 795	1 531	1 423	1 219
Omsetning over 100 millioner kroner	1 354	753	480	515	266
Rapporterer etter IFRS	262	391	503	-	-

¹ Tabellen viser antall regnskapsoppdrag som regnskapsforetak har for store oppdragsgivere og oppdragsgivere som utarbeider konsernregnskap etter de internasjonale regnskapsstandardene IFRS. Tabellen omfatter både store og begrensede regnskapsoppdrag for disse oppdragsgiverne.

Regnskapsførernes kundemasse gjenspeiler norsk næringsliv og består dermed i stor grad av enkeltpersonforetak og aksjeselskaper. Antall enkeltpersonforetak som setter bort sin regnskapsføring har holdt seg relativt stabil. Veksten i regnskapsbransjen har hovedsakelig skjedd blant aksjeselskapene, med 114 000 nye oppdragsgivere

i denne kategorien fra 2003 til 2015 (en vekst på 142,5 prosent). Se tabell 2.11.

De senere årene har flere store foretak satt ut en større eller mindre del av sine regnskapsfunksjoner til eksterne regnskapsførere. Se tabell 2.12.

Kapittel 3

Regulert regnskapsføring – lovens virkeområde

3.1 Virksomheten som skal reguleres

3.1.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 1 første ledd skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre være autorisert av Finanstilsynet.

Regnskapsføring i næring

Plikten til å være autorisert er knyttet til at regnskapsføringen skjer som ledd i næring. Loven omfatter regnskapsføring mot vederlag som har et visst omfang. Frivillig regnskapsføring uten vederlag omfattes ikke. Regnskapsføring mot vederlag i enkelttilfeller eller som skjer mer sporadisk omfattes heller ikke. Dette er omtalt i NOU 1983: 20 s. 63:

«I næring» innebærer at aktiviteten må ha karakter av ervervsvirksomhet. Deri ligger bl.a. at virksomheten må ha et økonomisk siktemål, ha et visst omfang og varighet og være forretningsmessig organisert. Sporadiske 'vennetjenester' etc. av begrenset omfang vil følgelig normalt ikke være 'i næring'. Fortolkningen av tilsvarende begrep i annen lovgivning, f. eks. skattelovgivningen, kan være rettleidende for fortolkningen av næringsbegrepet i regnskapsførerloven.»

Omtalen i Ot.prp. nr. 51 (1992–93) fremhever forholdet til ansettelsesforhold, jf. merknadene til § 1:

«Bestemmelsen setter krav om autorisasjon når regnskapsføreroppdrag utføres for andre 'i næring'. Dette vil i hovedsak innebære utføring av slike tjenester mot vederlag hvor det ikke samtidig foreligger et ansettelsesforhold.»

Regnskapsføring for andre

Loven gjelder regnskapsføring «for andre». Loven gjelder ikke regnskapsføring i egen virksomhet eller den regnskapsføringen som ansatte utfører for sin arbeidsgiver. I Ot.prp. nr. 51 (1992–93) står det i merknaden til § 1 (jf. også ovenfor om næringskriteriet):

«Bestemmelsen får ingen betydning for den som *ansettes* hos en regnskapspliktig med tjenstlig arbeidsområde å utarbeide bedriftens regnskaper. Den autoriserte regnskapsfører forutsettes å kunne nytte *medarbeidere* i forbindelse med oppdragene. Ansvar for slike medarbeidere vil ligge på den autoriserte regnskapsføreren.»

Et formelt ansettelsesforhold må ha realitet. For å skille mellom oppdragstaker og arbeidstaker er det sentralt hvem som holder utstyr og står for driftsmidlene og lokaler, om arbeidet kan reklameres, hvem som har risikoen for arbeidsresultatet, om betalingen er fast eller per utført oppdrag, om det er arbeidskraften eller tjenesten som tilbys, og om oppdragstaker er underlagt oppdragsgivers administrative kontroll. Et lignende skille finner vi i skattesaker.

Virksomhetskriteriet – definisjonen av regnskapsføring

Som regnskapsføring etter loven regnes etter § 2 første ledd utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift. Etter § 2 tredje ledd gjelder bestemmelsene i loven tilsvarende for regnskapsføreroppdrag som autorisert regnskapsfører påtar seg, selv om oppdragsgiveren ikke har plikter som nevnt i første ledd.

I tillegg til årsregnskapet, omfattes de oppgaver som er pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3. Etter bokføringsforskriften

§ 2-1 omfatter dette regnskapsrapportering fastsatt med hjemmel i regnskapsloven, skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven. Det omfatter blant annet utarbeidelse av skattemelding for næringsdrivendes formues- og inntektsskatt, skattemelding for merverdiavgift og skattemelding for arbeidsgiveravgift. Etter bestemmelsen i bokføringsforskriften omfattes ikke skattemelding for merverdiavgift som skal leveres av tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven, skattemelding for særavgifter, skattemelding for motorkjøretøyavgifter og skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon. Videre omfattes selskapsmelding for deltakerlignede ansvarlige selskaper, jf. skattebetalingsloven § 8-9.

Finanstilsynet la i brev 12. april 2010 til Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)¹ om autorisasjonspliktens grenser til grunn at følgende tjenester utløser autorisasjonsplikt etter regnskapsførerloven:

- Lønnstjenester, når de er en integrert del av oppdragsgivers regnskapssystem, eller omfatter pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven, eller omfatter oppfyllelse av oppdragsgivers dokumentasjonsplikt etter bokføringsloven. Integrert betyr at lønnen også bokføres i regnskapet (hovedboken). Pliktig regnskapsrapportering er her i praksis a-melding for skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Dokumentasjonsplikt er utarbeidelse av lønnsbilag til regnskapet etter bokføringsforskriften § 5-6.
- Faktureringstjenester, når faktureringen er en integrert del av oppdragsgivers regnskapssystem, eller når oppdraget omfatter utarbeidelse av skattemelding for merverdiavgift, eller når oppdraget omfatter avstemming av kundetransaksjoner mot bokførte opplysninger (lovbestemt kundespesifikasjon). Dette betyr at de fakturerte salgene bokføres i regnskapet (hovedbok og reskonro). Finanstilsynet la til grunn at faktureringstjenester ikke utløser autorisasjonsplikt etter regnskapsførerloven når tjenestene kun omfatter utarbeidelse av dokumentasjon av salg av varer og tjenester (faktura) og eventuelt utarbeidelse av liste over transaksjoner per kunde knyttet til faktureringssopdraget (grunnlag for kundespesifikasjon).
- Når oppdragstaker har konsesjon som faktoringsselskap eller inkassoselskap utløser faktureringstjenester ikke autorisasjonsplikt.

- Tjenester som utføres av avgiftsrepresentant etter merverdiavgiftsloven for andre enn selskaper i samme konsern. I Finanstilsynets brev 12. mai 2016 til Regnskaps Norge er det presisert at det bare er bokføringstjenester som avgiftsrepresentanten påtar seg som utløser autorisasjonsplikt. Autorisasjonsplikt utløses ikke for en avgiftsrepresentant som ikke gjør annet enn å beregne størrelsen av merverdiavgiften og påføre denne på salgsdokumentet.

Utarbeidelse av oppgaver og opplysninger som kreves etter andre lover og forskrifter enn regnskaps- og bokføringsloven, vil i seg selv ikke utløse autorisasjonsplikt. Denne presiseringen er lagt til grunn av Finanstilsynet i det nevnte brevet 12. april 2010.

Unntak for konsern

Etter regnskapsførerforskriften § 5-1 kan regnskapsføring for øvrige konsernselskap utøves av ett av konsernselskapene, uavhengig av autorisasjonsplikten i regnskapsførerloven § 1 første ledd. Tilsvarende gjelder etter forskriften for foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som et konsernforhold. Det omfatter spesielt tilfeller der eieren på toppen er en fysisk person og ikke et morforetak. Det omfatter også foretaksgruppe med utenlandsk morforetak som nevnt i aksjeloven § 8-9 og tilfeller når en kommune fører regnskapet til et selskap som kommunen eier.

Unntak for samarbeidende foretak

Etter regnskapsførerforskriften § 5-1 får unntaket for konsern tilsvarende anvendelse for samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring fremstår som en naturlig del av samarbeidet. Ved vurderingen skal det legges vekt på samarbeidets varighet, karakter og omfang. Regnskapsføringen må utgjøre en mindre del av samarbeidet. Unntaket omfatter blant annet franchise-samarbeid, samarbeid innenfor samvirker og boligbyggelag som fører regnskap for tilknyttede borettslag.

3.1.2 Utvalgets vurderinger

Virksomheten som krever autorisasjon

Lovens formål, se omtalen i punkt 2.1, tilsier at den regulerte virksomheten fortsatt knyttes til utførelsen av pliktene etter bokføringsloven og regnskapsloven, samt pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3:

¹ www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2010/autorisasjonspliktens-grenser/ (lenke mai 2018)

- Plikter etter bokføringsloven. Dette omfatter først og fremst bokføring, det vil si registrering i regnskapsystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter og kostnader (NOU 2002: 20 kap. 4.3.3). Det omfatter også utarbeidelse av dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag), dokumentasjon av balansen og utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.
- Plikter etter regnskapsloven. Dette omfatter først og fremst utarbeidelse av årsregnskap og konsernregnskap, men også utarbeidelse av deler av regnskapet.
- Etter definisjonen i bokføringsloven § 3 menes med pliktig regnskapsrapportering «årsregnskap og annen rapportering av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold, og som er fastsatt i eller med hjemmel i lov». Departementet fastsetter i forskrift hva som er pliktig regnskapsrapportering. Etter bokføringsloven § 3, jf. bokføringsforskriften § 2-1 omfattes regnskapsrapportering med hjemmel i regnskapsloven, skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven med noen unntak, se nedenfor.

Følgende regnskapsrapportering som inngår i skattemeldinger mv. etter skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven omfattes:

- Utarbeidelse av regnskapsrapportering med hjemmel i skattebetalingsloven omfatter rapportering av forskuddstrekk fra arbeidsgivere og andre med plikt til å foreta forskuddstrekk (§ 5-11 første ledd)
- Utarbeidelse av regnskapsrapportering med hjemmel i skatteforvaltningsloven omfatter regnskapsrapportering som inngår i skattemelding for næringsdrivendes formues- og inntektsskatt etter § 8-2, skattemelding for merverdiavgift etter § 8-3, skattemelding for arbeidsgiveravgift etter § 8-6, selskapsmelding for deltakerlignede ansvarlige selskaper etter § 8-9, enkelte andre skattemeldinger etter kapittel 8 i loven, samt i lønnsopplysninger mv. etter § 7-2.
- Etter bokføringsforskriften omfattes ikke regnskapsrapportering i skattemelding for merverdiavgift som skal leveres av tilbyder i forenklet registreringsordning (skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e), skattemelding for særavgifter (§ 8-4), skattemelding for motorkjøretøyavgifter (§ 8-5) og skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon (§ 8-7).

- Utarbeidelse av a-melding omfattes fordi a-meldingen inkluderer regnskapsrapportering som nevnt i punktene ovenfor av lønnsopplysninger og forskuddstrekk etter skattebetalingsloven og skattemelding for arbeidsgivere etter skatteforvaltningsloven. Se a-opplysningsloven § 3 første ledd bokstav a og c.

Følgende regnskapsrapportering etter skatteforvaltningsloven omfattes ikke:

- § 8-3 første ledd bokstav e – skattemelding for merverdiavgift fra tilbyder i forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven kapittel 14 del II
- § 8-4 – skattemelding for særavgifter
- § 8-5 – skattemelding for motorkjøretøyavgifter
- § 8-7 – skattemelding for merverdiavgiftskompensasjon

Den bokførings- og regnskapspliktige har fullt ansvar for oppfyllelsen av de lovbestemte pliktene selv om utførelsen overlates til en regnskapsfører, slik det også er etter den gjeldende loven, se Ot.prp. nr. 51 (1992–93) kap. 6 s. 15:

«Det presiseres at ansvaret for at de regnskapsmessige plikter blir overholdt fullt ut hviler på den regnskapspliktige selv. Innføringen av en autorisasjonsordning innebærer således ikke at den regnskapspliktige kan føre dette ansvar over på regnskapsføreren.»

Utvalget mener at lovreglene skal gjelde for den samme virksomheten som i dag. Definisjonen av regnskapsføring skal omfatte de samme oppgavene. Utvalget foreslår en noe annen utforming av definisjonen som presiserer at utarbeidelse av lovbestemte oppgaver og opplysninger omfatter pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3. Det er i tråd med innarbeidet forståelse av den gjeldende definisjonen.

Utvikling av mer avanserte selvlærende regnskapssystemer som tilbys som en tjeneste over internett, medfører store endringer i måten regnskapsføringen skjer og hvordan regnskapsførerne arbeider. Den foreslåtte definisjonen av regnskapsføring er teknologinøytral. Det er likevel nødvendig å kommentere betydningen den teknologiske utviklingen har for anvendelsen.

Utgangspunktet for å skille mellom systemleveranser og regnskapsføring er som det har vært. Utvikling og oppsett av regnskapssystemet er utenfor loven mens bruk av systemet til å håndtere konkrete transaksjoner i henhold til bokføringsloven og produsere regnskapsrapportering

er innenfor. Det som typisk tilbys av systemleverandører uten autorisasjon skal fortsatt være utenfor loven. Selv spesifikt oppsett av regnskapssystemet ved å angi behandlingsregler og lignende for en enkelt kunde, er utenfor loven så lenge oppdraget ikke også omfatter bruk av systemet til å registrere faktiske transaksjoner/bilag mv. Det er det samme om regnskapssystemet installeres hos oppdragsgiveren eller tilbys som en tjeneste over internett. Hvis tjenesten omfatter mottak og behandling av transaksjoner/bilag på en slik måte at personer hos tjenestetilbyderen tar stilling til bokføringen, er det lovregulert regnskapsføring. Hvis tjenestetilbyderen kun tilbyr programmert tilrettelegging for riktig bokføring og utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering, inkludert maskinlæring med kunstig intelligens, er det ikke lovregulert regnskapsføring.

Både oppsett av regnskapssystem og regnskapsføring krever fagkunnskap innen bokføring, regnskap, skatt og avgift. Sentralt for å avgjøre om virksomheten krever autorisasjon etter loven, er om tjenestetilbyderen overfor oppdragsgiveren tar ansvar for resultatet av regnskapsføringen. Det vil si at bokførte transaksjoner og pliktig regnskapsrapportering er i samsvar med lovreglene. Den som tar et slikt ansvar, må være autorisert etter loven. Den som anvender sin regnskapsfaglige og tekniske ekspertise uten å ta et slikt ansvar, kan drive virksomheten uten autorisasjon.

Etter bokføringsloven § 4 første ledd nr. 1 skal det «foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas». Dette er noe den bokføringspliktige etter loven skal sørge for, men ikke forutsettes å utføre selv. De aktive utførerpliktene er knyttet til bokføring, ajourhold og utarbeidelse av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering. Det motsvares i definisjonen av «utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven».

Utvalget foreslår at «regnskapsføring» defineres som utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3. Det vises til lovforslaget § 1-2 første ledd.

Tilknyttet virksomhet

Utvalget har vurdert om loven bør gjelde for visse tjenester som leveres av regnskapsforetak i tilknytning til regnskapsføring eller som ligger nær opp til regnskapsføring slik det er definert i lovforslaget.

Utvalget mener at de oppgavene som skal omfattes av loven, må angis mer konkret ut fra et identifisert behov.

Bokføring for noen som ikke har bokføringsplikt eller utarbeidelse av årsregnskap for noen som ikke har regnskapsplikt, vil ikke være utførelse av lovbestemte plikter som regnes som regnskapsføring. Utvalget mener at regnskapsførerloven, på samme måte som i dag, bør gjelde når et regnskapsforetak utfører slike oppdrag.

I den gjeldende loven er det fastsatt at bestemmelsene i loven gjelder tilsvarende for regnskapsføreroppdrag som autorisert regnskapsfører påtar seg, selv om oppdragsgiveren ikke har plikter etter regnskaps- og bokføringsloven, jf. bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 og regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2. Dette vil også gjelde regnskapsføring for utenlandske foretak uten skatteplikt til Norge og som dermed ikke har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Utvalget mener at grunnleggende krav til profesjonalitet fortsatt bør gjelde ved utførelsen av slike oppdrag når de utføres av regnskapsforetak. Utvalget foreslår å videreføre at bestemmelser i loven om utførelsen av regnskapsoppdrag også skal gjelde når et godkjent regnskapsforetak påtar seg å utføre bokføring eller utarbeide årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter etter bokføringsloven eller regnskapsloven.

Regnskapsforetak påtar seg i noen tilfeller oppdrag hvor det får adgang til å belaste oppdragsgiverens bankkonto (betalingsoppdrag). Betalingsoppdrag er ikke regnskapsføring etter loven, men slike oppdrag utføres typisk i forbindelse med lønnsoppdrag eller fakturering som er regnskapsføring. Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) punkt 5.7 har derfor enkelte bestemmelser om betalingsoppdrag. Etter Utvalgets oppfatning bør loven gjelde når et regnskapsforetak utfører betalingsoppdrag. Utvalget foreslår at loven skal gjelde også når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger.

Regnskapsforetak påtar seg i visse tilfeller å oppbevare midler for oppdragsgiver (klientkonto). Omfanget av dette er usikkert, men antas ikke å være stort. Dette er ikke en tjeneste som naturlig inngår i virksomheten til et regnskapsforetak, og det er uten betydning for å ivareta de særskilte behovene til små og mellomstore foretak for kyndig utførelse av deres regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Det er derfor ikke et tilsvarende behov for regler som skal trygge opp-

dragsgivers midler slik som det er blant annet for eiendomsmeglere og advokater. Egen regulering kan i større grad legitimere at regnskapsførere påtar seg å oppbevare midler for oppdragsgiver. Etter Utvalgets syn er det ikke ønskelig. Det er ikke noe som tyder på at uforsvarlig håndtering av klientmidler har ført til svekket tillit til regnskapsførere. Utvalget går ikke inn for å regulere oppbevaring av midler for oppdragsgiver (klientkonto) i loven. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 3.1.3.

Det vises til lovforslaget § 1-1 annet ledd.

Regnskapsføring i næring

En avgrensning til regnskapsføring i næring skal skille regnskapsføring som drives profesjonelt fra regnskapsføring som utføres som ubetalte eller sporadiske tjenester for familie, venner, lag, foreninger eller andre. En sterk vektlegging av hensynet til å sikre oppdragsgiverne regnskapsføring som møter relevante lovkrav, kan tilsi at næringskriteriet i loven oppheves. Dette hensynet har imidlertid særlig vekt for regnskapsføring som drives profesjonelt. De bokføringspliktige har ikke samme grunn til å forvente profesjonalitet fra en som hjelper til med regnskapsføringen uten å ha dette som en næringsvei.

Utvalget går inn for at næringskriteriet videreføres. Det vises til lovforslaget § 1-1 og § 2-1.

Regnskapsføring for andre

Reguleringen av regnskapsførere skal ikke medføre noen reduksjon av de bokførings- og regnskapspliktiges ansvar for å følge bokføringsloven og for å utarbeide pliktig regnskapsrapportering i samsvar med kravene i regnskapsloven og skattelovgivningen. Dette vil ikke kunne opprettholdes på samme måte hvis det ikke lenger skulle være adgang til å føre sitt eget regnskap, inkludert selskaper som benytter egne ansatte til regnskapsføringen. Formålet med loven er derfor knyttet til behovet til de som velger å overlate regnskapsføringen til ekstern regnskapsfører.

Utvalget går inn for at loven fortsatt kun skal gjelde regnskapsføring for andre.

Det vises til lovforslaget § 1-1 og § 2-1.

Unntak for konsern

Regnskapsføring for andre foretak i samme konsern har mer karakter av intern enn ekstern regnskapsføring. Utvalget mener at det bør være mulig å sentralisere regnskapsføringsfunksjonen i kon-

sernert uten at det medfører krav om å følge regnskapsførerloven.

Utvalget foreslår at unntaket for regnskapsføring for andre foretak i samme konsern videreføres. Utvalget vil også videreføre unntaket for grupper av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern.

Det vises til lovforslaget § 1-1 tredje ledd bokstav a.

Unntak for samarbeidende foretak

Utvalget har vurdert om det gjeldende unntaket for regnskapsføring for samarbeidende foretak bør videreføres. De enkelte bokføringspliktige som deltar i samarbeidet kan etter forholdene ha liten reell mulighet til å unngå vilkår om å bruke en felles regnskapsfører. Hensynet til deltakerne i samarbeidet og deres ansvar etter bokføringsloven mv. kan tilsi at en slik felles regnskapsfører bør være underlagt regnskapsførerloven. Hensynet for et unntak er tilsvarende som for konserner. Det kan for eksempel være ønskelig å samordne regnskapsfunksjonen innenfor en franchise-avtale eller for borettslag tilknyttet samme boligbyggelag. Innenfor denne typen samarbeid kan regnskapsføringen, på samme måte som i konserner, ha mer preg av intern enn ekstern regnskapsføring. Samarbeidet innebærer at deltakerne binder seg til en rekke felles løsninger. Utvalget mener at sentralisering av regnskapsføringen innenfor denne typen samarbeid fortsatt bør kunne organiseres utenfor regnskapsførerloven.

Utvalget foreslår at det ikke skal være nødvendig med tillatelse for å utføre regnskapsføring for en gruppe av samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et videre samarbeid for å ivareta deltakernes næringsinteresser eller andre interesser.

Det vises til lovforslaget § 1-1 tredje ledd bokstav b.

Navnet på den regulerte virksomheten

Teknologisk utvikling åpner for en ny måte å jobbe på i produksjonen av et riktig regnskap, i tillegg til nye samarbeidsformer med kunden. I stedet for å bokføre og kvalitetssikre hvert bilag, blir «oppsett» av riktige behandlingsregler og overvåking av regnskapsløsningen, avvikshåndtering og kvalitetssikring viktigere oppgaver. Utvalget har kommet til at denne utviklingen ikke tilsier at lovens saklige virkeområde endres. I lys av dette har utvalget likevel vurdert om den regulerte virksomheten bør kalles noe annet enn «regnskapsfø-

ring», for eksempel «levering av regnskapstjenester».

Tidligere har regnskapsførers oppgaver i stor grad vært kjennetegnet av bokføring i betydningen registrering av transaksjoner mv. i regnskapsystemet. Effektivisering, automatisering og digitalisering gjør at regnskapsføringen i dag blir mer konsentrert om

- utvikling av rutiner for regnskapsarbeidet i regnskapsforetaket og hos oppdragsgiverne
- vurdering av oppsettet av regnskapssystemet, for eksempel når oppdragsgiver skal sette opp fakturerings- og bokføringsrutiner for salg av en ny tjeneste, inkludert avklaring av regnskaps-, skatte- og avgiftsmessige spørsmål
- følge opp transaksjoner og disposisjoner som importeres elektronisk i regnskapssystemet og bokføres automatisk, herunder fullstendighet, realitet og nøyaktighet i bokføringen
- vurdering av risiko for vesentlige feil i regnskapet og implementering av interne kontroller som er nødvendige for å unngå feil
- avvikshåndtering i de tilfeller hvor de automatiserte regnskapsprosessene ikke er i stand til å håndtere en transaksjon eller disposisjon, for eksempel ved uvanlige eller komplekse transaksjoner og disposisjoner
- kvalitetssikring av pliktig regnskapsrapportering – a-melding, mva-melding, selskapsmelding og skattemelding for næringsdrivendes formues og inntektsforhold, årsregnskap mv.

Virksomheten som reguleres og de oppgavene som omfattes endres imidlertid ikke ved dette.

Regnskapsføring er et innarbeidet begrep som ganske presist angir det loven regulerer. Alternative betegnelser som «levering av regnskapstjenester» og «regnskapsrådgivning» beskriver ikke det loven regulerer på en like god måte. Regnskapsføring er et teknologinøytralt begrep som både dekker bruk av manuelle og automatiserte systemer i utføringen av oppdragsgivers plikter. Regnskapsføring og verbformen regnskapsføre brukes også i regnskapsloven og forslaget til ny regnskapslov i NOU 2015: 10.

Det er en innarbeidet forståelse at «regnskapsføring» både dekker bokføring av det enkelte bilag, avvikshåndtering og kvalitetssikring i bokføringen, utarbeidelse av årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, og de regnskapsmessige vurderingene som må gjøres i forbindelse med disse funksjonene.

Begrepet «regnskapsføring» avgrensner, i større grad enn de alternative begrepene, mot oppgaver og virksomhet som ligger utenfor det

loven regulerer, slik som regnskapsrelatert økonomisk rådgivning og utvikling og tilpasning av programvare mv. til bruk i regnskapsføring.

Utvalget foreslår at betegnelsen «regnskapsføring» videreføres.

3.1.3 Forslag fra medlemmene Elvestad og Irgens

Medlemmene Elvestad og Irgens støtter Utvalgets forslag om at loven, i tillegg til oppdrag om regnskapsføring, skal gjelde når et regnskapsforetak gis adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger.

Disse medlemmene er også enig i at det ikke er en god løsning at regnskapsførere har klientkontoer. Et ønske fra partene om at regnskapsfører skal ha tilgang til oppdragsgivernes midler bør ordnes i form av betalingsfullmakt til oppdragsgivernes bankkontoer. Bruk av klientkontoer kan være betalingstjenester som krever konsesjon etter finansforetaksloven. Opprettelse av klientkontoer som faller utenfor definisjonen av betalingstjenester i finansforetaksloven, må imidlertid reguleres i regnskapsførerloven for å sikre oppdragsgivers midler ikke går tapt. Oppdragsgivere som overlater midler til et regnskapsforetak under tilsyn, har en berettiget forventning om at pengene er trygge, slik som i andre enheter under tilsyn av Finanstilsynet. Selv om oppdragsgiverne er næringsdrivende, er det mange små virksomheter som velger å sette bort regnskapsføringen nettopp fordi de ikke selv har nødvendig kunnskap om sine plikter. Disse kan ikke forventes å ha den profesjonalitet og oppmerksomhet som må være tilstede for å sikre at egne interesser blir ivaretatt når det avtales at midlene skal stå på konto i regnskapsforetakets navn. Å få gjennomslag for endringer i eventuelle standardavtaler et regnskapsforetak benytter kan uansett være en utfordring, selv for større næringsdrivende.

For at regnskapsførerloven skal gi alle oppdragsgiverne den beskyttelse de må kunne forvente når de overlater en oppgave til et foretak som er underlagt autorisasjonsplikt og offentlig tilsyn, mener *disse medlemmene* at det er nødvendig at loven også skal gjelde når et regnskapsforetak oppbevarer oppdragsgivers midler på regnskapsførerforetakets konto (klientkonto).

Disse medlemmenes lovforslag inneholder en hjemmel for Finansdepartementet til å fastsette en forskrift. Forskriften vil kunne inneholde bestemmelser som skal sikre at regnskapsfører håndterer klientmidlene på en betryggende måte. Dette innebærer blant annet at klientmidlene

- a) skal oppbevares på egen konto adskilt fra regnskapsforetakets midler
- b) til enhver tid skal være tilstrekkelig til å dekke forpliktelsen overfor oppdragsgiverne
- c) avstemmes mot ansvaret overfor oppdragsgiverne. Avstemmingene skal minst skje månedlig og avvik mellom beløpsstørrelsene skal forklares
- d) til enhver tid er sikret fullt ut enten gjennom forsikring eller sikkerhetsstillelse

Disse medlemmene viser til sitt forslag til tillegg i § 1-1 annet ledd

3.1.4 Forslag fra medlemmet Opsahl

Unntaket for samarbeidende foretak

Medlemmet Opsahl viser til at utvalget i punkt 3.1.2 påpeker det uheldige faktum at de enkelte bokføringspliktige som deltar i et samarbeid, etter forholdene kan ha liten reell mulighet til å unngå vilkår om å bruke en felles regnskapsfører. Hensynet til deltakerne i samarbeidet og deres ansvar etter bokføringsloven mv. kan ifølge utvalget tilsi at en slik felles regnskapsfører bør være underlagt regnskapsførerloven. Dette ble imidlertid ikke tillagt avgjørende vekt.

Dette medlemmet henviser til at regnskapsføring er av forskjellig karakter fra andre administrative tjenester som leveres i ulike former for samarbeid, herunder felles markedsføring mv. Den ene parten i samarbeidet tar på seg å utføre den andre partens plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen, med konsekvenser for både skatter og avgifter. Den som får sitt regnskap ført av et slikt samarbeidende foretak står likevel fullt ansvarlig for sin egen bokføring, sitt eget årsregnskap og sin egen pliktige regnskapsrapportering som grunnlag for skatter og avgifter, med de risikoer dette innebærer. Videre er det i et slikt samarbeid en iboende risiko for interessekonflikter som kan påvirke regnskapsføringen. Den parten i samarbeidet som påtar seg regnskapsføringen vil ikke nødvendigvis være mest opptatt av å ivareta motpartens interesser, siden vedkommende er part i en større forretningsavtale med den som regnskapet føres for. Dette hensynet er ikke relevant når det gjelder regnskapsføring i konsern eller lignende, hvor samtlige foretak skal ivareta de samme eiernes interesser. Når den som får sitt regnskap ført ikke selv har anledning til å vurdere kompetanse, objektivitet og andre sider ved den som leverer tjenestene, mener dette medlemmet at den som fører regnskapet må være et godkjent

regnskapsforetak. Dette sikrer at den som fører regnskapet har et minimum av kvalifikasjoner, kapasitet, kompetanse, kvalitetsstyring, taushetsplikt, dokumentasjon mv. Dette sikrer også at den som fører regnskapet følger god regnskapsføringsskikk, med de krav dette stiller med det formål å sikre god regnskapskvalitet.

Som et tilleggsmoment nevnes det at det gjeldende unntaket for samarbeidende foretak har gitt opphav til ikke ubetydelige tolknings spørsmål hva gjelder hvilke typer samarbeidsforhold som omfattes og når regnskapsføringen kan anses å være en mindre del av samarbeidet.

Dette medlemmet mener etter dette at det foreslåtte unntaket i regnskapsførerloven § 1-1 annet ledd bokstav b ikke bør gjennomføres.

Dette medlemmet viser til sitt forslag til endring i § 1-1 tredje ledd.

Navnet på den regulerte virksomheten

Medlemmet Opsahl viser til at utvalget er samstemt om at den teknologiske utviklingen vil medføre en ny måte å jobbe på i produksjonen av et riktig regnskap, i tillegg til nye samarbeidsformer med kunden. I stedet for å vurdere og bokføre hvert bilag, blir etablering av rutiner, oppsett av riktige behandlingsregler, overvåking av regnskapsløsningen, avvikshåndtering og kvalitetssikring viktigere oppgaver. Se nærmere omtale i kapittel 3.1.2, jf. også kapittel 5.1.2.

I forlengelsen av dette har utvalget vurdert om den regulerte virksomheten (leveransen) skal benevnes ved et annet begrep enn «regnskapsføring», der utvalgets flertall har landet på en videreføring av det eksisterende. I vurderingen er det lagt vekt på

- at regnskapsføring er et innarbeidet begrep som ganske presist angir det loven regulerer
- at regnskapsføring er et teknologinøytralt begrep som både dekker bruk av manuelle og automatiserte systemer i utføringen av oppdragsgivers bokførings- og regnskapsplikter
- at regnskapsføring brukes i annen lovgivning

Dette medlemmet deler ikke flertallets syn, og mener i stedet at den nye loven bør løsrive seg fra «regnskapsføring» som begrep. Etter medlemmets oppfatning gir ny lov mulighet til å modernisere begreper slik at de blir mer i samsvar med yrkets utvikling og måten oppdrag vil bli utført på i fremtiden. *Medlemmet* er enig med flertallet i at «regnskapsføring» er teknologinøytralt i den forstand å også dekke bruk av automatiserte systemer i utføringen av oppdragsgivers bokfø-

rings- og regnskapsplikter. I så henseende er imidlertid den alminnelige oppfatningen av begrepet fortsatt knyttet til manuelle operasjoner (*føring/registrering*) i IT-systemene, og ikke for den situasjon at systemene i stadig større grad vil automatisere den løpende «føringen». Selv om regnskapsførerne selv, revisorer og andre profesjonelle vil forstå «regnskapsføring» i slik utvidet forstand, er det viktig å skape et begrepsapparat som unngår feilaktige assosiasjoner og misoppfatninger hos oppdragsgivere og andre. Etter *medlemmets* oppfatning er som nevnt «føring» i stor grad beheftet med assosiasjon til noe manuelt.

Dette medlemmet mener videre at bruk av «regnskapsføring» i annen lovgivning ikke bidrar til å gi det et presist innhold. Snarere er forståelsen av begrepet varierende ut fra konteksten det inngår i. Bruk i eksisterende lovgivning bør for øvrig ikke stå i veien for modernisering og forbedringer i annen regelverksutvikling generelt.

Dette medlemmet foreslår etter dette å erstatte «regnskapsføring» med «levering av regnskapstjenester». Etter *dette medlemmets* oppfatning er dette nøytralt og dekkende både med hensyn til teknologibruk, arbeidsmetodikk og samarbeidsformer med kunder.

Det ses heller ingen utfordringer med hensyn til avgrensning av begrepet innenfor loven. Dette vil klart og tydelig fremgå av definisjonen, som i dag. Det vil derfor ikke være som flertallet hevder, at et alternativt begrep vil være mindre avgrensende enn «regnskapsføring». Det er gjennom definisjonen at «regnskapsføring» har vært avgrenset til utføring av plikter etter bokførings- og regnskapsloven, og ikke annen regnskapsføring ut over det.

Dette medlemmet viser til sitt forslag om å endre «regnskapsføring» til «levering av regnskapstjenester» i § 1-2 første ledd og enkelte andre bestemmelser.

3.2 Virksomhetens tilknytning til Norge

3.2.1 Gjeldende rett

Autorisasjonsplikt for regnskapsførere som er etablert i andre land

Lovens geografiske virkeområde er ikke særskilt regulert. Spørsmål om hvilken tilknytning regn-

skapsføringen må ha til norsk territorium, avgjøres dermed av de alminnelige bestemmelsene i regnskapsførerloven om autorisasjonsplikt og definisjonen av regnskapsføring (se punkt 3.1.1). Finanstilsynet har i brev 15. april 2010 til Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)² konkludert med at autorisasjonsplikten også gjelder for utenlandsk selskap som tilbyr regnskapsføringstjenester til foretak som er underlagt norsk bokførings- og regnskapslovgivning. Utvalget legger i tråd med dette til grunn at regnskapsførerloven, inkludert autorisasjonsplikten, gjelder for regnskapsfører eller regnskapsselskap som er etablert i et annet land, men som utfører regnskapsoppdrag for foretak som er underlagt norsk bokførings- og regnskapslovgivning. Også de som driver regnskapsføring i Norge fra utlandet må oppfylle kravene til autorisasjon og være registrert med nødvendige opplysninger i Regnskapsførerregisteret.

Svalbard

Regnskapsførerloven gjelder ikke for Svalbard. Etter svalbardloven § 2 gjelder ikke andre lovbestemmelser enn norsk privatrett og strafferett og den norske lovgivning om rettspleien for Svalbard, uten når det særskilt er fastsatt. Det er ikke fastsatt at regnskapsførerloven skal gjelde for Svalbard. Dette innebærer etter Utvalgets vurdering at regnskapsførerloven, inkludert autorisasjonsplikten, ikke gjelder for en regnskapsfører som utfører oppdrag som kun innebærer utførelse av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og skatteregler som gjelder for Svalbard. Det gjelder i første rekke svalbardskatteloven og skatteforvaltningsloven, jf. svalbardskatteloven § 1-1 og § 4-1 og skatteforvaltningsloven § 1-1 bokstav b og § 8-2 første ledd bokstav b. Bokføringsloven, regnskapsloven, merverdiavgiftsloven og skatteloven gjelder ikke for Svalbard.

Autorisasjonsplikten vil imidlertid gjelde for en regnskapsfører som er etablert på Svalbard og som utfører regnskapsoppdrag for foretak som er underlagt bokførings- og regnskapslovgivning som gjelder i fastlands-Norge. Det blir på samme måte som for en regnskapsfører som er etablert i et annet land, jf. ovenfor.

² www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2010/autorisasjonspliktens-geografiske-avgrensning/ (lenke mai 2018)

3.2.2 Utvalgets vurderinger

Regnskapsførere som er etablert i andre land

Hensynet til å ivareta behovet for kompetente samarbeidspartnere for å sikre regnskapsføring som møter lovkravene, tilsier at det geografiske virkeområdet, på samme måte som det saklige virkeområdet, avgjøres ut fra om regnskapsføreren utfører oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven eller utarbeider pliktig regnskapsrapportering for oppdragsgiver. Utenlandsk regnskapsfører som driver slik regnskapsføring, vil være omfattet av loven på samme måte som en norsk regnskapsfører. Det foreslås derfor ikke egne regler om lovens geografiske virkeområde.

Utvalgets lovforslag viderefører at regnskapsførerloven gjelder for regnskapsfører eller regnskapsselskap som er etablert i et annet land, men som utfører regnskapsoppdrag for foretak som er underlagt norsk bokførings- og regnskapslovgivning. Det vises til lovforslaget § 1-1 første ledd, jf. § 1-2 første ledd.

Svalbard

Det vises til omtalen i punkt 3.2.1 om regnskapsførerlovens anvendelse på Svalbard. Det som står der, vil gjelde også etter Utvalgets lovforslag. Regnskapsførerloven vil ikke gjelde for utførelse av oppdragsgivers plikter, hvis disse pliktene følger av at bokførings-, regnskaps- eller skattelovgivning er gjort gjeldende for Svalbard. Utvalget har ikke tatt særskilt stilling til om regnskapsførerloven bør gjøres gjeldende for Svalbard, slik at også slik regnskapsføring krever godkjenning etter regnskapsførerloven. Etter Utvalgets syn bør imidlertid regnskapsførerloven åpne for at det kan fastsettes forskrift om anvendelse på Svalbard hvis det skulle bli vurdert som ønskelig.

Utvalget foreslår at Kongen skal kunne gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold. Det vises til lovforslaget § 1-1 femte ledd.

Kapittel 4

Godkjenning mv.

4.1 Regnskapsselskaper – regnskapsføring i juridiske personer

4.1.1 Gjeldende rett

Adgang til regnskapsføring i selskap mv. med særskilt godkjenning

Etter regnskapsførerloven § 1 skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre være autorisert av Finanstilsynet i samsvar med loven. «Enhver» kan være en fysisk eller juridisk person. Her omtales adgangen til å drive regnskapsføring i selskaper og andre juridiske personer. Vilkår for autorisasjon er fastsatt i regnskapsførerloven § 6 og er omtalt nedenfor.

Krav til foretaksform

Det stilles ingen vilkår om foretaksform for autorisasjon av juridiske personer. Både selskaper, samvirkeforetak, stiftelser, foreninger, boligbyggelag og andre juridiske personer gis autorisasjon hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Loven bruker betegnelsen «regnskapsførerselskap» både om selskaper og andre juridiske personer som autoriseres etter loven, jf. regnskapsførerloven § 1 tredje ledd og § 6.

Autorisasjon gis også til selskaper mv. etablert i andre EØS-land og som er registrert i Foretaksregisteret (NUF). Selskapet må ha fast kontorsted (filial) her i landet, jf. § 6 første ledd nr. 4. Finanstilsynet legger til grunn at det ikke gis autorisasjon til filialer av selskaper etablert utenfor EØS-området.¹

Krav til eiere, styret og ledelsen

Det stilles ikke særskilte krav i regnskapsførerloven til eiere eller styresammensetningen i autoriserte regnskapsførerselskaper.

Etter regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 1 skal autoriserte regnskapsførerselskaper ha en daglig leder som er autorisert regnskapsfører. Etter tredje ledd kan Finanstilsynet i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om og unntak fra kravet om at daglig leder skal være autorisert regnskapsfører.

Etter regnskapsførers forskriften § 1-3 kan et autorisert regnskapsførerselskap ha daglig leder som ikke er autorisert regnskapsfører hvis følgende vilkår er oppfylt:

- Selskapet skal ikke drive annen virksomhet enn regnskapsføring.
- Selskapet har minst 20 årsverk innen regnskapsføring.
- Selskapet har en faglig leder for regnskapsførervirksomheten som er autorisert regnskapsfører.
- Faglig leder er ansatt i selskapet.
- Minst ett av styremedlemmene er autorisert regnskapsfører.
- Selskapet har skriftlige retningslinjer for faglig leders oppgaver og rapportering mv. til daglig leder.

Finanstilsynet kan i særlige tilfeller gi dispensasjon fra kravet til at daglig leder skal være autorisert regnskapsfører, jf. forskriften § 1-3 fjerde ledd. Selskap som benytter seg av unntak eller får dispensasjon som nevnt ovenfor, skal gi melding til Finanstilsynet om hvem som er faglig leder og om bytte av slik faglig leder, jf. forskriften § 1-3 annet ledd. Etter forskriften § 1-3 tredje ledd kan boligbyggelag og advokatfirma gis autorisasjon som regnskapsførerselskap så fremt de oppfyller vilkårene om faglig leder.

¹ www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2010/autorisasjonspliktens-geografiske-avgrensing/ (lenke mai 2018)

Økonomi, kontorsted og vedtektsfestet formål

Regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 2 til 4 krever at autoriserte regnskapsførerselskaper skal oppfylle krav til formål, økonomi og kontorsted. Et autorisert regnskapsførerselskap skal ha som formål å føre regnskap for andre. Formålet må være meldt til Foretaksregisteret. Videre skal et autorisert regnskapsførerselskap være økonomisk vederheftig. Begrunnelsen for dette er at selskapet ikke skal påta seg regnskapsføreroppdrag eller la være å si fra seg oppdrag av hensyn til selskapets økonomi. Det vil blant annet kunne bli lagt vekt på selskapets likviditet.²

Et autorisert regnskapsførerselskap skal ha fast kontorsted i Norge. Finanstilsynet opplyser på sine nettsider at selskapet må ha fast kontorsted i fastlands-Norge for å drive regnskapsførervirksomhet på Svalbard.³ Selskapet kan søke om dispensasjon fra kravet om kontorsted etter reglene i regnskapsførerloven § 4 annet ledd, som bestemmer at Finanstilsynet ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra kravet om fast kontorsted i Norge dersom de av regnskapsførers dokumenter som gjelder oppdragsgivere i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Dokumentene skal være tilgjengelige og tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet.

Foretaksnavn

Selskap som nevnt i regnskapsførerloven § 6 skal bruke betegnelsen «Autorisert regnskapsførerselskap» i tilknytning til navnet.

4.1.2 Utvalgets vurderinger

Adgang til regnskapsføring i selskaper mv.

Vilkårene for godkjenning av regnskapsselskaper skal bidra til forsvarlige rammer for å drive regnskapsførervirksomhet i selskapet. Vilkårene gjennomgås nedenfor. Regnskapsselskapet skal videre utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig regnskapsfører for hvert regnskapsoppdrag, jf. omtalen i punkt 6.2.

Det er ingen begrensninger knyttet til valg av foretaksform i den gjeldende loven. Regnskapsføring drives i dag i aksjeselskaper, ansvarlige selskaper (med og uten delt ansvar), samvirkefore-

tak (regnskapslagene) og boligbyggelag. Utvalget mener at det fortsatt bør være anledning til å fritt å velge foretaksform for selskaper og andre juridiske personer som søker om godkjenning etter regnskapsførerloven.

Krav til ledelsen mv.

Styrets og daglig leders ansvar omfatter de forretningsmessige sidene ved virksomheten, økonomisk styring, at virksomheten drives i samsvar med loven, mv. Styret og daglig leder har ansvar for hele virksomheten, også tjenesteytelser mv. som ikke er dekket av regnskapsførerloven. Regnskapsselskapene kan ha behov for en daglig leder med annen relevant bakgrunn enn regnskapsføring. Det kan være personer med særskilt ledelses- eller markedskompetanse, eller personer med annen faglig kompetanse som er relevant for virksomheten. Kravet om at daglig leder skal være statsautorisert regnskapsfører kan derfor innebære en uønsket begrensning.

Daglig leder har fullt ansvar for at virksomheten drives i samsvar med lovens krav, selv om vedkommende ikke er statsautorisert regnskapsfører. Hensynet til faglig ansvarlighet ivaretas først og fremst ved at en statsautorisert regnskapsfører skal være ansvarlig for hvert oppdrag, jf. punkt 6.2. Utvalget vurderer dette annerledes enn i Ot.prp. nr. 44 (2005–2006) punkt 2.7.4, der Finansdepartementet ga uttrykk for at «erfaringene fra tilsynet med regnskapsførerselskaper [tilsier] at det ville være betenkelig å oppheve kravet om at et regnskapsførerselskap skal ha en daglig leder med autorisasjon som regnskapsfører». Utvalget mener at regnskapsførerloven ikke bør gjøre det vanskelig for regnskapsselskapene å tilby andre tjenester til sine kunder i tillegg til å drive regnskapsføring. Da kan kompetansen og ressursene i foretakene utnyttes på en bedre måte til nytte for de næringsdrivende. Et krav om at daglig leder skal være statsautorisert regnskapsfører virker i motsatt retning. Brudd på regnskapsførerregelverket som skyldes svikt på foretaksnivå, bør etter Utvalgets oppfatning håndheves overfor regnskapsselskapet.

Utvalget mener på denne bakgrunn at det vil være forsvarlig og ønskelig å oppheve kravet om at daglig leder skal ha autorisasjon som regnskapsfører. Hensynet til tillit og forsvarlig drift, tilsier imidlertid etter Utvalgets syn at den som utøver den daglige ledelsen i et regnskapsselskap bør oppfylle de samme krav til skikkethet som en statsautorisert regnskapsfører.

² www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2010/autorisasjonspliktens-grenser/ (lenke mai 2018)

³ Ibid.

Daglig leder har fullt ansvar for at virksomheten drives i samsvar med lovens krav. Klare ansvarsforhold taler mot å erstatte kravet om autorisert daglig leder med et krav om autorisert faglig leder. Det bør være tydelig at ansvaret for den daglige ledelsen følger selskapslovgivningen, inkludert ansvaret for at virksomheten drives i samsvar med regnskapsførerloven. Utvalget går derfor ikke inn for å erstatte kravet om autorisert daglig leder med et krav om autorisert faglig leder.

Krav om at eiere eller styremedlemmer skal være statsautorisert regnskapsfører, vil etter Utvalgets syn innebære en uheldig begrensning av muligheten til å utvikle foretak hvor regnskapsføringen bare utgjør en del av virksomheten. Utvalget mener derfor at det heller ikke bør innføres slike krav i loven.

Økonomi, kontorsted og vedtektsfestet formål

Tillit til regnskapsførerne og autorisasjonsordningen tilsier at det ikke gis autorisasjon til regnskapsselskaper i økonomiske problemer. Utvalget mener derfor at det fortsatt bør stilles krav til regnskapsselskapenes økonomi.

Det gjeldende kravet om å være økonomisk vederheftig er oppfylt om regnskapsføreren enten er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller (er likvid) eller at verdien av eiendelene overstiger forpliktelsene. Utvalget mener at regnskapsførerens likviditet er mest relevant, og foreslår i tråd med dette å stramme det gjeldende kravet noe inn.

Utvalget foreslår at et godkjent regnskapsselskap skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

Utvalget foreslår også å videreføre at et regnskapsselskap skal ha som formål å føre regnskap for andre.

Krav til fast kontorsted i Norge skal sikre at regnskapsselskapet er tilgjengelig for oppdragsgiverne og tilsyn. Etter Utvalgets vurdering ivaretas disse hensynene forsvarlig uten slike krav. Det er tilstrekkelig å stille krav til oppbevaring av selskaps oppdragsdokumentasjon, jf. omtalen i punkt 6.5.

Utvalget går ut fra dette ikke inn for å videreføre krav om fast kontorsted. Regnskapsselskapet må imidlertid være registret som norsk foretak eller filial av utenlandsk foretak i Norge for å kunne tildeles autorisasjon, jf. lovforslaget § 2-5 tredje ledd bokstav b om registrering av organisasjonsnummer.

Foretaksnavn – betegnelsen i loven

Etter de gjeldende reglene skal selskaper som er godkjent etter loven, bruke betegnelsen «Autorisert regnskapsførerselskap» i tilknytning til navnet, jf. regnskapsførerloven § 1 tredje ledd. Dette kan bidra til at brukerne av selskapenes tjenester blir oppmerksom på at selskapet har en offentlig godkjenning og er underlagt tilsyn. Etter utvalgets oppfatning er autorisasjonsordningen nå såpass godt kjent, at dette ikke lenger er nødvendig.

Utvalget går inn for å oppheve kravet om å bruke lovens betegnelse i tilknytning til navnet.

Utvalget går inn for at juridiske personer som er gitt godkjenning til å drive ekstern regnskapsføring, benevnes «regnskapsselskap» i loven. Utvalget går videre inn for å benytte betegnelsen «regnskapsforetak» om godkjent regnskapsselskap og statsautoriserte regnskapsførere som driver ekstern regnskapsføring i enkeltpersonforetak. Det vises til lovforslaget § 2-1 og § 2-2.

4.1.3 Forslag fra medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen

Medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen er enig i at regnskapsselskapets likviditet er viktig, men det er ikke tilstrekkelig. Det bør i tillegg kreves at bokført egenkapital skal være positiv. Selv om den reelle økonomiske situasjonen i selskapet kan være en annen enn den regnskapet viser, er regnskapsføringsvirksomhet ansett som så samfunns viktig at den er underlagt særlig regulering og offentlig tilsyn. Det er derfor uheldig at slike selskaper skal kunne drive med negativ egenkapital.

Disse medlemmene foreslår et vilkår om at regnskapsselskapets sist avlagte regnskap skal vise positiv egenkapital. Dersom det siste avlagte årsregnskapet viste en negativ egenkapital, kan selskapet oppkapitaliseres og avlegge et nytt regnskap før det søkes om godkjenning.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til tilføyelse i § 2-2 første ledd bokstav b.

4.2 Statsautoriserte regnskapsførere – regnskapsføring i enkeltpersonforetak

4.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 1 første ledd skal enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre være autorisert av Finanstilsynet i samsvar med loven. Autorisasjonsplikten gjelder både for

fysiske personer og juridiske personer. Det nærmere virkeområdet for autorisasjonsplikten – den virksomheten som er regulert – er omtalt i punkt 3.1. Registrerte og statsautoriserte revisorer gis autorisasjon som regnskapsfører på grunnlag av revisorutdanningen og praksis fra revisjon, se den nærmere omtalen i punkt 5.1 til 5.3.

Autorisasjon som regnskapsfører gir adgang til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Autorisasjon som regnskapsfører gir videre adgang til å være oppdragsansvarlig regnskapsfører og daglig leder i et regnskapsførerselskap, og faglig leder i et regnskapsførerselskap som er unntatt fra kravet om at daglig leder må være autorisert regnskapsfører, jf. regnskapsførerloven § 6 første ledd nr. 1, annet og tredje ledd, og regnskapsførerforskriften § 1-3 første ledd nr. 3. Vilkårene for autorisasjon av regnskapsførere er omtalt i forskriften kapittel 1 om godkjenning av regnskapsførere.

Autorisert regnskapsfører skal etter regnskapsførerloven § 1 tredje ledd nytte yrkesbetegnelsen «Autorisert regnskapsfører».

4.2.2 Utvalgets vurderinger

Adgang til regnskapsføring i enkeltpersonforetak

Utvalget har vurdert om det fortsatt bør være adgang for en statsautorisert regnskapsfører til å drive regnskapsføring i enkeltpersonforetak eller om virksomheten bør organiseres i et regnskapselskap.

Autorisasjon av regnskapsførere skal sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå. Det er lagt vekt på å sikre særlig små og mellomstore foretak et visst minstemål av faglig kvalitet når de velger å overlate regnskapsføringen til ekstern regnskapsfører. Det vises til omtalen i Ot.prp. nr. 51 (1992–93) punkt 1.2 og 4.1 og i punkt 3.1.2 om lovens virkeområde. Autorisasjonen skal sikre faglige kvalifikasjoner som ut fra dette er tilstrekkelige til å ha ansvaret for å utføre oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen.

Utvalget har vurdert om adgangen til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak bør begrenses ut fra andre hensyn enn kvalifikasjoner. Frihet til å organisere virksomheten tilsier imidlertid at det fortsatt bør være adgang til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Hensynet til å holde regnskapsføre-

rens private økonomi atskilt fra virksomheten og tilsynsmessige hensyn kan tilsa at ekstern regnskapsføring må drives gjennom et godkjent regnskapsselskap. Det er imidlertid ikke påvist, gjennom erfaringer fra tilsyn eller på annen måte, forhold som tilsier at det er nødvendig å begrense adgangen til å drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak.

Utvalget går inn for at statsautoriserte regnskapsførere fortsatt bør kunne drive ekstern regnskapsføring i eget enkeltpersonforetak. Det vises til lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav b, jf. § 2-3.

Autorisasjonsplikt for revisorer

Utvalget har vurdert om det er behov for å opprettholde kravet om separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven.

Utvalget mener at godkjente revisorer har de kvalifikasjoner som er nødvendig for å få autorisasjon som regnskapsfører. Det vises til vurderingene i punkt 5.1 til 5.3. Revisorene må oppfylle de samme kravene til skikkethet og de er underlagt tilsyn av Finanstilsynet.

På den annen side har regnskapsfører og revisor to forskjellige roller, og utøver ulike funksjoner i regnskapsprosessen. Utførelsen av arbeidet er også forskjellig. Dette er sentrale skiller som er viktig å gjenspeile i lovgivningen, slik Utvalget også la til grunn i sin utredning om revisorloven (jf. NOU 2017: 15) og i valget om to adskilte lover for revisjon og regnskapsføring. Utvalget mener derfor det er viktig at det prinsipielle skillet mellom regnskapsføring og revisjon synliggjøres i reguleringen av de to profesjonene. En situasjon der en revisor eller et revisjonsselskap skal kunne tilby regnskapstjenester uten å gjøre dette som statsautorisert regnskapsfører eller godkjent regnskapsselskap, vil etter Utvalgets oppfatning bidra til å skape unødvendig uklarhet blant regnskapspliktige, regnskapsbrukere og andre om rollene og de ulike funksjonene som ivaretas av henholdsvis regnskapsførere og revisorer. Utvalget mener at godkjente revisorer og revisjonsselskaper derfor må søke egen autorisasjon etter regnskapsførerloven. Dette er en ordning som gir et klart rettslig grunnlag for de ulike virksomhetene.

Utvalget går etter dette inn for at det fortsatt skal kreves separat godkjenning etter regnskapsførerloven for revisorer med godkjenning etter revisorloven. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 4.2.3.

Registrering av enkeltpersonforetaket

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører som skal drive regnskapsføring i eget navn, skal ha plikt til å registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret. Foretaksregisteret er offentlig og har til hensikt å klargjøre ansvarsforhold i foretakene som registreres. Registrering av enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret vil bidra til det. Slik registrering legger også til rette for at enkeltpersonforetaket blir egen registerenhet i Regnskapsførerregisteret, se punkt 4.5.2 og lovforslaget § 2-5 tredje ledd bokstav b.

Det vises til lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav b.

4.2.3 Forslag fra medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas

Medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas går mot forslaget om at revisorer som skal drive regnskapsføring må ha separat godkjenning etter regnskapsførerloven i tillegg til godkjenningen etter revisorloven, se punkt 4.2.2 under overskriften «Autorisasjonsplikt for revisorer». Erfaring fra tilsyn og kvalitetskontroll taler for at det er minst like forsvarlig å overlate et regnskapsoppdrag til et revisjonsforetak som til et regnskapsforetak. På samme måte er det minst like forsvarlig å utpeke en godkjent revisor som ansvarlig for et oppdrag om regnskapsføring som å utpeke en godkjent regnskapsfører. Etter nesten 25 års praksis med regnskapsførerloven, har det ikke fremkommet negative erfaringer. Revisorenes kvalifikasjoner og vilkårene for å få godkjenning etter revisorloven, gir et fullgodt grunnlag for å ha ansvar for oppdrag om regnskapsføring. Det er derfor godt begrunnet når Utvalget går inn for at kravene til kvalifikasjoner og skikkethet som må oppfylles for å få revisorgodkjenning, fortsatt skal gi grunnlag for å drive regnskapsføring, se punkt 5.1.2, 5.2.2 og 5.3.2.

Disse medlemmene mener at dobbeltbehandling med godkjenning både etter revisorloven og regnskapsførerloven, er en unødvendig byråkratisering som ikke har noen betydning for å beskytte de næringsdrivendes behov for forsvarlig regnskapsbistand. Det vil være en forsvarlig forenkling å fjerne dette kravet. Krav om to godkjenninger gir dessuten et uriktig inntrykk av at det er nødvendig med en ekstra prøving av revisorenes kvalifikasjoner og skikkethet for at de kan utføre oppdrag om regnskapsføring. Disse medlemmene mener at dobbel godkjenning ikke er nødvendig for å skille klart mellom revisjon og

regnskapsføring. Dette skillet vises i første rekke utad gjennom at det bare er revisor som uttaler seg offentlig om regnskapet i revisjonsberetningen.

De fleste revisorene utarbeider kun årsregnskap og regnskapsrapportering som inngår i skattemeldingene (årsoppgjør/soppdrag mv). Dette regnes som regnskapsføreroppdrag når det utføres for *andre* enn revisjonsklienter. Teknisk utarbeidelse av årsoppgjør for egne revisjonsklienter, anses som en del av revisjonsoppdraget. Årsoppgjør/soppdrag har lenge vært en naturlig del av tjenestetilbudet til revisjonsforetakene. Dette er et viktig tilbud i markedet, blant annet fordi det har vært begrenset kompetanse og kapasitet blant regnskapsforetakene til å ta slike oppdrag. De fleste revisorene tar ikke løpende bokføringsoppdrag. Etter disse medlemmenes syn, rimer systemet med dobbel godkjenning spesielt dårlig med denne tradisjonelle rollen for revisorer.

Adgangen til å drive regnskapsføring er regulert i en rekke EØS-land⁴. Norge er det eneste landet innen EØS-området hvor en revisor som oppfyller kravene i revisjonsdirektivet, må søke om en særskilt tilleggsgodkjenning for å utføre oppdrag om regnskapsføring. Disse medlemmene mener at denne særnorske ordningen bør avvikles.

Disse medlemmene går inn for at revisjonsforetak skal kunne drive ekstern regnskapsføring på grunnlag av sin godkjenning etter revisorloven. Videre bør godkjente revisorer kunne utpekes som ansvarlig for oppdrag om regnskapsføring og ha ansvar for kvalitetsstyringen uten å måtte søke om tilleggsgodkjenning etter regnskapsførerloven.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 1-2, § 2-1, § 4-1 og § 5-1.

4.3 Regnskapsførertitler

4.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 1 tredje ledd første punktum skal autorisert regnskapsfører nytte yrkesbetegnelsen «Autorisert regnskapsfører».

⁴ I følge EU-kommisjonens meddelelse om reformanbefalinger til reguleringen av yrkestjenester (COM(2016) 820), er adgangen til å drive regnskapsføring og/eller skatterådgivning reservert for yrkesutøvere med nærmere bestemte kvalifikasjoner i følgende EU-land: Belgia, Frankrike, Italia, Kroatia, Nederland, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Spania, Tsjekia, Tyskland, Ungarn og Østerrike. Se også EU-kommisjonens nettside (lenke mai 2018) ec.europa.eu/growth/single-market/services/free-movement-professionals/transparency-mutual-recognition_en.

4.3.2 Utvalgets vurderinger

Regnskapsførere som er godkjent etter regnskapsførerloven får tittelen «autorisert regnskapsfører». Utvalget har vurdert om denne tittelen bør endres.

Det er reist spørsmål om «regnskapsfører» fortsatt beskriver den funksjon som disse yrkesutøverne skal ivareta på en god måte. Det vises til Utvalgets vurdering i punkt 3.1.2 av om den regulerte virksomheten fortsatt bør benevnes «regnskapsføring» i loven. De momentene som er vektlagt der, blant annet at begrepet «regnskapsføring» brukes i en rekke lover, har tilsvarende betydning for den lovbestemte tittelen. Regnskapsførertittelen er veletablert og har så vidt Utvalget har erfart ikke vært kilde til utfordringer eller misforståelser. Alternativet «regnskapsrådgiver» beskriver ikke det loven regulerer. Det taler mot å endre fra «regnskapsfører» til «regnskapsrådgiver», at virksomheten som reguleres og de oppgavene som omfattes ikke endres. «Regnskapsfører» angir ganske presist koblingen mellom det loven regulerer og autorisasjonen.

Utvalget går inn for at tittelen innledes med «statsautorisert» i stedet for «autorisert». Utvalget mener at det kan være en fordel å markere et skille mot private autorisasjonsordninger. Det vises her til autorisasjonsordningene i finansbransjen.⁵ Utvalget mener også at det bør være likeartede titler for revisorer og regnskapsførere. Det vises til Utvalgets forslag i NOU 2015: 17 punkt 6.5.4 om én revisortittel og at registrerte revisorer får tittelen «statsautorisert revisor» når ny revisorlov trer i kraft. Utvalget foreslår ut fra dette at den lovbestemte tittelen skal være «statsautorisert regnskapsfører». Forslag fra ulike mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 4.3.3 og 4.3.4.

Bruk av tittelen

Utvalget mener at det ikke lenger er behov for en lovbestemmelse om at en godkjent regnskapsfører skal være pålagt å nytte yrkesbetegnelsen «Statsautorisert regnskapsfører». Utvalget går imidlertid inn for en egen lovbestemmelse om at regnskapsførertittelen skal være beskyttet.

Utvalget foreslår at tittelen «statsautorisert regnskapsfører» bare skal kunne benyttes av person som har godkjenning etter loven. Etter finanstilsynsloven § 4 a kan Finanstilsynet gi pålegg om stans av virksomheten hvis Tilsynet antar at noen driver tilsynspliktig virksomhet uten nødvendig

tillatelse. Ulovlig bruk av tittelen bør da kunne være et viktig moment. Utvalget foreslår videre straff for å drive regnskapsføring uten nødvendig godkjenning, se omtalen i punkt 9.2.2.

4.3.3 Forslag fra medlemmet Opsahl

Medlemmet Opsahl viser til sitt forslag om å erstatte begrepet «regnskapsføring» med «levering av regnskapstjenester», jf. punkt 3.1.4. Begrunnelsen for dette er å bringe begrepsbruken mer i samsvar med ny måte å jobbe på i produksjonen av et riktig regnskap. Den teknologiske utviklingen innebærer at regnskap ikke lenger vil bli «ført» bilag for bilag på tradisjonelt vis, men i økende grad ved hjelp av digitale/automatiserte prosesser. I stedet for å vurdere og bokføre hvert bilag, blir etablering av rutiner, oppsett av riktige behandlingsregler, overvåking av regnskapsløsningen, avvikshåndtering og kvalitetssikring viktigere oppgaver.

På samme måte utfordres begrepet «regnskapsfører». Regnskapsfører henspiller på den «gamle», manuelle måten å jobbe på («føre regnskap»), og er av den grunn ikke lenger et godt og treffende begrep for yrkesutøvelsen. *Dette medlemmet* foreslår derfor å erstatte «regnskapsfører» med «regnskapsrådgiver». Så lenge «rådgiver» er sammenstilt med forstavelsen «regnskap», anses begrepet tilstrekkelig avgrenset til forhold knyttet til regnskaps- og bokføringslovgivningen, som i dag. Med forslaget er det lagt vekt på at det nye begrepet må være mest mulig dynamisk og nøytralt i forhold til arbeidsmetodikk og teknologi. «Regnskapsrådgiver» imøtekommer dette, ved at det uttrykker en rolle eller funksjon fremfor en måte å arbeide på.

«Regnskapsrådgiver» anses videre for å være mer dekkende for bistandsfunksjonen og forholdet til kunden, enn eksisterende begrep, herunder at det i større grad rommer ulike samarbeidsformer. Et slikt begrep legger også til rette for økt tydeliggjøring av det egenansvaret som styret/ledelsen hos oppdragsgiver har for eget regnskap.

Dette medlemmet viser til sitt forslag til endring i 2-3 og enkelte andre bestemmelser.

4.3.4 Forslag fra medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas

Medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas viser til at et flertall i Utvalget vil endre dagens tittel «autorisert regnskapsfører» til

⁵ Se www.finaut.no/om-finaut/ (lenke mai 2018)

«statsautorisert regnskapsfører». Disse medlemmene mener at dagens tittel bør beholdes.

«Autorisert regnskapsfører» er en vel innarbeidet tittel som er godt kjent blant brukerne av regnskapsførernes tjenester. Hovedbegrunnelsen for Utvalgets forslag i NOU 2017: 15 om å videreføre revisortittelen «statsautorisert revisor», var at den har eksistert siden 1929⁶ og er svært godt innarbeidet i markedet. Etter disse medlemmenes syn er det på tilsvarende måte god grunn til å videreføre regnskapsførertittelen «autorisert regnskapsfører».

Det er ingen grunn til å tro at denne tittelen er et problem for tilliten til eller kundenes opplevelse av regnskapsførerne. Regnskapsførere skårer høyt i målinger av kundetilfredshet.⁷ Det er heller ingen grunn til å tro at brukerne av regnskapsførernes tjenester forveksler autorisasjonen med private autorisasjonsordninger, slik flertallet synes å mene. Dette fordi det ikke finnes private autorisasjonsordninger innenfor regnskapsområdet i Norge.

Disse medlemmene mener at det vil være en fordel å opprettholde et skille i tittelbruken mellom revisorer og regnskapsførere, og at det vil være uheldig med en slik samordning av titlene som utvalgsflertallet foreslår.

Disse medlemmene går inn for at regnskapsførertittelen fortsatt skal være «autorisert regnskapsfører».

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endring i § 2-3 og enkelte andre bestemmelser.

4.4 Autorisasjon av søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre land

4.4.1 Gjeldende rett og EØS-rett

Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land

Yrkeskvalifikasjonsdirektivet har vært gjennomført i 28 ulike sektorforskrifter. Blant disse er regnskapsførerforskriften § 1-4 og § 1-5 om autorisasjon av regnskapsførere og adgang til midlertidig å yte regnskapsførertjenester for regnskapsførere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land, jf. forskriftshjemmelen i regnskapsførerloven § 4 tredje ledd. Ved lov 16. juni 2017 nr. 69 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifika-

sjonsloven), gjennomføres yrkeskvalifikasjonsdirektivet med endringer senest ved direktiv 2013/55/EU, ved en såkalt horisontal lov. Det vil si en lov som gjelder på tvers av alle lovregulerte yrker. Loven suppleres av forskrift 22. desember 2017 nr. 2384 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsforskriften). Bestemmelsene i regnskapsførerforskriften § 1-4 og § 1-5 gjelder fortsatt, men må nå tilpasses det nye horisontale regelverket.

Etter yrkeskvalifikasjonsloven § 8 har en yrkesutøver som utøver et yrke i et annet EØS-land eller Sveits rett til å utøve et lovregulert yrke i Norge på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge. Etter det Utvalget forstår, ligger det ikke i dette et vilkår om aktiv utøvelse av yrket. Det er tilstrekkelig at søkeren har rett til å utøve yrket i et annet EØS-land. Yrkesutøveren må ha kompetanseattest eller kvalifikasjonsbevis som kreves i annet EØS-land eller i Sveits for å utøve yrker der.

Yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-1 gjør en inndeling i kvalifikasjonsnivåer fra A til E, tilsvarende som i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 11. Nivå A gjelder kvalifikasjoner uten krav om videregående opplæring. Nivå B gjelder vitnemål for fullført videregående opplæring (studieforberedende og yrkesfaglig). Nivå C gjelder vitnemål for utdanning utover videregående opplæringsnivå med en varighet på minst ett år. Nivå D gjelder høyere utdanning med en varighet på minimum tre år som er fullført ved et akkreditert lærested, for eksempel en høyskole eller et universitet. Nivå E gjelder høyere utdanning med en varighet på minst fire år. Kvalifikasjonsbevis er i første rekke vitnemål eller annet kvalifikasjonsbevis som er utstedt av en ansvarlig myndighet i en EØS-stat og har gitt søker rett til å utøve yrket der.

Yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-3 presiserer at en yrkesutøver som har kvalifikasjoner på nivå A til E, har rett til å utøve et lovregulert yrke på lik linje med en yrkesutøver som har ervervet sine yrkeskvalifikasjoner i Norge, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 13 nr. 1. Tidligere ga direktivet adgang til å kreve kvalifikasjoner på nivået rett under nivået for den norske utdanningen, jf. vilkåret om det i regnskapsførerforskriften § 1-4 første ledd nr. 1. Etter endringen ved direktiv 2013/55/EU må også slike vesentlige forskjeller i utdanningsnivået håndteres med utligningstiltak.

I tilfeller hvor yrket ikke er lovregulert i etableringsstaten, skal kvalifikasjonsbeviset etter yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-3 annet ledd være utstedt av en ansvarlig myndighet i en EØS-stat eller Sveits og den ansvarlige myndigheten

⁶ Jf. lov 22. september 1929 om statsautoriserte revisorer

⁷ EPSI Rating har foretatt målinger av kundetilfredshet med regnskapsbyråene siden 2012. Se oppsummeringen av undersøkelsene på www.epsi-norway.org/bransjestudier/regnskap-og-revisjon/ (lenke mai 2018)

skal ha bekreftet at yrkesutøveren kan utøve yrket. Etter tredje ledd skal yrkesutøveren ha utøvd yrket i minst ett av de siste ti år i en eller flere stater innen EØS eller Sveits dersom yrket ikke er lovregulert i etableringsstaten. Krav til praksis gjelder ikke hvis utdanningen til yrkesutøveren er lovregulert.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-4 første ledd nr. 3 må søkeren oppfylle vilkårene i regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 2 til 5 om å ha fast kontorsted i Norge, være økonomisk vederheftig, ha ført en hederlig vandel og være myndig. Disse kravene gjelder ikke yrkeskvalifikasjoner, og er ikke regulert i yrkeskvalifikasjonsloven eller yrkeskvalifikasjonsdirektivet.

Regler om utligningstiltak er gitt i yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-4. Den ansvarlige myndigheten kan pålegge yrkesutøveren å fullføre en prøveperiode i inntil tre år eller bestå en egnethetsprøve når innholdet i yrkesutøverens utdanning er vesentlig forskjellig fra innholdet i den norske utdanningen, eller når yrket i Norge omfatter regulerte yrkesaktiviteter som ikke inngår i en sammenlignbar form i det tilsvarende yrket i yrkesutøvers hjemstat, og den norske utdanningen omfatter fag som er vesentlig forskjellig fra yrkesutøvers utdanning, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 nr. 1. Med vesentlig forskjell menes forskjeller i kunnskap, ferdigheter og generell kompetanse som er nødvendig for å utøve yrket. Etter regnskapsførerforskriften § 1-4 annet ledd kan Finanstilsynet kreve at søker gjennomfører en egnethetsprøve dersom (a) kvalifikasjonsbeviset viser at opplæringsperioden har vært minst ett år kortere enn det som kreves for regnskapsførerutdanningen etter forskriften § 1-1, (b) utdanningen som søkeren har gjennomgått, ikke i det vesentligste dekker de emnene som følger av § 1-1, eller (c) søkers virksomhet i Norge kan omfatte tjenester som ikke tilbys i hjemstaten. Disse betingelsene er satt i henhold til yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 nr. 1 før endringene ved direktiv 2013/55/EU.

Etter yrkeskvalifikasjonsforskriften § 8-8 om egnethetsprøve, skal den ansvarlige myndigheten sammenligne utdanningen som kreves i Norge med utdanningen som yrkesutøveren har, og utarbeide en liste over de fag som ikke dekkes av det vitnemål eller andre kvalifikasjonsbeviser som yrkesutøveren har. Egnethetsprøven skal ta hensyn til at yrkesutøveren er kvalifisert i hjemstaten eller den EØS-stat hvor yrkesutøveren sist oppholdt seg. Prøven skal omfatte fag som velges fra listen og som det er en vesentlig forutsetning å ha kunnskap om for å kunne utøve yrket i Norge.

Prøven kan også omfatte kunnskap om de yrkesetiske regler som gjelder for den berørte virksomheten i Norge. Den ansvarlige myndigheten fastsetter detaljerte regler om gjennomføring av egnethetsprøven. Etter regnskapsførerforskriften § 1-4 tredje ledd er egnethetsprøve bestått eksamen i finansregnskap, skatte-/avgiftsrett og rettslære ved norsk høyskole eller universitet, tilsvarende kravene som fremgår av anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning som nevnt i § 1-1 første ledd. Før Finanstilsynet krever egnethetsprøve skal det vurderes om søker må anses å ha en yrkeserfaring som helt eller delvis vil avhjelpe ulikhetene i utdanningen.

Etter yrkeskvalifikasjonsforskriften § 8-3 kan den ansvarlige myndigheten kun utføre språkkontroll når en yrkesutøver har fått sine yrkeskvalifikasjoner godkjent. Språkkontroll kan foretas dersom det er alvorlig og konkret tvil om hvorvidt yrkesutøveren har tilstrekkelige språkkunnskaper for å kunne utøve yrket i Norge. Språkkontrollen og krav til språkkunnskaper skal stå i rimelig forhold til den aktivitet som skal utføres. Etter regnskapsførerforskriften § 1-4 fjerde ledd skal regnskapsfører ha språkkunnskaper som er nødvendig for å kunne utøve virksomhet i Norge. Finanstilsynet kan kreve dokumentasjon for tilstrekkelige språkkunnskaper og kan nekte start av virksomheten før slike språkkunnskaper er dokumentert. I praksis legger Finanstilsynet til grunn at søkere som har gjennomført egnethetsprøve, eventuelt har flere års praksis fra virksomhet i Norge, har tilstrekkelige språkkunnskaper.

Etter yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-5 kan yrkesutøveren velge mellom en prøveperiode eller en egnethetsprøve. Dersom det er nødvendig, kan det imidlertid gjøres unntak fra yrkesutøverens valgfrihet blant annet når utøvelsen av yrket krever særlig kjennskap til nasjonal rett, og yrket består i vesentlig grad av å gi råd og veiledning om nasjonal rett, jf. yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 nr. 2 første ledd og nr. 3 første ledd. Etter yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 14 nr. 2 kan en medlemsstat vurdere at det med hensyn til et bestemt yrke er nødvendig å fravike kravet om at søkeren skal kunne velge mellom en prøveperiode og en egnethetsprøve. Medlemsstaten skal i tilfelle underrette de andre medlemsstatene og Kommisjonen (EFTAs overvåkingsorgan for Norge) på forhånd og framlegge en tilstrekkelig begrunnelse for fravikelsen. Regnskapsførerforskriften § 1-4 annet ledd åpner kun for bruk av egnethetsprøve.

Etter yrkeskvalifikasjonsloven § 4 har en yrkesutøver som er lovlig etablert i en annen EØS-stat eller Sveits og som har rett til å utøve yrke der, rett til å utøve det samme yrket midlertidig i Norge. Er verken yrket eller utdanningen lovregulert i etableringsstaten, må yrkesutøveren ha utøvet yrket i minst ett av de siste ti årene i en eller flere stater innen EØS eller Sveits, jf. yrkeskvalifikasjonsforskriften § 2-1 første ledd. Tjenesteytelsens midlertidige karakter skal vurderes fra sak til sak, særlig på grunnlag av ytelsens varighet, hyppighet, regelmessighet og kontinuitet, jf. § 2-1 annet ledd. Yrkesutøveren skal etter § 2-1 tredje ledd følge norske bestemmelser som gjelder for utøvelse av yrket.

Første gang tjenesten ytes i Norge, kan den ansvarlige myndigheten etter yrkeskvalifikasjonsloven § 5 kreve at yrkesutøveren leverer en skriftlig forhåndsmelding med tilhørende dokumenter. Meldingen skal fornyes hver tolvte måned. Det er gitt bestemmelser om hvilke dokumenter som kan kreves i yrkeskvalifikasjonsforskriften § 2-2.

For yrker som har konsekvenser for offentlig helse eller sikkerhet, kan den ansvarlige myndigheten etter yrkeskvalifikasjonsloven § 6 kontrollere yrkesutøverens kvalifikasjoner før vedkommende kan utøve yrket i Norge. Etter yrkeskvalifikasjonsforskriften § 2-3 skal den ansvarlige myndigheten innen en måned etter å ha mottatt forhåndsmelding informere yrkesutøveren om de vil tillate yrkesutøvelse uten videre kontroll, eller foreta kontroll av yrkeskvalifikasjonene, herunder å kreve at yrkesutøveren gjennomfører en egnethetsprøve. Yrkesutøveren kan pålegges å gjennomføre egnethetsprøve når det er vesentlig forskjell mellom yrkesutøverens yrkeskvalifikasjoner og de yrkeskvalifikasjonene som kreves for å utøve yrket i Norge, og denne forskjellen kan være skadelig for offentlig helse eller sikkerhet. Egnethetsprøve kan likevel ikke kreves dersom yrkesutøveren har tilstrekkelig yrkeserfaring eller kunnskap ved livslang læring til å avhjelpe den vesentlige forskjellen.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-5 er det gitt tilsvarende regler om adgang til midlertidig og i enkeltstående tilfeller å yte regnskapsførertjenester i Norge i medhold av yrkeskvalifikasjonsdirektivet. Etter § 1-5 første ledd kreves det to års yrkesutøvelse i etableringsstaten. Dette er redusert til ett år i yrkeskvalifikasjonsforskriften i samsvar med at dette ble endret i yrkeskvalifikasjonsdirektivet artikkel 5 nr. 1 bokstav b ved direktiv 2013/55/EU.

Regnskapsførere med etablert virksomhet i et annet EØS-land – tjenesteloven

Lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet (tjenesteloven) gjennomfører EØS-forpliktelser etter tjenstedirektivet. Loven har bestemmelser om elektronisk kontaktpunkt for søknader mv (Altinn), dokumentasjon for at krav er oppfylt, rett for tjenesteytere til å etablere seg og drive midlertidig grenseoverskridende tjenesteyting, informasjonsplikt og ansvarsforsikring for tjenester, og om tilsyn og administrativt samarbeid.

Retten til å starte og utøve tjenestevirksomhet kan etter § 9 første ledd ikke gjøres betinget av krav som direkte eller indirekte innebærer forskjellsbehandling på grunnlag av statsborgerskap, bosted eller etableringsstat. Blant andre krav som heller ikke kan gjøres gjeldende, er krav som begrenser retten til å velge om etablering skal skje som hovedforretningssted eller som filial, agentur eller datterselskap og krav om at finansiell sikkerhetsstillelse eller forsikringstegning skal skje hos foretak som er etablert i riket.

Etter tjenesteloven § 10 gjelder krav om tillatelse til å starte og utøve tjenestevirksomhet eller kriteriene for å gi tillatelse, bare hvis tillatelsesordningen eller kriteriet (a) verken direkte eller indirekte innebærer forskjellsbehandling på grunnlag av statsborgerskap, bosted eller etableringsstat, (b) er begrunnet ut fra tvingende allmenne hensyn, og (c) er egnet og nødvendig for å oppnå formålet med tillatelsesordningen eller kriteriet.

Etter § 11 første ledd regnes saksbehandlingsfristen for tillatelsesordningen fra den dagen da nødvendig dokumentasjon har kommet inn til ansvarlig myndighet. Fristen kan forlenges én gang dersom sakens kompleksitet gjør det nødvendig. Fristforlengelsen skal begrunnes, og den skal meddeles søkeren før den opprinnelige fristen er ute. Er fristen ute, anses tillatelse gitt, om ikke annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov.

Etter å ha mottatt søknad med nødvendig dokumentasjon skal ansvarlig myndighet etter § 11 annet ledd, så raskt som mulig gi søkeren et foreløpig svar. Det foreløpige svaret skal opplyse om den frist som gjelder for saksbehandlingen, at tillatelse skal anses gitt dersom søknaden ikke er avgjort før fristens utløp, i de tilfellene dette får anvendelse, og klageadgang. Mangler nødvendig dokumentasjon fra søkeren, skal denne så snart som mulig oppfordres til å gi fullstendig dokumentasjon og opplyses om at saksbehandlingsfristen først løper fra det er gjort. Gebyr for saksbe-

handlingen skal være rimelig og ikke overstige kostnadene ved saksbehandlingen.

Etter § 27 kan Kongen gi forskrift om saksbehandlingsregler for tillatelsesordninger til utfylling av reglene i loven, herunder om saksbehandlingsfrist og rettsvirkninger av fristoverskridelse. Unntak fra § 11 annet ledd kan bare gjøres når det er begrunnet ut fra tvingende allmenne hensyn, herunder hensynet til privatpersoners beskyttelsesverdige interesser.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-6, jf. regnskapsførerloven § 13 annet ledd, skal saksbehandlingsfrist som nevnt i tjenesteloven § 11 første ledd være tre måneder for søknad om autorisasjon som regnskapsfører og autorisasjon av regnskapsførerselskap. Bestemmelsen i tjenesteloven § 11 første ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, gjelder ikke for søknad om autorisasjon som regnskapsfører og autorisasjon som regnskapsførerselskap.

Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra land utenfor EØS

Fysiske og juridiske personer med rett til å drive regnskapsføring i land utenfor EØS må søke godkjenning etter de alminnelige vilkårene i loven. Utenlandsk utdanning godskrives av en norsk utdanningsinstitusjon som tilbyr regnskapsførerutdanning etter bestemmelsene for dette i høyskolelovgivningen. Praksis fra regnskapsføring i andre land, vil ikke oppfylle kravet i regnskapsførerforskriften § 1-2 som definerer relevant regnskapspraksis som regnskapsføring etter bokførings- og regnskapslovgivningen, herunder utføring av oppdragsgivers plikter og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift.

4.4.2 Utvalgets vurderinger

Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land

Utvalget viser til gjennomgangen i punkt 4.4.1 om innføringen av horisontal regulering for godkjenning av yrkeskvalifikasjoner. Utgangspunktet er nå at vilkårene for godkjenning av yrkeskvalifikasjoner skal reguleres av i yrkeskvalifikasjonsloven og yrkeskvalifikasjonsforskriften. For søkere med yrkeskvalifikasjoner fra andre EØS-land eller Sveis, skal regnskapsførerloven kun fastsette at disse skal gis godkjenning hvis vilkårene i yrkeskvalifikasjonsloven og -forskriften er oppfylt. Det vises særlig til adgangen til å pålegge utligningstiltak ved å krevne at søkeren gjennomfører en prøveperiode eller egnethetsprøve, og vilkårene i yrkes-

kvalifikasjonsforskriften § 3-5 for å frata søkeren muligheten til å velge mellom prøveperiode og egnethetsprøve.

Utvalget foreslår etter dette at Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert regnskapsfører til en person med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits som oppfyller vilkårene i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven. Finanstilsynet avgjør om søkeren må bestå en egnethetsprøve eller gjennomføre en prøveperiode, jf. yrkeskvalifikasjonsforskriften § 3-4 og § 3-5. Finanstilsynet fastsetter nærmere regler for prøveperioden og egnethetsprøven i medhold av yrkeskvalifikasjonsforskriften § 8-7 og § 8-8. Det vises til lovforslaget § 2-3 første ledd annet punktum.

Frist for godkjenning etter tjenesteloven

Utvalget foreslår å videreføre at fristen etter tjenesteloven § 11 for å gi godkjenning etter regnskapsførerloven skal være tre måneder. Det foreslås også å videreføre at bestemmelsen i tjenesteloven § 11 første ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, ikke gjelder for søknad om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører eller regnskapsførselskap. Det vises til lovforslaget § 2-6.

Søkere med yrkeskvalifikasjoner fra land utenfor EØS

Utvalget går inn for at fysiske og juridiske personer med rett til å drive regnskapsføring i land utenfor EØS fortsatt må søke godkjenning etter de alminnelige reglene i regnskapsførerloven.

4.5 Regnskapsførerregister

4.5.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 11 fører Finanstilsynet register over autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper. Registeret skal også inneholde opplysninger om autorisasjoner som er tilbakekalt etter loven § 7. Finanstilsynet kan i forskrift gi bestemmelser om registerføringen og registerets innhold. Det er gitt nærmere bestemmelser om regnskapsførerregisteret i regnskapsførerforskriften kapittel 2.

Etter regnskapsførerforskriften § 2-1 skal Regnskapsførerregisteret inneholde følgende opplysninger om autoriserte regnskapsførere:

1. navn registrert i Folkeregisteret
2. adresse registrert i Folkeregisteret
3. fødselsnummer

4. dato for autorisasjon og sletting av autorisasjon
5. opplysning om autorisasjonen er tilbakekalt eller suspendert.

Etter § 2-2 skal Regnskapsførerregisteret inneholde følgende opplysninger om autoriserte regnskapsførerselskap:

1. selskapets navn registrert i Enhetsregisteret
2. selskapets forretningsadresse registrert i Enhetsregisteret
3. organisasjonsnummer
4. dato for autorisasjon og sletting av autorisasjon
5. opplysning om autorisasjonen er tilbakekalt eller suspendert
6. opplysning om navn og fødselsnummer på daglig leder, eventuelt faglig leder.

Etter § 2-3 har enhver rett til å få opplysninger fra Regnskapsførerregisteret. For andre enn offentlige myndigheter gjelder dette likevel ikke opplysninger om fødselsnummer som nevnt i § 2-1 nr. 3 og § 2-2 nr. 6. Retten til å få utlevert opplysninger gjelder ikke opplysninger om regnskapsfører som er død. Finanstilsynet kan gjøre unntak fra dette.

Etter § 2-4 skal opplysninger i Regnskapsførerregisteret slettes 10 år etter at regnskapsfører er død, regnskapsførerselskapet er oppløst eller autorisasjonen er tilbakekalt.

4.5.2 Utvalgets vurderinger

Finanstilsynet skal etter Utvalgets forslag føre et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak. Det foreslås at Regnskapsførerregisteret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte regnskapsførere:

- navn og adresse
- fødselsnummer (ikke offentlig)
- dato for godkjenning.

Det foreslås at Regnskapsførerregisteret skal inneholde følgende opplysninger om regnskapsforetak:

- navn og forretningsadresse
- organisasjonsnummer
- dato for godkjenning av regnskapsselskap

Opplysningene om regnskapsforetak skal registreres både for regnskapsselskaper og statsautoriserte regnskapsførere som påtar seg regnskapsoppdrag i eget navn. Disse regnskapsførerne skal

registrere enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret, jf. lovforslaget § 1-2 fjerde ledd bokstav b.

Disse opplysningene kan hentes fra behandlingen av søknader om godkjenning eller fra andre registre. Dette gir større sikkerhet for at opplysningene i registeret hele tiden er oppdatert, og er en viktig grunn for at Utvalget ikke vil foreslå flere opplysninger i registeret. For at Regnskapsførerregisteret bare skal vise enkeltpersonforetak som driver regnskapsføring, og ikke alle enkeltpersonforetak som har en statsautorisert regnskapsfører som innehaver, må Finanstilsynet få melding om oppstart og opphør av regnskapsførervirksomheten i det registrerte enkeltpersonforetaket. Per i dag kan ikke denne informasjonen fremskaffes gjennom kobling av Regnskapsførerregisteret og registrene i Brønnøysund. Informasjonen må derfor gis av den statsautoriserte regnskapsføreren, tilsvarende det som gjelder for godkjente revisorer som driver revisjonsvirksomhet i enkeltpersonforetak.

Det er nødvendig å registrere fødselsnummeret for å sikre entydig identifisering, men det skal ikke være offentlig. Dato for godkjenning er enkelt å registrere, og kan være av interesse for enkelte som bruker registeret.

Utvalget foreslår at Regnskapsførerregisteret skal omfatte de regnskapsførerne og regnskapsforetakene som til enhver tid faktisk har godkjenning. De som ikke lenger har godkjenning, skal ikke lenger stå i det offentlige registeret. Opplysningene skal fjernes fra Regnskapsførerregisteret uansett om godkjenningen er deponert, suspendert eller tilbakekalt, eller om regnskapsføreren eller regnskapsforetaket har sagt fra seg godkjenningen, er død eller er avviklet. Det foreslås derfor ikke at Regnskapsførerregisteret skal inneholde opplysninger om dette. Det foreslås heller ikke egne bestemmelser om sletting av opplysninger.

Utvalget forutsetter at Regnskapsførerregisteret på samme måte som i dag skal være offentlig tilgjengelig på internett. Det anses ikke nødvendig med egne regler om rett til innsyn.

Det foreslås ikke plikt til eller hjemmel for å registrere andre opplysninger, blant annet om oppdragsansvarlige regnskapsførere eller ansvarlig for kvalitetsstyringen i et regnskapsforetak mv. Slike opplysninger har etter Utvalgets oppfatning begrenset nytte for brukerne av registeret, og det vil medføre at de registrerte må pålegges å melde om endringer.

Det vises til lovforslaget § 2-5.

4.6 Deponering – ny godkjenning av regnskapsfører som har sagt fra seg autorisasjonen

4.6.1 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det ingen anledning for en autorisert regnskapsfører til å deponere autorisasjonen sin og siden få den tilbake. Dersom regnskapsføreren velger å si fra seg sin autorisasjon, må vedkommende søke om ny autorisasjon som regnskapsfører på samme måte som en som aldri før har hatt slik autorisasjon, etter de regler som gjelder på søknadstidspunktet.

4.6.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget anser at det er lite rasjonelt dersom statsautoriserte regnskapsførere som frivillig har sagt fra seg autorisasjonen, må gå gjennom en fullstendig ny søknadsprosess for å få autorisasjonen tilbake. Det er ikke nødvendig med en ny prøving av krav til utdanning og praksis i disse tilfellene.

Det vil etter Utvalgets vurdering være tilstrekkelig å dokumentere at kravene til etterutdanning, økonomi og egnethet er oppfylt. Deponeringsløsningen skal bare kunne benyttes av regnskapsførere som frivillig har sagt fra seg autorisasjonen, og ikke av de som har sagt fra seg godkjenningen etter å ha mottatt varsel om mulig tilbakekall av autorisasjonen.

Regnskapsfører som har sagt fra seg autorisasjonen, vil ikke kunne benytte sin yrkestittel. Vedkommende skal heller ikke være registrert i Regnskapsførerregisteret som statsautorisert regnskapsfører. Bestemmelsen får anvendelse ved søknad om ny godkjenning. Finanstilsynet skal etter forslaget ikke fatte egne vedtak om deponering.

Utvalget går inn for at Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet og etterutdanning.

Det vises til lovforslaget § 2-4.

Kapittel 5

Kvalifikasjoner – utdanning og praksis mv.

5.1 Kvalifikasjoner

5.1.1 Gjeldende rett

Autorisasjon som regnskapsfører krever at søkeren oppfyller nærmere krav til utdanning og praksis etter regnskapsførerloven § 4 og regnskapsførerforskriften § 1-1 og § 1-2. Det kreves at søker har bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller en annen høyere grad enn bachelorgrad, og oppfyller profileringsemnene i anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon med profilering regnskapsføring. Søker skal ha minst to års relevant regnskapspraksis, hvorav minst ett år hos autorisert regnskapsfører eller autorisert regnskapsførerselskap. Revisorutdanning og revisjonspraksis kvalifiserer på linje med regnskapsførerutdanning og regnskapsførerpraksis.

Kravene til utdanning og praksis er nærmere omtalt i punkt 5.2.1 og 5.3.1 nedenfor. Krav til etterutdanning er omtalt i punkt 5.5.1.

5.1.2 Utvalgets vurderinger

Kravene til utdanning og praksis skal sette en minstestandard som må oppfylles av alle autoriserte regnskapsførere for å sikre regnskapsføring som møter de krav som stilles i lovgivningen. Minstestandarden skal settes ut fra behovene i små og mellomstore foretak. Det vises til omtalen i Ot.prp. nr. 51 (1992–93) punkt 1.2 og 4.1 og i punkt 3.1.2 i utredningen. Regnskapsfører skal kunne utføre oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og utarbeide pliktig regnskapsrapportering etter regnskapsloven, skattebetalingsloven og skatteforvaltningsloven, herunder med nødvendig internkontroll. Regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med gjeldende lovkrav og i samsvar med god regnskapsføringsskikk.

Minstekravene i loven til utdanning og praksis utformes ut fra dette med sikte på at små og mellomstore foretak skal sikres faglig kvalitet og yrkesetisk standard når de velger å overlate regnskapsføringen til ekstern regnskapsfører. Regn-

skapsføring for større foretak og foretak med kompliserte skatte- og avgiftsforhold mv, vil kreve kvalifikasjoner ut over minstekravene. Regnskapsforetakene pålegges derfor å sikre at de besitter nødvendig kompetanse for å utføre de oppdragene de påtar seg. Den oppdragsansvarlige regnskapsføreren har et selvstendig ansvar i så måte.

En viktig målsetting ved innføringen av autorisasjonsordningen i 1993, var å heve det faglige og yrkesetiske kvalitetsnivået blant regnskapsførerne. Etter utvalgets oppfatning har autorisasjonsordningen fungert etter hensikten og bidratt til at bransjen i dag holder et vesentlig høyere kvalitetsnivå. Resultatene fra kvalitetskontrollene, som utføres av Regnskap Norge og Revisorforeningen, har de senere årene ligget stabilt på et tilfredsstillende nivå.¹ Regnskapsførerne skårer høyt i undersøkelser av kundenes tilfredshet med de tjenestene som leveres.² Dette tilsier etter Utvalgets oppfatning tilbakeholdenhet med å innføre ytterligere begrensninger i adgangen til markedet gjennom økte krav i regnskapsførerloven. I tillegg vil økte krav kunne medføre høyere kostnader for brukerne av regnskapsfører-tjenestene. Samtidig må det i vurderingen tas hensyn til sentrale utviklingstrekk.

Siden autorisasjonsordningen ble innført i 1993, er det innført et lovkrav om å følge god regnskapsføringsskikk (2006). Det er utviklet bransjestandarder for god regnskapsføringsskikk, se punkt 6.4. Autoriserte regnskapsførere er underlagt hvitvaskingsloven (2004) og regnskapsførerselskaper er underlagt risikostyringsforskriften (2008). Fra 2011 ble små aksjeselskaper unntatt fra revisjonsplikt. Regnskapsførers oppgaver

¹ Se Regnskap Norges (tidligere Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening) og Revisorforeningens årlige rapporter fra kvalitetskontrollene publisert i Finanstilsynets årsmelding 2016 (s. 61–62), 2015 (s. 77–78), 2014 (s. 70–71), 2013 (s. 72–73), 2012 (s. 73). Disse og rapporter i tidligere årsmeldinger er tilgjengelig på www.finanstilsynet.no/publikasjoner-og-analyser/arismelding/ (lenke mai 2018)

² Se www.epsi-norway.org/bransjestudier/regnskap-og-revisjon/ (lenke mai 2018)

og ansvar er ikke annerledes i selskaper som ikke har revisor, men regnskapsfører må da forholde seg til at svakheter i regnskapsføringen ikke kan fanges opp i revisjonen. Regnskapsførerbransjen har i dag oppdrag for drøyt 400 000 bedrifter. Samlet utgjør disse en vesentlig del av norsk næringsliv. Dette gir regnskapsførerne en viktig funksjon i å opprettholde et ordnet næringsliv.

Den teknologiske utviklingen innen regnskapssystemer og regnskapsproduksjon påvirker regnskapsførerbransjen i betydelig grad. Utvalget forventer at automatisering av stadig større deler av regnskapsproduksjonen vil føre til store endringer i markedet for regnskapsførertjenester. En regnskapsfører vil i fremtiden sannsynligvis ikke lenger føre bilag manuelt eller ta stilling til regnskapsføringen av hver enkelt transaksjon, gjennom føring og kontroll av hvert enkelt bilag. Regnskapsfører må forholde seg til nye typer systemer og integrasjoner dem imellom for å sikre fullstendighet og riktig behandling i tråd med bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftsregler. Skybaserte løsninger legger til rette for arbeidsdeling med kunden i regnskapsføringen, som det må tas hensyn til i organiseringen av oppdragene. Den oppdragsansvarlige regnskapsføreren må forstå helheten og de ulike elementene for å sikre gode regnskapsprosesser. Dette krever evne til å sette seg inn i nye systemer og tilrettelegge for gode rutiner i anvendelsen av systemene.

Ansvar for at regnskapet blir ført i samsvar med kravene i lovgivningen vil imidlertid være det samme. Avanserte systemer vil legge bedre til rette for at dette kan ivaretas på et mer overordnet nivå gjennom overvåking av at transaksjonene blir behandlet korrekt i regnskapssystemet og oppfølging av avvik og spesielle hendelser. Det kan være utfordrende å ta i bruk nye systemer som krever en annen måte å jobbe på. På den annen side får regnskapssystemene stadig mer avansert funksjonalitet som gir god støtte til at regnskapet føres i samsvar med lovgivningen.

Regnskapsførerne møter et stadig mer spesialisert og sammensatt næringsliv der virksomhetene drives etter ulike og til dels komplekse forretningsmodeller i stadig endring. Den generelle samfunnsutviklingen innebærer at bedriftene må overholde et til dels omfattende regelverk som endres ofte. Disse utviklingstrekkene er tydelige også i mindre bedrifter. Det er imidlertid klare forskjeller mellom store og komplekse virksomheter og den virksomheten som drives i mindre foretak. For å være relevant, må innholdet i utdanningen til regnskapsførere tilpasses de endringene i

næringslivet, regnskapssystemer og regulering som påvirker regnskapsføringen. Lovkravene bør sette rammer som gir rom for utvikling av relevante studietilbud.

Utvalget mener utviklingen samlet sett stiller økte krav til regnskapsførers kompetanse. Utvalget vil likevel ikke øke lovens minstekrav til utdanningen. Kostnadene ved det kan bli store, og det kan få negative konsekvenser for kapasiteten i bransjen. Utvalget vurderer at en relevant utdanning på bachelornivå fortsatt vil gi et tilstrekkelig teoretisk grunnlag for å ta ansvar for regnskapsføringen i de fleste foretak. For å øke kvalifikasjonene i samsvar med kompetansebehovet, går imidlertid Utvalget inn for å øke kravet til relevant praksis for søkere med bachelorgrad fra dagens to år til tre år.

Samtidig mener Utvalget at loven bør legge til rette for autorisasjon av søkere med relevant masterutdanning. Økt innslag av regnskapsførere med masterutdanning vil etter Utvalgets oppfatning kunne bidra positivt til utviklingen av regnskapsforetakenes tjenester fremover. Utvalget vil derfor differensiere praksiskravet slik at kravet for søkere med mastergrad fortsatt skal være to års relevant praksis. Det vil kunne gi et insentiv for bachelorutdannede til å ta en relevant mastergrad før de søker om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører. Utvalget mener en slik differensiert løsning vil bidra til å imøtekomme kompetansebehovet.

Etter Utvalgets vurdering vil økningen i praksiskravet for søkere med bachelorgrad, ikke medføre økte kostnader av betydning. De vil fortsatt jobbe som regnskapsmedarbeidere i praksisperioden.

Revisorutdanning og praksis fra revisjon gir i dag grunnlag for å få autorisasjon som regnskapsfører. Utvalget går inn for å opprettholde dette. Både regnskapsførere og revisorer bidrar til å sikre kvalitet i finansiell rapportering, men det er forskjeller i utføringen av arbeidet og det benyttes ulik arbeidsmetodikk. Samlet sett finner utvalget at revisorutdanning og praksis fra revisjon, med de lovreglene som gjelder for denne virksomheten, kan godtas fullt ut som grunnlag for å kunne ta ansvar for at regnskapet føres i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Det er heller ingen erfaringer fra tilsyn eller kvalitetskontroll som tyder på at personer med revisorkvalifikasjoner ikke er kvalifisert til å drive ekstern regnskapsføring eller være oppdragsansvarlig regnskapsfører. Etter Utvalgets syn er det en fordel at markedet for regnskapsførertjenester er åpent for revisorer. Utvalget går inn for at revi-

sorer fortsatt skal gis autorisasjon som regnskapsfører på grunnlag av de vilkårene som må oppfylles for å få godkjenning som revisor.

Nærmere krav til utdanning vurderes i punkt 5.2.2 nedenfor. Nærmere krav til praksis vurderes i punkt 5.3.2.

5.2 Nærmere krav til utdanning

5.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 6 skal autorisert regnskapsfører ha gjennomført utdanning i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet. Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 første ledd kreves det at søker har bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller en annen høyere grad enn bachelorgrad.

Bachelorutdanningen må oppfylle profile-ringsemnene i *anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører* vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (NRØA).³ Profileringsemnene skal omfatte norske regler om skatt, avgift og rettslære. Annen høyere grad enn bachelorgrad etter forskriften kan være en hvilken som helst mastergrad.

Etter utdanningsplanen punkt IV, skal profile-ringsemnene til sammen utgjøre 60 studiepoeng. Emnene skal ligge innenfor finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, rettslære og regnskapsførerregelverket eller nært beslektede emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. Kravene til fordypning fordeles slik:

- finansregnskap minimum 15 stp
- skatte- og avgiftsrett minimum 15 stp
- rettslære minimum 7,5 stp
- regnskapsførerregelverket og regnskapsorganisering
- andre profileringsemner

Det er ikke satt krav om et antall studiepoeng innen regnskapsførerregelverket og regnskapsorganisering. Her gjelder utdanningsplanens krav til læringsutbytte.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd oppfylder mastergrad i regnskap og revisjon,

bachelorgrad i regnskap og revisjon, høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning, utdanningskravet uten hinder av bestemmelsene i første ledd.

Dersom utdanningen er avsluttet for mer enn tre år siden, må søker oppfylle etterutdanningskravet i regnskapsførerforskriften § 4-1 for siste treårsperiode. Utdanningen regnes ifølge Finanstilsynet som avsluttet i det kalenderåret den siste nødvendige eksamen for oppfyllelse av utdanningskravet ble avlagt. Etterutdanningen kan enten være oppfylt innen de siste tre årene regnet fra søketidspunktet (dato til dato), eller innen de siste tre hele kalenderårene. Etterutdanningen må dokumenteres i forbindelse med søknad om autorisasjon som regnskapsfører.

Dokumentasjon for regnskapsførerutdanningen skal vise hvordan kravet til profileringsemner er oppfylt. Det kreves ikke slik dokumentasjon fra studiestedet for revisorutdanning som nevnt i § 1-1 annet ledd. Slik utdanning dokumenteres med vitnemål.

Etter regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd oppfylder en mastergrad i regnskap og revisjon, bachelorgrad i regnskap og revisjon, høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning i samsvar med tidligere rammeplaner, utdanningskravet uten hinder av de alminnelige utdanningskravene i første ledd. På grunn av tidligere omlegginger av revisorutdanningen, må en registrert eller statsautorisert revisor dokumentere at utdanningskravet er oppfylt hvis søkeren fikk godkjenning som registrert revisor før 1986 eller godkjenning som statsautorisert revisor før 1995.⁴

Finanstilsynet praktiserer en forenklet behandling av søknader fra registrerte og statsautoriserte revisorer som oppfylder vilkårene i revisorloven § 3-7 for å påta seg oppdragsansvar (ansvarlige revisorer). Finanstilsynet kontrollerer at søkeren oppfylder etterutdanningskravene, ikke tidligere har fått tilbakekalt autorisasjon som regnskapsfører og at det ikke er andre forhold som skulle tilsi at vandelskravet ikke er oppfylt. Kravene til utdanning og praksis prøves ikke særskilt. Vilårene i regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd om minst treårig revisorstudium og i tredje ledd om å oppfylle etterutdanningskravene i regnskapsførerloven, praktiseres ikke overfor ansvarlige revisorer.

³ Se Universitets- og høskolerådets nettsider: www.uhr.no/strategiske-enheter/fagstrategiske-enheter/uhr-okonomi-og-administrasjon/om-uhr-okonomi-og-administrasjon/ (lenke mai 2018).

I forbindelse med endret organisering av Universitets- og høskolerådet, har NRØA fra 2018 skiftet navn til UHR-ØA. UHR-ØA er et nasjonalt fagråd for økonomisk og administrativ utdanning under Universitets- og høskolerådet.

⁴ Kilde: www.finanstilsynet.no/konsesjon/regnskapsforer/autorisasjon-som-regnskapsforer-for-godkjent-revisor/ (lenke mai 2018)

5.2.2 Utvalgets vurderinger

Kompetente regnskapsførere bidrar til kvaliteten i regnskapsføringen og oppdragsgiverens finansielle rapportering. Kravene til utdanning skal sikre at regnskapsfører har det nødvendige teoretiske grunnlag for å kunne utføre de oppgavene som krever autorisasjon som regnskapsfører. Etter forslaget kan en statsautorisert regnskapsfører drive ekstern regnskapsføring i eget navn og utpekes som ansvarlig for oppdrag om regnskapsføring i et regnskapsførerforetak. Med regnskapsføring menes utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og utarbeidelse av årsregnskap, konsernregnskap eller annen pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3 for oppdragsgiver. Se den nærmere omtalen av dette i punkt 3.1 om virksomheten som skal reguleres.

Utdanningsnivået blant autoriserte regnskapsførere har økt siden autorisasjonsordningen ble innført i 1993. Ved innføringen ble det stilt krav om toårig utdanning, men det ble gitt en overgangsordning som medførte at regnskapsførere uten slik høyere utdanning kunne få autorisasjon etter forenklet teorikrav eller avleggelse av en teoprøve. I 2006 ble kravet endret til en treårig bachelorutdanning, men med en overgangsperiode ut 2012 for de som hadde startet et utdanningsløp mot autorisasjon etter tidligere regler. Tabell 5.1 angir utviklingen i utdanningsnivået blant regnskapsførere siden 2004.

Ut over den som er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører, vil regnskapsførerforetakene på samme måte som i dag stå fritt til å benytte personer med annen bakgrunn på regnskapsføreroppdragene. Ved utgangen av 2015 var det i overkant av 15 000 årsverk knyttet til regnskapsføring i regnskapsførerforetakene. Rett under 7 000 av disse var oppdragsansvarlig regnskapsfører.⁵

Som angitt i punkt 5.1.2 mener Utvalget at lovkravene bør sette overordnede rammer for utdanningsgrader og fagsammensetning som gir rom for utvikling av relevante studietilbud. Utvalget anser at den gjeldende ordningen med godkjenning på grunnlag av en bachelorgrad i økonomi og administrasjon med profilering innen regnskapsføring, har fungert godt i så måte. Bachelorgraden i regnskap og revisjon dekker kravene i planen for en bachelorgrad i økonomi og administrasjon. Utvalget viser også til arbeidet med en ny plan for studiet i UHR-Økonomi og administrasjon (UHR-ØA, et fagråd under Universitets- og høyskolerådet). Den nye planen vil sette mindre spesifiserte krav og dermed legge til rette for større fleksibilitet i utdanningen. Utvalget mener ut fra dette at en bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller revisjon og regnskap, fortsatt vil være et egnet utdanningskrav i regnskapsførerloven.

En relevant mastergrad bør også kvalifisere, uavhengig av om den bygger på en bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller en annen bachelor- eller mastergrad. Etter den gjeldende forskriften kan en hvilken som helst mastergrad kvalifisere. Utvalget mener at flere mastergrader kan gi et godt grunnlag for å bli regnskapsfører, men at det bør stilles krav til relevans. Utvalget mener at en mastergrad i økonomi og administrasjon, revisjon og regnskap eller en annen lignende mastergrad bør kunne kvalifisere til autorisasjon som regnskapsfører.

Utvalget foreslår ut fra dette at en statsautorisert regnskapsfører skal ha oppnådd bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad.

⁵ Kilde: Finanstilsynets rapport 31. mars 2017 etter dokumentbasert tilsyn med regnskapsførere i 2016.

Tabell 5.1

Type utdanning	2016	2013	2008	2004
Utdanning ikke tatt ved høyskole	6,8 pst.	8,5 pst.	14,1 pst.	19,6 pst.
Høyere øk. utdanning til og med 2 år	21,2 pst.	23,9 pst.	26,6 pst.	24,7 pst.
Høyere øk. utdanning til og med 3 år	39,2 pst.	34,7 pst.	29,4 pst.	29,0 pst.
Høyere øk. utdanning ut over 3 år	29,5 pst.	29,2 pst.	24,9 pst.	20,8 pst.
Annen høyere utdanning	3,3 pst.	3,7 pst.	5,0 pst.	5,9 pst.

Kilde: Finanstilsynets rapporter etter dokumentbaserte tilsyn i perioden fra 2004 til 2016. Se bit.ly/2B2Ihyk (lenke mai 2018).

Utdanningen bør i tillegg oppfylle minstekrav til fagemner som gir sentral regnskapsførerkompetanse. Disse kravene skal oppfylles som en del av eller som et tillegg til en kvalifiserende bachelor- eller mastergrad. Utvalget foreslår at utdanningen skal omfatte minst 60 studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. Innenfor dette kravet, stilles det spesifikke krav om et minste antall studiepoeng innen følgende fagemner:

- Finansregnskap – tolv studiepoeng. Dette omfatter særlig kravene i regnskapsloven med forskrifter og god regnskapsskikk og i bokføringsloven med forskrifter og god bokførings-skikk.
- Skatte- og avgiftsrett – tolv studiepoeng. Dette omfatter særlig kravene i skatteloven, skattebetalingsloven, skatteforvaltningsloven og merverdiavgiftsloven med forskrifter.
- Foretaksrett – seks studiepoeng. Dette omfatter særlig selskapsrett, men inkluderer også avtalerett, kjøpsrett, konkursrett, arbeidsrett og lignende. Det må kunne forventes at en regnskapsfører har en grunnleggende kompetanse om de regelverk som er særlig viktige for oppdragsgivers virksomhet.
- Regnskapsførerregelverket, regnskapsorganisering og forretningsforståelse – seks studiepoeng. Fagemnet skal gi innsikt i forhold som er nødvendig for å kunne føre regnskapet forsvarlig og anvende profesjonsstandardene. Regnskapsførerregelverket vil omfatte kravene i regnskapsførerloven med forskrifter og god regnskapsføringsskikk, risikostyringsforskriften og hvitvaskingsloven med forskrifter. Regnskapsorganisering vil omfatte organisering og intern kontroll med regnskapsprosessen, og sikter til systematisk bruk av verktøy og fremgangsmåter for å sikre at regnskapet blir ført i henhold til lovens krav. Forretningsforståelse angir at fagemnet skal gi en bredere forståelse for sentrale virksomhetsrutiner mv. som er nødvendig for å ha kontroll på økonomien i et foretak.

De resterende studiepoengene kan oppfylles med ytterligere utdanning innen de nevnte fagemnene eller med beslektede emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører, slik løsningsen også er i gjeldende anbefalt plan for regnskapsførerutdanningen. Forslaget er noe mer fleksibelt enn profileringen i den gjeldende planen, ved at fagemnene vil kunne oppfylles både innenfor den alminnelige delen eller på den mer spesialiserte profileringsdelen av studiet. Det

pågår et arbeid i Universitets- og høyskolerådet ved UHR-ØA med revidering av bachelorplanene. Minstekravene til studiepoeng er tilpasset den mer fleksible innretningen som det legges opp til i den nye planen. Andre emner som utgjør sentral regnskapsførerkompetanse kan for eksempel være verdsettelse, regnskapsanalyse, kommunalt og statlig regnskap, økonomistyring, revisjon og informasjonsteknologi.

Revisorutdanningen dekker det vesentlige av det innholdet som, etter utvalgets forslag, skal kreves for autoriserte regnskapsførere. Også revisorutdanningen omfatter finansregnskap, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. Utdanning i revisjon gir det teoretiske grunnlaget som er nødvendig for å forstå og anvende de kravene som følger av regnskapsførerloven og god regnskapsførings-skikk. Det er særlig kravene til oppdragsutførelsen i Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) som fordrer en slik forståelse. Sammen med utdanning i regnskap og skatt, gir revisjonsfaget en god forståelse for regnskapsrutiner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering som er sentralt i denne sammenhengen, jf. GRFS punkt 5.2 og 5.5 til 5.10. Revisorutdanningen omfatter også rapportering av lovbrudd mv. til ledelsen (GRFS punkt 5.3) og hvitvaskingsreglene (GRFS punkt 5.4). Samlet sett anser Utvalget at revisorutdanningen gir et solid teoretisk grunnlag for å føre regnskap i henhold til gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Utvalget mener at loven bør stimulere til at revisorutdannede går inn i denne bransjen.

Det vises til lovforslaget § 3-1 første til tredje ledd.

Dokumentasjon av utdanningskravet

Utvalget foreslår at utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse fra utdanningsinstitusjon som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Finanstilsynet skal kunne benytte bekreftelsen i søknadsbehandlingen uten ytterligere prøving av om utdanningskravet er oppfylt. Uten bekreftelse vil søkeren ikke få godkjenning. Utdanningsinstitusjon som tilbyr utdanning som gir grunnlag for autorisasjon som regnskapsfører skal utstede bekreftelser som nevnt. Avslag fra utdanningsinstitusjonen på å gi en bekreftelse er enkeltvedtak som etter forslaget skal kunne påklages etter universitets- og høyskoleloven § 5-1. For å sikre mulighet til kostnadsdekning innenfor eksisterende budsjettammer, presiseres det at utdanningsinstitusjonen kan kreve gebyr fra søke-

ren til dekning av utgifter med å utstede bekref- telse og behandling av klage.

Løsningen tilsvarende i det vesentlige den som i dag praktiseres i henhold til anbefalt plan for regnskapsførerutdanningen.⁶

Det vises til lovforslaget § 3-1 fjerde ledd.

Krav til oppdatert kunnskap

Det skjer stadig endringer innenfor de fagområ- dene som regnskapsfører skal beherske for å få autorisasjon, særlig innenfor relevant regelverk. Det taler for at det stilles krav om oppdatert kunns- kap. Utvalget foreslår derfor å videreføre at søke- ren må oppfylle kravene til etterutdanning hvis det er lang tid siden utdanningen er avsluttet.

Dersom den praktiske opplæringen er fullført innen fem år etter fullført utdanning, er det etter utvalgets vurdering ikke nødvendig å sette et til- leggskrav om å oppfylle etterutdanningskravet før godkjenningen. Utvalget foreslår derfor at perio- den utvides fra tre til fem år.

Det vises til lovforslaget § 3-1 femte ledd.

5.3 Nærmere krav til praksis

5.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 4 første ledd nr. 7 skal den som søker om godkjenning som regn- skapsfører ha to års regnskapspraksis i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet. Etter regn- skapsførers forskriften § 1-2 første ledd skal søker ha minst to års relevant regnskapspraksis, hvorav minst ett år hos autorisert regnskapsfører eller autorisert regnskapsførerselskap.

Med relevant regnskapspraksis menes etter § 1-2 annet ledd regnskapsføring etter bokførings- og regnskapslovgivningen, herunder utføring av oppdragsgivers plikter og utarbeidelse av opp- gaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift. Prak- sisen skal omfatte utarbeidelse av minst ett års- regnskap etter regnskapsloven og utarbeidelse av minst ett sett med ligningspapirer etter ligningslo- ven.⁷

Etter § 1-2 tredje ledd likestilles revisjonsprak- sisen hos statsautorisert eller registrert revisor eller

godkjent revisjonsselskap som foretar revisjon av årsregnskap etter revisorloven, med relevant regnskapspraksis etter de alminnelige praksiskra- vene i første og annet ledd. Etter § 1-2 fjerde ledd kan Finanstilsynet godkjenne inntil ett års praksis fra ligningskontroll av næringsdrivende, herunder kontroll av hvorvidt de næringsdrivende oppfyller lov og forskrift på regnskaps- og skatteområdet. Det samme gjelder å forelese på universitet og høyskole i emner som nevnt i § 1-1 første ledd om utdanningskrav. Etter § 1-2 femte ledd kan ett års praksis ikke utgjøre mindre enn 1 600 timer. Prak- sisen må være opparbeidet de siste fem årene. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller godkjenne eldre praksis.

5.3.2 Utvalgets vurderinger

Krav om praksis skal sikre evnen til å anvende teoretisk kunnskap. Praksiskravet skal sikre at en statsautorisert regnskapsfører har tilstrekkelig omfattende og variert praksis som er relevant for utførelsen av oppdrag om ekstern regnskapsfø- ring. Det innebærer utføring av oppdragsgivers regnskapsplikter etter bokføringsloven, regn- skapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen, jf. lovforslaget § 1-2 første ledd og omtalen av virk- somheten som krever autorisasjon i punkt 3.1.2.

Utvalget går i punkt 5.1.2 inn for å differensie- re praksiskravet. Etter forslaget skal en søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutø- velsen. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er rele- vant for yrkesutøvelsen. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 5.3.3.

For å være variert og relevant for yrkesutøvel- sen, må praksisen dekke utføring av regn- skapsplikter som nevnt i lovforslaget § 1-2 første ledd. Både ekstern regnskapsføring i et regn- skapsforetak og intern regnskapsføring i en bedrift vil være relevant praksis. Det samme gjel- der praksis fra revisjon.

Krav til relevans tilsier at en del av praksisen opparbeides i et regnskapsforetak for å sikre regnskapspraksis fra flere typer virksomheter og fra regnskapsføring som er underlagt kravene i regnskapsførerloven, hvitvaskingsloven og finans- tilsynsloven. Utvalget mener at dette må være utgangspunktet.

Det er grunnleggende forskjell mellom revi- sors kontrollfunksjon og regnskapsførers utfø- relse av oppdragsgivers lovbestemte regn- skapsplikter. Mens revisor skal kontrollere regn- skapet i etterkant, skal regnskapsfører ha løpende

⁶ Se www.finanstilsynet.no/konsesjon/regnskapsfører/ personlig-autorisasjon-som-regnskapsfører/ (lenke mai 2018)

⁷ Ved innføringen av skatteforvaltningsloven fra 1. januar 2017 motsvares ligningspapirer av selskapsmelding og skattemeldingen for næringsdrivendes formues- og inn- tektsskatt.

ansvar for å utføre oppdragsgiverens regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Bokføring, lønnsføring og løpende pliktige rapporteringer som a-meldinger og skattemelding for merverdiavgift, innebærer en arbeidsmetodikk som praksis fra revisjon ikke gir trening i. Praksis fra revisjon gir imidlertid spesifikk trening i å se til at regnskapet er ført i samsvar med bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen, og at de nevnte innberetningene er riktig gjennomført. Denne erfaringen er direkte relevant for å sikre oppdragsgiverne at regnskapet blir riktig ført. Videre gir praksis fra revisjon bred erfaring i utarbeidelse av årsregnskaper og næringsoppgaver. Brudd på regnskapsførerloven kan dessuten få betydning også for revisorgodkjenningen. Dette vil ha en betydelig preventiv effekt. I tillegg vil det ikke være tjenlig om revisors adgang til markedet for regnskapsfører tjenester ble hindret gjennom krav om praksis fra et regnskapsforetak, se punkt 5.1.2. Etter Utvalgets oppfatning bør revisjonspraksis fra et revisjonsforetak derfor fortsatt likestilles med praksis fra et regnskapsforetak.

Regnskapsenheter i konsern leverer på mange måter regnskapsføring på samme måte som et regnskapsforetak, og vil måtte ha rutiner mv. som til dels tilsvare det et regnskapsforetak skal ha for å følge god regnskapsføringsskikk. Det kan tilsi at praksis fra en slik enhet likestilles med praksis fra et regnskapsforetak. Slik regnskapsføring er imidlertid ikke underlagt regnskapsførerloven, hvitvaskingsloven og finansstilsynsloven, og er derfor ikke fullt ut sammenlignbar med virksomheten i et regnskapsforetak. Utvalget har kommet til at også personer med praksis fra regnskapsføring i konsern, må ha praksis fra regulert virksomhet.

Utvalget foreslår ut fra dette å videreføre at minst ett år av praksisen skal være opparbeidet i et regnskapsforetak eller et revisjonsforetak. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 5.3.4.

Teoretisk grunnlag fra utdanningen kan gi større utbytte av praksisen, men det kan også være slik at praktisk erfaring før eller under utdanningen gir et større utbytte av utdanningen. Praksisen skal prøve evnen til å anvende teoretisk kunnskap i praksis. Utvalget foreslår derfor at minst ett år av praksisen fullføres etter at utdanningskravet er oppfylt.

Etter Utvalgets syn er kravet om oppdatert utdanning tilstrekkelig til å sikre at søkerne er

faglig oppdatert, se punkt 5.2.2. Utvalget går derfor ikke inn for å videreføre det gjeldende kravet om oppdatert praksis for regnskapsførere.

Utvalget foreslår at departementet i forskrift skal kunne fastsette regler om dokumentasjon av praksisen. Det vises til lovforslaget § 3-2 tredje ledd.

5.3.3 Forslag fra medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas

Medlemmene Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas viser til at et flertall i Utvalget vil øke praksiskravet fra to til tre år. Økningen skal imidlertid bare gjelde for søkere med bachelorgrad. Søkere med mastergrad skal fortsatt ha to års praksis. Vi mener at dagens krav om to års praksis for alle som søker om godkjenning som regnskapsfører, bør videreføres.

Flertallet vil differensiere praksiskravet slik at søkere med bachelorgrad får krav om mer praksis enn søkere med mastergrad. Dette skal brukes som et tiltak for å få flere bachelorutdannede til å ta en relevant mastergrad før de søker om godkjenning som regnskapsfører. Etter flertallets syn vil økt innslag av regnskapsførere med masterutdanning kunne bidra positivt til utviklingen av regnskapsforetakenes tjenester.

Disse medlemmene mener at det ikke er behov for å lovfeste tiltak som skal få flere masterutdannede til å søke om godkjenning som regnskapsfører. En relevant bachelorutdanning med yrkesrettet spesialisering, slik Utvalget foreslår, er en fullt ut tilstrekkelig utdanning for å ta ansvar for alle regnskapsoppdrag.

Disse medlemmene mener at vilkårene i loven ikke bør settes høyere enn nødvendig for å oppnå det ønskede kvalifikasjonsnivået. Etter vår vurdering er et krav om to års praksis tilstrekkelig som grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. Det har ikke fremkommet noe som tilsier at det gjeldende praksiskravet er satt uforsvarlig lavt. Disse medlemmene påpeker at differensiering av praksistiden mellom søkere med bachelorgrad og mastergrad, er ubegrunnet med tanke på tilstrekkelige kvalifikasjoner. En mastergrad gir like lite praktisk erfaring som en bachelorgrad.

Disse medlemmene går på denne bakgrunn inn for at kravet til praksis for å få godkjenning som regnskapsfører, fortsatt skal være to års variert praksis for alle som søker.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 3-2.

5.3.4 Forslag fra medlemmene Elvestad, Irgens, Opsahl, Mokleiv og Winkelman

Medlemmene Elvestad, Irgens, Opsahl, Mokleiv og Winkelman går inn for at søkere med bachelorgrad skal ha minst to av tre års praksis fra et regnskapsforetak.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 3-2.

5.4 Andre vilkår for godkjenning

5.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 4 første ledd skal autorisert regnskapsfører

- være bosatt i en EØS-stat
- ha fast kontorsted i Norge
- være økonomisk vederheftig
- ha ført en hederligandel
- ikke være mindreårig eller fratatt rettslig handleevne etter vergemålsloven
- ha gjennomført utdanning i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet
- ha to års regnskapspraksis i henhold til forskrift som gis av Finanstilsynet

Etter § 4 annet ledd kan Finanstilsynet gi dispensasjon fra kravet til bosted. Finanstilsynet kan også gjøre unntak fra kravet om fast kontorsted i Norge dersom de av regnskapsførers dokumenter som gjelder oppdragsgivere i Norge, oppbevares på et fast sted her i riket på en ordnet og forsvarlig måte. Dokumentene skal være tilgjengelige og tilrettelagt for innsyn av offentlig kontrollmyndighet.

5.4.2 Utvalgets vurderinger

Bosted og fast kontorsted

Kravene til bosted i en EØS-stat og fast kontorsted i Norge skal sikre at regnskapsfører er tilgjengelig for oppdragsgiverne og tilsyn. Etter Utvalgets vurdering ivaretas disse hensynene forsvarlig uten slike krav. Det er tilstrekkelig å stille krav til oppbevaring av regnskapsførers oppdragsdokumentasjon, jf. omtalen i punkt 6.5.2.

Utvalget går ut fra dette ikke inn for å videreføre krav om bosted og fast kontorsted.

Økonomi

Det kan gi økt risiko for at oppdragsgivernes interesser ikke vil bli ivaretatt hvis regnskapsfører

er i en vanskelig økonomisk situasjon. Tillit til regnskapsførerne og autorisasjonsordningen tilsier at det ikke gis autorisasjon til regnskapsførere i økonomiske problemer. Utvalget mener derfor at det fortsatt bør stilles krav til en regnskapsførers økonomi.

Det gjeldende kravet om å være økonomisk vederheftig er oppfylt om regnskapsføreren enten er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller (er likvid) eller at verdien av eiendelene overstiger forpliktelsene. Utvalget mener at regnskapsførerens likviditet er mest relevant, og foreslår i tråd med dette å stramme det gjeldende kravet noe inn.

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører skal være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller. Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd bokstav b.

Vilkår om å være skikket

Utvalget foreslår at det gjeldende vandelskravet erstattes av en mer presis bestemmelse om at godkjenning som statsautorisert regnskapsfører ikke skal gis til personer som er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte.

Utvalget foreslår en viss skjerpelse av vilkårene om å være skikket. Det foreslås en ny bestemmelse om 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. Ved denne vurderingen skal det særlig tas hensyn til om atferden har

- medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner
- bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse
- gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud

Utvalget foreslår at søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd bokstav c og d, og annet ledd.

Rettslig handleevne

Utvalget mener at det fortsatt bør være et krav at statsautorisert regnskapsfører skal ha rettslig handleevne. Etter vergemålsloven § 2 tredje ledd menes med myndige personer, personer som har fylt 18 år og som ikke helt eller delvis er fratatt den rettslige handleevnen.

Utvalget foreslår å videreføre at en statsautorisert regnskapsfører skal være myndig. Det vises til lovforslaget § 3-3 første ledd bokstav a.

5.5 Etterutdanning

5.5.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 5 skal en autorisert regnskapsfører til enhver tid kunne dokumentere tilstrekkelig etterutdanning. Etter regnskapsførerforskriften § 4-1 første ledd er kravet minst 77 timer etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderår. Etterutdanningen skal minst omfatte:

- 21 timer finansregnskap (hvorav minst 7 timer innenfor bokføringsregelverket)
- 21 timer skatterett/avgiftsrett
- 14 timer emner fra regnskapsførerregelverket og god regnskapsføringsskikk
- 7 timer rettslære

De resterende 14 timene kan etter § 4-1 annet ledd utgjøres av emner som nevnt ovenfor, eller av andre obligatoriske emner som inngår i plan for bachelorstudium i økonomi og administrasjon vedtatt av Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning (jf. utdanningskravet i § 1-1 første ledd). En undervisningstime tilsvarer minst 45 minutter, jf. § 4-1 tredje ledd.

Etter § 4-1 fjerde ledd skal regnskapsfører gjennomføre etterutdanningen ved å delta på etterutdanningskurs arrangert av profesjonelle arrangører, eller ved å bestå eksamen på universitet eller høyskole der ett studiepoeng tilsvarer fire timer etterutdanning. Tilsvarende gjelder dersom regnskapsfører kan dokumentere å ha deltatt på minst 75 prosent av undervisningsopplegget til slik eksamen på universitet eller høyskole. Å forelese på kurs eller å undervise i fag på universitet eller høyskole gir uttelling på lik linje som deltakelse, jf. § 4-1 femte ledd.

Ved avvikling av fødselspermisjon utover seks måneder, forlenges fristen for å gjennomføre etterutdanningen med ett år. Finanstilsynet kan i andre særlige tilfeller gi utsettelse av etterutdanningen etter søknad eller godta at denne reduseres.

Regnskapsførerforskriften § 4-2 krever at regnskapsfører ved kursbevis eller tilsvarende dokumentasjon må kunne fremvise en samlet oppstilling over hvordan etterutdanningskravet er oppfylt. Dokumentasjonen skal minst angi navn på den som arrangerer kurset, emneområde, kort beskrivelse av kursets innhold, kursdato og varighet. Regnskapsfører må oppbevare dokumenta-

sjon som viser at kravet til nødvendig etterutdanning er oppfylt for de seks foregående kalenderår. Oppfylging av etterutdanningskravet må kunne dokumenteres fra og med det fjerde året etter at regnskapsfører fikk sin autorisasjon.

Finanstilsynets rundskriv 11/2012 om krav til etterutdanning for regnskapsførere angir nærmere hvordan tilsynet vil praktisere etterutdanningskravene.

5.5.2 Utvalgets vurderinger

Omfang, innhold og form

Utvalget anser at etterutdanning for regnskapsførere også i fremtiden vil være sentralt for å opprettholde et tilstrekkelig høyt nivå av teoretisk kunnskap, faglig dyktighet og verdier. Utvalget anser at økt kompleksitet og hyppige endringer gjør det nødvendig at kravene til etterutdanning legger til rette for mer differensierte etterutdanningsløp tilpasset de faglige behovene til den enkelte regnskapsfører. Etterutdanningen bør gi mulighet for spesialisering og fordypning samtidig som at alle regnskapsførere må oppdatere sin generelle kompetanse. Utvalget mener at det gjeldende minstekravet på 77 timer etterutdanning over tre år fortsatt er et passende nivå, men foreslår at timetallet rundes opp til 80 timer.

De gjeldende kravene til timetall i enkeltfag virker begrensende. Det samme gjelder vektleggingen av etterutdanning i form av kurs med tradisjonell forelesning. Utvalget går derfor inn for mer fleksible krav til innholdet i og formen på etterutdanningen. Det innebærer at det i større grad overlates til den enkelte regnskapsfører å vurdere hvilken etterutdanning vedkommende har behov for og større frihet til også å ta etterutdanning på andre måter enn ved tradisjonelle kurs. Samtidig anser utvalget at det er behov for visse rammer som angir den standarden som forventes og som muliggjør kontroll.

Utvalget anser at de gjeldende kravene til fast timetall etterutdanning innenfor finansregnskap/bokføring, skatterett/avgiftsrett, emner fra regnskapsførerregelverket/god regnskapsføringsskikk og rettslære, ikke legger godt nok til rette for etterutdanning tilpasset den enkelte regnskapsførers behov. Det er ikke nødvendig at alle regnskapsførere i hver løpende treårsperiode skal måtte oppfylle en så stor del av etterutdanningskravet med det fastsatte antallet timer innenfor disse fagområdene. Utvalget går derfor inn for å fjerne krav til et konkret antall timer etterutdanning innenfor enkelte fagemner. Etter forslaget

skal regnskapsførerne imidlertid fortsatt gjennomføre en tilstrekkelig del av etterutdanningen innenfor fagemnene som utgjør sentral regnskapsførerkompetanse – finansregnskap, skatte- og avgiftsrett, foretaksrett og regnskapsføring. All etterutdanning må etter forslaget være innenfor fagkretsen som gir grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. En slik innretning av reglene vil sikre relevans og samtidig åpne for spesialisering og fordypning i større grad enn i dag.

Utvalget går inn for at etterutdanningen i første rekke skal bestå av former for strukturert opplæring. Egenstudier og deltakelse i møter der faglige spørsmål diskuteres skal ikke kunne oppfylle kravet til etterutdanning. I tillegg til deltakelse og å undervise på kurs og forelesninger, skal aktiviteter som tilrettelagte gruppediskusjoner kunne regnes med. Det samme gjelder studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet. En viktig side ved dette er å legge til rette for ulike nettbaserte opplæringsopplegg som gjerne kan kombinere forelesning, gruppediskusjon, gjennomgang av skriftlig studiemateriell og oppgaveløsning. Etterutdanningen vil etter forslaget kunne gjennomføres hos profesjonelle kurs- og e-læringsarrangører, regnskapsførerforetakene selv, offentlige etater eller andre, så lenge opplæringen er strukturert og holder et tilstrekkelig faglig nivå.

Egne aktive bidrag i relevante fagaktiviteter, slik som utarbeidelse av undervisningsopplegg, fagartikler og annet faglig materiale, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid og verv som sensor ved eksamen, bidrar til å opprettholde kompetansen på linje med strukturert opplæring. Slike aktiviteter bør også kunne regnes med som relevant etterutdanning. Det er imidlertid utfordrende å oppnå tilfredsstillende kontroll med at slike aktiviteter utgjør relevant etterutdanning, at de er gjennomført, og å beregne timeantallet på aktivitetene. Ut fra en avveining av fleksibilitet og kontrollbarhet, går Utvalget inn for at slike aktiviteter skal kunne medregnes med inntil 20 timer innenfor hver treårsperiode.

Det kan være rimelig å forlenge treårsperioden for fullføring av etterutdanningskravet i tilfeller der regnskapsføreren blir langvarig syk eller skal ha foreldrepermisjon. I motsatt fall må regnskapsføreren deponere godkjenningen for ikke å bryte reglene, og søke om å få godkjenningen tilbake når vedkommende igjen oppfyller etterutdanningskravet. Det innebærer en byrde. På den annen side tilsier faglig oppdatering for personer som kan ha ansvar for regnskapsføreroppdrag og bruke regnskapsførertittelen, at det ikke gjøres

unntak. Utvalget foreslår at foreldrepermisjon ut over seks måneder skal gi automatisk utsettelse i ett år. Finanstilsynet skal ved enkeltvedtak i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode, kunne tillate et lavere krav til etterutdanning, for eksempel ved langvarig sykdom. Dette er i samsvar med gjeldende rett.

Utvalget foreslår ut fra dette at en statsautorisert regnskapsfører skal gjennomføre minst 80 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av de inneværende og de to foregående kalenderårene. Etterutdanning skal bestå av strukturert opplæring og undervisning innenfor fagkretsen for en utdanning som gir grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. Utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen, skal kunne medregnes med inntil 20 timer. Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at regnskapsføreren fikk godkjenning. Ved avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder, utvides treårsperioden med ett år. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning.

Det vises til lovforslaget 3-4 første til tredje ledd.

Dokumentasjon og administrasjon

Utvalget mener at den enkelte regnskapsføreren må kunne dokumentere etterutdanningen slik at det er mulig å føre kontroll med at kravene er oppfylt. Utvalget anser at kravene til etterutdanning, som i dag, kan følges opp gjennom regnskapsførers egenrapportering i det dokumentbaserte tilsynet og at dokumentasjonen etter forholdene kan kontrolleres i forbindelse med kvalitetskontroll og stedlig tilsyn.

Utvalget foreslår et lovkrav om at etterutdanningen skal dokumenteres. Dokumentasjon for strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen. Etter forslaget skal regnskapsføreren kunne fremvise en samlet oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode med opplysning om antall timer, og om fordeling på de enkelte fagemnene som er nevnt i bestemmelsen om utdanning, og annen etterutdanning. Det fore-

slås at dokumentasjon skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

Det vises til lovforslaget § 3-4 fjerde til syvende ledd.

Kapittel 6

Regnskapsoppdrag

6.1 Aksept og fortsettelse av oppdraget

6.1.1 Gjeldende rett

Et regnskapsforetak velger selv om det vil påta seg et regnskapsoppdrag. Det er avtalefrihet når det gjelder dette, på samme måte som for honorar og andre avtalevilkår.

Forespørsel til tidligere regnskapsfører

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 annet ledd plikter regnskapsfører å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette.

Etter Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) punkt 2.2 skal tidligere regnskapsfører i sin uttalelse minimum opplyse om forhold knyttet til oppdragsutførelsen som innebærer mislighold av oppdragsavtalen eller brudd på krav gitt i eller i medhold av lov. Tidligere regnskapsfører skal etter standarden avgi sin uttalelse uten ugrunnet opphold, normalt innen 14 dager etter mottak av forespørselen fra ny regnskapsfører. Uttalelsen kan gis av tidligere regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten, jf. regnskapsførerloven § 10 tredje ledd. Innholdet i uttalelsen fra tidligere regnskapsfører kan videreformidles til oppdragsgiveren.

Det gjelder ikke noen plikt for en ny regnskapsfører etter regnskapsførerloven til å spørre. Etter GRFS «plikter» imidlertid ny regnskapsfører ved overtagelse av oppdrag fra en annen regnskapsfører, å be om en uttalelse om oppdragsforholdet fra tidligere regnskapsfører. Oppdragsgiver skal orienteres om at en slik uttalelse innhentes. Slik uttalelse skal innhentes før ny regnskapsfører inngår oppdragsavtale med oppdragsgiver. Forespørsel til tidligere regnskapsfører skal likevel ikke skje før oppdragsgiveren har akseptert ny regnskapsførers tilbud om utførelse av regnskapsførertjenester.

Anmodning om uttalelse fra tidligere regnskapsfører kan i henhold til GRFS unnlates dersom ny regnskapsfører har god kunnskap om oppdragsgiver og dennes regnskapsførelse. Det samme gjelder for kortvarige oppdrag, samt for oppdrag med begrenset omfang, der en uttalelse fra tidligere regnskapsfører ikke forventes å ha betydning for oppdragsutførelsen.

Etter standarden skal begge regnskapsførere dokumentere slik korrespondanse i oppdragsdokumentasjonen, enten i form av skriftlig uttalelse eller som notater fra samtale. De vurderinger som i tilfelle medfører at uttalelse fra tidligere regnskapsfører ikke innhentes, skal også dokumenteres i oppdragsdokumentasjonen.

Plikt til å frasi seg oppdraget

Etter regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering.

Melding til Enhetsregisteret

Regnskapsfører skal etter regnskapsførerforskriften § 3-1 første ledd se til at det blir sendt melding til Enhetsregisteret når regnskapsfører påtar seg oppdrag og ved opphør av oppdraget.

Oppdragsnivå og foretaksnivå

Her omtales forutsetninger på oppdragsnivå. Krav til organisering av virksomheten på foretaksnivå er omtalt i kapittel 7.

6.1.2 Utvalgets vurderinger

En hovedbegrunnelse for autorisasjonsordningen i regnskapsførerloven har vært å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå hos regnskapsførere. I tillegg har det

vært et mål å høyne det yrkesetiske nivået blant regnskapsførerne. Det vises til nærmere omtale i punkt 2.1. De gjeldende bestemmelsene om plikt til å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget og plikt til å frasi seg oppdraget, skal støtte opp under yrkesetikken og den offentlige interessen i at regnskapsførere bidrar til regnskapsføring som er i samsvar med lovens krav. Bestemmelsene gir også en beskyttelse for regnskapsfører mot press fra oppdragsgivere om å utarbeide uriktig skatte- og regnskapsrapportering mv.

Regnskapsfører må ivareta oppdragiverens interesser innenfor kravene i lovgivningen. Utvalget mener at dette fortsatt bør støttes gjennom visse lovbestemte forutsetninger for å påta seg og fortsette et oppdrag om regnskapsføring. I den nærmere vurderingen har Utvalget tatt hensyn til at regnskapsførers rolle er å utføre oppdragsgivers plikter etter lovgivningen. Regnskapsfører utøver ikke en kontrollfunksjon.

Utvalget foreslår å videreføre at et regnskapsforetak, før det påtar seg et regnskapsoppdrag, skal be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Det kan imidlertid være tilfeller hvor det ikke er hensiktsmessig eller nødvendig å be om en slik uttalelse. Utvalget mener at det fortsatt bør kunne gis unntak i bransjestandarden, og foreslår at spørreplikten skal kunne fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Den forrige regnskapsføreren skal i tilfelle, uten hinder av taushetsplikten, gi opplysninger som nevnt. Utvalget foreslår at opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det. Det vises til lovforslaget § 5-1 tredje ledd.

Utvalget foreslår at regnskapsfører skal ha plikt til å frasi seg oppdraget hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. I motsetning til den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 3-1 tredje ledd, knyttes ikke plikten til at oppdragsgiver bryter oppdragsavtalen. Det medfører imidlertid ikke noen endring av betydning i de forholdene som kan medføre plikt til å trekke seg. Det vises til lovforslaget § 5-3.

Utvalget anser at det ikke er nødvendig å videreføre en særskilt plikt for regnskapsfører om å se til at opplysning om regnskapsfører blir meldt til Enhetsregisteret. Dette ivaretas av at regnskapsfører har en egeninteresse i å bli registrert for å få nødvendige tilganger i Altinn og avregistrert for

ikke lenger å fremstå som oppdragsgivers regnskapsfører etter at oppdraget er avsluttet.

6.2 Oppdragsansvarlig regnskapsfører

6.2.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven § 6 annet ledd krever at et regnskapsførerselskap i oppdragsavtale som nevnt i § 3 skal utpeke en bestemt autorisert regnskapsfører som ansvarlig regnskapsfører for oppdraget. I enkeltpersonforetak, hvor regnskapsvirksomheten drives på grunnlag av innehavers personlige godkjenning, er innehaver selv ansvarlig for alle regnskapsoppdragene som utføres.

En autorisert regnskapsfører skal etter regnskapsførerloven § 2 annet ledd utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsførings-skikk. Innholdet i oppdragsansvaret må forstås i samsvar med dette. Innenfor oppdraget skal den oppdragsansvarlige følge opp at oppdragsgivers plikter utføres i samsvar med regnskaps- og bokføringslovgivningen og at skattemeldinger mv. utarbeides i henhold til lov eller forskrift, jf. regnskapsførerloven § 2 første ledd. Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) stiller i tråd med dette enkelte krav til oppdragsansvarlig regnskapsførers oppgaver. Dette gjelder særlig gjennomføring av kontroll med kvaliteten i oppdragsutførelsen, inkludert kontroll av medarbeideres arbeid, jf. GRFS kapittel 7.

Den som er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører, har det løpende ansvaret for oppdragsutførelsen og står ansvarlig for det med sin autorisasjon. Finanstilsynet fører tilsyn med at oppdragsansvarlige regnskapsførere oppfyller sine plikter, og tilsynet kan kalle tilbake autorisasjonen hvis regnskapsfører grovt eller gjentatte ganger har overtrådt regnskapsførers plikter etter lov eller forskrifter, jf. regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Kontraktsrettslig står regnskapsførerselskapet ansvarlig overfor oppdragsgiveren for utførelsen av oppdraget, inkludert kontraktsrettslig erstatningsansvar for brudd på oppdragsavtalen. Utpeking av en oppdragsansvarlig regnskapsfører gjør ingen endring i det.

Et eventuelt erstatningsansvar for en oppdragsansvarlig regnskapsfører som har opptrådt uaktsomt, må bygge på profesjonsansvaret. Dette reguleres ikke av bestemmelsen om utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsfører i § 3 eller andre bestemmelser i regnskapsførerloven. Tilsvarende vil et eventuelt straffansvar for en opp-

dragsansvarlig regnskapsfører bero på anvendelsen av den enkelte straffebestemmelsen, og ikke følge direkte av oppdragsansvaret etter regnskapsførerloven § 3.

Styret og daglig leder i regnskapsførerselskapet har i henhold til selskapsrettslige regler et overordnet ansvar for at virksomheten drives i samsvar med reglene i regnskapsførerloven. Daglig leder har i alminnelighet rett til å instruere medarbeidere, inkludert oppdragsansvarlige regnskapsførere, om hvordan arbeidet skal utføres. Daglig leders instruksjonsrett begrenser imidlertid ikke den oppdragsansvarliges ansvar for oppdragsutførelsen, og den oppdragsansvarlige vil være forpliktet til å unnlate å etterkomme instruksjoner som gjør at oppdragene ikke kan utføres i samsvar med lov og god regnskapsførings-skikk. Rammer for forsvarlig oppdragsutførelse bør derfor bygge på en felles forståelse mellom ledelsen i selskapet og de oppdragsansvarlige når disse funksjonene er delt.

6.2.2 Utvalgets vurderinger

Utpeking av en oppdragsansvarlig regnskapsfører skal bidra til å sikre at oppdrag om regnskapsføring utføres i samsvar med lovens krav. Den som utpekes må ha nødvendig godkjenning som sikrer minstekrav til kvalifikasjoner og skikkethet. I tillegg ligger det i utpekingsansvaret at regnskapsforetaket må sørge for at den som utpekes har nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre det aktuelle oppdraget. Krav om at den oppdragsansvarlige må være statsautorisert regnskapsfører, gir grunnlag for tilsynsmessig oppfølging og vedkommende risikerer å få godkjenningen tilbakekalt hvis oppdragene ikke utføres i samsvar med gjeldende lovkrav. Utpeking av en oppdragsansvarlig regnskapsfører reduserer også risikoen for uklarhet om hvem som har ansvaret i et regnskapsforetak med flere statsautoriserte regnskapsførere.

Utvalget mener at det bør fremgå klart av loven at regnskapsforetaket må sørge for at den som utpekes, i tillegg til å være godkjent, har nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre det aktuelle oppdraget. Utvalget anser at det ikke er behov for å beholde et krav om at det må fastsettes i oppdragsavtalen hvem som er utpekt som oppdragsansvarlig. Det er unødvendig og lite hensiktsmessig å måtte endre avtalen ved bytte av oppdragsansvarlig.

Utvalget går inn for at en statsautorisert regnskapsfører skal utpekes som oppdragsansvarlig.

I tråd med Utvalgets forslag om i større grad å regulere regnskapsføring på foretaksnivå, foreslås det at også den som driver regnskapsføring i enkeltpersonforetak skal kunne utpeke en annen som oppdragsansvarlig. Utpeking av en oppdragsansvarlig, begrenser ikke innehaverens eget ansvar etter loven. Hvis ingen andre er utpekt, vil innehaveren være ansvarlig for oppdraget alene.

Forholdet mellom det kontraktsrettslige ansvaret for oppdraget og at den oppdragsansvarlige står ansvarlig for oppdragsutførelsen med sin godkjenning, skal fortsatt være slik det er beskrevet i punkt 6.2.1 ovenfor. Oppdragsansvaret etter lovforslaget er et offentligrettslig ansvar som kan medfører tilsynsmessige reaksjoner. Det kontraktsrettslige ansvaret ligger hos det regnskapsforetaket som er kontraktspart. Erstatnings- og strafferettslig ansvar er uberørt av lovutkastet, og beror i sin helhet på alminnelige erstatningsregler og anvendelse av hver enkelt straffebestemmelse.

Etter Utvalgets oppfatning bør loven inneholde en overordnet bestemmelse om oppdragsansvarlig regnskapsførers ansvar for at oppdraget utføres i samsvar med kravene i bokføringsloven, regnskapsloven og skattelovgivningen og i samsvar med god regnskapsføringsskikk og de øvrige bestemmelsene som gjelder ved utførelsen av regnskapsoppdrag.

Utvalget foreslår ut fra dette at et regnskapsforetak skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag blir overholdt.

Det vises til lovforslaget § 5-1 annet ledd.

6.3 Oppdragsavtale

6.3.1 Gjeldende rett

Skriftlig oppdragsavtale som angir regnskapsførers oppgaver

Etter regnskapsførerloven § 3 første ledd skal autorisert regnskapsfører opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren. I avtalen angis de regnskapsfunksjoner og andre oppdrag som skal utføres av regnskapsføreren, og for hvilken tid oppdraget skal gjelde. Oppdragsavtalen undertegnes av oppdragsgiver og regnskapsfører. Etter annet ledd kan Finanstilsynet kreve at regnskapsfører legger fram oppdragsavtaler for samtlige regnskapsføreroppdrag. Etter tredje ledd kan

Finanstilsynet i forskrift fastsette bestemmelser om krav til navn, adresse og andre opplysninger om oppdragsgiver og regnskapsfører i oppdragsavtale, regnskapsmateriale og andre dokumenter eller oppgaver som regnskapsføreren utarbeider.

Avtalevilkår

Oppdragsutførelsen styres av lovkravene i bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen som gjelder for de oppgavene regnskapsfører utfører for oppdragsgiveren, og dessuten av regnskapsførerlovens krav til god regnskapsføringsskikk. Det vises til omtalen i punkt 6.4 nedenfor.

Partene i oppdragsavtalen – regnskapsføreren eller regnskapsførerselskapet på den ene siden og oppdragsgiveren på den andre siden – står for øvrig fritt til å avtale de nærmere vilkårene for oppdraget, blant annet om honorar, oppsigelse og begrensning av erstatningsansvar.

Mislighold og erstatningsansvar

Alminnelige kontraktsrettslige prinsipper gjelder for partenes rettigheter hvis motparten misligholder avtalen, inkludert rett til heving, prisavslag og erstatning. Her gis det en overordnet omtale av regnskapsførers kontraktsrettslige erstatningsansvar overfor oppdragsgiveren. Det kan ikke utelukkes at regnskapsfører også kan pådra seg et erstatningsansvar overfor tredjeparter som har lidt tap på grunnlag av uaktsomme feil i regnskapsføringen, men det vurderes som mindre praktisk og omtales ikke nærmere her.

En autorisert regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap som ikke utfører oppdraget i henhold til gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk, vil kunne bli erstatningsansvarlig overfor oppdragsgiveren for brudd på oppdragsavtalen. De alminnelige vilkårene for erstatningsansvar i kontraktsforhold vil gjelde. Som angitt bygger erstatningsansvaret på at det foreligger et kontraktsbrudd. De øvrige grunnvilkårene for erstatningsansvar er ansvarsgrunnlag, at det er lidt et tap og at det foreligger adekvat årsakssammenheng mellom ansvarsgrunnlaget og tapet.

Aktuelt ansvarsgrunnlag for oppdrag om regnskapsføring vil være uaktsomhet etter profesjonsansvaret, det vil si at regnskapsfører kan bebreides for misligholdet. Profesjonsansvaret innebærer en streng aktsomhetsnorm.

Avtaleforholdet består mellom den autoriserte regnskapsføreren eller regnskapsførerselskapet som har påtatt seg oppdraget (regnskaps-

foretaket) og oppdragsgiveren. Den som er utpekt som oppdragsansvarlig regnskapsfører har ikke noe eget avtaleforhold til oppdragsgiveren. Regnskapsforetaket er ansvarlig for at oppdraget utføres i henhold til avtalen, og kan bli erstatningsansvarlig overfor oppdragsgiveren hvis oppdraget ikke blir utført i henhold til avtalen. Det er ikke nødvendig å gå veien om arbeidsgiveransvar eller ansvar foretaket måtte ha for feil begått av oppdragsansvarlig partner.

6.3.2 Utvalgets vurderinger

Skriftlig oppdragsavtale som angir regnskapsførers oppgaver

Oppdragsavtalen avgjør om regnskapsføreren har påtatt seg oppgaver for oppdragsgiveren som omfattes av regnskapsførerloven og hvilke av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven mv. som regnskapsføreren i tilfelle har påtatt seg å utføre. Det vises til definisjonen av regnskapsføring i lovforslaget § 1-2 første ledd og omtalen i punkt 3.1. Etter Utvalgets oppfatning er det viktig at dette er tydelig for regnskapsføreren og oppdragsgiveren, og at det kan etterprøves ved tilsyn hvilke lovregulerte oppgaver som regnskapsføreren har påtatt seg å utføre for oppdragsgiveren.

Utvalget foreslår å videreføre at et regnskapsforetak skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i lovforslaget § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde. Det vises til lovforslaget § 5-1 første ledd. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 6.3.3.

Det foreslås å forenkle begrepsbruken ved at oppdrag som gjelder regnskapsføring kalles «regnskapsoppdrag» i loven, jf. definisjonen i lovforslaget § 1-2 annet ledd.

Avtalevilkår, mislighold og erstatningsansvar

Det vises til omtalen i punkt 6.3.1 om avtalevilkår, mislighold og erstatningsansvar. Etter Utvalgets vurdering bør avtalevilkår som ikke fraviker regnskapsførers plikter etter regnskapsførerloven, fortsatt kunne avtales fritt mellom partene. Mislighold, inkludert kontraktsrettslig erstatningsansvar, bør fortsatt reguleres av alminnelige kontraktsrettslige prinsipper. Etter Utvalgets oppfatning faller dette utenfor rammen for regnskapsførerloven, som rammes inn av ordningen for godkjenning av regnskapsførere. Etter Utvalgets syn

er det ikke påkrevd med lovgivning om det kontraktsrettslige for å beskytte partene. Et regnskapsoppdrag er et avtaleforhold mellom profesjonelle parter. Etter Utvalgets vurdering regulerer gjeldende ulovfestet kontraktsrett avtaleforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver på en god måte.

6.3.3 Forslag fra medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen

Medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen mener at det må være en bestemmelse som sikrer klarhet i fullmaktsforholdet. Selv om oppdragsgiver selv driver virksomhet, og derfor ikke er forbruker, er det en rekke oppdragsgivere som ikke har forutsetninger for å følge opp fullmaktsforholdet. En slik bestemmelse som pålegger regnskapsforetaket plikter som innebærer at oppdragsgivers interesser blir ivaretatt, vil bidra til å beskytte oppdragsgiver og til å unngå tvister knyttet til bruk av fullmakt som er uheldig for tilliten til bransjen.

Disse medlemmene foreslår derfor en bestemmelse om at når regnskapsforetaket skal opptre overfor tredjemann på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver. For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten. Regnskapsforetaket skal påse at retten til å benytte fullmakten tilbakekalles når personen ikke lenger skal ha en slik rett.

Disse medlemmene mener at oppdragsavtalen er så sentral at det bør stå i en egen bestemmelse.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til ny § 5-1a.

6.4 Oppdragsutførelsen og god regnskapsføringsskikk

6.4.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven § 2 annet ledd bestemmer at autorisert regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Ut over dette stiller verken regnskapsførerloven eller -forskriften krav til selve oppdragsutførelsen. Krav til hvordan regnskapsføreroppdrag skal utføres følger i stor grad av annen lovgivning, herunder særlig bokførings-, regnskaps-, skatte- og avgiftsregler.

God regnskapsføringsskikk omtales slik i Ot.prp. nr. 44 (2005–2006) punkt 2.3.2:

«Det presiseres at referansen i loven vil gjelde god regnskapsføringsskikk, slik dette oppfattes av dyktige og samvittighetsfulle utøvere av yrket. Det bemerkes imidlertid at den rettslige standarden om god regnskapsføringsskikk i prinsippet kan avvike fra de til enhver tid gjeldende bransjestandarder.

[...]

Standarder utarbeidet av bransjeorganisasjoner som dekker en vesentlig del av regnskapsførere og som krever at medlemmene følger standardene, vil etter departementets forutsetning raskt måtte anses som uttrykk for god regnskapsføringsskikk. [...] En klar forutsetning for dette er likevel at standarden angir krav som er i samsvar med lov og forskrift. En regnskapsførers plikter etter øvrige lov- og forskriftsbestemmelser kan ikke innskrenkes eller settes til side med grunnlag i ulovfestet regnskapsføringsskikk eller utfyllende bransjestandarder.»

God regnskapsføringsskikk som rettslig standard gjelder for autoriserte regnskapsførere som i næring fører regnskap for andre. Standarden gjelder dermed ikke for andre som fører regnskap, for eksempel autoriserte regnskapsførere som er ansatt i interne regnskapsfunksjoner.

Lovkravet om god regnskapsføringsskikk er en rettslig standard som innebærer at innholdet av handlingsnormen fastsettes ut fra en målestokk som ligger utenfor loven (ekstern), og at standarden skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg (dynamisk). Lovkravet refererer til en faktisk eksisterende praksis i profesjonen – 'skikk' – som er anerkjent som god. Innholdet i profesjonsstandarder om god skikk defineres vanligvis som den praksis den dyktige og ansvarsbevisste utøver av yrket legger til grunn.

De tre bransjeforeningene Regnskap Norge, Revisorforeningen og Økonomiforbundet har sammen utviklet en standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS). Den gjeldende standarden har bestemmelser om forutsetninger for å kunne påta seg regnskapsføreroppdrag, oppdragsavtale og fullmakter, oppdragsgivers regnskapsmateriale, oppdragsutførelse, oppdragsdokumentasjon og intern kvalitetskontroll. Bestemmelsene om oppdragsutførelsen er sentrale for å gi innhold til lovkravet om god regnskapsføringsskikk. Bestemmelsene må anses å gi uttrykk for hva som normalt vil anerkjennes som god praksis ved oppdragsutførelsen. Det er gitt egne bestemmelser på områdene fakturering, lønn, betaling, bokføring og årsoppgjør.

6.4.2 Utvalgets vurderinger

Utgangspunktet i gjeldende rett er at regnskapsfører skal utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov. Utvalget mener at dette hovedprinsippet bør videreføres på en tydelig måte. Etter forslaget til § 1-1, jf. § 1-2 første ledd, skal loven regulere adgangen til i næring å påta seg utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3.

Det overordnede kravet til oppdragsutførelsen er at den skal skje i samsvar med gjeldende lovkrav. Gjennom dette styres oppdragsutførelsen av omfattende og til dels detaljert lovgivning i bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Kravet om at regnskapsfører skal utføre oppdrag om regnskapsføring i samsvar med gjeldende lovkrav, bør likevel suppleres av visse krav til hva regnskapsfører må gjøre for at dette skal oppnås.

Utvalget mener at det fortsatt er behov for et krav i loven om å utføre oppdraget i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Utvalget har ikke fått indikasjoner på at denne løsningen ikke har fungert godt. Utvalget mener at regnskapsførerloven fortsatt i stor grad bør overlate detaljregulering av oppdragsutførelsen til god regnskapsføringsskikk. En fordel med denne løsningen er at regelverket blir dynamisk og enkelt å vedlikeholde i takt med utviklingen i næringslivet, regnskapsbransjen, teknologi og annen lovgivning. Utvalget har vurdert om regnskapsførerloven bør stille ytterligere krav til oppdragsutførelsen, ut over at den skal skje i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Regnskapsfører må i stor grad bygge sin oppdragsutførelse på informasjon og dokumentasjon som kommer fra oppdragsgiver, for eksempel faktureringsgrunnlag, lønnsgrunnlag (timelister mv.), kjøpskvitteringer og mottatte inngående fakturaer. For at regnskapsfører skal være i stand til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, må regnskapsfører ta stilling til om den informasjonen og dokumentasjonen som danner grunnlaget for regnskapsføringen er av tilfredsstillende kvalitet. Utvalget anser at overordnede krav som skal ivareta dette bør fremgå av loven. Utvalget foreslår lovkrav om at regnskapsfører skal vurdere sentrale interne rutiner. Hvis regnskapsfører avdekker brudd på bokføringsloven, regnskapsloven eller skatte- og avgiftslovgivningen, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Lovkravene kan i tilfelle utdypes i standard for god regnskapsfø-

ringsskikk (GRFS), jf. gjeldende GRFS punkt 5.2 om vurdering av oppdragsgivers interne rutiner og punkt 5.3 om oppfølging av brudd på oppdragsavtalen eller krav gitt i eller i medhold av lov. Det vises også til at lovforslaget § 5-3 om plikt til å frasi seg oppdraget forutsetter kommunikasjon med oppdragsgiveren i forkant, og at regnskapsfører tar stilling til de av oppdragsgivers forhold som er av betydning for regnskapsoppdraget.

Utvalget foreslår at det fastsettes i loven at regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et oppdrag om regnskapsføring i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk. Det foreslås videre at regnskapsfører skal vurdere de interne rutinene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på lovkrav som nevnt i § 1-2 første ledd, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig. Det vises til lovforslaget § 5-2 første og annet ledd.

6.5 Oppdragsdokumentasjon

6.5.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven har i dag ingen regler om dokumentasjon av oppdragsutførelsen. Det følger imidlertid av regnskapsførerforskriften § 3-2 første ledd at regnskapsfører skal kunne dokumentere hva som er utført for hver enkelt oppdragsgiver. Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler skal kunne fremlegges.

Oppdragsdokumentasjonen skal etter annet ledd som hovedregel oppbevares i fem år etter utløpet av regnskapsåret (reduert fra ti til fem år fra og med regnskapsåret 2017 ved forskrift 6. april 2017 nr. 454). Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler skal imidlertid oppbevares i 10 år. Regnskapsførervirksomhetens eksemplarer av periodiske regnskaper og avstemningsdokumentasjon trenger ikke oppbevares lenger enn i to år.

Bestemmelsens tredje ledd krever at dokumentasjonen skal oppbevares i samsvar med bokføringsforskriften § 7-1 om oppbevaringsmedium og § 7-2 om sikkerhetskopi.

Regnskapsførerforskriftens krav om oppbevaring av oppdragsdokumentasjon utdypes i standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) kapittel 6, som inneholder nærmere føringer både for formål, innhold, tilgang og oppbevaring.

6.5.2 Utvalgets vurderinger

Hensiktsmessig dokumentasjon av oppdrag om regnskapsføring bidrar til å sikre at oppdragene utføres forsvarlig. Oppdragsdokumentasjonen skal skape notoritet og gi grunnlag for å etterprøve oppdragsutførelsen ved intern og ekstern kvalitetskontroll og tilsyn. Utvalget foreslår at regnskapsfører skal dokumentere oppdrag om regnskapsføring på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk og de øvrige bestemmelsene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag.

Oppbevaringstiden for oppdragsdokumentasjon ble redusert fra ti til fem år fra og med regnskapsåret 2017. Endringen var en tilpasning til at oppbevaringstiden for oppdragsgivernes regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 annet ledd ble redusert fra ti til fem år i 2014. Regnskapsfører må imidlertid fortsatt oppbevare kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler i minst ti år. Begrunnelsen var at det at regnskapsfører har tatt opp et forhold overfor den regnskapspliktige eller skattepliktige og hva som er påpekt, i seg selv kan være av betydning i skattesaker eller i andre saker knyttet til bekjempelse av økonomisk kriminalitet.¹ Etter Utvalgets syn er avveiningen av hensynene til å begrense kostnadene med oppbevaring og bekjempelse av skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet gjort i forbindelse med at oppbevaringskravet i bokføringsloven ble redusert. Regnskapsførers oppbevaringsplikt bør tilsvare oppdragsgivernes plikt til å oppbevare sitt regnskapsmateriale. Ti års oppbevaring av deler av oppdragsdokumentasjonene har i tillegg den konsekvens at regnskapsførerne må ha et system som sikrer at slik korrespondanse med oppdragsgiverne holdes adskilt fra den øvrige oppdragsdokumentasjonen for at den skal kunne slettes eller makuleres etter fem år. Det bør ikke settes krav til å oppbevare deler av regnskapsførers oppdragsdokumentasjon lenger enn fem år. Forslag fra et mindretall i Utvalget om

fortsatt ti års oppbevaring av deler av oppdragsdokumentasjonen, er omtalt i punkt 6.5.3.

Kravet til oppbevaring av oppdragsdokumentasjon innebærer at regnskapsfører må sørge for at dokumentasjonen blir oppbevart forsvarlig slik at den er tilgjengelig for regnskapsfører og ekstern kontroll i hele oppbevaringstiden. Utvalget mener at dette ikke er nødvendig å presisere særskilt i regnskapsførerloven.

Utvalget foreslår at regnskapsførers oppdragsdokumentasjon skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. Det vises til lovforslaget § 5-2 tredje ledd.

6.5.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Sivertsen og Aarvold

Utvalget foreslår at hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på lovkrav som nevnt i § 1-2 første ledd – bokføringsloven, regnskapsloven eller regnskapsrapportering etter skatte- og avgiftslovgivningen – skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

Medlemmene Bamle, Elvestad, Sivertsen og Aarvold mener at oppbevaringstiden for slik skriftlig kommunikasjon mellom regnskapsfører og oppdragsgiver skal være ti år. Dette er i samsvar med gjeldende rett. Disse medlemmene viser til at denne dokumentasjonen kan være viktig i erstatningssaker, straffesaker og skattesaker. Det er også viktig for bostyrere at ikke fristen for oppbevaring av denne kommunikasjonen mellom regnskapsforetaket og oppdragsgiver reduseres fra ti til fem år. Det vil normalt ikke være et omfattende skriftlig materiale som skal oppbevares, og oppbevaringen skjer normalt elektronisk. Å skille denne lovpliktige kommunikasjonen fra annen regnskapsdokumentasjon, vil heller ikke skape særlige problemer. Regnskapsforetaket som oppbevarer regnskapsmateriale for oppdragsgiver vil uansett måtte vurdere om noe av materialet må oppbevares i ti år fordi det følger av bokføringsloven.

Disse medlemmene mener at kravet til dokumentasjon skal tas inn i en egen bestemmelse i loven.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til ny § 5-2a.

¹ Høring – Forslag om reduksjon av oppbevaringstiden for regnskapsførers oppdragsdokumentasjon (høringsbrev fra Finanstilsynet 28. oktober 2016).

Kapittel 7

Organisering av virksomheten

7.1 Organisering og kvalitetsstyring

7.1.1 Gjeldende rett

Regnskapsførerloven inneholder ikke særskilte regler om rutiner for kvalitetsstyring eller organisering av virksomheten for øvrig.

For regnskapsførerselskaper følger visse krav av selskapslovgivningen avhengig av selskapsformen:

- Etter aksjeloven § 6-12 skal styret sørge for forsvarlig organisering av virksomheten. Styret skal i nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet, og kan fastsette retningslinjer for virksomheten. Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret iverksetter de undersøkelser det finner nødvendig for å kunne utføre sine oppgaver. Etter § 6-14 skal daglig leder sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte.
- Etter selskapsloven § 2-13 skal styret, i ansvarlig selskap som har et styre, særlig påse at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte. Ansvarlig selskap kan ha en daglig leder, som i tilfelle også skal påse at formuesforvaltningen er ordnet på betryggende måte, jf. selskapsloven § 2-18.
- Tilsvarende regler følger av annen selskapsrettslig lovgivning.

Standarden for god regnskapsføringsskikk (juni 2014, sist endret juni 2017) har enkelte bestemmelser om forutsetninger for å kunne påta seg et regnskapsføreroppdrag.

Etter standarden punkt 2.1 om rutiner og intern kontroll, skal regnskapsførervirksomheten drives forsvarlig, og til enhver tid ha nødvendige interne rutiner som sikrer at oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov etterleves, samt at

oppdragsgiveres og regnskapsførervirksomhetens egne interesser ivaretas. Rutinene skal være nedfelt skriftlig hvis dette er viktig for å sikre gjennomføring. Regnskapsførervirksomheten skal kunne begrunne hvorfor interne rutiner, intern kontroll og opplegget for oppdragsutførelse for øvrig anses forsvarlig.

I et forklaringspunkt i tilknytning til dette, står det at regnskapsførervirksomheten bør søke å ha ensartede rutiner for samtlige oppdragsgivere. Antall medarbeidere, medarbeidernes kompetanse og oppdragenes kompleksitet er faktorer som bør tas hensyn til ved etablering og dokumentasjon av interne rutiner og intern kontroll. Også i regnskapsførervirksomheter med få eller ingen ansatte er det viktig at interne rutiner dokumenteres, og de bør derfor nedfelles skriftlig. Dette reduserer blant annet sårbarhetsrisikoen dersom oppdragsansvarlig regnskapsfører settes ut av stand til å delta i arbeidet. I små regnskapsførervirksomheter med få ansatte og enkle oppdrag og systemer, vil rutinebeskrivelsene kunne være enklere og mer kortfattet enn i større regnskapsførervirksomheter med flere ansatte og mer kompliserte oppdrag og systemer.

Standarden punkt 2.5 og 2.6 krever at regnskapsførervirksomheten skal ha tilstrekkelig kapasitet og kompetanse til å utføre sine oppdrag i samsvar med oppdragsavtaler og krav gitt i eller i medhold av lov.

Etter standarden punkt 2.8 om program- og maskinvare, skal regnskapsførervirksomheten ha lovlig bruksrett til all programvare som benyttes i virksomheten (2.8.1). Programvare som regnskapsførervirksomheten benytter under oppdragsutførelsen skal være oppdatert, slik at krav gitt i eller i medhold av lov kan overholdes (2.8.4).

Regnskapsførervirksomheten skal sørge for betryggende sikring av program- og maskinvare mot urettmessig tilgang, endring, sletting, tap og ødeleggelse av data (2.8.5). Det skal gjennomføres tiltak som gir betryggende sikring av integritet, tilgjengelighet og konfidensialitet knyttet til lagrede data. Regnskapsførervirksomheten skal

ha en oppdatert og testet beredskapsplan for å kunne håndtere vesentlige driftsavbrudd knyttet til program- og maskinvare.

Når eksterne leverandører velges for drift av virksomhetskritisk IKT for regnskapsførervirksomheten, skal det i avtale med leverandøren sikres at regnskapsførervirksomheten oppfyller krav til informasjonsbehandling, dokumentasjon, oppbevaring og drift gitt i eller i medhold av lov (2.8.6). Avtalen skal sikre at regnskapsførervirksomheten gis rett til å kontrollere de av leverandørens aktiviteter som er knyttet til avtalen, samt sikre håndtering av taushetsbelagt informasjon. Det skal videre avtales at de som fører tilsyn med regnskapsførervirksomheten gis tilgang til opplysninger fra og tilsyn med leverandøren der disse finner det nødvendig som ledd i tilsynet med regnskapsførervirksomheten. Det skal fremgå av avtalen hvor oppdragsgiveres regnskapsmateriale og regnskapsførervirksomhetens oppdragsdokumentasjon oppbevares (hvor fysiske oppbevaringsmedier befinner seg). Regnskapsførervirksomheten skal der det er aktuelt informere oppdragsgivere om hvor deres regnskapsmateriale oppbevares.

7.1.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at det bør lovfestes visse overordnede krav til å organisere seg slik at det blir trygghet for at de regnskapsoppdragene et regnskapsforetak påtar seg, utføres i samsvar med gjeldende lovkrav i bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen. Dette definerer kvalitet i utførelsen av de lovregulerte oppgavene i et regnskapsforetak. For å oppnå dette må regnskapsforetaket ha forsvarlig kvalitetsstyring.

Utvalget foreslår en bestemmelse om at regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag, i tråd med det som allerede følger av GRFS punkt 2.5 og 2.6.

Utvalget foreslår videre en egen bestemmelse i loven om at regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag. Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. Forslaget må ses i sammenheng med at alle regnskapsforetak etter Utvalgets forslag skal følge risi-

kostyringsforskriften, jf. omtalen i punkt 7.2 nedenfor. Det vises til lovforslaget § 4-1 annet ledd.

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen. Det sikrer at vedkommende har god kunnskap om de særskilte reglene som gjelder for regnskapsforetak. Bestemmelsen begrenser ikke ansvaret eller myndigheten til daglig leder eller styret i et regnskapsselskap. Det vises til lovforslaget § 4-1 tredje ledd.

Utvalget mener at det er hensiktsmessig at standarden for god regnskapsføringsskikk gir visse retningslinjer om forsvarlig organisering av virksomheten for å sikre kvalitet i oppdragsutførelsen. Det vises til omtalen av den gjeldende standarden i punktet ovenfor. Det foreslåtte lovkravet gir grunnlag for dette.

Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 7.1.3.

7.1.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad og Irgens

Medlemmene Bamle, Elvestad og Irgens mener at lovkravet om kvalitetsstyring må angis mer utfyllende enn det som er flertallets forslag. Kvalitetssvikt er en sentral risiko i et regnskapsforetak, og det må sikres at de tiltakene som iverksettes for å redusere denne risikoen virker etter sin hensikt. At plikten til å se til at kvalitetsstyringen virker etter sin hensikt og til å utbedre eventuelle svakheter synliggjøres i lovteksten, vil bidra til å oppnå formålet med kravet om kvalitetsstyring.

At regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle de kravene som gjelder for utføring av oppdrag er helt nødvendig for å kunne kontrollere at kvalitetsstyringen er forsvarlig. Dette gjelder enten kontrollen utføres av Regnskap Norge, Revisorforeningen eller Finanstilsynet. Å fastsette et krav til kvalitetsstyring som ikke lar seg kontrollere og håndheve er lite hensiktsmessig.

Disse medlemmene mener at bestemmelsen om kvalitetsstyring bør suppleres med krav om at regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virket etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter. Det må også kreves at regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i lovens kapittel om regnskapsoppdrag.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 4-1.

7.2 Risikostyringsforskriften

7.2.1 Gjeldende rett

Forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll (risikostyringsforskriften) gjelder for regnskapsførerselskaper, jf. forskriften § 1 nr. 11. Etter standarden for god regnskapsføringsskikk (juni 2014, sist endret juni 2017) punkt 2.1, skal regnskapsførerselskaper ha risikostyring og internkontroll som minst tilfredsstillende kravene i risikostyringsforskriften.

Forskriften gjelder ikke for tilsynspliktig virksomhet som drives i enkeltpersonforetak. I et forklaringspunkt til punkt 2.1 i standarden for god regnskapsføringsskikk, står det at risikostyringsforskriften kun gjelder regnskapsførerselskaper, men også enkeltpersonforetak bør gjennomføre risikostyring og internkontroll som beskrevet i forskriften § 6 og § 7.

Etter risikostyringsforskriften § 2 skal foretakene tilpasse risikostyringen og internkontrollen etter arten, omfanget av og kompleksiteten i foretakets virksomhet.

Etter § 3 skal styret påse at foretaket har hensiktsmessige systemer for risikostyring og internkontroll, herunder

- at det er klar ansvarsdeling mellom styret og daglig ledelse fastsatt i instruks for styret og daglig leder
- at foretaket har en klar organisasjonsstruktur
- fastsette mål og strategi for foretaket, samt overordnede retningslinjer for virksomheten, hvor det skal fremgå hvilken risikoprofil foretaket skal ha, samt hvilke risikorammer som gjelder der hvor dette er relevant
- fastsette prinsipper for risikostyring og internkontroll for foretaket som helhet og innenfor hvert enkelt virksomhetsområde
- påse at risikostyringen og internkontrollen blir etablert i samsvar med lover og forskrifter, vedtekter, pålegg fra Finanstilsynet og retningslinjer gitt av styret til administrasjonen, blant annet gjennom behandling av rapporter utarbeidet i henhold til § 8 og kapittel 4
- påse at risikostyringen og internkontrollen er gjennomført og overvåket, blant annet gjennom behandling av rapporter utarbeidet i samsvar med § 8 og kapittel 4
- avgjøre om foretaket skal ha internrevisjon i samsvar med § 9
- evaluere sitt arbeid og sin kompetanse knyttet til foretakets risikostyring og internkontroll minimum årlig

Etter § 4 skal daglig leder

- sørge for å etablere en forsvarlig risikostyring og internkontroll på basis av en vurdering av aktuelle risikoer etter retningslinjer fastsatt av styret
- løpende følge opp endringer i foretakets risikoer, og påse at foretakets risikoer er forsvarlig ivaretatt i samsvar med styrets retningslinjer
- gi styret relevant og tidsriktig informasjon som er av betydning for foretakets risikostyring og internkontroll, herunder informasjon om nye risikoer
- påse at foretakets risikostyring og internkontroll er dokumentert
- påse at risikostyringen og internkontrollen blir gjennomført og overvåket på en forsvarlig måte

Etter § 5 har foretaket ansvar for risikostyring og internkontroll også der deler av virksomheten er utkontraktert. Det skal foreligge en skriftlig avtale som sikrer dette. Avtalen må sikre at foretaket gis rett til innsyn i og kontroll med utkontraktert virksomhet. Avtalen skal etter annet ledd sikre at Finanstilsynet gis tilgang til opplysninger fra og tilsyn med virksomheten der Finanstilsynet finner det nødvendig. Foretaket skal etter tredje ledd sørge for at organisasjonen besitter tilstrekkelig kompetanse til å håndtere utkontrakteringsavtalen.

Foretaket skal etter § 6 løpende vurdere hvilke vesentlige risikoer som er knyttet til virksomheten. Ved endringer eller etablering av produkter og rutiner av vesentlig betydning skal en slik risikovurdering foreligge før virksomheten igangsettes. Etter annet ledd skal det minst én gang årlig foretas en gjennomgang av vesentlige risikoer for alle virksomhetsområder med utgangspunkt i definerte mål og strategier for virksomheten. Det skal for alle virksomhetsområder foretas en systematisk vurdering av om foretakets risikostyring og internkontroll er tilstrekkelig for å håndtere foretakets identifiserte risikoer på en forsvarlig måte.

Etter § 7 om gjennomføring av internkontrollen skal ledere på alle vesentlige virksomhetsområder løpende vurdere gjennomføringen av internkontrollen. Etter annet ledd skal det minst én gang årlig foretas en oppsummerende vurdering av om internkontrollen har vært gjennomført på en tilfredsstillende måte.

Etter § 8 om dokumentasjon og rapportering skal vurderingene etter § 6 annet ledd og § 7 annet ledd dokumenteres. Et sammendrag med konklusjoner om risikosituasjonen og om det er

behov for nye tiltak skal foreligge for det enkelte virksomhetsområdet. Etter annet ledd skal daglig leder minst én gang årlig utarbeide en samlet vurdering av risikosituasjonen som skal forelegges styret til behandling. Dokumentasjonen skal oppbevares i minst tre år og være tilgjengelig for Finanstilsynet (jf. fjerde ledd).

Etter § 10 skal styret i foretak hvor det ikke er etablert internrevisjon sørge for at foretakets valgte revisor avgir en årlig bekreftelse til styret om

- det er foretatt risikovurderinger i henhold til § 6 annet ledd
- det er foretatt vurderinger i henhold til § 7 annet ledd
- det foreligger dokumentasjon i samsvar med § 8
- foretakets rutiner sikrer at den samlede vurdering av risikosituasjonen som er forelagt styret, jf. § 8 annet ledd, bygger på de risikovurderinger som er foretatt

Etter § 11 kan Finanstilsynet i særlige tilfeller gjøre unntak fra bestemmelsene i risikostyringsforskriften.

7.2.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget foreslår å videreføre at regnskapselskaper skal følge reglene i risikostyringsforskriften.

Utvalget har i NOU 2017: 15 foreslått at grunnleggende krav til risikostyring i risikostyringsforskriften, også skal gjelde for tilsynsenheter som driver virksomheten i enkeltpersonforetak. Dette forslaget gjelder både for revisorer og statsautoriserte regnskapsførere. Etter forslaget skal det samme gjelde for regnskapselskap med kun én oppdragsansvarlig regnskapsfører. Forslaget omfatter kravene i forskriften § 6 første ledd, jf. § 8, om at foretaket løpende skal vurdere hvilke vesentlige risikoer som er knyttet til virksomheten og dokumentere vurderingen.

Det vises til Utvalgets forslag i NOU 2017: 15 punkt 26.3.3 og omtalen i punkt 10.2.4. Det foreslås imidlertid tekniske tilpasninger til terminologien i forslaget til ny regnskapsførerlov.

7.3 Pliktig ansvarsforsikring

7.3.1 Gjeldende rett

Det gjelder ikke lovkrav om plikt til å ha ansvarsforsikring eller stille annen form for sikkerhet for autoriserte regnskapsførere eller regnskapsførerselskaper. Regnskap Norge har en foreningsbe-

stemt plikt til å ha ansvarsforsikring for regnskapsforetak som er medlem i foreningen.

7.3.2 Utvalgets vurderinger

Etter Utvalgets oppfatning må lovbestemt plikt til å tegne ansvarsforsikring eller stille annen form for sikkerhet for mulig erstatningsansvar, ha en særskilt begrunnelse ut over det at virksomheten er underlagt særskilt regulering og tilsyn. For foretak som oppbevarer kunders midler som del av den regulerte virksomheten, slik som banker, forsikringsselskaper, verdipapirforetak, eiendomsmeglere, inkassoforetak og advokater, tilsier formålet med reguleringen at det stilles krav om sikring av midlene. Dette er ikke en del av den regulerte virksomheten til regnskapsførere.

Regnskapsforetaket står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for at oppdraget utføres i henhold til det som er avtalt, inkludert at oppdragsgiverens regnskapsplikter etter bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen er ivaretatt. Oppdragsgiverens kreditorer eller andre tredjeparter vil i utgangspunktet ikke kunne bygge noe erstatningskrav mot en regnskapsfører som følge av feil i utføringen av et regnskapsoppdrag. Regnskapsfører må i tilfelle ha påtatt seg forpliktelser ut over det som reguleres i regnskapsførerloven.

Det vises til Utvalgets vurdering av avtalevilkår, mislighold og erstatningsansvar i punkt 6.3.2:

«Etter Utvalgets syn er det ikke påkrevd med lovgivning om det kontraktsrettslige for å beskytte partene. Et regnskapsoppdrag er et avtaleforhold mellom profesjonelle parter. Etter Utvalgets vurdering regulerer gjeldende ulovfestet kontraktsrett avtaleforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver på en god måte.»

Dette inkluderer etter Utvalgets syn eventuell forsikringsdekning. Både store og små oppdragsgivere har reell mulighet til å ta hensyn til regnskapsførerens forsikringsdekning. Etter Utvalgets syn er det ikke godtgjort et behov for å beskytte oppdragsgivere gjennom lovfestet forsikringsplikt, som er tilstrekkelig til å forsvare de begrensningene det setter på avtalefriheten og de kostnadene det vil medføre. Det inkluderer hensynet til å bevare tilliten til regnskapsførere.

Utvalget mener ut fra dette at det ikke bør innføres plikt for regnskapsforetak eller statsautoriserte regnskapsførere til å ha ansvarsforsikring for mulig erstatningsansvar som følge av feil i utførin-

gen av regnskapsoppdrag. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 7.3.3.

7.3.3 Forslag fra medlemmet Sivertsen

Utvalgets flertall mener at det ikke skal fastsettes en plikt i loven til å tegne ansvarsforsikring, se punkt 7.3.2. De fleste regnskapsforetak vil ha tegnet ansvarsforsikring, blant annet fordi det er en medlemsforpliktelse i bransjeorganisasjon. Behovet for å tegne ansvarsforsikring vil inngå i plikten til å vurdere risikoene i virksomheten og hvilke risikoreduserende tiltak som anses som nødvendige.

Medlemmet Sivertsen mener det skal lovfestes et krav om ansvarsforsikring som dekker tap oppdragsgiverne påføres som følge av feil og mangler i utføringen av regnskapsoppdrag. Regnskapsførerloven skal sikre at regnskapsforetaket ivaretar oppdragsgivers forpliktelser etter lov og forskrift innenfor det som er gyldig avtalt. Dersom regnskapsforetaket svikter i utføringen av oppdraget, er det uheldig dersom regnskapsforetaket ikke er i stand til å gjøre opp for det tapet oppdragsgiver blir påført. Selv om det i praksis vil bli tegnet ansvarsforsikring, vil et lovkrav bidra til å underbygge tilliten til regnskapsførerbransjen. Dette medlemmet foreslår en bestemmelse om ansvarsforsikring som langt på vei tilsvarende den som ble foreslått av et mindretall i Utvalget i utredningen om ny revisorlov, jf. NOU 2017: 15 punkt 26.4.11.

Dette medlemmet viser til sitt forslag til ny § 4-3 om ansvarsforsikring.

7.4 Taushetsplikt og opplysningsplikt

7.4.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 10 første ledd har regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av eller i medhold av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere kan ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre. Etter sjettede ledd gjelder taushetsplikten også etter at oppdraget er avsluttet. Regnskapsførerloven § 10 annet til femte ledd gjør enkelte unntak fra taushetsplikten.

Etter § 10 annet ledd kan en regnskapsfører som foretar kontroll av en annen regnskapsførers regnskapsføreroppdrag, i forbindelse med denne kontrollen gis opplysninger og dokumentasjon

uten hinder av den andre regnskapsførers taushetsplikt. Taushetsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for den regnskapsfører som foretar kontrollen. Etter § 10 tredje ledd kan regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten, gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsføreroppdraget.

Etter § 10 fjerde ledd er den lovbestemte taushetsplikten eller avtalt taushetsplikt ikke til hinder for at regnskapsfører kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for en domstol eller for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Etter femte ledd kan regnskapsfører videre underrette politiet dersom det i forbindelse med regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

7.4.2 Utvalgets vurderinger

Taushetsplikt og behandling av taushetsbelagte opplysninger

Etter Utvalgets syn bør tillitsforholdet mellom regnskapsfører og oppdragsgiver fortsatt beskyttes av lovbestemt taushetsplikt. Hensynet til å unngå skade for oppdragsgiver ved at fortrolig informasjon kommer ut, interessevernet, har vekt som en del av dette. Tilliten til regnskapsførers fortrolighet svekkes ikke dersom regnskapsfører får relevant samtykke til å gi opplysningene videre. Taushetsplikten bør derfor ikke gjelde når det foreligger samtykke.

Samtidig tilsier andre viktige hensyn at taushetsplikten ikke kan være absolutt. Det vises til omtalen nedenfor av opplysningsplikt og unntak fra taushetsplikten.

For at beskyttelsen av tillitsforholdet skal være effektiv, er det nødvendig at alle som blir kjent med opplysninger som skal beskyttes av taushetsplikten, bevarer taushet om det de får vite. Taushetsplikten må omfatte både den oppdragsansvarlige regnskapsføreren, medarbeidere som benyttes på oppdraget, andre medarbeidere i regnskapsforetaket, samt ledere og styremedlemmer. Det foreslås at taushetsplikten også skal omfatte regnskapsforetaket, slik det er fastsatt for finansforetak i finansforetaksloven § 16-2 og foreslått for revisjonsselskaper i NOU 2017: 15, jf. lovforslaget § 10-1. Et selskap handler gjennom de personene som opptre på vegne av det. Taushetsplikt på foretaksnivået innebærer et ansvar for å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til

taushetsbelagte opplysninger i IKT-systemene og på andre måter. Taushetsplikten må etter utvalgets vurdering også omfatte personer utenfor regnskapsforetaket som benyttes på foretakets oppdrag.

Utvalget anser at en presisering av at taushetsplikten gjelder overfor uvedkommende, vil gjøre det tydeligere at informasjonsdeling som er nødvendig for å utføre oppdrag og drive virksomheten forsvarlig, er i samsvar med loven. En slik presisering gir også et signal om at regnskapsfører ved overholdelsen av opplysningsplikt og benyttelse av unntak fra taushetsplikten, må sikre at det er rette vedkommende som mottar opplysninger. Utvalget legger også vekt på at et slikt forbehold er vanlig i andre lover. Utvalget foreslår ut fra dette en presisering av at taushetsplikten gjelder overfor uvedkommende. Revisor må ha full adgang til å gjøre de undersøkelser revisoren finner nødvendig for revisjonen. Plikten for det reviderede foretaket til å gi revisor slik adgang, er presisert i revisorloven § 5-2 tredje ledd og Utvalgets lovforslag i NOU 2017: 15 § 2-2. Revisor skal ikke anses som uvedkommende etter bestemmelsen.

For å ivareta formålet må taushetsplikten også gjelde etter at oppdraget er avsluttet. Det foreslås å videreføre et slikt krav.

Utvalget foreslår at et regnskapsforetak skal ha plikt til å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med regnskapsforetakets virksomhet, med mindre regnskapsfører etter gjeldende lovkrav enten har plikt eller er gitt adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger. Taushetsplikten skal gjelde tilsvarende for tillitsvalgte og ansatte, og for andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets oppdrag om regnskapsføring. Taushetsplikten skal ikke være til hinder for at regnskapsforetaket eller oppdragsansvarlig regnskapsfører gir opplysninger etter samtykke fra den som opplysningene gjelder. Taushetsbelagte opplysninger skal ikke kunne utnytted i egen virksomhet

eller i tjeneste eller arbeid for andre. Taushetsplikten skal gjelde også etter at oppdraget er avsluttet.

Det vises til lovforslaget § 4-2 første til fjerde og niende ledd.

Unntak fra taushetsplikten

Utvalget går inn for å videreføre de gjeldende unntakene fra taushetsplikten i regnskapsførerloven. Taushetsplikten skal ikke være til hinder for å gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsoppdraget. Regnskapsfører skal uten hinder av taushetsplikt kunne gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en statsautorisert regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag. Den som foretar kontrollen underlegges samme taushetsplikt. Regnskapsfører skal uten hinder av taushetsplikt kunne underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling. Taushetsplikten skal heller ikke være til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Det vises til lovforslaget § 4-2 femte til åttende ledd.

Opplysningsplikt

Regnskapsførers plikt til å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget, er omtalt i punkt 6.1.2 om forutsetninger for å påta seg oppdraget.

Autoriserte regnskapsførere er rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven § 4 annet ledd nr. 2, og er underlagt plikten etter § 18 til å melde mistenkelige transaksjoner til Økokrim. Det vises også til Finansdepartementets forslag til ny lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering i Prop. 40 L (2017–2018).

Kapittel 8

Tilsyn

8.1 Gjeldende rett

Finanstilsynets tilsyn

Autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper er underlagt tilsyn av Finanstilsynet etter finansstilsynsloven § 1 første ledd nr. 18, jf. § 2 første ledd.

Tilsynet skal sørge for at foretak under tilsyn virker på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med den lovgivningen som ligger til grunn for foretakenes opprettelse, formål og vedtekter, jf. finansstilsynsloven § 3 første ledd. For autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper innebærer dette særlig at de, i samsvar med regnskapsførerloven og god regnskapsføringsskikk, følger bokføringsloven, regnskapsloven og skatte- og avgiftslovgivningen i utførelsen av sine oppdrag.

Etter finansstilsynsloven § 3 annet ledd skal tilsynet granske regnskaper og andre oppgaver fra foretakene som er under tilsyn. Tilsynet har adgang til å gjøre de undersøkelser om foretakenes stilling og virksomhet som tilsynet finner nødvendig. Det er ingen formelle begrensninger med hensyn til hvilke undersøkelser som kan iverksettes, men undersøkelsene må ha tilknytning til spørsmålet om institusjonen virker på en hensiktsmessig og betryggende måte. Foretaket plikter når som helst å gi alle opplysninger som tilsynet måtte kreve og å la tilsynet få innsyn i, og i tilfelle utlevert til kontroll, foretakets protokoller, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, datamaskiner eller annet teknisk hjelpemiddel og materiale som er tilgjengelig ved bruk av slikt hjelpemiddel, samt beholdninger av enhver art. Finanstilsynet kan etter § 2 femte ledd engasjere statsautoriserte og registrerte revisorer og personer med annen sakkynndighet til å utføre oppdrag innenfor tilsynets arbeidsområde.

Etter finansstilsynsloven § 4 kan Finanstilsynet blant annet pålegge de foretak som det har tilsyn med

- å innrette sin internkontroll etter de bestemmelser tilsynet fastsetter
- å sende inn oppgaver og opplysninger på den måten Finanstilsynet bestemmer og som tilsynet mener det trenger for å kunne utføre sitt verv, herunder til statistiske formål, samt å sende slike oppgaver og opplysninger til myndigheter i andre stater som fører tilsyn med tilsvarende foretak som nevnt i § 1 første ledd
- å rette på forholdet dersom foretakets organer ikke har overholdt sine plikter i henhold til bestemmelser gitt i eller i medhold av lov, eller handlet i strid med konsesjonsvilkår

Etter finansstilsynsloven § 6 kan Finanstilsynet melde saker som gjelder overtredelse av bestemmelser som gjelder foretak under tilsyn til påtalemyndigheten.

Etter regnskapsførerloven § 12 kan Finanstilsynet pålegge regnskapsførerens oppdragsgiver å la Finanstilsynet få innsyn i oppdragsgivers regnskapsbøker og annet regnskapsmateriale som regnskapsføreren har håndtert i forbindelse med oppdraget, dersom det er nødvendig for å få gjennomført et forsvarlig tilsyn med en regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap. Et slikt pålegg kan ikke omfatte regnskapsmateriale som befinner seg hos regnskapsføreren. Oppdragsgiver plikter å legge forholdene praktisk til rette for innsyn fra Finanstilsynet. Finansstilsynsloven § 10 annet ledd om tvangsmulkt gjelder for slike pålegg.

Ekstern kvalitetskontroll

Ekstern kvalitetskontroll av autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper utføres i dag av Regnskap Norge og Revisorforeningen i henhold til retningslinjer som er utarbeidet i samarbeid med Finanstilsynet. Foreningene gjennomfører kvalitetskontroll av sine medlemmer på grunnlag av sine vedtekter. Samarbeidet med Finanstilsynet er ikke lovhemlet og innebærer

ikke noen delegasjon av offentlig myndighet til foreningene. Saker som kan medføre tilbakekall av autorisasjon, oversendes til Finanstilsynet for videre oppfølging. I retningslinjene står det at formålet med samarbeidet «er blant annet å tilstrebe en optimal utnyttelse av de ressurser som brukes til kvalitetskontroll, herunder å unngå dobbeltkontroller. Finanstilsynet står imidlertid fritt til å gjennomføre tilsyn i den utstrekning Finanstilsynet finner det nødvendig, og til å foreta selvstendige vurderinger».¹

Etter retningslinjene skal kvalitetskontroll finne sted minst hvert syvende år.

Kvalitetskontrollene skal gjennomføres i samsvar med plan godkjent av Finanstilsynet og skal minst omfatte en vurdering av

- om regnskapsføringen er i samsvar med regnskapsførerloven med tilhørende forskrifter og god regnskapsføringsskikk, inkludert standarden for god regnskapsføringsskikk (GRFS)
- regnskapsførers etterutdanning
- økonomiske forhold
- regnskapsførerselskapets interne systemer for risikostyring og internkontroll
- oppfyllelse av regnskapsførers plikter etter hvitvaskingsloven med tilhørende forskrift
- om regnskapsfører og regnskapsførerselskapet oppfyller relevante etiske normer/retningslinjer

Regnskapsfører eller regnskapsførerselskapet skal være forpliktet til å følge de pålegg som kvalitetskontrollen gir. Den enkelte kvalitetskontroll

¹ «Retningslinjer for kvalitetskontroll av autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskap» av henholdsvis 21. februar 2012 (Regnskap Norge) og 4. september 2012 (Revisorforeningen). Se www.finanstilsynet.no/tilsyn/regnskapsforer (lenke mai 2018).

skal dokumenteres i en skriftlig rapport. Retningslinjene inneholder også bestemmelser om rapportering til og informasjonsutveksling med Finanstilsynet.

8.2 Utvalgets vurderinger

Tilsynet med regnskapsførere og regnskapselskaper ble fra 1999 lagt til Finanstilsynet (den gang Kredittilsynet). Frem til da ble ordningen administrert av Autorisasjonsstyret for regnskapsførere, som var et frittstående organ oppnevnt av Finansdepartementet under tilsyn av Kredittilsynet. Etter Utvalgets vurdering er det ikke noe i dag som tilsier en annen organisering av tilsynet med regnskapsførerne. Utvalget går inn for å videreføre at Finanstilsynet fører tilsyn med statsautoriserte regnskapsførere og regnskapselskaper og de gjeldende rammene for tilsynet.

Det etablerte samarbeidet med Regnskap Norge og Revisorforeningen når det gjelder foreningenes eksterne kvalitetskontroll, vil kunne videreføres innenfor denne rammen. Det er en god del regnskapsforetak som ikke er omfattet av denne kvalitetskontrollen. Finanstilsynet bør ta det i betraktning ved prioriteringen av hvem det skal føres tilsyn med.

Den gjeldende adgangen i regnskapsførerloven § 12 for Finanstilsynet til å gi regnskapsførens oppdragsgiver pålegg om innsyn i regnskapsmateriale, har ikke blitt brukt i løpet av de tretten årene den har vært i loven. Det er ikke vesentlige hensyn som tilsier at det er behov for å ha en slik adgang kun med tanke på sjeldne særtilfeller. Utvalget foreslår derfor ikke å videreføre denne bestemmelsen.

Kapittel 9

Reaksjoner

9.1 Tilsynsmessige reaksjoner

9.1.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 7 første ledd skal Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom en regnskapsfører ikke lenger oppfyller kravene om å være bosatt i en EØS-stat, ha fast kontorsted i Norge, være økonomisk vederheftig og være myndig (ikke være mindreårig eller fratatt rettslig handleevne etter vergemålsloven).

Etter § 7 annet ledd skal Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsførerselskap dersom selskapet ikke lenger oppfyller kravene om å ha en daglig leder som er autorisert regnskapsfører (eventuelt faglig leder som er autorisert regnskapsfører hvor det er åpnet for det i regnskapsførerforskriften § 1-3), ha som formål å føre regnskap for andre, være økonomisk vederheftig og ha fast kontorsted i Norge.

Etter regnskapsførerloven § 7 tredje ledd kan Finanstilsynet kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører dersom regnskapsføreren anses uskikket fordi vedkommende har gjort seg skyldig i straffbar handling og dette må antas å svekke den tillit som er nødvendig for yrkesutøvelsen, eller grovt eller gjentatte ganger har overtrådt regnskapsførers plikter etter lov eller forskrifter. Finanstilsynets adgang til å kalle tilbake autorisasjon som regnskapsfører gjelder tilsvarende for regnskapsførerselskaper, jf. fjerde ledd. Tilbakekall kan etter femte ledd besluttes for en tidsbegrenset periode.

Dersom en regnskapsfører eller et regnskapsførerselskap er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekalling av autorisasjon, kan autorisasjonen etter § 8 suspenderes inntil straffesaken er avsluttet.

9.1.2 Utvalgets vurderinger

Tilsynsmessige reaksjoner

Systemet med godkjenning av regnskapsførere og regnskapsselskaper, forutsetter at godkjenningen kan kalles tilbake hvis forutsetningene for å ha ansvar for regnskapsoppdrag ikke lenger er til stede. Utvalget foreslår å videreføre Finanstilsynets myndighet etter gjeldende regnskapsførerlov til å kalle tilbake godkjenningen til statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsselskaper, med enkelte tilpasninger.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsføreren må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Utvalget foreslår nye krav om skikkethet for å få godkjenning som regnskapsfører, jf. lovforslaget § 3-3. Utvalget mener at vilkårene for tilbakekall bør tilpasses disse. Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsføreren ikke lenger oppfyller vilkårene om å være skikket i § 3-3. Utvalget viser særlig til vilkåret om at godkjenning ikke skal gis hvis søkeren har utvist en adferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Forslaget utvider grunnlaget for vedtak om tilbakekall når det gjelder krav til adferd, sammenliknet med gjeldende rett. Utvalget legger vekt på at presiseringen i lovforslaget § 3-3 av de forhold det skal tas særlig hensyn til i den forbindelse, øker forutberegneligheten for regnskapsførerne. Utvalget legger til grunn at terskelen for å kalle tilbake godkjenningen til en regnskapsfører skal være noe høyere enn for å avslå en søknad om godkjenning på dette grunnlaget. Etter forslaget endres Finanstilsynets plikt etter gjeldende regler til å kalle tilbake godkjenningen hvis regnskapsfører ikke lenger er likvid eller myndig, til en adgang.

Utvalget foreslår å videreføre at Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall, inntil straffesaken er avsluttet.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet må anses uskikket fordi det har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Bestemmelsen viderefører den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 tredje ledd.

Utvalget foreslår at Finanstilsynet skal kunne kalle tilbake godkjenningen til et regnskapsselskap hvis selskapet ikke lenger oppfylder vilkårene for å få godkjenning i § 2-2. Vilkårene gjelder for det første krav om å ha som formål å føre regnskap for andre og om å være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller. Bestemmelsen tilsvarende den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerloven § 7 annet ledd, men slik at Finanstilsynets plikt til å tilbakekalle godkjenningen endres til en adgang.

Godkjenningen som regnskapsselskap skal etter forslaget også kunne kalles tilbake ved brudd på det foreslåtte vilkåret om at et regnskapsselskap må ha en daglig leder som oppfylder vilkårene i § 3-3 om å være skikket. Utvalget mener at godkjenningen til regnskapsselskapet bør kunne kalles tilbake hvis daglig leder for eksempel blir dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte. Finanstilsynet vil også kunne gi regnskapsselskapet pålegg om å bytte daglig leder etter finansloven § 4 første ledd nr. 7. Vilkåret om en skikket daglig leder er rettet mot regnskapsselskapet, og skal bidra til tillit og at virksomheten drives forsvarlig.

Det vises til lovforslaget § 6-1 og § 6-2.

Administrative sanksjoner

Administrative sanksjoner er et alternativ til straff. Den som har begått et lovbrudd skal kunne påføres en negativ reaksjon, i første rekke for å hindre at lovbrudd skjer eller gjentas (individual- og allmennprevensjon). Preget av straff tilsier at lovbrøtteren kan klandres (skyldkrav). Det skiller administrative sanksjoner fra tilsynsmessige reaksjoner, som mer direkte er innrettet mot å beskytte de interessene som tilsynsordningen skal sikre.

Ved lov 27. mai 2016 nr. 15 er det fastsatt nye bestemmelser i forvaltningsloven kapittel IX om administrative sanksjoner. Med administrativ

sanksjon menes etter ny § 43 annet ledd en negativ reaksjon som kan ilegges av et forvaltningsorgan, som retter seg mot en begått overtredelse av lov, forskrift eller individuell avgjørelse, og som regnes som straff etter den europeiske menneskerettskonvensjon. I Prop. 62 L (2015–2016) kapittel 1 fremheves det at formålet med reglene er å legge til rette for en mer enhetlig behandling av saker om administrative sanksjoner innenfor rammene av de rettssikkerhetsgarantiene som følger av Grunnloven og den europeiske menneskerettskonvensjonen.

Flere nyere EØS-relevante EU-direktiver krever at det skal være mulig å sanksjonere brudd på regelverket med overtredelsesgebyr, ledelseskantene og i noen tilfeller andre administrative sanksjoner. Det gjelder blant annet det fjerde hvitvaskingsdirektivet (direktiv 2015/849/EU) og endringer i revisjonsdirektivet (direktiv 2014/56/EU). Utvalgets forslag i NOU 2015: 17 inkluderer bestemmelser om at Finanstilsynet kan ilegge godkjente revisorer overtredelsesgebyr, ledelseskantene og tidsbegrenset forbud mot å underskrive revisjonsberetning i tråd med de nye direktivkravene. Hvitvaskingslovutvalget har tilsvarende foreslått i NOU 2016: 27 at Finanstilsynet, Tilsynsrådet for advokatvirksomhet, Skattekontoret og Lotteritilsynet skal kunne ilegge overtredelsesgebyr og ledelseskantene for brudd på hvitvaskingsloven. Dette forslaget er fulgt opp av Finansdepartementet i Prop. 40 L (2017–2018).

Etter hvitvaskingsdirektivet skal eksterne regnskapsførere kunne ilegges overtredelsesgebyr og ledelseskantene ved brudd på hvitvaskingsreglene. EØS-reglene krever ikke at administrative sanksjoner skal kunne brukes overfor regnskapsførere og regnskapsselskaper som bryter andre lovregler om yrkesutøvelsen. Utvalget har vurdert om det likevel bør innføres adgang for Finanstilsynet til å ilegge overtredelsesgebyr eller ledelseskantene for brudd på regnskapsførerloven.

Justisdepartementet gir i Prop. 62 L (2015–2016) punkt 7.4 enkelte anbefalinger om hvilke lovbrudd som bør kunne sanksjoneres, og om det i tilfelle bør kunne sanksjoneres administrativt. Det fremheves i proposisjonen at ved valget mellom administrative sanksjoner og straff vil hensynet til rettssikkerhet og effektivitet stå sentralt. Et mer inngripende virkemiddel bør ikke brukes hvis det samme målet kan nås med mindre inngripende tilgjengelige virkemidler. Dette gjelder både ved valget mellom bruk av sanksjoner og andre tiltak, og ved valget mellom straff og administrative sanksjoner. Dette tilsier at overtredel-

sesgebyr eller ledelseskarantene bare innføres hvis det kan påvises et særskilt behov for det som ikke kan dekkes med eksisterende eller andre mindre inngripende tiltak. I tillegg må sanksjonene vurderes å stå i forhold til de interessene som skal beskyttes.

De mest alvorlige lovbruddene som begås av regnskapsførere, dreier seg om forsettlig medvirkning til å unndra skatt og avgift og manipulering av regnskapsinformasjon. Slike lovbrudd dekkes av straffebestemmelser i straffeloven, jf. blant annet bestemmelsene om regnskapsovertredelse, skattesvik og bedrageri. Flere av straffebestemmelsene rammer også uaktsom overtredelse. Etter Utvalgets syn bør slike overtredelser fortsatt forfølges strafferettslig. Se punkt 9.2.2 nedenfor.

Adgangen til å kalle tilbake godkjenningen, vurderes som et godt og tilstrekkelig virkemiddel for å sikre at regnskapsførerne opptre i samsvar med kravene i regnskapsførerloven. Forutsetningene i Prop. 62 L (2015–2016) om at målet ikke kan nås med andre virkemidler, er etter Utvalgets syn ikke til stede for å innføre en adgang til å ilegge overtredelsesgebyr i regnskapsførerloven.

Det vises til at Utvalget i punkt 4.1.2. foreslår vilkår om at et regnskapsselskap skal ha en skikket daglig leder. Etter Utvalgets oppfatning er dette et bedre tiltak enn eventuelt å innføre en adgang for Finanstilsynet til å ilegge autoriserte regnskapsførere ledelseskarantene.¹ Håndheving av et slikt vilkår ivaretar etter Utvalgets oppfatning på en bedre måte det primære behovet for tilitt til regnskapsselskapene og at virksomheten drives forsvarlig. Ledelseskarantene er i første rekke en sanksjon mot personen som har brutt regelverket.

Utvalget mener ut fra dette at det ikke bør innføres adgang til å ilegge overtredelsesgebyr eller ledelseskarantene i regnskapsførerloven. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 9.1.3.

9.1.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen

Medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen mener at det skal være en adgang til å ilegge statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak overtredelsesgebyr. Gebyr som sanksjon vil ha en preventiv effekt. Gebyr kan benyttes i tilfeller der det ikke er aktuelt å fatte vedtak om til-

¹ I Prop. 40 L (2017–2018) om ny hvitvaskingslov brukes betegnelsen «forbud mot å ha ledelsesfunksjon» og ikke «ledelseskarantene».

bakekall av godkjenningen, enten fordi alle vilkårene for å fatte vedtak ikke er oppfylt eller fordi konklusjonen etter den skjønsmessige vurderingen som skal gjøres, er at godkjenningen ikke skal kalles tilbake. Også på regnskapsførerområdet er det store aktører og dermed svært mange oppdragsgivere som blir berørt av et slikt vedtak. *Disse medlemmene* viser også til at gebyr er en administrativ sanksjon som er innført på de fleste andre virksomheter som er underlagt tilsyn av Finanstilsynet. At det ikke er en EØS-forpliktelse på regnskapsførerområdet er uten betydning for en «harmonisering» av Finanstilsynets virkemidler på tvers av bransjene.

Disse medlemmene foreslår at størrelsen av gebyret blir angitt slik at det kan tilpasses den konkrete situasjonen. Forslaget er at gebyr som ilegges statsautorisert regnskapsfører kan utgjøre inntil en million kroner. Overtredelsesgebyr som ilegges regnskapsforetak kan utgjøre inntil to prosent av brutto omsetning, men kan maksimalt utgjøre 10 millioner kroner. På samme måte som i NOU 2017: 15 om revisorloven er det foreslått lovregulering av hvilke hensyn som det skal legges vekt på i fastsettelsen av gebyret. Disse kommer i tillegg til bestemmelsene i forvaltningsloven om administrative sanksjoner. *Disse medlemmene* foreslår en fem års foreldelsesfrist for adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til ny § 6-2a.

9.2 Straff

9.2.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 14 straffes overtredelse av loven og forskrifter gitt med hjemmel i loven med bøter eller fengsel inntil ett år, for så vidt ingen strengere straffebestemmelse kommer til anvendelse. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

De mest sentrale straffebestemmelsene for handlinger og unnlaterer begått av en regnskapsfører, vil være medvirkning til regnskapslovbrudd etter straffeloven § 392 til § 394, jf. § 15. Medvirkning til uaktsom regnskapsovertredelse straffes med bot eller fengsel inntil ett år. Forsett straffes med fengsel inntil to år, og inntil seks år om overtredelsen er grov. Medvirkning til brudd på straffebestemmelsene om skattesvik og bedrageri kan også komme til anvendelse, jf. straffeloven § 378 til § 380 (skattesvik) og § 371 til § 374 (bedrageri). Brudd på taushetsplikten straffes

etter straffeloven § 209 med bot eller fengsel i inntil ett år.

9.2.2 Utvalgets vurderinger

De mer alvorlige lovbruddene som en regnskapsfører kan gjøre seg skyldig i, er dekket av straffebestemmelser i straffeloven. Se omtalen i punkt 9.2.1. ovenfor. Utvalget mener at straff for overtredelse av regnskapsførerloven som ikke samtidig er en regnskapsovertredelse, bør beholdes de sentrale pliktene om oppdragsutførelsen. Videre bør det, på samme måte som i dag, kunne reageres med straff mot den som driver regnskapsføring uten godkjenning etter loven. Utvalget mener at det ikke er tilstrekkelig grunn til at overtredelse av bestemmelsene om kvalitetsstyring i regnskapsforetaket, skriftlig oppdragsavtale, utpeking av oppdragsansvarlig regnskapsfører og forespørsel til forrige regnskapsfører, skal kunne forfølges strafferettslig.

Utvalget foreslår at den som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer § 2-1 om adgang til å drive regnskapsføring, § 5-2 om utførelse av oppdraget og § 5-3 om plikt til å frasi seg oppdraget, skal kunne straffes med bøter eller fengsel inntil ett år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove. Forslag fra ulike mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 9.2.3 og 9.2.4.

Utvalget mener at det ikke er tilstrekkelig grunn til å utvide den generelle foreldelsesfristen på to år i straffeloven § 86 første ledd bokstav a. Forslag fra et mindretall i Utvalget er omtalt i punkt 9.2.5.

9.2.3 Forslag fra medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold

Medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold viser til at Utvalgets flertall går inn for en reduksjon i hvilke handlinger som anses å være straffbare overtredelser i forhold til gjeldende regnskapsførerlov § 14, med grov uaktsomhet som skyldkrav. Utvalgets flertall går også inn for å redusere foreldelsesfristen i straffebestemmelsen fra fem år til to år. Disse medlemmene ønsker ikke en skjerping av straffebestemmelsen i forhold til nåværende lov, men mener det er viktig med en straffebestemmelse som omfatter hele regnskapsførerloven – slik straffebestemmelsen er i dag.

Gjeldende straffebestemmelse i regnskapsførerloven fastsetter at overtredelse av denne lov og forskrifter gitt med hjemmel i loven straffes med bøter eller fengsel inntil ett år, for så vidt ingen

strengere straffebestemmelse kommer til anvendelse. Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år. Utvalgets flertall foreslår å snevre inn straffebestemmelsen (§ 6-3) slik at det bare er overtredelser av § 2-1, § 5-2 og § 5-3 som skal kunne straffes. Paragraf 2-1 gjelder adgangen til å drive regnskapsføring, § 5-2 gjelder utførelse av oppdraget, mens § 5-3 gjelder plikten til å si fra seg oppdraget. Brudd på bestemmelsene i kapittel 4 i lovforslaget om organisering av virksomheten, vil dermed ikke rammes av den foreslåtte straffebestemmelsen. Det samme gjelder den viktige bestemmelsen i § 5-1 om forberedelse av oppdraget.

Disse medlemmene mener at kapittel 4 om organisering av virksomheten er viktig i forhold til mulig ileggelse av foretaksstraff overfor regnskapsforetaket. En straffebestemmelse som omfatter kapittel 4 vil ha en preventiv og forebyggende effekt som sikrer kvalitet i oppdragsutførelsen. I gjeldende lov omfatter straffebestemmelsen hele regnskapsførerloven. Etter disse medlemmenes oppfatning er det naturlig at en slik bestemmelse videreføres også i ny regnskapsførerlov.

Utvalgets flertall foreslår at skyldkravet skal være grov uaktsomhet. Dagens lovgivning antas også å ramme uaktsomme overtredelser, jf. Høylye, Kristensen og Opsahl (2015) s. 128–129. Nåværende regnskapsførerlov er fra 1993. Siden den gang har det skjedd vesentlige endringer både med regnskapsførerbransjen og revisorbransjen. En særlig betydelig endring er opphevelsen av revisjonsplikten for små aksjeselskaper ved lov 15. april 2011 nr. 10. Per 1. mai 2017 var det registrert 299.058 aksjeselskaper i Norge. Av disse hadde så mange som 147.268 selskaper ikke revisor. Opphevelsen av revisjonsplikten for mindre aksjeselskaper øker etter *disse medlemmenes* syn viktigheten av høy kvalitet på regnskapsførers arbeid. Den nye regnskapsførerloven vil være grunnleggende for å sikre kvalitet i det arbeidet regnskapsfører skal utføre. Det er få regnskapsførere som er dømt etter straffebestemmelsen i regnskapsførerloven. Likevel har straffebestemmelsen en viktig preventiv og forebyggende effekt som bidrar til å sikre god kvalitet på utført regnskapsarbeid. Det vil gi et uheldig signal hvis straffnivået ved alvorlige overtredelser av regnskapsførerloven skal ha et betydelig lavere straffnivå enn straffebestemmelsen til de ulike bestemmelsene som gjelder for de regnskapspliktige virksomhetene.

Disse medlemmene er uenig i reduksjon i skyldkravet i regnskapsførerlovens straffebestemmelse. Manglende etterlevelse av de lover og ret-

ningslinjer som de regnskapspliktige foretakene skal følge kan ha vesentlige negative konsekvenser for samfunnet. Det er viktig at regnskapsføringen utføres med høy grad av aktsomhet. Uaktsomme overtredelser av bestemmelser i regnskapsførerloven bør derfor kunne sanksjoneres med straff, slik bestemmelsen er i gjeldende regnskapsførerlov. Det vises til Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) om endringer i straffeloven, som har følgende merknad til § 394 om uaktsom regnskapsovertredelse:

«Bestemmelsen setter straff for uaktsom overtredelse av regnskapslovgivningen, se punkt 11.12. Forslaget viderefører i det vesentligste reglene i straffeloven 1902 § 286, regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15. Straffelovkommisjonen foreslår å strafflegge bare grov uaktsomhet i delutredning VII, se skisse til § 22-17 omtalt på side 317.

Bestemmelsen rammer uaktsom regnskapsovertredelse, og viderefører skyldkravet i straffeloven 1902 § 286, regnskapsloven § 8-5 og bokføringsloven § 15.

Aktsomhetsnormen kan variere fra livsområde til livsområde. Lovbryteren skal som utgangspunkt vurderes etter den normen som gjelder på det aktuelle området, selv om den er ukjent for ham. Etter departementets oppfatning må det legges til grunn en streng aktsomhetsnorm for personer som driver eller er ansvarlig for regnskapspliktig virksomhet. Det må kunne ventes at vedkommende setter seg inn i regnskapslovgivningen, selv om han ikke har erfaring fra næringsvirksomhet fra tidligere. Men dersom straffskylden er liten og overtredelsen har små konsekvenser, kan det være aktuelt med straffutmålingsutsettelse etter straffeloven 2005 § 60, eventuelt helt unntaksvis straffutmålingsfravall etter § 61.

Straffen er bot eller fengsel inntil ett år.»

Det er altså en forventning i samfunnet om høy aktsomhet hos den som driver eller er ansvarlig for regnskapspliktig virksomhet. Det samme bør gjelde for den som er regnskapsfører. Regnskapsfører er på samme måte som revisor en profesjonell yrkesutøver som driver sin virksomhet med offentlig tillatelse. Samfunnet bør kunne stille større krav til en slik utøver enn til en alminnelig næringsdrivende.

Det er også viktig å være klar over at regnskapsfører etter straffelovens § 394 kan straffes

for medvirkning til brudd på regnskapsloven og bokføringsloven. Mindre regnskapsovertredelser straffes med bot eller fengsel inntil ett år (straffelovens § 394). En snevrere straffebestemmelse i regnskapsførerloven, slik flertallet i utvalget foreslår, vil etter dette være misvisende i forhold til realiteten i regnskapsførers straffansvar. Ved utforming av lovtekst er det viktig at straffebestemmelsen er harmonisert med straffebestemmelsene i korresponderende lover. Det er derfor viktig at det beholdes en dekkende straffebestemmelse også i ny regnskapsførerlov.

Disse medlemmene foreslår en straffebestemmelse om at overtredelse av regnskapsførerloven straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 6-3 første ledd.

9.2.4 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold

Medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold mener at straffebestemmelsen bør utvides til å omfatte overtredelser av § 4-1 om kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring. Bamle, Sivertsen og Aarvold støtter dette forslaget subsidiært, jf. punkt 9.2.3.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til endringer i § 6-3 første ledd.

9.2.5 Forslag fra medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen

Medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen viser til at forslaget til straffebestemmelse fra Utvalgets flertall, innebærer en reduksjon i foreldelsesfristen fra fem år til to år. Ved straff inntil ett år i fengsel, er det en generell foreldelsesfrist på to år (jf. straffeloven § 86). Brudd på bestemmelser i regnskapsførerloven vil i mange tilfeller avdekkes ved senere kontroller fra Skatteetaten, Finanstilsynet eller andre kontrollorganer. To års foreldelse vil i slike tilfeller være for kort, idet kontroll av regnskapsforetaket kommer i etterkant og gjerne i kjølvannet av annen kriminalitet med andre foreldelsesfrister. Foreldelsesfristen på fem år bør derfor opprettholdes i ny regnskapsførerlov, på tilsvarende måte som i gjeldende lov.

Disse medlemmene foreslår at foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak skal være fem år.

Disse medlemmene viser til sitt forslag til § 6-3 nytt annet ledd.

9.3 Klagebehandling

9.3.1 Gjeldende rett

Etter regnskapsførerloven § 9 kan departementet i forskrift fastsette at en klagenemnd skal avgjøre klager på vedtak om autorisasjon og tilbakekalling av autorisasjon. Departementet kan i forskrift fastsette at klagenemnden skal avgjøre klager også på andre vedtak etter denne lov.

Forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan fastsette nærmere regler om frister, innholdet av klage, tilsvare og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet. Klagenemndens utgifter til klagebehandling dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse. Det kan kreves gebyr for behandling av klage. Departementet kan gi nærmere regler om når gebyr skal kreves, gebyrenes størrelse og innkrevningen.

Departementet har fastsatt forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker. Etter § 1 er nemnden klageinstans for Finanstilsynets vedtak om autorisasjon av regnskapsførere (§ 4), autorisasjon av regnskapsførerselskaper (§ 6), tilbakekall av autorisasjon (§ 7) og suspensjon av autorisasjon (§ 8). Klagenemnden kan prøve alle sider av de vedtak som er gjenstand for klage.

Etter forskriften § 2 skal nemnden bestå av fem medlemmer og tre varamedlemmer som oppnevnes av departementet i opptil tre år. Nemnden skal ha en leder og en nestleder som utpekes av departementet. Nemnden skal sammensettes slik at den sikres høy juridisk, regnskapsfaglig, revisjonsfaglig og regnskapsførerfaglig kompetanse.

Nemnden kan ikke sammensettes slik at personer som er oppdragsansvarlige revisorer eller regnskapsførere, eller som utfører arbeid for godkjent revisjonsselskap eller regnskapsførerselskap, eller personer selskapet har samarbeidsavtale med, får et flertall av nemndens medlemmer. Klagenemnden er vedtaksfør dersom minst fire av de innkalte møter.

I henhold til § 3 skal klagebehandlingen i nemnden følge reglene i forvaltningsloven kapittel VI med de endringer og tillegg som følger av forskriften. Klagenemnden skal avgjøre saken på grunnlag av de saksdokumenter som foreligger når den mottar klagesaken. Hvis særlige grunner foreligger, kan klagenemnden beslutte å holde muntlig forhandlingsmøte. Klagenemnden bestemmer hvilke deler av saken som skal behandles muntlig. Klagenemnden kan oppfordre parter og vitner til å forklare seg direkte for klagenemnden. Avgjørelser og beslutninger som gjelder saksforberedelsen i klagenemnden treffes av nemndens leder, eller etter lederens bemyndigelse, av et av de øvrige medlemmene. Finansdepartementet har omgjøringskompetanse etter forvaltningsloven.

9.3.2 Utvalgets vurderinger

Utvalget mener at ordningen med at Finanstilsynets vedtak kan påklages til Klagenemnden for revisor- og regnskapsførersaker, bør videreføres. Utvalget anser at det er hensiktsmessig at klagenemndens kompetanse, funksjon og sammensetning fortsatt reguleres i forskrift.

Det vises til lovforslaget § 7-1 og forslag til endring i forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker.

Kapittel 10

Konsekvensvurderinger

10.1 Samlede konsekvenser

Utvalgets forslag til ny regnskapsførerlov viderefører i hovedsak innholdet i og omfanget av reguleringen fra den gjeldende loven. Utvalget foreslår, i likhet med den gjeldende loven, en lov basert på minstekrav til yrkesutøvernes kvalifikasjoner og skikkethet. Virkeområdet videreføres i hovedsak uendret. Utvalget foreslår samtidig at reguleringen i større grad rettes inn mot regnskapsforetakene, som blant annet skal ha plikt til å utpeke en godkjent regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Etter Utvalgets vurdering vil lovreglene dermed passe bedre til hvordan regnskapsførervirksomhet drives i praksis, men innholdet endres ikke vesentlig. Lovstrukturen er betydelig endret i Utvalgets forslag.

Utvalget vurderer at forslaget til ny regnskapsførerlov samlet sett vil ha begrensede økonomiske konsekvenser og ikke medføre vesentlig endret ressursbruk blant regnskapsførere, oppdragsgivere som kjøper regnskapstjenester, Finanstilsynet eller andre offentlige myndigheter. Lovforslaget vil gi enkelte besparelser. Det vises til den nærmere redegjørelsen nedenfor.

Utvalget har redegjort for de konsekvensene som har hatt betydning for utvalgets forslag i omtalen av forslagene i de enkelte kapitlene i utredningen. Dette inkluderer beskrivelse av problemstillingene utredningen reiser, relevante tiltak og prinsipielle spørsmål ved gjennomføringen av dem, og virkninger av alternative løsninger der det etter utvalgets vurdering har vært grunn til å vurdere alternativer. Nedenfor har utvalget gjort en oppsummerende vurdering av vesentlige virkninger som lovforslaget kan forventes å medføre. Utvalget har tatt utgangspunkt i de gjeldende reglene og vurdert konsekvenser av foreslåtte endringer.

10.2 Konsekvenser av de enkelte forslagene

10.2.1 Regnskapsføring i enkeltpersonforetak

Utvalget foreslår at statsautoriserte regnskapsførere som ønsker å drive regnskapsførervirksomhet i enkeltpersonforetak, må registrere seg i Foretaksregisteret. For den enkelte regnskapsføreren medfører dette et gebyr på 2 250 kroner ved elektronisk registrering. Det vises til omtalen i punkt 4.2.2 under overskriften «Registrering av enkeltpersonforetaket».

Utvalget foreslår at ekstern regnskapsføring som drives i enkeltpersonforetak skal følge risikostyringsforskriften. I dag gjelder dette kun for regnskapsselskaper. Enkeltpersonforetakene skal følge de overordnede kravene i risikostyringsforskriften § 6 første ledd, jf. § 8, om at foretaket løpende skal vurdere hvilke vesentlige risikoer som er knyttet til virksomheten og dokumentere vurderingen. Forslaget antas å ha begrensede konsekvenser, all den tid også enkeltpersonforetak etter standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) punkt 2.1 må ha nødvendige interne rutiner som sikrer at oppdragsavtalen og krav gitt i eller i medhold av lov etterleves, samt at oppdragsgiveres og regnskapsførervirksomhetens egne interesser ivaretas. Videre anbefaler GRFS allerede at enkeltpersonforetak gjennomfører risikostyring og internkontroll som beskrevet i risikostyringsforskriften § 6 og § 7. Det vises til omtalen i punkt 7.2.2.

For å likestille ulike foretaksformer, foreslås det at også enkeltpersonforetak skal kunne utpeke andre statsautoriserte regnskapsførere enn innehaveren som oppdragsansvarlige regnskapsførere. Dette innebærer en forenkling for slike regnskapsforetak, som i større grad får anledning til å organisere sin virksomhet slik de selv ønsker. Det vises til omtalen i punkt 6.2.2.

10.2.2 Daglig leder i regnskapsselskaper

Utvalget foreslår at regnskapsselskaper ikke lenger skal ha krav om en daglig leder som er statsautorisert regnskapsfører. Daglig leder skal fortsatt oppfylle krav til skikkethet. Dette innebærer en forenkling for slike regnskapsforetak, som i større grad får anledning til å organisere sin virksomhet slik de selv ønsker. Det vises til omtalen i punkt 4.1.2 under overskriften «Krav til ledelsen mv.». Se likevel punkt 10.2.8 nedenfor om forslaget om at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen i foretaket.

10.2.3 Utdanning og praksis

Utvalgets forslag om krav til utdanning og praksis for å få godkjenning som regnskapsfører, viderefører i det vesentlige de gjeldende kravene. Vilkårene om innholdet i utdanningen blir noe mer fleksible. Utvalget foreslår å utvide kravet om praksis for søkere med bachelorgrad fra to til tre år. Etter Utvalgets vurdering vil denne økningen antakelig ikke medføre begrensninger i markedsadgangen eller kostnadsøkninger av betydning. Etter forslaget er godkjenning kun påkrevet for å kunne være oppdragsansvarlig regnskapsfører eller ha ansvar for kvalitetsstyringen i regnskapsforetaket. Disse oppgavene er kun unntaksvis aktuelle for regnskapsførere med mindre enn tre års praksis. Endringen påvirker ikke muligheten til å utføre oppgaver som medarbeider i et regnskapsforetak. For søkere med mastergrad beholdes gjeldende krav om to års variert og relevant praksis.

Minstekravet til utdanning skal fortsatt være en bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, med krav til et minste antall studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen. I dag er slike krav fastsatt i *anbefalt plan for bachelor i økonomi og administrasjon – profilering regnskapsfører*. Etter forslaget skal dette lovfestes. Vilkårene blir noe mer fleksible enn i planen. På tilsvarende vilkår, gis godkjenning også på grunnlag av en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad. Det vises til omtalen i punkt 5.2.2. Utvalget vurderer derfor at de foreslåtte utdanningskravene ikke vil medføre økte kostnader eller endringer i adgangen til markedet.

Utvalget foreslår å videreføre at utdanning og praksis for å få godkjenning som revisor, skal gi

grunnlag for godkjenning som regnskapsfører. Det vises til omtalen i punkt 5.1.2, 5.2.2 og 5.3.2. Forslaget medfører dermed ingen endringer i markedsadgangen for godkjente revisorer.

10.2.4 Etterutdanning

Utvalget foreslår å justere kravet til antall timer etterutdanning fra 77 til 80 timer for hver treårsperiode. Samtidig foreslås det mer fleksible krav til innholdet av etterutdanningen og hvordan den kan gjennomføres, som kan gi reduserte kostnader. Det vises til omtalen i punkt 5.5.2.

10.2.5 Deponering

Utvalget foreslår at regnskapsførere som frivillig sier fra seg godkjenningen, skal få godkjenningen tilbake uten ny prøving av kravene til utdanning og praksis. De som søker om å få godkjenningen tilbake, må kun oppfylle vilkårene om skikkethet og etterutdanning. Deponeringsløsningen sikrer at søkere som fikk autorisasjon etter eldre regler, og som ikke oppfyller de gjeldende vilkårene om utdanning eller praksis, kan komme tilbake til yrket. Løsningen medfører også forenklet søknadsbehandling i Finanstilsynet. Det vises til omtalen i punkt 4.6.2.

10.2.6 Regnskapsførertittel

Utvalget foreslår at regnskapsførertittelen endres fra «autorisert regnskapsfører» til «statsautorisert regnskapsfører». Det vises til omtalen i punkt 4.3.2. Forslaget medfører engangskostnader med å endre kommunikasjonsmaterieell mv. i regnskapsforetakene. Kostnadene antas ikke å bli vesentlige.

10.2.7 Regnskapsførerregisteret

Utvalget foreslår visse forenklinger i hva som skal registreres i Regnskapsførerregisteret, slik at alle opplysninger kan hentes inn i forbindelse med behandling av søknader om godkjenning eller fra andre registre. Etter forslaget vil det ikke være nødvendig for regnskapsførere eller regnskapsforetak å sende inn endringsmeldinger. Det vises til omtalen i punkt 4.5.2. Forslaget vil gi visse besparelser for regnskapsførerne og regnskapsforetakene, og gjøre det enklere for Finanstilsynet å holde registeret oppdatert.

10.2.8 Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring

Utvalget foreslår lovkrav om at regnskapsforetaket skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse, slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med foreslåtte regler om utførelse av oppdraget. Videre foreslår Utvalget å lovfeste krav om forsvarlig kvalitetsstyring. Det vises til omtalen i punkt 7.1.2. Dette dekkes i dag av kravene til kapasitet, kompetanse og rutiner i standarden for god regnskapsføringsskikk (GRFS) punkt 2.1, 2.5 og 2.6. Forutsatt at lovreglene håndheves på tilsvarende måte som de gjeldende kravene i standarden, vil forslaget ikke medføre økte kostnader.

Utvalget foreslår at en statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen i et regnskapsforetak. Det vises til omtalen i punkt 7.1.2. Isolert sett begrenser dette muligheten til å organisere kvalitetsstyringen slik eierne og ledelsen mener er mest hensiktsmessig. Forslaget kan imidlertid ses i sammenheng med forslaget om at regnskapsselskaper ikke lenger må ha en daglig leder som er godkjent regnskapsfører, jf. punkt 4.1.2 under overskriften «Krav til ledelsen mv.» og punkt 10.2.2. Etter Utvalgets vurdering vil disse forslagene samlet sett gi økt mulighet til å organisere virksomheten slik eierne og ledelsen mener er best.

10.2.9 Oppdragsutførelsen og dokumentasjon

Utvalget foreslår i hovedsak å videreføre kravene som stilles til utførelse av regnskapsoppdrag. Det vises til omtalen i punkt 6.1 til 6.4. Forslaget antas ikke å medføre endringer av betydning i kostnadene til å drive regnskapsførervirksomhet.

Utvalget foreslår at regnskapsforetakene skal oppbevare sin oppdragsdokumentasjon i fem år etter regnskapsårets slutt. Det gjeldende kravet om ti års oppbevaringstid for deler av dokumentasjonen, foreslås opphevet. Det vises til omtalen i punkt 6.5.2. Fem års oppbevaringstid for all oppdragsdokumentasjonen vil være forenklende og besparende for regnskapsforetakene.

10.2.10 Tilsyn og håndheving

Utvalget foreslår ikke endringer som kan antas å medføre endringer av betydning i behovet for ressurser til tilsyn og håndheving. Utvalget legger til grunn at lovforslaget ikke vil ha budsjettmessige konsekvenser for Finanstilsynet. Det vises til omtalen i punkt 8.2.

Kapittel 11

Merknader til de enkelte bestemmelsene

Til § 1-1 Virkeområde

Etter første ledd gjelder loven adgang til å føre regnskap i næring for andre. Dette viderefører det saklige virkeområdet til den gjeldende regnskapsførerloven. Bestemmelsen må leses i sammenheng med definisjonen av regnskapsføring i § 1-2 første ledd. Bestemmelsen er omtalt i punkt 3.1.

I praksis medfører kriteriet om regnskapsføring «for andre», enkelte avgrensningsspørsmål mellom intern regnskapsføring og ekstern regnskapsføring utført av en oppdragsgiver. Regnskapsføring utført av en ansatt eller av et medlem eller varamedlem i styret, er ikke regnskapsføring for andre og derfor ikke omfattet av loven. Det kan likevel vurderes annerledes i rene omgåelsestilfeller hvor en person, som i realiteten driver ekstern regnskapsføring, formelt lar seg ansette eller påtar seg styreverv i et større antall foretak for å unngå krav om godkjenning. Vikarbyråers utleie av regnskapsmedarbeidere eller regnskapsjefer vil i utgangspunktet ikke være autorisasjonspliktig virksomhet. Det vises til omtalen i punkt 3.1.1 om skillet mellom oppdragstaker og arbeidstaker. Regnskapsføringen en bostyrer utfører for boet, er ikke er regnskapsføring for andre. Utvalget anser at det ikke er behov for lovregler for å løse slike avgrensningsspørsmål.

Annet ledd fastsetter at loven også skal gjelde for visse tjenester som er nært forbundet med regnskapsføring. Loven skal gjelde når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger, når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3. Forslaget er omtalt i punkt 3.1.2 under overskriften «Tilknyttet virksomhet».

Tredje ledd viderefører unntakene for konsern og samarbeidende foretak i regnskapsførerforskriften § 5-1. Unntakene gjelder ikke hvis selska-

pet som utfører regnskapsføringen er et godkjent regnskapsselskap. Regnskapsføring for andre selskaper i samme konsern eller innenfor samarbeidet, må da følge reglene i regnskapsførerloven på samme måte som regnskapsoppdrag som utføres for andre.

Konsern har samme betydning som i regnskapsloven. Gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern, sikter spesielt til de tilfeller der eieren på toppen er en fysisk person og ikke et morforetak. Det vil også omfatte foretaksgruppe med utenlandsk eierforetak som nevnt i aksjeloven § 8-7 tredje ledd, og tilfeller hvor en kommune eier et aksjeselskap og kommunens regnskapsavdeling fører selskapets regnskap.

Det sentrale avgrensningskriteriet for unntaket for samarbeidende foretak, er at samarbeidet primært har et annet formål enn felles regnskapsføring. Det innebærer blant annet at regnskapsføringen må utgjøre en mindre del av samarbeidet. Med den foreslåtte forenklingen anser Utvalget at praktiske utfordringer med avgrensningen av flere skjønsmessige vilkår i den gjeldende bestemmelsen vil reduseres, uten at virkeområdet endres i særlig grad.

Fjerde ledd gir departementet forskriftshjemmel til å fastsette andre unntak fra loven.

Femte ledd gir Kongen hjemmel til å gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard. Bestemmelsen er omtalt i punkt 3.2.2.

Til § 1-2 Definisjoner mv.

Definisjonen av regnskapsføring i første ledd viderefører innholdet i den gjeldende definisjonen i regnskapsførerloven § 2 første ledd. Det foreslås imidlertid enkelte presiseringer. Det foreslås å vise konkret til pliktene etter bokføringsloven og regnskapsloven, i stedet for å vise til «regnskaps- og bokføringslovgivningen». Det foreslås videre å vise konkret til pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3, i stedet for å vise til «oppgaver og opplysninger [som oppdragsgi-

ver] skal gi i henhold til lov eller forskrift». Det vises til omtalen i punkt 3.1.2.

Definisjonen av regnskapsoppdrag i annet ledd knytter regnskapsoppdragene til definisjonen av regnskapsføring i første ledd. Definisjonen forenkler begrepsbruken i loven.

Definisjonen av regnskapsfører i tredje ledd omfatter både regnskapsforetaket og den som er utpekt som ansvarlig regnskapsfører for oppdraget. Begrepet benyttes i flere bestemmelser i kapittel 5 om regnskapsoppdrag. Det skal tydeliggjøre at disse pliktene både påhviler foretaket og den oppdragsansvarlige.

Definisjonen av regnskapsforetak i fjerde ledd omfatter godkjent regnskapsselskap og statsautoriserte regnskapsførere som driver ekstern regnskapsføring i enkeltpersonforetak. Etter bestemmelsen skal enkeltpersonforetaket være registrert i Foretaksregisteret, jf. også § 2-5 tredje ledd om at navn, forretningsadresse og organisasjonsnummer skal registreres i Regnskapsførerregisteret. Det vises til omtalen i punkt 4.1.2 under overskriften «Foretaksnavn – betegnelsen i loven» og i punkt 4.2.2 under overskriften «Registrering av enkeltpersonforetaket».

Til § 2-1 Adgang til å drive regnskapsføring

Etter bestemmelsen kan regnskapsføring i næring for andre bare utføres av regnskapsforetak. Bestemmelsen fastslår autorisasjonsplikt for adgangen til å drive ekstern regnskapsføring, jf. også definisjonen av regnskapsforetak i § 1-2 fjerde ledd, § 2-2 om godkjenning av regnskapsselskap og § 2-3 om godkjenning som statsautorisert regnskapsfører.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 3.1.2 og 4.1.2.

Til § 2-2 Godkjenning av regnskapsselskap

Regnskapsselskapets formål etter første ledd bokstav a, sikter til formålet etter vedtektene, selskapsavtalen eller tilsvarende selskapsrettslig grunnlag. Vilkåret hindrer ikke at regnskapsselskapet også kan ha andre formål.

Etter første ledd bokstav c behøver ikke daglig leder være statsautorisert regnskapsfører, men vedkommende skal uansett oppfylle de samme kravene til skikkethet. Ordinær politiattest for daglig leder må følge søknaden om godkjenning som regnskapsselskap. Ved bytte av daglig leder, legger den som er tilsatt frem politiattest for regnskapsselskapet ved styret. Finanstilsynet skal ikke foreta egen skikkethetsvurdering når et regnskapsselskap bytter daglig leder.

Vilkåret må også oppfylles løpende under driften. Hvis daglig leder for eksempel blir dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte, kan godkjenningen til regnskapsselskapet kalles tilbake etter § 6-2 første ledd bokstav a, eller regnskapsselskapet kan pålegges å bytte daglig leder etter finanstilsynsloven § 4 første ledd nr. 7. Regnskapsselskapet vil kunne hindre dette ved selv å bytte daglig leder. Vilkåret om en skikket daglig leder er rettet mot regnskapsselskapet, og skal bidra til tillit og at virksomheten drives forsvarlig. Vilkåret er tilpasset forslaget om at daglig leder ikke lenger må være statsautorisert regnskapsfører.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.1.2.

Til § 2-3 Statsautorisert regnskapsfører

Etter første ledd første punktum gir Finanstilsynet godkjenning som statsautorisert regnskapsfører. Godkjenningen gir grunnlag for å drive ekstern regnskapsføring i enkeltpersonforetak (§ 2-1, jf. § 1-2 fjerde ledd bokstav b), være oppdragsansvarlig regnskapsfører i et regnskapsforetak (§ 5-1 annet ledd) og ha ansvar for kvalitetsstyringen i et regnskapsforetak (§ 4-1 tredje ledd). Vilkårene for godkjenning er regulert i lovforslaget kapittel 3 om kvalifikasjoner, jf. § 3-1 om utdanning, § 3-2 om praksis og § 3-3 om skikkethet. Bestemmelsene er omtalt i utredningens kapittel 5.

Første ledd annet punktum regulerer godkjenning som statsautorisert regnskapsfører av personer med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits i henhold til yrkeskvalifikasjonsloven. Bestemmelsen og forholdet til yrkeskvalifikasjonsloven er omtalt i punkt 4.4.2.

Annet ledd regulerer bruken av tittelen «Statsautorisert regnskapsfører». Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.3.2.

Til § 2-4 Deponering

Etter bestemmelsen skal Finanstilsynet gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet i § 3-3 og etterutdanning i § 3-4.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.6.2.

Til § 2-5 Regnskapsførerregisteret

Bestemmelsen fastsetter at Finanstilsynet skal føre et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak. For stats-

autoriserte regnskapsførere som driver ekstern regnskapsføring i eget navn, vil enkeltpersonforetaket registreres i Regnskapsførerregisteret med navn, forretningsadresse og organisasjonsnummer etter tredje ledd. Enkeltpersonforetaket fremkommer da av Regnskapsførerregisteret i tillegg til registreringen av godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører etter annet ledd.

Dette forutsetter at Finanstilsynet får informasjon om at det startes opp regnskapsførervirksomhet eller at slik virksomhet opphører. Per i dag fordrer dette at regnskapsføreren, som er innehaver av enkeltpersonforetaket, gir melding til Finanstilsynet. Behovet for melding kan falle bort hvis det legges til rette for at opplysninger i Enhetsregisteret om hvem som er regnskapsfører i ett eller flere selskaper, kan samkjøres med opplysninger i Enhetsregisteret og Foretaksregisteret om enkeltpersonforetak.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.5.2.

Til § 2-6 Tjenesteloven

Bestemmelsen viderefører gjeldende tilpasninger til fristene i tjenesteloven. Bestemmelsen er omtalt i punkt 4.4.2.

Til § 3-1 Utdanning

Kravet om en bachelorgrad i økonomi og administrasjon, jf. første ledd, refererer til en bachelorgrad oppnådd i samsvar med planen for bachelor i økonomi og administrasjon som er fastsatt av Universitets- og høyskolerådet. Per januar 2018 gjelder plan vedtatt 17. oktober 2011.¹ Bachelorgrader basert på planen har noe ulike navn, inkludert bachelor i økonomi og ledelse. En bachelorgrad i regnskap og revisjon omfattes også av planen per i dag. Den nevnes likevel spesielt i bestemmelsen. Bestemmelsen skal gjelde uavhengig av om systemet med fastsetting av plan for bachelor i økonomi og administrasjon skulle bli endret eller avvirket. I så fall må det ses hen til hvordan bachelorgraden (uavhengig av navn) videreføres hos høyskolene.

Tredje ledd viderefører den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 1-1 annet ledd, og er i tråd med utvalgets vurdering av at revisors kvalifikasjoner bør gi grunnlag for autorisasjon etter regnskapsførerloven. Henvisningen til revisorloven § 3-2 første til tredje ledd, er til Utvalgets forslag til ny revisorlov i NOU 2017: 15.

¹ www.uhr.no/strategiske-enheter/fagstrategiske-enheter/uhr-okonomi-og-administrasjon/ (lenke mai 2018)

Fjerde ledd lovfester i hovedsak det systemet som i dag er etablert med at utdanningsinstitusjonene utsteder dokumentasjon for at utdanningskravet er oppfylt.

Kravet i femte ledd om at søkeren må ha oppfylt kravet til etterutdanning for siste treårsperiode hvis det er mer enn fem år siden utdanningskravet ble oppfylt, skal sikre at søkerne har oppdatert kunnskap.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.1.2 og 5.2.2.

Til § 3-2 Praksis

Praksiskravet i første punktum viderefører den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 1-2 første ledd, med en presisering av at praksisen skal være variert.

For å være tilstrekkelig relevant, må det meste av praksisen være fra regnskapsføring for bokføringspliktige foretak. Noe praksis fra regnskapsføring for andre bør imidlertid kunne telle med. Praksisen må inkludere utarbeidelse av pliktig regnskapsrapportering, for eksempel a-meldinger, mva-meldinger, selskapsmelding og skattemeldingen for næringsdrivendes formues- og inntektsskatt samt årsregnskaper. Etter Utvalgets oppfatning er det ikke nødvendig å presisere at praksisen må omfatte utarbeidelse av minst ett årsregnskap og ett sett med ligningspapirer, slik det i dag er gjort i regnskapsførerforskriften. Praksis fra skattekontroll av næringsdrivende vil kunne være relevant etter bestemmelsen. Forelesning på universitet og høyskole vil imidlertid ikke oppfylle praksiskravet. Det vises til den gjeldende bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 1-2 fjerde ledd om at Finanstilsynet kan godkjenne praksis fra skattekontroll og forelesning på regnskapsførerutdanningen.

Praksis fra regnskapsføring i en bedrift vil gi relevant praksis. En del av praksisen må imidlertid være fra et regnskapsforetak for å sikre regnskapspraksis fra flere typer virksomheter og praksis fra ekstern regnskapsføring som drives i henhold til kravene i regnskapsførerloven.

Annet punktum viderefører bestemmelsen i regnskapsførerforskriften § 1-2 tredje ledd om at revisjonspraksis fra et revisjonsforetak likestilles med praksis fra et regnskapsforetak. Se også punkt 5.3.2.

Til § 3-3 Vilkår om å være skikket

Begrepet «myndig» i første ledd bokstav a viser til definisjonen i vergemålsloven § 2 tredje ledd.

I vurderingen etter første ledd bokstav c om et straffbart forhold gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte, skal det legges vekt på arten av det straffbare forholdet (økonomisk kriminalitet vil være særlig relevant), alvorligheten, om det er flere overtredelser og om det har gått lang tid siden overtredelsen.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.4.2.

Til § 3-4 Etterutdanning

Som relevant etterutdanning etter første ledd regnes for det første strukturert opplæring og undervisning innenfor fagkretsen for regnskapsførerutdanning som angitt i § 3-1 første ledd. At opplæringen er «strukturert» innebærer at den er forbedret og tilrettelagt av andre enn deltakerne med sikte på læring. Bestemmelsen legger til rette både for opplæring gjennom kurs i forelesningsform og andre undervisningsformer. Studieopplegg som kombinerer egen lesing med besvarelse av oppgaver eller annen interaktivitet omfattes. En viktig side ved dette er å legge til rette for ulike nettbaserte opplæringsopplegg som gjerne kan kombinere forelesning, gruppediskusjon, gjennomgang av skriftlig studiemateriell og oppgaveløsning. Etterutdanningen vil etter forslaget kunne gjennomføres hos profesjonelle kurs- og læringsarrangører, regnskapsforetakene selv, offentlige etater eller andre, så lenge opplæringen er strukturert og holder et tilstrekkelig faglig nivå. Lesing av fagartikler mv. og faglige diskusjoner, er viktig for å holde seg faglig oppdatert, men dette kommer i tillegg til etterutdanningskravet i loven.

I tillegg til strukturert opplæring og undervisning, regnes enkelte andre aktiviteter som typisk gir læringsutbytte som relevant etterutdanning etter første ledd bokstav b. Det gjelder utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor fagkretsen for regnskapsførerutdanning. Slike andre aktiviteter kan medregnes med inntil 20 timer. Grunnen til at dette begrenses, er at det er vanskelig å kontrollere enten at læringsaktiviteten er utført, hvor omfattende den faktisk var, om innholdet var faglig relevant eller om samme læringsaktivitet gjentas.

Både for strukturert opplæring og andre læringsaktiviteter gjelder at gjentatt utførelse av samme eller tilnærmet identisk læringsaktivitet ikke kan regnes med i etterutdanningskravet. På

et kurs med ordinær undervisning og normale pauser, vil en undervisningstime på 45 minutter, på samme måte som i dag, kunne regnes som en time etterutdanning. For andre opplæringsformer enn ordinær undervisning, vil det være nødvendig å angi omfanget til et timetall motsvarende ordinær undervisning som dekker det samme. Utvalget har ikke ansett det som nødvendig å presisere dette i lovbestemmelsen.

Timetallet må etter første ledd være oppfylt enten i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Det siste klargjør at en regnskapsfører med deponert godkjenning kan få tilbake godkjenningen så snart etterutdanningskravet er oppfylt, og ikke må vente til over årsskiftet. Det sikrer videre at en regnskapsfører som reelt sett har fått etterutdanningen på plass, ikke formelt sett er i brudd med etterutdanningskravet frem til neste årsskifte.

Dokumentasjon av fordeling på fagemner som angitt i § 3-1 annet ledd, gjelder for etterutdanning innenfor disse fagemnene.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 5.5.2.

Til § 4-1 Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring

Etter første ledd skal et regnskapsforetak ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med gjeldende lovkrav og god regnskapsføringsskikk.

Etter annet ledd skal et regnskapsforetak ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5 om regnskapsoppdrag. Kravet skal anvendes forholdsmessig ut fra omfanget av og kompleksiteten i regnskapsforetakets virksomhet.

En statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen, jf. tredje ledd. Bestemmelsen begrenser ikke ansvaret eller myndigheten til daglig leder eller styret i et regnskapsselskap. Hvis daglig leder er statsautorisert regnskapsfører, vil vedkommende ha ansvaret for kvalitetsstyringen, med mindre det er særskilt besluttet at en annen statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvaret. Den ansvarlige risikerer å få tilbakekalt godkjenningen hvis det er vesentlige mangler i regnskapsforetakets kvalitetsstyring. Det vil være tilfelle hvis mangler i kvalitetsstyringen har gitt seg utslag i gjennomgående mangelfull oppdragsutførelse i regnskapsforetaket.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.1.2.

Til § 4-2 Regnskapsførers taushetsplikt

Bestemmelsen er omtalt i punkt 7.4.2.

Til § 5-1 Forberedelse av oppdraget

Etter første ledd skal regnskapsforetaket opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Bestemmelsen er ikke til hinder for at det inngås flere oppdragsavtaler med samme oppdragsgiver når avtalene gjelder klart atskilte oppgaver. I så fall kan det utpekes ulike oppdragsansvarlige for hvert av oppdragene etter annet ledd. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.3.2.

Etter annet ledd skal regnskapsforetaket utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i kapittel 5 om regnskapsoppdrag overholdes. Det skal ikke være krav om et formelt ansettelsesforhold til den som utpekes som oppdragsansvarlig regnskapsfører. Et regnskapsforetak skal fortsatt ha anledning til å leie inn oppdragsansvarlige regnskapsførere. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.2.2.

Plikten etter tredje ledd for det påtroppende regnskapsforetaket til å spørre forrige regnskapsfører, motsvares av en plikt for den forrige regnskapsføreren til å svare. Plikten for den forrige regnskapsføreren til å svare inntreer når prosessen med skifte av regnskapsføreren har kommet så langt at det er avklart hvilket regnskapsforetak som vil ta over oppdraget. Den forrige regnskapsføreren etter bestemmelsen, er den regnskapsføreren som sist utførte et regnskapsoppdrag for oppdragsgiveren som omfattet de samme oppgavene som det påtroppende regnskapsforetaket skal utføre. Bestemmelsen skal likevel forstås med den begrensningen at det ikke må rettes forespørsel hvis det er mer enn ett år siden oppdragsgiveren hadde en slik regnskapsfører. Definisjonen av regnskapsfører i § 1-2 tredje ledd skal anvendes der det henvises til forrige regnskapsfører og ny regnskapsfører. Etter forslaget har den som spør, rett til å be om at opplysningene skal gis skriftlig.

Plikten til å spørre skal kunne fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Det vil i første rekke være aktuelt der en slik adgang er angitt i bransjestandard for god regnskapsføringsskikk. Etter standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) punkt 2.2, kan anmodning om uttalelse fra tidligere regnskapsfører unn-

lates dersom ny regnskapsfører har god kunnskap om oppdragsgiver og dennes regnskapsførelse. Det samme gjelder etter standarden for kortvarige oppdrag, samt for oppdrag med begrenset omfang, der en uttalelse fra tidligere regnskapsfører ikke forventes å ha betydning for oppdragsutførelsen. Bestemmelsen gir i tråd med dette en begrenset mulighet til å unnlate å spørre. Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.2.

Til § 5-2 Utførelse av oppdraget

Etter første ledd skal regnskapsfører utføre de oppgavene som omfattes av et regnskapsoppdrag i samsvar med de lovkrav som er nevnt i § 1-2 første ledd og god regnskapsføringsskikk. Lovforslaget § 1-2 første ledd definerer «regnskapsføring» som utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3. Dette er dermed den mest sentrale bestemmelsen i loven om regnskapsførers plikter ved utførelsen av regnskapsoppdrag.

Kravet om å følge god regnskapsføringsskikk skal sikre at regnskapsfører benytter anerkjente fremgangsmåter som bidrar til at regnskapet føres i samsvar med gjeldende lovkrav. Bransjestandarder for god regnskapsføringsskikk (GRFS) vil være en viktig kilde.

Ved bokføring må regnskapsfører påse at bilagene tilfredsstiller gjeldende lovkrav og viser de bokførte opplysningenes berettigelse for oppdragsgivers virksomhet. Regnskapsfører må også ta stilling til bruk av bokføringskontoer, resultateller balanseføring og skatte- og avgiftsmessig behandling av transaksjonene som bokføres. En god oppfølging av dette, fordrer at regnskapsføreren har tilstrekkelig kjennskap til virksomheten og de reglene som gjelder for denne, inkludert om oppdragsgiveren må ha konsesjon. Regnskapsføreren oppfølging gjøres på grunnlag av opplysninger i regnskapsmaterialet. Ut over dette, fører ikke en regnskapsfører særskilt kontroll med berettigelsen av bokførte opplysninger.

Oppdragsdokumentasjonen etter tredje ledd må ikke forveksles med regnskapsmateriale og annen dokumentasjon som utarbeides og eventuelt oppbevares på vegne av oppdragsgivere. Oppdragsdokumentasjonen skal kunne identifiseres og skilles ut for hvert enkelt regnskapsoppdrag. Dette er nødvendig av hensyn til muligheten for etterkontroll.

Oppdragsdokumentasjonen kan oppbevares elektronisk eller på papir. Elektronisk oppbevaring kan skje i ulike systemløsninger, blant annet

slik at deler av oppdragsdokumentasjonen oppbevares for eksempel i de regnskaps- og årsoppgjørssystemene som benyttes. Hvis regnskapsfører overlater oppbevaringen av oppdragsdokumentasjonen til en ekstern part, vil det likevel være regnskapsfører som har det fulle ansvar for at oppbevaringen skjer i samsvar med regnskapsførerloven og god regnskapsføringsskikk. Se også kravet i § 4-1 om retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag dokumenteres i samsvar med § 5-2 tredje ledd.

Pliktene etter første til tredje ledd skal gjelde for «regnskapsfører» slik begrepet er definert i § 1-2 tredje ledd. Pliktene påhviler både regnskapsforetaket og den oppdragsansvarlige regnskapsføreren.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.4.2 og 6.5.2.

Til § 5-3 Plikt til å frasi seg oppdraget

Plikten til å frasi seg oppdraget skal gjelde for «regnskapsfører» slik begrepet er definert i § 1-2 tredje ledd. Plikten påhviler både regnskapsforetaket og den oppdragsansvarlige regnskapsføreren.

Bestemmelsen er omtalt i punkt 6.1.2.

Til § 6-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenning som statsautorisert regnskapsfører

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.2.

Til § 6-2 Tilbakekall av godkjenning som regnskaps-selskap

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.1.2.

Til § 6-3 Straff

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.2.2.

Til § 7-1 Klagenemnd

Bestemmelsen er omtalt i punkt 9.3.2.

Til § 7-2 Ikrafttredelse

Utvalget har ikke foreslått noe tidspunkt for ikrafttredelse.

Til finansstilsynsloven

Det foreslås en teknisk tilpasning i § 1 første ledd nr. 18 til terminologien i Utvalgets lovforslag.

Til forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker

Det foreslås en teknisk tilpasning i § 1 første ledd til terminologien i Utvalgets lovforslag.

Til risikostyringsforskriften

Det foreslås en teknisk tilpasning i § 1 første ledd nr. 11 og annet ledd til terminologien i Utvalgets lovforslag. Det vises til Utvalgets forslag til risikostyringsforskriften § 1 nytt annet og tredje ledd i NOU 2017: 15, jf. punkt 10.2.4 og 26.3.3.

Kapittel 12

Utvalgets lovforslag

12.1 Forslag til lov om regnskapsførere (regnskapsførerloven)

Kapittel 1 Virkeområde og definisjoner

§ 1-1 *Virkeområde*

Loven gjelder adgang til å føre regnskap i næring for andre.

Loven gjelder også når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger, når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3.

Loven gjelder ikke

- regnskapsføring for annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et konsern
- regnskapsføring for annet foretak i en gruppe av samarbeidende foretak hvor felles regnskapsføring er en mindre del av et samarbeid for å ivareta andre interesser for deltakerne

Departementet kan i forskrift fastsette andre unntak fra loven.

Kongen kan gi forskrift om lovens anvendelse på Svalbard og kan fastsette særlige regler under hensyn til de stedlige forhold.

§ 1-2 *Definisjoner mv.*

Med «regnskapsføring» menes utføring av oppdragsgivers plikter etter bokføringsloven og regnskapsloven og utarbeiding av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 3.

Med «regnskapsoppdrag» menes oppdrag om regnskapsføring.

Med «regnskapsfører» menes regnskapsforetaket som har påtatt seg et regnskapsoppdrag og

den regnskapsføreren som er utpekt som ansvarlig for oppdraget.

Med «regnskapsforetak» menes

- godkjent regnskapsselskap (jf. § 2-2)
- statsautorisert regnskapsfører (jf. § 2-3) som påtar seg regnskapsoppdrag i eget navn og har registrert enkeltpersonforetaket i Foretaksregisteret

Kapittel 2 Godkjenning mv.

§ 2-1 *Adgang til å drive regnskapsføring*

Regnskapsføring i næring for andre kan bare utføres av regnskapsforetak.

§ 2-2 *Regnskapsselskap*

Finanstilsynet gir godkjenning som regnskapsselskap til selskap eller annen juridisk person

- som har som formål å føre regnskap for andre
- som er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller
- hvor den som står for den daglige ledelsen oppfyller vilkårene i § 3-3 om å være skikket

§ 2-3 *Statsautorisert regnskapsfører*

Finanstilsynet gir godkjenning som statsautorisert regnskapsfører til person som oppfyller vilkårene i § 3-1 til § 3-3. Godkjenning som statsautorisert regnskapsfører gis også til person med yrkeskvalifikasjoner fra en annen EØS-stat eller Sveits som oppfyller vilkårene i § 3-3 og i yrkeskvalifikasjonsloven § 8 og forskrifter gitt i medhold av loven.

Tittelen statsautorisert regnskapsfører kan bare benyttes av person som har godkjenning etter første ledd.

§ 2-4 *Deponering*

Finanstilsynet skal gi godkjenningen som statsautorisert regnskapsfører tilbake til den som frivillig har sagt fra seg godkjenningen, hvis vedkommende oppfyller kravene til skikkethet i § 3-3 og etterutdanning i § 3-4.

§ 2-5 Regnskapsførerregisteret

Finanstilsynet fører et offentlig register over statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsforetak.

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om statsautoriserte regnskapsførere

- a) navn og adresse
- b) fødselsnummer
- c) dato for godkjenning

Registeret skal inneholde følgende opplysninger om regnskapsforetak

- a) navn og forretningsadresse
- b) organisasjonsnummer
- c) dato for godkjenning som regnskapsselskap

Fødselsnummer skal ikke være offentlig, jf. annet ledd bokstav b.

§ 2-6 Tjenesteloven

Fristen etter tjenesteloven § 11 første ledd første punktum skal være tre måneder for godkjenning etter § 2-2 og § 2-3. Bestemmelsen i tjenesteloven § 11 annet ledd om at tillatelse anses gitt når saksbehandlingsfristen er utløpt, gjelder ikke for søknad om godkjenning etter § 2-2 og § 2-3.

Kapittel 3 Kvalifikasjoner

§ 3-1 Utdanning

Statsautorisert regnskapsfører skal ha oppnådd bachelorgrad i økonomi og administrasjon eller regnskap og revisjon, eller en mastergrad i økonomi og administrasjon, regnskap og revisjon eller en annen lignende mastergrad.

Utdanningen må, enten som en del av eller som et tillegg til graden, omfatte kurs som til sammen minst utgjør 60 studiepoeng innenfor emner som underbygger yrkesutøvelsen som regnskapsfører. Følgende emner skal dekkes med kurs som minst utgjør:

- a) finansregnskap – tolv studiepoeng
- b) skatte- og avgiftsrett – tolv studiepoeng
- c) foretaksrett – seks studiepoeng
- d) regnskapsførerregelverket, regnskapsorganisering og forretningsforståelse – seks studiepoeng

Utdanning i samsvar med [forslag i NOU 2017: 15 til] revisorloven § 3-2 første til tredje ledd oppfyller utdanningskravet. Det samme gjelder høyere revisorstudium (HRS) og treårig revisorutdanning i henhold til tidligere revisorlovgivning.

Utdanningen skal dokumenteres med en bekreftelse som viser at søkeren har oppfylt utdanningskravet. Utdanningsinstitusjon som tilbyr utdanning som omfattes av annet eller tredje

ledd skal utstede slik bekreftelse. Avslag på å gi bekreftelse er enkeltvedtak som kan påklages etter universitets- og høyskoleloven § 5-1. Utdanningsinstitusjonen kan kreve gebyr fra søkeren til dekning av utgifter til å utstede bekreftelse og klagebehandling.

Hvis det er mer enn fem år siden utløpet av det kalenderåret kravene i første til tredje ledd ble oppfylt, må søkeren oppfylle kravene i § 3-4.

§ 3-2 Praksis

Søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-1 første til tredje ledd er oppfylt.

Revisjonspraksis fra et revisjonsforetak likestilles med praksis fra et regnskapsforetak etter første ledd.

Departementet kan i forskrift fastsette regler om dokumentasjon av praksisen.

§ 3-3 Vilkår om å være skikket

Godkjenning som statsautorisert regnskapsfører skal ikke gis til personer som

- a) ikke er myndig
- b) ikke er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller
- c) er dømt for straffbart forhold som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte
- d) har utvist en atferd som gir grunn til å anta at vedkommende ikke kan utøve yrket på en forsvarlig måte

Ved vurderingen etter første ledd bokstav d, skal det særlig tas hensyn til om atferden har

- a) medført tilbakekall av en offentlig godkjenning eller tilsynsmessige sanksjoner
- b) bestått i regelbrudd som er konstatert ved forvaltningsvedtak eller rettsavgjørelse
- c) gitt grunnlag for at vedkommende er ilagt konkurskarantene eller annet virksomhetsforbud

Søker skal legge frem ordinær politiattest etter politiregisterloven § 40.

§ 3-4 Etterutdanning

Statsautorisert regnskapsfører skal gjennomføre minst 80 timer relevant etterutdanning i løpet av de tre foregående kalenderårene eller i løpet av det inneværende og de to foregående kalenderårene. Som relevant etterutdanning regnes

- a) strukturert opplæring og undervisning innenfor fagkretsen for utdanning som nevnt i § 3-1 første ledd
- b) utarbeidelse av undervisningsopplegg, artikler og annet fagstoff, deltakelse i fagteknisk utvalgsarbeid, sensur ved eksamen og likeverdig aktivitet innenfor den samme fagkretsen med inntil 20 timer

Etterutdanningen må omfatte tilstrekkelig opplæring innenfor de fagemnene som er angitt i § 3-1 annet ledd.

Kravene til etterutdanning skal være oppfylt fra og med det fjerde årsskiftet etter at regnskapsføreren fikk godkjenning etter § 2-3.

Etterutdanningen skal dokumenteres. Dokumentasjon for strukturert opplæring skal være utarbeidet av den som arrangerer opplæringen og skal inneholde navn på arrangøren og den som står for opplæringen, tittelen på opplæringen, en kort beskrivelse av det faglige innholdet, dato for gjennomføring, antall timer deltakelse og opplæringsformen.

Regnskapsføreren skal kunne fremvise en samlet oversikt over etterutdanning som er gjennomført i hver treårsperiode, med opplysning om antall timer og om fordeling på fagemner som angitt i § 3-1 annet ledd og annen etterutdanning. For strukturert opplæring skal oversikten angi arrangør, en kort beskrivelse av innholdet og tidspunkt for gjennomføring.

Dokumentasjon etter fjerde ledd og oversikt som nevnt i femte ledd skal oppbevares i fem år etter utløpet av det kalenderåret etterutdanningen ble gjennomført.

Ved avvikling av foreldrepermisjon utover seks måneder, utvides perioden i første ledd med ett år. Finanstilsynet kan i særlige tilfeller og i en tidsbegrenset periode tillate et lavere krav til etterutdanning enn angitt i første ledd.

Kapittel 4 Organisering av virksomheten.

Taushetsplikt

§ 4-1 Kapasitet, kompetanse og kvalitetsstyring

Et regnskapsforetak skal ha tilgang på kapasitet og kompetanse slik at foretakets regnskapsoppdrag kan utføres i samsvar med § 5-2.

Et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5. Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten.

En statsautorisert regnskapsfører skal ha ansvar for kvalitetsstyringen.

§ 4-2 Regnskapsførers taushetsplikt

Et regnskapsforetak plikter å hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til opplysninger som mottas i forbindelse med foretakets virksomhet, med mindre regnskapsfører etter gjeldende lovkrav enten har plikt eller er gitt adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger.

Taushetsplikten etter første ledd gjelder tilsvarende for tillitsvalgte, ansatte og andre som deltar i utførelsen av regnskapsforetakets regnskapsoppdrag.

Taushetsplikt etter første og annet ledd er ikke til hinder for at regnskapsfører gir opplysninger etter samtykke fra den som opplysningene gjelder.

Taushetsbelagte opplysninger kan ikke utnyttes i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Regnskapsfører kan uten hinder av taushetsplikt gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører når denne regnskapsføreren ber om dette og dette har betydning for regnskapsoppdraget.

Regnskapsfører kan uten hinder av taushetsplikt gi opplysninger og adgang til dokumentasjon til en statsautorisert regnskapsfører som foretar kontroll av regnskapsførers oppdrag. Også den som foretar kontrollen har taushetsplikt etter første ledd.

Regnskapsfører kan uten hinder av taushetsplikt underrette politiet om forhold som gir grunn til mistanke om straffbar handling.

Taushetsplikten etter første og annet ledd er ikke til hinder for å avgi forklaring og utlevere dokumentasjon til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Pliktene etter denne paragrafen gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

Kapittel 5 Regnskapsoppdrag

§ 5-1 Forberedelse av oppdraget

Regnskapsforetaket skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

Regnskapsforetaket skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag. Den som utpekes må ha nødvendig kompetanse og kapasitet til å utføre oppdraget. Den oppdragsansvarlige skal sørge for at bestemmelsene i dette kapitlet overholdes i utførelsen av oppdraget.

Før et regnskapsforetak påtar seg et regnskapsoppdrag, skal regnskapsforetaket be oppdragsgiverens forrige regnskapsfører opplyse om det foreligger forhold som tilsier at en ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget. Plikten kan fravikes når dette kan anses som god regnskapsføringsskikk. Den forrige regnskapsføreren skal uten hinder av taushetsplikten gi opplysninger som nevnt. Opplysningene skal gis skriftlig hvis regnskapsforetaket ber om det.

§ 5-2 Utførelse av oppdraget

Regnskapsfører skal utføre de oppgavene som omfattes av et regnskapsoppdrag i samsvar med de lovkrav som er nevnt i § 1-2 første ledd og god regnskapsføringsskikk.

Regnskapsfører skal vurdere de interne rutene hos oppdragsgiver som er sentrale for utføring av regnskapsoppdraget. Hvis regnskapsfører i utføringen av regnskapsoppdrag avdekker brudd på lovkrav som nevnt i § 1-2 første ledd, skal bruddene tas opp med oppdragsgiver. Vesentlige brudd skal tas opp skriftlig.

Regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapitlet. Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt.

§ 5-3 Plikt til å frasi seg oppdraget

Hvis forhold hos oppdragsgiver gjør at regnskapsfører ikke gis mulighet til å utføre oppdraget i samsvar med § 5-2 første ledd, plikter regnskapsfører å frasi seg oppdraget.

Kapittel 6 Tilbakekall av godkjenning. Straff

§ 6-1 Tilbakekall og suspensjon av godkjenning

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis en statsautorisert regnskapsfører

- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 3-3
- må anses uskikket fordi vedkommende har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove

Finanstilsynet kan suspendere godkjenningen inntil straffesaken er avsluttet hvis en statsautorisert regnskapsfører er siktet for et forhold som kan medføre tilbakekall av godkjenningen.

§ 6-2 Tilbakekall av godkjenningen som regnskaps-selskap

Finanstilsynet kan kalle tilbake godkjenningen hvis et regnskapsselskap

- ikke lenger oppfyller vilkårene i § 2-2

- må anses uskikket fordi regnskapsselskapet har overtrådt sine plikter etter gjeldende lovkrav og overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove

§ 6-3 Straff

Den som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer § 2-1, § 5-2 eller § 5-3, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Kapittel 7 Avsluttende bestemmelser

§ 7-1 Klagenemnd

Klager på vedtak truffet av Finanstilsynet etter denne loven behandles av en klagenemnd som oppnevnes av departementet.

Forvaltningsloven kommer til anvendelse for klagenemndens virksomhet. Departementet kan i forskrift fastsette regler om frister, innholdet av klage, tilsvarende og muntlig forhandling og om klagenemndens sammensetning og virksomhet.

Klagenemndens utgifter til klagebehandling etter første ledd dekkes av Finanstilsynet. Departementet fastsetter medlemmenes godtgjørelse.

Det kan kreves gebyr for behandling av klage som angitt i første ledd. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om når gebyr skal kreves, om gebyrenes størrelse og om innkrevningen.

§ 7-2 Ikrafttredelse

Loven settes i kraft fra dd.mm.åååå.

12.2 Forslag til endringer i andre lover

12.2.1 Finanstilsynsloven

I lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finanstilsynsloven), skal § 1 første ledd nr. 18 lyde:

18. statsautoriserte regnskapsførere og regnskapsselskaper,

12.3 Forslag til forskrifter

12.3.1 Forskrift om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker

I forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker, skal § 1 første ledd lyde:

Revisor- og regnskapsførerklagenemnden er klageinstans for vedtak truffet av Finanstilsynet etter revisorloven og regnskapsførerloven.

12.3.2 Risikostyringsforskriften

I forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll, skal § 1 første ledd nr. 11 lyde:

11. Regnskapsforetak

§ 1 nytt annet ledd skal lyde:

Der den tilsynspliktige virksomheten drives i et enkeltpersonforetak, gjelder § 6 første ledd, jf. § 8 første ledd første punktum. Det samme gjelder revisjonsselskap med kun én oppdragsansvarlig revisor og regnskapsselskap med kun én oppdragsansvarlig regnskapsfører.

12.4 Forslag fra mindretall

12.4.1 § 1-1 – klientkonto

Forslag fra medlemmene *Elvestad og Irgens*. Forslaget er omtalt i punkt 3.1.3.

§ 1-1 annet ledd skal lyde:

Loven gjelder også når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag har adgang til å belaste oppdragsgivers bankkonto med utbetalinger, når et regnskapsforetak i tilknytning til et regnskapsoppdrag oppbevarer oppdragsgivers midler på regnskapsførerforetakets konto (klientkonto), når et regnskapsforetak utfører bokføring eller utarbeider årsregnskap for en oppdragsgiver som ikke har plikter som nevnt i § 1-2 første ledd, og når et regnskapsforetak utarbeider regnskapsrapportering som er unntatt som pliktig regnskapsrapportering i medhold av bokføringsloven § 3. *Finansdepartementet kan i forskrift fastsette bestemmelser om klientkontoer i regnskapsforetak.*

12.4.2 § 1-1 – ikke unntak for samarbeidende foretak

Forslag fra medlemmet *Opsahl*. Forslaget er omtalt i punkt 3.1.4.

§ 1-1 tredje ledd skal lyde:

Loven gjelder *ikke regnskapsføring* for annet foretak i samme konsern eller gruppe av foretak hvor eierforholdene er av vesentlig samme karakter som i et *konsern*.

12.4.3 § 1-2 og enkelte andre bestemmelser – navnet på den regulerte virksomheten

Forslag fra medlemmet *Opsahl*. Forslaget er omtalt i punkt 3.1.4.

I § 1-1, § 1-2, § 2-1 og § 2-2 endres «regnskapsføring» til «levering av regnskapstjenester», og «føre regnskap» til «levere regnskapstjenester»

I § 5-1 og § 5-2 endres «god regnskapsførings-skikk» til «god skikk for levering av regnskapstjenester»

12.4.4 § 2-1 og enkelte andre bestemmelser – ikke krav om dobbel godkjenning for revisorer

Forslag fra medlemmene *Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas*. Forslaget er omtalt i punkt 4.2.3.

§ 1-2 nytt femte ledd skal lyde:

Bestemmelsene i loven om regnskapsforetak, gjelder også for revisjonsforetak som driver regnskapsføring i næring for andre.

§ 2-1 første ledd skal lyde:

Regnskapsføring i næring for andre kan bare utføres av regnskapsforetak og *revisjonsforetak*.

§ 4-1 tredje ledd skal lyde:

En statsautorisert regnskapsfører eller *godkjent revisor* skal ha ansvar for kvalitetsstyringen.

§ 5-1 annet ledd første punktum skal lyde:

Regnskapsforetaket skal utpeke en statsautorisert regnskapsfører eller *godkjent revisor* som ansvarlig for hvert regnskapsoppdrag.

12.4.5 § 2-2 – krav om positiv egenkapital

Forslag fra medlemmene *Elvestad, Irgens og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 4.1.3.

§ 2-2 første ledd bokstav b skal lyde:

b) som er i stand til å oppfylle sine forpliktelser etterhvert som de forfaller og *det sist avlagte regnskapet viser positiv egenkapital*

12.4.6 § 2-3 og enkelte andre bestemmelser – innføre statsautorisert regnskapsrådgiver

Forslag fra medlemmet *Opsahl*. Forslaget er omtalt i punkt 4.3.3.

I § 2-3 og i alle andre bestemmelser, endres «statsautorisert regnskapsfører» til «statsautorisert regnskapsrådgiver».

12.4.7 § 2-3 og enkelte andre bestemmelser – videreføre autorisert regnskapsfører

Forslag fra medlemmene *Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas*. Forslaget er omtalt i punkt 4.3.4.

I § 2-3 og i alle andre bestemmelser, endres «statsautorisert regnskapsfører» til «autorisert regnskapsfører».

12.4.8 § 3-2 – to års praksis

Forslag fra medlemmene *Giertsen, Hanstad, Sivertsen og Stavaas*. Forslaget er omtalt i punkt 5.3.3.

§ 3-2 første ledd første punktum skal lyde:

Søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 *Autorisert regnskapsfører* skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak.

12.4.9 § 3-2 – bachelorutdannede skal ha to års praksis fra et regnskapsforetak

Forslag fra medlemmene *Elvestad, Irgens, Opsahl, Mogleiv og Winkelman*. Forslaget er omtalt i punkt 5.3.4.

§ 3-2 første ledd skal lyde:

Søker med bachelorgrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst tre års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. *Minst to år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak*. Søker med mastergrad som nevnt i § 3-1 skal ha minst to års variert praksis som er relevant for yrkesutøvelsen. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres i et regnskapsforetak. Minst ett år av praksisen skal gjennomføres etter at kravene i § 3-1 første til tredje ledd er oppfylt.

12.4.10 § 4-1 – bestemmelser om kvalitetsstyring

Forslag fra medlemmene *Bamle, Elvestad og Irgens*. Forslaget er omtalt i punkt 7.1.3.

§ 4-1 annet ledd skal lyde:

Et regnskapsforetak skal ha forsvarlig kvalitetsstyring. Kvalitetsstyringen skal omfatte retningslinjer og rutiner for å sikre at foretakets regnskapsoppdrag utføres og dokumenteres i samsvar med kravene i kapittel 5. *Regnskapsforetaket skal se til at kvalitetsstyringen virket etter hensikten og gjennomføre tiltak for å utbedre eventuelle svakheter*. Kvalitetsstyringen skal tilpasses omfanget av og kompleksiteten i virksomheten. *Regnskapsforetaket skal kunne vise at kvalitetsstyringen er egnet til å oppfylle kravene i kapittel 5*.

12.4.11 Ny § 4-3 – ansvarsforsikring

Forslag fra medlemmet *Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 7.3.3.

Ny § 4-3 skal lyde:

§ 4-3 Ansvarsforsikring

Et regnskapsforetak skal sørge for å ha forsikring for mulig erstatningsansvar overfor oppdragsgiver som følge av feil i utføringen av regnskapsoppdrag.

Forsikringen må tegnes i et forsikringsforetak som har adgang til å drive forsikringsvirksomhet her i riket etter finansforetaksloven § 2-6 første ledd. Regnskapsforetaket skal til enhver tid kunne fremlegge gyldig forsikringsbevis.

Forsikringssummen skal stå i rimelig forhold til virksomhetens art og omfang. Forsikringsselskapet kan ikke overfor oppdragsgiver gjøre gjeldende forsikringsrettslige innsigelser fra forsikringsforholdet med regnskapsforetaket. Oppdragsgiver kan kreve dekning direkte fra forsikringsselskapet uten først å ha rettet krav mot regnskapsforetaket.

Forsikringsselskapet som regnskapsforetaket har når oppdragsgiver fremmer krav om erstatning, er ansvarlig. Et erstatningskrav anses for fremsatt på det tidligste av følgende tidspunkter:

- c) Det tidspunktet regnskapsforetaket eller forsikringsselskapet første gang mottar skriftlig krav om erstatning eller skriftlig melding som angir at erstatningskrav vil bli reist mot regnskapsforetaket eller forsikringsselskapet.
- d) Det tidspunktet regnskapsforetaket eller forsikringsselskapet første gang mottok skriftlig melding fra oppdragsgiver vedrørende omstendigheter som kan ventes å føre til at et erstatningskrav blir reist mot regnskapsforetaket. Dette gjelder også melding fra regnskapsforetaket til forsikringsselskapet.

Forsikringsavtaleloven gjelder så langt ikke noe annet følger av paragrafen her.

12.4.12 Ny § 5-1a – skriftlige fullmakter, oppdragsavtale i egen paragraf

Forslag fra *medlemmene Elvestad, Irgens og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 6.3.3.

§ 5-1 første ledd flyttes til ny § 5-1a som skal lyde:
§ 5-1a *Oppdragsavtale og fullmakter*

Regnskapsforetaket skal opprette skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren for hvert regnskapsoppdrag. Oppdragsavtalen skal spesifisere hvilke oppgaver som nevnt i § 1-2 første ledd som skal utføres og for hvilken tid oppdraget skal gjelde.

Når regnskapsforetaket skal opptre overfor tredjemand på oppdragsgivers vegne, skal det foreligge skriftlig fullmakt fra oppdragsgiver. For hvert oppdrag skal det foreligge en oversikt over hvilke fullmakter regnskapsforetaket har og hvilke fysiske personer som er gitt rett til å benytte fullmakten. Regnskapsforetaket skal påse at retten til å benytte fullmakten tilbakekalles når personen ikke lenger skal ha en slik rett.

12.4.13 Ny § 5-2a – dokumentasjon og oppbevaring

Forslag fra *medlemmene Bamle, Elvestad, Sivertsen og Aarvold*. Forslaget er omtalt i punkt 6.5.3.

§ 5-2 tredje ledd flyttes til ny § 5-2a som skal lyde:
§ 5-2a *Dokumentasjon m.m.*

Regnskapsfører skal dokumentere regnskapsoppdrag på en måte som er tilstrekkelig til å vise at oppdraget er utført i samsvar med bestemmelsene i dette kapittelet.

Dokumentasjonen skal oppbevares i fem år etter regnskapsårets slutt. *Når lovbrudd er tatt opp skriftlig med oppdragsgiver i henhold til § 5-2 annet ledd, skal denne kommunikasjonen oppbevares i ti år.*

12.4.14 Ny § 6-2a – overtredelsesgebyr

Forslag fra *medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 9.1.3.

Ny § 6-2a skal lyde:

§ 6-2a *Overtredelsesgebyr*

Finanstilsynet kan ilegge regnskapsforetak og statsautorisert regnskapsfører som overtrer bestemmelser i kapittel 4 og kapittel 5 overtredelsesgebyr hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

Overtredelsesgebyr som ilegges statsautorisert regnskapsfører kan utgjøre inntil en million

kroner. Overtredelsesgebyr som ilegges regnskapsforetak kan utgjøre inntil to prosent av brutto omsetning men kan maksimalt utgjøre 10 millioner kroner.

I fastsettelsen av gebyrets størrelse skal Finanstilsynet blant annet ta hensyn til:

- a) overtredelsens grovhet og varighet
- b) overtrederens grad av skyld
- c) overtrederens økonomiske evne
- d) hvor stor vinning som er oppnådd eller tap som er unngått ved overtredelsen
- e) i hvilken grad overtrederen har samarbeidet med Finanstilsynet
- f) tidligere overtredelser.

Adgangen til å ilegge overtredelsesgebyr foreldes fem år etter at overtredelsen har opphørt. Foreldelsesfristen avbrytes ved at Finanstilsynet sender forhåndsvarsel eller fatter vedtak.

12.4.15 § 6-3 – straff for uaktsom overtredelse av hele loven

Forslag fra *medlemmene Bamle, Sivertsen og Aarvold*. Forslaget er omtalt i punkt 9.2.3.

§ 6-3 første ledd skal lyde:

Den som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelser i denne lov straffes med bøter eller fengsel inntil ett år.

12.4.16 § 6-3 – straff for flere overtredelser

Forslag fra *medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens, Sivertsen og Aarvold*. Bamle, Sivertsen og Aarvold støtter dette subsidiært, jf. punkt 12.4.15. Forslaget er omtalt i punkt 9.2.4.

§ 6-3 første ledd skal lyde:

Den som forsettlig eller grovt uaktsomt overtrer § 2-1, § 4-1, § 5-2 eller § 5-3, straffes med bøter eller fengsel inntil ett år hvis overtredelsen er grov eller flere overtredelser til sammen er grove.

12.4.17 § 6-3 – foreldelse av straffbare forhold

Forslag fra *medlemmene Bamle, Elvestad, Irgens og Sivertsen*. Forslaget er omtalt i punkt 9.2.5.

§ 6-3 nytt annet ledd skal lyde:

Foreldelsesfristen for adgang til å reise straffesak er fem år.

Litteraturliste

Regelverk

Lover

Regnskapsførerloven – Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere
Aksjeloven – lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
Allmennaksjeloven – lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)
Bokføringsloven – lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
Eierseksjonsloven – lov 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner (eierseksjonsloven)
Finansforetaksloven – lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern (finansforetaksloven)
Finanstilsynsloven – lov 7. desember 1956 nr. 1 om tilsynet med finansforetak mv. (finanstilsynsloven)
Forvaltningsloven – lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven)
Hvitvaskingsloven – lov 6. mars 2009 nr. 11 om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven)
Kommuneloven – lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)
Konkursloven – lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven)
Merverdiavgiftsloven – lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
Regnskapsloven – lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
Revisorloven – lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven)
Skattebetalingsloven – lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
Skatteforvaltningsloven – lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Stiftelsesloven – lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)

Straffeloven 2005 – lov 20. mai 2005 nr. 28 om straff (straffeloven)
Svalbardloven – lov 17. juli 1925 nr. 11 om Svalbard (Svalbardloven)
Svalbardskatteloven – lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven)
Tjenesteloven – lov 19. juni 2009 nr. 103 om tjenestevirksomhet (tjenesteloven)
Universitets- og høyskoleloven – lov 1. april 2005 nr. 15 om universiteter og høyskoler (universitets- og høyskoleloven)
Verdipapirhandelloven – lov 29. juni 2006 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)
Vergemålsloven – lov 26. mars 2010 nr. 9 om vergemål (vergemålsloven)
Yrkeskvalifikasjonsloven – lov 16. juni 2017 nr. 69 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsloven)

Forskrifter

Regnskapsførerforskriften – Forskrift 8. februar 1999 nr. 196 om autorisasjon av regnskapsførere mv.
Risikostyringsforskriften – Forskrift 22. september 2008 nr. 1080 om risikostyring og internkontroll
Klagenemndforskriften – Forskrift 1. februar 2012 nr. 111 om klagenemnd for revisor- og regnskapsførersaker
Yrkeskvalifikasjonsforskriften – forskrift 22. desember 2017 nr. 2384 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner (yrkeskvalifikasjonsforskriften)

EØS-regler

Tjenestedirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/123/EF av 12. desember 2006 om tjenester i det indre marked
Yrkeskvalifikasjonsdirektivet – Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/36/EF av 7. september 2005 om godkjenning av yrkeskvalifikasjoner, med endringer senest ved direktiv 2013/55/EU

Annet

GRFS – Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS) fastsatt juni 2014, sist endret juni 2017.

Forarbeider

NOU 1983: 20 Regulering av regnskapsføreryrket

Ot.prp. nr. 51 (1992–93) Om lov om autorisasjon av regnskapsførere

Innst. O. nr. 116 (1992–93) – Innstilling fra forbruker- og administrasjonskomiteen om lov om autorisasjon av regnskapsførere

Ot.prp. nr. 1 (1998–99) – Skatteopplegget 1999 – Lovendringer, kap. 18 Autorisasjonsordningen for regnskapsførere

Innst. O. nr. 16 (1998–99) – Innstilling fra finanskomiteen om skatteopplegget 1999 – lovendringer, kap. 19 Autorisasjonsordningen for regnskapsførere

St.prp. nr. 63 (2003–2004) – Tilleggsbevilgninger og omprioriteringer i statsbudsjettet medregnet folketrygden 2004

Ot.prp. nr. 44 (2005–2006) Om lov om endringer i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) og enkelte andre lover

Innst. O. nr. 44 (2005–2006) – Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere (regnskapsførerloven), lov 15.

januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven), lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven) og enkelte andre lover

Ot.prp. nr. 22 (2008–2009) Om lov om endringer i straffeloven 20. mai 2005 nr. 28 (siste delproposisjon – slutføring av spesiell del og tilpassing av annen lovgivning)

Ot.prp. nr. 70 (2008–2009) Om lov om tjenestevirksomhet (tjenesteloven)

Innst. O. nr. 82 (2008–2009) – Innstilling fra næringskomiteen om lov om tjenestevirksomhet (tjenesteloven)

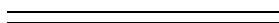
Prop. 107 L (2011–2012) Endringer i bokføringsloven, verdipapirhandelloven, eiendomsmedlingsloven m.m. (ang. politiattest)

Prop. 142 L (2014–2015) Lov om fastsettelse av referanserenter og lov om endringer i finanslovgivningen mv (ang klagenemndens utgifter)

Fagartikler og litteratur

Hanne Opsahl (2014) – Lovkommentar til regnskapsførerloven (lov 18. juni 1993 nr. 109) i Norsk Lovkommentar, Gyldendal Rettsdata per 17. januar 2018 (noten sist hovedrevidert 3. november 2014)

Høylye, Kristensen og Opsahl (2015) – Knut Høylye, Roy Kristensen og Hanne Opsahl, God regnskapsføringsskikk med kommentarer til lov og standard, 3. utgave, Oslo 2015



Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media AS – 06/2018