

Revisors uafhængighed

§§

**Kandidat afhandling 2008
Cand.merc.aud.**

AAU

**Revisorkandidatuddannelsen ved det samfundsvidenskabelige
fakultet**

Aalborg Universitet

Titel:

Revisors uafhængighed

Tema:

Revision

Vejleder:

Lars Kiertzner

Kandidat afhandlingen er udarbejdet af:

Dagmar Marie Nielsen

Hansa Amy Hammer

Forord

Denne afhandling er udarbejdet i foråret 2008 som afslutning på cand.merc.aud studiet på Aalborg Universitet.

Afhandlingen omhandler revisors uafhængighed ved erklæringsopgaver. Herunder ændringerne af uafhængighed i revisorloven 2008 samt de afledte konsekvenser af hjemlen til at indføre gennemførelsesbestemmelser for etisk adfærd, herved udvikling af IFAC's retningslinjer.

Inden vi ønsker god læselyst, vil vi takke vores vejleder Lars Kiertzner, som har været behjælpelig med løsning af diverse problemstillinger gennem udarbejdelsesprocessen.

Dagmar Marie Nielsen og Hansa Amy Hammer

1. Indledning	8
2. Problemformulering.....	9
2.1 Problemstilling	11
3. Metodevalg/afgrænsning	13
3.1 Oversigt over afhandling:	15
Del 1	16
4. Revisors funktion.....	16
4.1 Samfundsrollen.....	16
4.2 Offentlighedens tillidsrepræsentant.....	17
4.3 Uafhængighed.....	18
4.4 Troværdighed	19
5. Revisorloven 2003.....	20
5.1 Baggrund	20
5.2 Formålet.....	21
5.2.1 Generel uafhængighed	21
5.2.2 Konkret uafhængighed	23
5.3 Ændringer	23
5.3.1 Intern rotation, RL § 10 stk. 2.....	24
5.3.2 Ejerskab, RL § 12.....	24
5.3.3 Vederlag, RL § 13	24
5.3.4 Kvalitetssikring, RL § 14	25
5.3.5 Princip baseret uafhængighed	25
5.4 Uafhængighedsbestemmelserne i RL § 11.....	26
6. Retningslinjer for revisors etiske adfærd	28
6.1 De grundlæggende principper	29
6.1.1 Integritet	29
6.1.2 Objektivitet.....	29
6.1.3 Professionel kompetence og fornøden omhu	29
6.1.4 Fortrolighed.....	30
6.1.5 Professionel adfærd.....	30
6.2 Trusler.....	30
6.2.1 Egeninteressesetruelse	31
6.2.2 Egenkontroltrusler	32
6.2.3 Familiaritetstrusler	33
6.3 Sikkerhedsforanstaltninger.....	34
6.3.1 Sikkerhedsforanstaltninger skabt af professionen, lovgivningen eller anden regulering ..	34
6.3.2 Sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, hvori opgaven udføres	35
6.3.2.1 Hos erklæringsklienten	35
6.3.2.2 I revisionsfirmaets struktur	35
Del 2	39
7. Lovforslag til revisorlov 2008, herunder uafhængighed.....	39
7.1 8. direktiv.....	39

7.2 Kapitel 4 om revisors uafhængighed.....	41
7.2.1 § 24.....	41
7.2.1.1 § 24, stk. 1.....	42
7.2.1.2 § 24, stk. 2.....	47
7.2.1.3 § 24, stk. 3.....	49
7.2.1.4 § 24, stk. 4.....	51
7.2.1.5 § 24, stk. 5.....	53
7.2.1.6 § 24, stk. 6.....	55
7.2.2 § 25.....	55
7.2.3 § 26.....	58
7.3 § 16.....	59
7.3.1 § 16, stk. 1.....	60
7.3.2 § 16, stk. 2.....	60
7.3.3 § 16, stk. 3.....	61
7.3.4 § 16, stk. 4.....	61
7.4 Opsummering forslag til revisorloven 2008, herunder uafhængighed.....	63
7.4.1 Diskussion.....	67
Del 3.....	69
8. Kommende ændringer.....	69
8.1 Revision og review samles under kapitel 290.....	71
8.1.1 Kommende retningslinjer.....	71
8.1.2 Nugældende retningslinjer.....	72
8.1.3 EU henstillingen fra 2002.....	72
8.1.4 Høringssvar.....	73
8.1.5 Opsummering revision og review samles under kapitel 290.....	74
8.1.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark.....	74
8.2 Ledelses funktion.....	75
8.2.1 Kommende retningslinjer.....	76
8.2.2 Nugældende retningslinjer.....	77
8.2.3 EU henstillingen fra 2002.....	77
8.2.4 Høringssvar.....	77
8.2.5 Opsummering ledelses funktion.....	78
8.2.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark.....	78
8.3 Vurderingsopgaver.....	79
8.3.1 Kommende retningslinjer.....	79
8.3.2 Nugældende retningslinjer.....	79
8.3.3 EU henstilling fra 2002.....	79
8.3.4 Høringssvar.....	80
8.3.5 Opsummering vurderingsopgaver.....	80
8.3.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark.....	80
8.4 Skatteopgaver.....	82
8.4.1 Kommende retningslinjer.....	86
8.4.2 Nugældende retningslinjer.....	87
8.4.3 EU henstillingen fra 2002.....	87
8.4.4 Høringssvar.....	87
8.4.5 Opsummering skatteopgaver.....	88

8.4.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	89
8.5 Intern revision.....	90
8.5.1 Kommende retningslinjer.....	92
8.5.2 Nugældende retningslinjer	92
8.5.3 EU henstilling fra 2002	93
8.5.4 Høringssvar	93
8.5.5 Opsummering intern revision.....	94
8.5.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	94
8.6 IT opgaver	96
8.6.1 Kommende retningslinjer.....	97
8.6.2 Nugældende retningslinjer	98
8.6.3 EU henstilling fra 2002	98
8.6.4 Høringssvar	98
8.6.5 Opsummering IT opgaver	99
8.6.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	99
8.7 Rotation	101
8.7.1 Kommende retningslinjer.....	101
8.7.1.1 <i>Key audit partner</i>	101
8.7.1.2 <i>Virksomheder af særlig offentlig interesse</i>	102
8.7.1.3 <i>Undtagelse for små revisionsfirmaer</i>	102
8.7.2 Nugældende retningslinjer	103
8.7.2.1 <i>Omfattet personkreds</i>	103
8.7.2.2 <i>Omfattede opgaver</i>	103
8.7.2.3 <i>Omfattede virksomheder</i>	103
8.7.2.4 <i>Undtagelse for små revisionsfirmaer</i>	104
8.7.3 EU henstilling fra 2002	104
8.7.4 Høringssvar	105
8.7.5 Opsummering rotation	107
8.7.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	108
8.8 Cooling off.....	109
8.8.1 Kommende retningslinjer.....	109
8.8.2 Nugældende regulering	110
8.8.3 EU henstilling fra 2002	110
8.8.4 Høringssvar	111
8.8.5 Opsummering cooling off	111
8.8.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	111
8.9 Honorarets relative størrelse.....	113
8.9.1 Kommende retningslinjer.....	113
8.9.2 Nugældende retningslinjer	114
8.9.3 EU henstilling fra 2002	115
8.9.4 Høringssvar	115
8.9.5 Opsummering honorarets størrelse	117
8.9.5.1 <i>Indvirkning for revisorer i Danmark</i>	117
8.10 Betingede honorar	118
8.10.1 Kommende retningslinjer.....	118
8.10.2 Nugældende regulering	118
8.10.3 EU henstilling fra 2002	119

Revisors uafhængighed

8.10.4 Høringssvar	120
8.10.5 Opsummering betinget honorar	120
8.11.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark	120
8.11 Udvikling	121
8.11.1 Høringssvar	122
8.11.2 Opsummering udvikling	124
8.11.2.1 Indvirkning for revisorer i Danmark.	124
8.12 Opsummering kommende ændringer	125
8.12.1 Revision og review samles under kapitel 290.....	125
8.12.2 Ledelses funktion	125
8.12.3 Vurderingsopgaver.....	125
8.12.4 Skatteopgaver.....	126
8.12.5 Intern revision	127
8.12.6 IT opgaver.....	127
8.12.7 Rotation.....	127
8.12.8 Cooling off	128
8.12.9 Honorar relativ størrelse.....	128
8.12.10 Betingede honorar	129
8.12.11 Udvikling	129
8.13 Clarity	131
9. Konklusion	132
9.1 Ændringen af revisors uafhængighed i revisorloven 2008	132
9.2 Afledte konsekvenser af hjemlen til at indføre gennemførelsesbestemmelser	135
10. English Summary	138
11. Litteraturliste	142
11.1 Bøger:	142
11.2 Artikler:	143
11.3 Love, betænkninger, henstillinger, direktiv, retningslinjer:.....	143
Bilag 1, Fordeling af projektet	147

1. Indledning

Regnskabsbrugere har brug for et retvisende billede af virksomhedens regnskab, da det anvendes som beslutningsgrundlag. Hermed skal regnskabsbruger have sikring for, at regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med gældende lovgivning.

Revisors rolle er i denne forbindelse et væsentligt led i kommunikationen mellem regnskabsbruger og virksomheden, ved herigennem at sikre offentlighedens interesser.

Revisors vigtigste opgave er at tilføje regnskabet troværdighed ved, at revisor har den nødvendige kompetence og uafhængighed. Uafhængighed er derfor grundlæggende for revisors rolle.

Det seneste årtis erhvervsskandaler har øget fokus på revisors rolle, især med hensyn til uafhængighed ved udførelsen af erklæringsopgaver. Dette har medført skærper på området, således at troværdigheden til virksomhedernes regnskab øges.

I de senere år, er der sket en række tiltag for at styrke den lovpligtige revision i EU samt øge harmonisering blandt EU-landene. Det seneste tiltag er modernisering af 8. direktiv, der har medført revidering af revisorloven.

Det vil være spændende at undersøge udviklingen og hvilke konsekvenser den nye revisorlov vil have for revisors uafhængighed i fremtiden.

2. Problemformulering

Som det fremgår ovenfor, er der sket mange tiltag på uafhængighedsområdet som følge af harmonisering og erhvervsskandaler.

Det seneste er modernisering af 8. direktiv, der har resulteret i en ny revisorlov. Formålet med denne lov er at styrke tilliden til virksomhedernes regnskaber, samt tilstræbe harmonisering på et højt niveau.

Ifølge Revisorkommissionens betænkning nr. 1478 og lovbemærkningerne til forslaget til den kommende revisorlov vil der ikke ske så mange ændringer for revisors uafhængighed. Men ses der på § 24 i kapitel 4 i forslaget, ser uafhængigheds reglerne noget anderledes ud end de nugældende i § 11. Dette skyldes at forslaget kun indeholder en rammebestemmelse, som skal udfyldes med en bekendtgørelse.

Der er i 8. direktivs artikel 21. og 22. hjemmel til at EU-Kommissionen kan lave gennemførelsesbestemmelser, der kan være inspireret af IFAC's "retningslinjer for etisk adfærd" og EU henstillingen fra 2002 om "revisors uafhængighed i EU: grundlæggende principper".

Disse hjemler er videreført i forslagets § 16, stk. 4 og § 24, stk. 5, hvor der er givet hjemmel til at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i bekendtgørelsesform kan fastsætte nærmere regler om etik, for udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegning og andre erklæringer med sikkerhed, jf. § 16, stk. 4 og regler om revisors uafhængighed, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsfirmaet ikke er uafhængig, jf. § 24, stk. 5.

I bemærkningerne til § 24, stk. 5 fremstår, at bekendtgørelsen vil indeholde bestemmelser svarende til det der gælder i den nugældende lovs § 11. Men det fremgår ligeledes i bemærkningerne, at de specifikke bestemmelser om uafhængighed samt de eventuelle supplerende gennemførelsesbestemmelser, som EU-Kommissionen forventes at fastsætte, kan gennemføres via hjemlen.

Revisors uafhængighed

Laves der bestemmelser svarende til den nugældende lovs § 11 i bekendtgørelsen, kan det skabe fremtidige uoverensstemmelser med EU-Kommissionens gennemførelsesbestemmelser, såfremt disse afviger fra de danske særregler.

Da IFAC allerede nu er i gang med at udbygge nye retningslinjer for etisk adfærd, kan det forventes, at der i den nærmeste fremtid vil komme yderligere ændringer og skærpselser for revisors uafhængighed i dansk lovgivning. Da det kan forventes at EU-Kommissionens gennemførelsesbestemmelser kan være inspireret af IFAC's nye retningslinjer og disse kan blive implementeret i bekendtgørelsesform via § 16, stk. 4. Dette kan ligeledes skabe uoverensstemmelser med danske særregler.

På baggrund af ændringen af revisorloven vil vi se på, hvordan denne vil påvirke revisors virke i fremtiden. Til afdækning af dette, vil vi tage udgangspunkt i følgende hovedproblemformulering:

- **Revisors uafhængighed ved erklæringsopgaver**
 1. **Ændringer af uafhængighed i revisorloven 2008**
 2. **Afledte konsekvenser af hjemlen til at indføre gennemførelsesbestemmelser**
 - Herunder udviklingen af retningslinjerne for etisk adfærd

Der vil hermed ske en gennemgang af forslaget til den kommende revisorlov og en kort sammenligning med den nugældende for at fremhæve ændringerne og udviklingen af uafhængighedsreglerne i revisorloven.

For at se på de afledte konsekvenser af ændringerne af revisorloven vil vi undersøge de kommende retningslinjer, som er mere omfattende end de nuværende.

Vi vil i denne sammenhæng behandle nuværende og kommende etiske retningslinjer for at sammenholde ændringerne og udviklingen.

Nogle af de kommende ændringer i etiske retningslinjer, som er af betydning, er skærpede regler indenfor selvrevision, udvidelse af personkredsen som er omfattet af rotationsreglerne og nye regler for vederlag. Fokus vil derfor hovedsageligt være på:

Revisors uafhængighed

Selvrevision:

Revision og reviewopgaver samles under samme kapitel, dermed sker der skærpelse for reviewopgaver, blandt andet angående den brede fortolkning af netværk og de yderligere regler ved andre opgaver.

Der kommer flere forbud for virksomheder af særlig offentlig interesse, hermed kommer der flere detailregler.

Rotation:

Personkredsen der er omfattet af rotationskravet ændres til key audit partner, hermed en endnu bredere definition.

Cooling off periode:

Der bliver indført forbud for key audit partner imod ansættelse i virksomheder af særlig offentlig interesse i minimum 1 år efter endt revision.

Vederlag:

Der indføres regler om at der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger, når vederlaget overstiger 15 % i 2 år.

Der kommer yderligere retningslinjer for betinget vederlag.

Der er kun valgt behandling af de ændringer, der er væsentlige og af betydning for revisors uafhængighed.

2.1 Problemstilling

Det fremgår i bemærkningerne til lovudkastet, at det ikke er hensigten at foretage nævneværdige ændringer i de bestående krav til revisors uafhængighed. Lovteksten ser imidlertid ganske anderledes ud end den nuværende. Det skyldes som nævnt at lovteksten laves om til en rammebestemmelse, i stedet for som i den nugældende, at indeholde alle uafhængighedsreglerne direkte i loven.

Revisors uafhængighed

Denne rammebestemmelse skal udfyldes i en bekendtgørelse, der udstedes af Erhvervs og Selskabsstyrelsen. Dette giver mulighed for enklere og hurtigere ændringer af kravene til revisors uafhængighed, men indebærer samtidig den ulempe, at fastsættelsen af disse fundamentale krav ikke sker via Folketinget, hvor resultatet er en mere lukket proces.

Der er via hjemlerne i § 16, stk. 4 og § 24, stk. 5 mulighed for at implementere EU-Kommissionens gennemførelsesbestemmelser om etisk og uafhængighed i bekendtgørelsesform, som kan være inspireret af IFAC's retningslinjer. Hvilket kan medføre ændringer og skabe uoverensstemmelser med særlovgivning.

Med en udvikling med flere regler kan det frygtes, at de etiske retningslinjer ændres fra at være principbaserede til detailregulerende, hvilket vil være i konflikt med den danske lovgivers ønske om at minimere administrative byrder. Da det vil medføre stigende omkostninger for erklæringsklienten som følge af krav om øget kontrol herunder sikkerhedsforanstaltninger og flere detailregler med forbud.

Skærpede regler inden for selvrevision og rotation vil ligeledes kunne komme på kompromis med muligheden for assistance og muligheden for udnyttelse af revisors viden/indsigt og kontinuitet/samarbejde og dermed gå på kompromis med den danske lovgivers ønske om liberalisering.

3. Metodevalg/afgrænsning

Afhandlingen vil bestå af 3 hoveddele.

Første del vil omhandle revisors rolle, herunder samfundets behov for at have uafhængige revisorer, samt historisk udvikling og nugældende regulering for revisors uafhængighed, herunder revisorloven og retningslinjer for etisk adfærd.

Grundlaget for første hoveddel er, at opnå den nødvendige baggrundsviden om nugældende lov og retningslinjer, for at kunne sammenholde dem med den kommende revisorlov og retningslinjer.

Anden og tredje del vil være vores analyseafsnit, hvor den kommende revisorlov og de afledte konsekvenser der er ved hjemlerne, herunder de kommende retningslinjer, vil blive behandlet.

Anden del vil hovedsagelig omhandle forslagets kapitel 24. Herunder vil der ske anvendelse af bl.a. 8. direktiv, kommissionens betænkning, høringssvar og lovbemærkninger.

Der vil i anden del, være en gennemgang af forslagets afsnit om uafhængighed, samt en kort sammenligning mellem den nugældende og kommende revisorlov, for at fremhæve ændringerne og udviklingen af uafhængighedsreglerne i revisorloven.

I tredje og dermed sidste del vil der være en gennemgang af fremtidige ændringer, herunder IFAC's retningslinjer for etisk adfærd der eventuelt kan blive implementeret i dansk lovgivning.

Der vil dermed være en behandling af de kommende etiske retningslinjer, hvor der vil være en sammenligning med nugældende etiske retningslinjer og EU henstillingen fra 2002, for at fremhæve ændringerne og udviklingen.

Da de kommende etiske retningslinjer er mere omfattende og komplicerede end de nuværende, vil vi se på høringssvarene til forslaget, for at se den mulige indvirkning af ændringerne, herunder hvilken udvikling retningslinjerne har.

Fokus vil hovedsageligt ligge på:

- Selvrevision
- Rotation
- Cooling off
- Vederlag

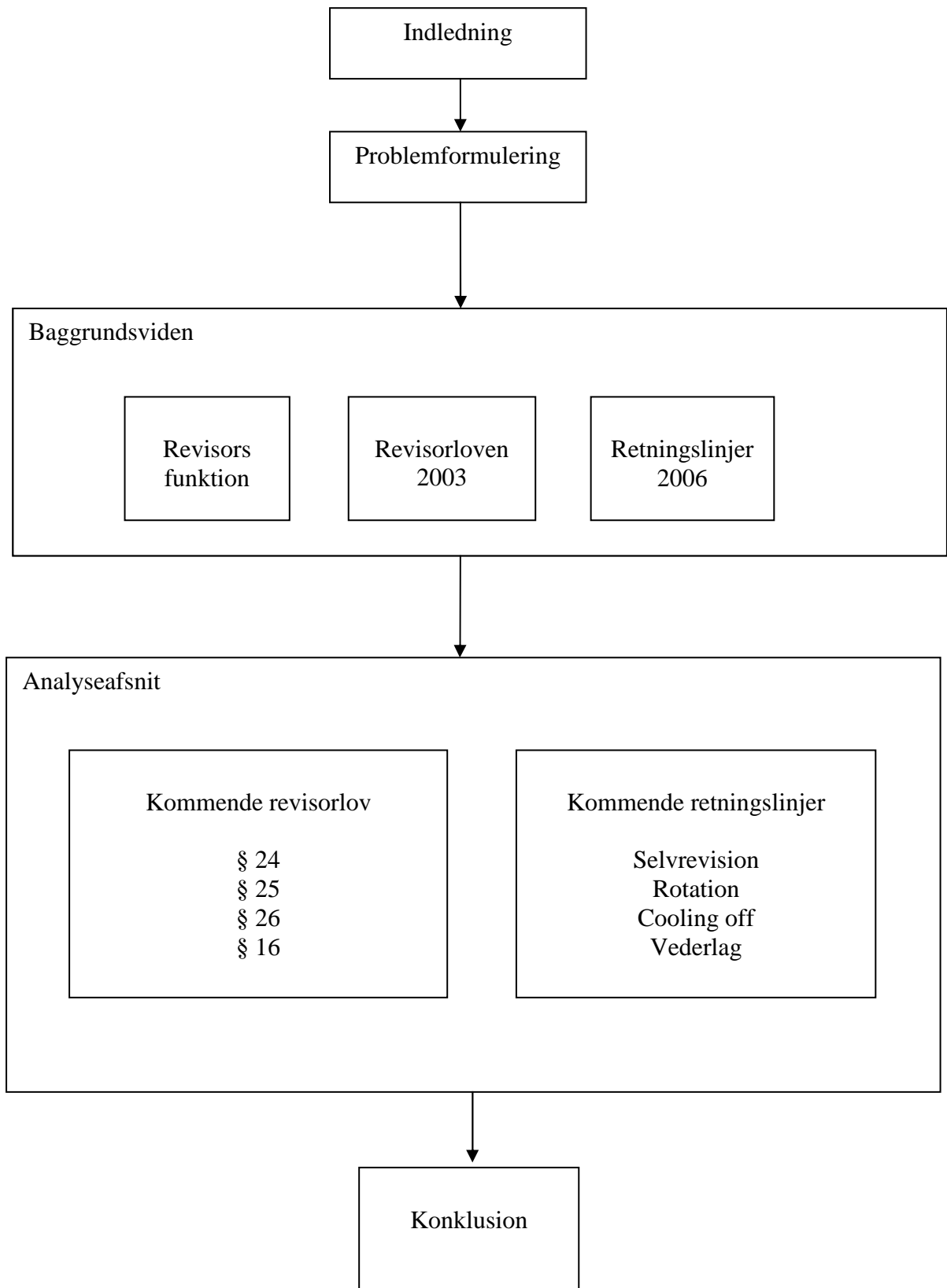
Revisors uafhængighed

Vi vil ved udarbejdelsen af afhandlingen ikke selv udarbejde egen empiri, men vil udelukkende anvende eksisterende materiale, herunder bøger, artikler, udtalelser fra kommissionen, lovbemærkninger og høringssvar. I denne sammenhæng er anvendt juridisk metode.

Afhandlingen er skrevet på cand.merc.aud studiet, der vil således løbende blive anvendt termer og begreber, som anvendes på dette område. Det forudsættes at læseren kender disse uden yderligere forklaringer.

Afhandlingen er skrevet af to forfattere med teoretisk baggrund, uden nogen praktisk erfaringer indenfor revisions området. Projektets indhold vil derfor hovedsageligt være teoretisk og juridisk præget, da der ikke kan drages nytte af praksis og forfatterne har HA-jur baggrund.

3.1 Oversigt over afhandling:



Del 1

4. Revisors funktion

Det overordnede grundlag for revisors virke er samfundets efterspørgsel efter uafhængig og kompetent vurdering af forskellige erhvervsøkonomiske rapporteringer. Revisors rolle er derfor meget tæt knyttet til begreber som tillid og troværdighed. Dette afsnit har til formål at tydeliggøre betydningen af revisors uafhængighed og troværdighed.

4.1 Samfundsrollen

Revisorerhvervet som profession opstod for lidt over 100 år siden i kølvandet på industrialiseringens mange selskabsdannelser og den tiltagende liberale samfundsøkonomi. Afstanden mellem investorer og virksomhedsledelse er gradvist forøget til det niveau, vi kender i dag og i takt hermed behovet for pålidelige informationer omkring virksomhedens økonomiske udvikling. Uden pålidelige informationer er investorerne ude af stand til at udøve en effektiv kontrol med virksomhedsledelsen, der kan tænkes at handle i strid med ejernes interesser og målsætning. For at sikre at informationer der kommer fra ledelsen er pålidelige, anvendes en revisor, der med sin faglige og kompetente kontrol tilfører informationerne den nødvendige troværdighed¹.

Revisor er formelt set ikke en del af virksomhedens ledelse. Revisor skal derfor ikke repræsentere bestemte interesser, hverken på vegne af erklæringsmodtager eller hvervgiver, men revisor skal på baggrund af sin uddannelse, fagkundskab og lovgivning repræsentere offentlighedens interesse. Hverken direktion, bestyrelse eller generalforsamling kan således øve indflydelse på, hvorledes revisor skal planlægge, udføre eller rapportere den konkrete erklæringsopgave.

¹ Revisoransvar, Lars Bo Langsted m.fl. s. 19

4.2 Offentlighedens tillidsrepræsentant

Revisor som ”offentlighedens tillidsrepræsentant” blev indført i revisorloven i 1994 efter forslag fra Revisorkommissionen².

RL § 2, stk. 1

”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver”³.

Som det fremgår af RL § 2, stk. 1 skal revisor ikke betragtes som ”offentlighedens tillidsrepræsentant” i alle henseender. Det er derfor kun erklæringsopgaver der er omfattet af begrebet, hvorfor revisor ikke skal optræde som sådanne i forbindelse med for eksempel regnskabsmæssig assistance og rådgivningsopgaver⁴.

Begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” blev indført for at øge tilliden til revisor og dermed revisors erklæringer samtidig med, at begrebet skulle understrege revisors uafhængighed. Ydermere skulle begrebet understrege og medvirke til bedre forståelse af revisors opgaver og stilling generelt.

”...at revisor er ”Offentlighedens tillidsrepræsentant” vil sige, at revisor ved udførelsen af revision eller afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning overfor offentligheden eller kræves af lovgivningen – også skal varetage hensyn til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, som kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse”⁵.

Der er en lang række forskellige interessenter der gør brug af revisors arbejde, herunder aktionærer, kreditorer, offentlige myndigheder, aktuelle og potentielle investorer. Revisor skal derfor i forbindelse med sit virke som ”offentlighedens tillidsrepræsentant” iagttage virksomhedens eksterne interessenters informationsbehov i forhold til den erklæringsopgave revisor har påtaget sig.

² Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl. s. 64

³ Revisorloven 2003 § 1, stk. 2 taler om erklæringer.

⁴ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl. s. 69

⁵ Bemærkning til Revisorloven 2003

Revisors uafhængighed

Revisor skal undersøge, hvilke behov og forventninger erklæringsmodtager almindeligvis har til den pågældende erklæringsopgave og udarbejde erklæringen i overensstemmelse hermed⁶.

4.3 Uafhængighed

Revisors uafhængighed spiller en væsentlig rolle for revisorerhvervets funktion, hvorfor kravene til revisors uafhængighed har en fremtrædende plads i revisorlovgivningen.

RL § 11, stk. 1

”Revisor må ikke udføre opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed”

Revisor skal derfor altid vurdere, hver gang han udfører en opgave omfattet af § 1, stk. 2, om der foreligger omstændigheder, der bringer revisors uafhængighed i fare.

Ved uafhængighed skelnes der mellem faktisk uafhængighed ”independence of mind” og synlig uafhængighed ”independence in appearance”.

Sondringen mellem disse er vigtig, idet den fremhæver, at regnskabsbrugerens tillid ikke alene er afhængig af, at revisor er uafhængig, men ligeledes af at revisor fremtræder som uafhængig i henhold til regnskabsbrugerens opfattelse⁷.

Begrebet uafhængighed kan defineres som følgende⁸:

- a) Faktisk uafhængighed (independence of mind) – den tilstand, hvor en person kan fremsætte sit synspunkt uden at blive påvirket af indflydelse, der kompromitterer en professionel bedømmelse og dermed gør det muligt for en person at handle med integritet og udøve objektivitet og professionel skepsis; og
- b) Synlig afhængighed (independence in appearance) – at undgå forhold og omstændigheder, der er så betydelige, at en fornuftig og velinformeret tredjemand, der har kendskab til alle relevante oplysninger inklusive eventuelle trufne sikkerhedsforanstaltninger, med

⁶ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl. s. 65

⁷ Revisionskommissionens betænkning nr. 1411

⁸ EU Henstillingen fra 2002, pkt. 1 og 2.

Revisors uafhængighed

rimelighed ville kunne konkludere, at et revisionsfirma eller et medlem af et erklæringsteams integritet, objektivitet eller professionelle skepsis var blevet kompromitteret.

Hele revisorerhvervets berettigelse hviler på det fundament, der skal sikre, at revisor er uafhængig. Såfremt revisor er afhængig af klienten ville interessenterne ikke have mere tillid til revisors erklæringsafgivelse end til klientens egne oplysningerne og revisor ville dermed ikke skabe nogen merværdi for interessenterne⁹.

Kravet til uafhængighed har til formål at hindre, at der opstår en mulig interessekonflikt mellem samfundets krav til revisors udtalelser og revisors personlige forhold, da der i tilfælde af interessekonflikt er mulighed for, at revisor kan have svært ved at bevare sin dømmekraft og professionelle skepsis.

Uden uafhængighedskravet ville der være en øget usikkerhed omkring virksomhedens finansielle stilling og udviklingstendenser, som ville gøre at interessenterne ville være meget påpasselige med, hvor de investerer deres penge.

Det er derfor vigtigt, at revisor opretholder en faglig distance til hvervgiver og vedkommende fremstår neutral og objektiv overfor både hvervgiver og omverdenen.

4.4 Troværdighed

Det er ikke tilstrækkeligt, at revisor ved arbejdet med sine opgaver er uafhængig. Revisor skal også i forhold til omverdenen til stadighed fremstå som uafhængig, således at der ikke er nogen anledning til at rejse tvivl om revisors troværdighed.

En betingelse for at revisors kontrol medfører troværdighed og tillid til erhvervslivet er, at regnskabsbrugerne opfatter revisor som troværdig. Den ønskede grad af troværdighed opnås kun, såfremt revisor opfattes som uafhængig og objektiv i sin kontrol og er faglig kompetent til at udtale sig om de økonomiske informationer, der kontrolleres.

⁹ Revision – koncept og teori, Mogens Christensen m.fl. s. 112

5. Revisorloven 2003

Den nugældende revisorlov, der trådte i kraft 1. september 2003, var en revolutionerende ændring med hensyn til revisors uafhængighed og den måde revisors virke tidligere blev reguleret på. Nedenfor vil der først være et afsnit om baggrunden for revisorloven, dernæst et afsnit om formålet og ændringer og afslutningsvis et afsnit om uafhængighedsbestemmelserne i RL § 11. Således dannes der et helhedsbillede af revisors uafhængighed i den nugældende revisorlov.

5.1 Baggrund

Baggrunden for revisorloven 2003 var blandt andet et ønske om liberalisering og internationalisering/harmonisering, men også skærpelse som følge af erhvervsskandaler¹⁰.

Revisorloven 2003 havde grobund i et langt og omhyggeligt forberedende arbejde. Det startede med EU's grønne bog om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar, som indledede overvejelserne om iværksættelse af et nyt EU initiativ for harmonisering. Dette medførte at EU-Kommissionen i 1998 nedsatte et udvalg, der i 2000 kom med en henstilling om kvalitetssikring af revisors arbejde og i 2002 med en henstilling om revisors uafhængighed. Disse to henstillinger har været grundlæggende for arbejdet med revisorloven 2003¹¹.

Baggrunden for liberalisering og dermed også internationalisering af revisors uafhængighed var blandt andet, at både revisorbranchen og revisionsklienter i et stigende omfang udbød henholdsvis efterspurgte ydelser, der ikke var tilladt for revisor at yde eller kun med kraftig udvidende fortolkning af loven var muligt. Ligeledes var der i mange andre EU-lande kun krav om konkret uafhængighed, hvormed det gjorde det utilfredsstillende, at have en regulering der afveg væsentligt fra andre landes¹².

Under udarbejdelsen af revisorloven 2003, dukkede en af de største erhvervsskandaler i verden op, hvor et af USA's største selskaber Enron gik konkurs. Sagen omhandlede en ledelse, der bevidst foretog regnskabsmanipulation uden at Enrons revision opdagede det. Skandalen medførte, at et

¹⁰ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 32

¹¹ Artikel, Deloitte

¹² Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 32

verdensomspændende revisionsfirma lukkede og skabte dønninger i hele verden. Dette skabte stor opmærksomhed på revisors rolle og uafhængighed, hvilket også fik indflydelse på revisorloven 2003¹³.

5.2 Formålet

Formålet med revisorloven 2003 var at styrke både revisors uafhængighed og revisors konkurrenceevne i forhold til såvel udenlandske revisorer som indenlandske konsulentvirksomheder.

Det revolutionerende ved revisorloven 2003 var, at den kun fokuserer på konkret uafhængighed, herunder revisors uafhængighed fra erklæringsobjektet, når revisor beskæftiger sig med revisions- og andre erklæringsopgaver. Loven afgrænses således til revisors kerneområde, idet loven kun finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug, jf. RL § 1 stk. 2.

Således reguleres revisors uafhængighed alene på områder som offentligheden har en særlig interesse i, herved ved erklæringsafgivelse. Det revisor derudover beskæftiger sig med reguleres ikke i revisorloven 2003.

5.2.1 Generel uafhængighed

Inden 2003 skulle revisor være generel uafhængig, hvilket indebar at revisor var udelukket fra at drive anden erhvervsmæssig virksomhed end revisionsfirma¹⁴.

Inden ændringen af revisorloven 2003, kunne revisors uafhængigheds regulering opdeles i 2 søjler:

Figur 1. Opdeling inden 2003

1. søjle	Revisor skal være uafhængig.	Reguleres af revisorloven.	Dette gælder ved beskæftigelse med opgaver indenfor revision af regnskaber
----------	------------------------------	----------------------------	--

¹³ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 32

¹⁴ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 61

Revisors uafhængighed

			mv. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og tilgrænsende områder.
2. søjle	Der var som hovedregel forbud mod at revisor beskæftigede sig med andet, end det der er omfattet af revisorloven. Men der var mulighed for dispensation.		Gælder for alt andet erhverv som ikke er omfattet af revisorloven.

Kilde: Egen tilvirkning

Ved ændringen af revisorloven 2003 og dermed ophævelsen af generel uafhængighed, styrkedes revisors konkurrenceevne ved muligheden for at beskæftige sig med rådgivnings- og konsulentopgaver, som det var tilfældet med revisorer i andre EU-lande, loven var dermed blevet mere international. Revisorer fik ligeledes mulighed for bedre udnyttelse af viden og kompetence ved disse nye opgavemuligheder¹⁵.

Efter ændringen af revisorloven 2003, kunne revisors regulering opdeles i 3 søjler:

Figur 2. Opdeling efter 2003

1. søjle	Revisor skal være uafhængig.	Reguleres af revisorloven.	Dette gælder ved beskæftigelse med opgaver indenfor revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.
2. søjle	Revisor skal ikke være uafhængig, men opfylde kompetence og god revisorskik, underlagt	Reguleres af foreningen FSR.	Dette omfatter rådgivning og assistance, der udelukkende er bestemt til hvervgiver eget brug.

¹⁵ Artikel, Dansk Revision

Revisors uafhængighed

	foreningsbaseret kvalitetskontrollsystem, krav om tillægforsikring.		
3. søjle	Revisor skal ikke være uafhængig.	Dette er ikke underlagt regulering.	Dette gælder for alt andet erhverv.

Kilde: Egen tilvirkning

5.2.2 Konkret uafhængighed

Styrkelse af revisors uafhængighed skete ved at sætte fokus på revisors konkrete uafhængighed ved revisions og andre erklæringsopgaver, herunder revisors uafhængighed fra erklæringsobjektet. Bestemmelserne omkring revisors konkrete uafhængighed findes i revisorlovens § 11, hvilket derfor vil blive behandlet nærmere i afsnittet uafhængighedsbestemmelserne i RL § 11.

5.3 Ændringer

De væsentlige ændringer af revisorloven 2003 omfattede:

- Revisorloven samles i en lov, der gælder for såvel registrerede som statsautoriserede revisorer.
- Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse
- Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed
- Der indføres regler om intern rotation i større selskaber
- Nye regler om ejerskab af revisionsfirmaer
- Nye regler om vederlag
- Obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt revisortilsyn
- Pligt for revisor til at reagere ved opdagelsen af økonomisk kriminalitet

Reglerne om uafhængighed skal ses i sammenhæng med reglerne om intern rotation, ejerskab, vederlag og kvalitetssikring, idet alle disse bestemmelser har til formål at styrke revisors uafhængighed ved erklæringsafgivelse¹⁶.

5.3.1 Intern rotation, RL § 10 stk. 2

Den underskrivende revisor må ikke udfører erklæringsopgaver for samme klient i mere end 7 år i træk, hvorefter der skal gå mindst 2 år, før pågældende igen må udfører erklæringsopgaver for klienten. Dette gælder virksomheder af særlig offentlig interesse, hvilket omfatter børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet samt virksomheder der i 2 år opfylder to eller flere af følgende kriterier: en medarbejderstab på 2500, en balancesum på 5 mia. kr. eller en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Baggrunden for indførelsen af rotationspligten skyldes familiaritetstruslen, hvor revisors tilknytning til samme klient i længerevarende periode, kan øge risikoen for, at der opstår tætte bånd mellem disse og at revisors uafhængighed derved trues.

5.3.2 Ejerskab, RL § 12

Der er mulighed for, at personer og virksomheder uden tilknytning til revisionsfirmaet i øvrigt kan have ejerandele i revisionsfirmaet. Hvert enkelt udenforstående må dog højst besidde 5 % af såvel kapitalen som stemmerne. Majoritet, af såvel den samlede kapital som de samlede stemmer, skal altid ejes af enten statsautoriserede eller registrerede revisorer. Dermed sikres, at udefrakommende ikke kan få dominerende indflydelse i revisionsfirmaet.

Grundlaget herfor er, at ejerne har stor indflydelse på etablering og overholdelse af virksomhedens politikker og procedurer og er dermed også et element til sikring af revisors uafhængighed.

5.3.3 Vederlag, RL § 13

Et revisionsfirma må ikke i 3 sammenhængende år have mere end 20 pct. af sin omsætning hos samme klient. Denne bestemmelse skal sikre, at revisors uafhængighed ikke bringes i fare ved, at en enkelt klient udgør en uforholdsmæssig stor andel af revisors omsætning. Der er dog mulighed for dispensation ved revisionsfirmaer der er små, nystartede eller under afvikling.

¹⁶ Artikel, Dansk Revision

Revisors uafhængighed

Virksomheder i regnskabsklasse C og D skal oplyse revisors samlede honorar samt honorar for andre ydelser, da dette er i offentlighedens interesse, med hensyn til revisors uafhængighed og dobbeltrolle som rådgiver og kontrollant.

Revisors vederlag må ikke være højere end, hvad der anses for rimeligt eller gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde. I de tilfælde, hvor der er overlap i personkredsen, der forholdsmæssig står for erklæringsarbejdet og rådgivning/assistance arbejdet, er der forbud mod betinget vederlag. Alt dette for at sikrer revisors uafhængighed.

5.3.4 Kvalitetssikring, RL § 14

Alle revisorer underkastes obligatorisk kvalitetskontrol, som foretages af et uafhængigt revisortilsyn. Ved kvalitetskontrollen påses, at revisionsfirmaet har opstillet de fornødne retningslinjer som skal sikre, at revisor, inden denne påtager sig at udfører erklæringsopgaver, tager stilling til om den fornødne uafhængighed foreligger i den konkrete situation, samt at revisor i øvrigt lever op til lovgivningens krav¹⁷.

5.3.5 Princip baseret uafhængighed

Udover en række stramninger af kravene til den konkrete uafhængighed, er der indført et nyt overordnet princip, ved afgørelsen af om revisor er uafhængig, den såkaldte princip baserede tilgang. Dette princip stammer fra EU henstillingen fra 2002 om uafhængighed og indebærer, at lovgiver beskriver en række trusler mod revisors uafhængighed, i stedet for at beskrive en række situationer, hvor revisor ikke må afgive erklæring¹⁸. Der tages derfor udgangspunkt i en konceptuel ramme, der kræver at revisor identificerer, vurderer og imødegår trusler mod uafhængigheden¹⁹.

Revisor skal i større grad selv vurdere, om der kan være forhold der kan påvirke pågældendes uafhængighed. Loven stiller herved krav om, at det enkelte revisionsfirma skal opstille interne retningslinjer for vurderingen af uafhængigheden, jf. RL § 11 stk. 4.

De trusler revisor skal være opmærksom på, ved stillingtagen til den fornødne uafhængighed, beskriver Revisorkommissionen i betænkningen 1411/2002 således:

¹⁷ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl., note 120 (§ 14)

¹⁸ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 69

¹⁹ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 96

- Egeninteresse (the self-interest threat)
- Selvrevision (the self-review threat)
- Partsidentifikation (the advocacy threat)
- Klientnærhed (the familiarity or trust threat)
- Andre trusler (herunder the intimidation threat)

Disse vil blive omtalt nærmere senere under afsnittet retningslinjer for etisk adfærd.

5.4 Uafhængighedsbestemmelserne i RL § 11

I dette afsnit vil der være en gennemgang af revisorloven § 11's indhold og opbygningen, med det formål at skabe overblik over nugældende uafhængighedsregler.

Reglerne tjener til at sikre, at revisor ved afgivelse af erklæringer er upåvirket af særinteresser og i øvrigt af uvedkommende hensyn²⁰.

Stk. 1 indeholder den overordnede generalklausul om revisors uafhængighed. Der må ifølge denne ikke udføres opgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Stk. 1 fungerer dermed som en opsamlingsbestemmelse, for omstændigheder der ikke er opregnet i paragraffens efterfølgende stykker. Herunder kan tætte venskaber med klienten blive opfanget af opsamlingsbestemmelsen.

I stk. 2 angives omstændigheder, der udgør en så stor trussel mod revisors uafhængighed, at revisor aldrig må afgive erklæringer, såfremt nogle af de nævnte omstændigheder foreligger. Også kaldet røde lys eksempler, da der er totalforbud.

I stk. 3 anføres yderligere omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed. Ved disse tilfælde skal revisor tage stilling til trusselens størrelse og betydning for revisors uafhængighed og erklæringsafgivelse. Også kaldet gule lys eksempler, da revisor skal lave en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde.

²⁰ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl., note 77

Revisors uafhængighed

I stk. 4 forpligtes alle revisionsfirmaer til at opstille retningslinjer, der skal sikre, at revisor, inden denne påtager sig at udfører erklæringsopgaven, påser, at der ikke foreligger eller kan forekomme omstændigheder, som kan rejse tvivl om revisors uafhængighed.

Ved konstatering af uafhængighedstruende faktorer, skal revisor tage stilling til disse og foretage de fornødne tiltag. I nogle tilfælde skal revisor afstå fra erklæringsopgaven, i andre tilfælde skal der foretages sikkerhedsforanstaltninger, f.eks. at en anden revisor knyttes til opgaven som kontrollant og i nogle tilfælde, hvor den uafhængighedstruende faktor er ubetydelig, er det ikke nødvendigt med nogen tiltag²¹.

Ved vurdering af revisors stillingtagen til afgivelse af erklæring, skal hensyn til erklæringsmodtager samt hensyn til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse indgå med betydelig vægt. Herudover kan revisionsfirmaets og klientens størrelse og organisation have betydning²².

²¹ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl., note 92

²² Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl., note 92

6. Retningslinjer for revisors etiske adfærd

Den principbaserede reguleringsform i revisorloven er på mange måder hensigtsmæssig, men forudsætter, at den enkelte revisor og revisionsfirma administrerer retningslinjerne med behørig respekt og accept af offentlighedens interesse.

Udviklingen siden den nugældende revisorlovs ikrafttræden, synes endvidere at have bestyrket opfattelsen af, at der er behov for yderligere vejledning for revisorer om betydningen af forskellige trusler og hvorledes og i hvilken udstrækning sikkerhedsforanstaltninger skal iværksættes. En sådan vejledning vil føre til en mere ensartet fortolkning og anvendelse i praksis²³.

For at sikre en fælles begrebsramme for danske revisorerets etiske adfærd udsendte FSR i marts 2005 ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”. Dette skete bl.a. i erkendelse af FSR’s vigtige rolle med at yde vejledning og fremme bestræbelserne på harmonisering inden for revisorbranchen.

Retningslinjerne har ikke umiddelbart nogen retskildeværdi på niveau med lovgivning, men foreningens medlemmer er dog forpligtet til at følge dem. En del af indholdet er baseret på gældende revisorlovgivning og er dermed direkte bindende via revisorlovens rammebestemmelser²⁴.

Retningslinjerne er ikke opbygget på samme måde som revisionsstandarderne, hvor det vigtige er fremhævet med anden skrifttype, eller revisorloven, hvor der er et afsnit med røde lys, et afsnit med gule lys og et afsnit som er en opsamlingsbestemmelse. Grundlaget herfor er formentlig at understrege, at reglerne er overordnet principstyrede og dermed altid udfordrer revisors selvstændige stillingstagen²⁵.

Nedenfor vil der være en gennemgang af de grundlæggende principper, trusler og sikkerhedsforanstaltninger som fremstår i retningslinjerne.

²³ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 96

²⁴ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 89

²⁵ Professionsetik for revisor, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 46

6.1 De grundlæggende principper

Retningslinjerne indeholder fem grundlæggende principper, der er tænkt som et kompas, der kan vise vejen frem og guide revisorer i deres hverdag, for at varetage offentlighedens interesse og dermed også sikre revisors uafhængighed.

Revisor skal overholde følgende grundlæggende principper:

6.1.1 Integritet

Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Herved skal revisor være entydig, ligefrem, åben og sandfærdig ved udførelse af erklæringsopgaver, beslægtede opgaver og rådgivningsopgaver. Revisor skal være konsistent i sin adfærd og ikke være konfliktsky.

6.1.2 Objektivitet

Revisor må ikke være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.

Revisor må herved ikke kunne påvirkes, således at objektiviteten bringes i fare. Revisor skal være objektiv.

6.1.3 Professionel kompetence og fornøden omhu

Revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten modtager en kvalificeret professionel ydelse baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

Herved skal revisor have den fornødne kompetence og udvise en omhyggelig og agtpågivende adfærd.

6.1.4 Fortrolighed

Revisor skal respektere fortroligheden af informationer opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser og må ikke videregive sådanne informationer til tredjemand uden behørig og specifik tilladelse hertil, medmindre der er en juridisk eller professionel ret eller pligt hertil.

Fortrolige informationer, opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser, må ikke anvendes til at opnå personlig fordel for revisor eller tredjemand.

Revisor skal herved afholde sig fra at videregive, anvende eller fortælle om fortrolige informationer fra klienten, medmindre der er tilladelse fra vedkommende eller det er krævet i lovgivning.

6.1.5 Professionel adfærd

Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, som kan miskreditere revisorstanden.

Revisor skal herved leve op til revisorstandens gode omdømme og undgå enhver form for adfærd, der kan give standen et dårligt omdømme. Dette indbefatter adfærd som en fornuftig og velinformeret tredjemand ville anse for at påvirke standens gode omdømme negativt.

6.2 Trusler

For at revisor kan overholde de grundlæggende principper, skal revisor; identificere trusler mod revisors uafhængighed, vurdere disses betydning og anvende sikkerhedsforanstaltninger for at eliminere eller reducere truslerne til et acceptabelt niveau.

De trusler revisor skal være opmærksom på kan klassificeres således:

Figur 3. Trusler mod revisor uafhængighed

Egeninteresse-trusler	Kan forekomme, som følge af revisors eller et nærmeste eller nært familiemedlems økonomiske eller andre interesser.
Egenkontrol-trusler	Kan forekomme, hvis en tidligere vurdering skal revurderes af den revisor, der var ansvarlig for vurderingen.
Advokerings-trusler	Kan forekomme, hvis revisor støtter en stilling eller opfattelse så langt, at

Revisors uafhængighed

	objektiviteten efterfølgende kan være kompromitteret.
Familiaritets-trusler	Kan forekomme, hvis revisor i kraft af en tæt tilknytning bliver for velvilligt indstillet over for andres interesser
Intimiderings-trusler	Kan forekomme, hvis revisor vil kunne afskrækkes fra at optræde objektivt som følge af faktiske eller fornemmede trusler.

Kilde: Retningslinjer for etisk adfærd.

Revisor skal være opmærksom på, at flere trusler kan opstå i en given omstændighed.

Ved vurdering af væsentligheden af truslen skal hensyn til erklæringsmodtager samt hensyn til samfundet interesse i den pågældende erklæringsafgivelse indgå med betydelig vægt. Herudover kan revisionsfirmaets og klientens størrelse og organisation have betydning²⁶.

Nedenfor vil der kort være nogle eksempler på de trusler og sikkerhedsforanstaltninger der fremgår af retningslinjer for etisk adfærd. Nogle af disse vil få en gennemgang i analyseafsnittet, hvor hovedvægten vil være på kapitel 290, hvor uafhængighed ved erklæringsopgaver gennemgås.

Generelt er advokeringstruslen nok den mindst behandlede kategori i det detaljerede kapitel 290²⁷. Dette kan skyldes, at denne trussel efter danske forhold ikke er den mest relevante, idet anbefalinger ved handel af aktier og bistand i juridiske tvister ikke er ofte forekommende²⁸. Intimideringstruslen har heller ikke tidligere været specifikt reguleret²⁹. Der vil derfor i projektet være mere fokus på egeninteressetrusler, egenkontroltrusler og familiaritetstrusler.

6.2.1 Egeninteressetrussel

En trussel om egeninteresse forekommer ifølge retningslinjerne, når et revisionsfirma eller et medlem af et erklæringsteam vil kunne drage fordel af en økonomisk interesse i, eller anden interesse med, en erklæringsklient³⁰.

²⁶ Revisorlovgivningen med kommentarer, Aksel Runge Johansen m.fl., note 92

²⁷ Professionsetik for revisor, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 26

²⁸ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 103

²⁹ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 104

³⁰ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 101

Revisors uafhængighed

Revisor kan have egeninteresse i erklæringsklienten på flere måder. Nedenfor er nogle eksempler på omstændigheder, der vil kunne skabe egeninteresse-trusler for en praktiserende revisor, eksemplerne er dog ikke udtømmende³¹:

- En økonomisk interesse i en klient eller sameje af en økonomisk interesse med klienten
- Utilbørlig afhængighed af det totale honorar fra klienten
- Et nært forretningsforhold med klienten
- Ægtefællen, en fast samlevende, forældre eller børn til revisor eller til andre personer i revisionsfirmaet, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer denne udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet
- Bekymringer over muligheden for at miste klienten
- Potentiel ansættelse hos klienten
- Aftale om betinget honorar i forbindelse med en erklæringsopgave med sikkerhed m.fl.
- Et lån eller en garanti til eller fra en klient omfattet af revisorloven eller et af dennes bestyrelsesmedlemmer eller direktør

6.2.2 Egenkontroltrussel

En trussel om egenkontrol kan ifølge retningslinjerne forekomme i følgende to typer af situationer³².

- 1) når et resultat af – eller en vurdering, der er foretaget i forbindelse med – en tidligere erklæringsopgave eller ikke-erklæringsopgave, vil skulle revurderes som en del af konklusionen på en erklæringsopgave, eller
- 2) når et medlem af erklæringsteamet tidligere har været bestyrelsesmedlem, direktør eller ledende medarbejder hos erklæringsklienten eller været ansat i en stilling, hvor der kunne udøves direkte og betydelig indflydelse på emnet for erklæringsopgaven.

Tilfældene med egenkontrol udgør en mere kompliceret trusselsituation end den der udgøres af egeninteresse. Det er for eksempel ganske sædvanligt, at revisor bistår med bogføring og

³¹ Retningslinjer 2006, kapitel 200.4

³² Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 102

udarbejdelse af regnskabet for derefter at revidere dette. Set ud fra en abstrakt betragtning kunne assistance i dette tilfælde siges at stride mod revisors kontrollerende uafhængighed, idet det må formodes at være vanskeligt at indtage et andet standpunkt til regnskabet, end det revisor allerede har kommet til udtryk ved udarbejdelsen³³.

Retningslinjerne nævner eksempler på omstændigheder, der vil kunne skabe egenkontrol-trusler. Eksemplerne er ikke udtømmende, men dækker over de situationer, der i andre sammenhænge benævnes som ”selvrevisión” og dermed risikoen for, at revisor skal udtale sig om sit eget arbejde eller af tidligere foretagne vurderinger³⁴:

- Opdagelsen af en betydende fejl under en revurdering af den praktiserende revisors arbejde
- Afgivelse af erklæring om funktionen af regnskabssystemerne efter forud at have været involveret i design og implementering af systemerne
- Udarbejdelse af originale data, der indgår i grundlaget for opstillingen af erklæringsteamet
- Et medlem af erklæringsteamet er eller har for nylig været bestyrelsesmedlem eller direktør hos erklæringsklienten
- Levering af serviceydelse til en erklæringsklient, der direkte påvirker emnet for erklæringsopgaven

6.2.3 Familiaritetstrusler

Forekommer ifølge retningslinjerne, når revisor, medlem af erklæringsteamet eller revisionsfirmaet i kraft af en tæt tilknytning til klienten bliver for velvilligt indstillet over for dennes interesser. En længerevarende deltagelse i et specifikt opgaveteam kan indebære en trussel mod objektiviteten.

Nedenfor er nogle eksempler fra retningslinjerne på omstændigheder, der kan skabe en trussel om familiaritet, disse er ikke udtømmende³⁵:

- Revisor eller andre der er knyttet til erklæringsopgaven har tætte familiemæssige bånd til klienten eller andre med indflydelse til erklæringsemnet

³³ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 70

³⁴ Retningslinjer 2006, kapitel 200.5

³⁵ Retningslinjer 2006, kapitel. 200.7

- Modtagelse af gaver eller andre fordele fra klienten, hvor værdien ikke er klart ubetydelig
- Et seniormedlem af erklæringsteamet har længerevarende tilknytning til klienten
- En tidligere partner i revisionsfirmaet har betydelig indflydelse på erklæringsemnet hos klienten

6.3 Sikkerhedsforanstaltninger

Revisionsfirmaet og medlemmerne af erklæringsteamet har pligt til at sikre, at de er og forbliver uafhængige. Dette skal ske ved at tage hensyn til den sammenhæng, de praktiserer i, herunder truslerne mod uafhængigheden og de sikkerhedsforanstaltninger, der kan eliminere truslerne eller reducere dem til et acceptabelt niveau.

Arten af sikkerhedsforanstaltninger der skal iværksættes varierer efter omstændighederne. Alle trusler skal identificeres, medmindre de er helt klart ubetydelige. Der skal tages hensyn til, hvad en fornuftig og velinformeret tredjemand, med kendskab til relevante informationer og sikkerhedsforanstaltninger, med rimelighed vil anse som værende uacceptabelt. Disse overvejelser vil være påvirket af forhold såsom, hvor betydelig truslen er, erklæringsopgavens art og de tiltænkte brugere af erklæringen³⁶.

Sikkerhedsforanstaltninger, der muligvis kan eliminere eller reducere trusler til et acceptabelt niveau, kan opdeles i 2 hovedkategorier³⁷.

- a) Sikkerhedsforanstaltninger skabt af professionen, lovgivningen eller anden regulering
- b) Sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, hvori opgaven udføres

6.3.1 Sikkerhedsforanstaltninger skabt af professionen, lovgivningen eller anden regulering

Retningslinjerne anfører følgende sikkerhedsforanstaltninger skabt af professionen, lovgivning eller anden regulering, disse forhold er dog allerede reguleret i revisorloven og i revisionsstandarder³⁸:

³⁶ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 102

³⁷ Retningslinjer 2006, kapitel 200.10

³⁸ Retningslinjer 2006, kapitel 100.12

- De krav, der stilles for at blive revisor med hensyn til uddannelse og erfaring
- Krav til efteruddannelse
- Professionelle standarder og overvågnings- og disciplinære processer
- Eksternt review af et revisionsfirmas kvalitetskontrollsystem
- Lovgivning, der styrer revisionsfirmaets uafhængighedskrav

6.3.2 Sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, hvori opgaven udføres

Ved sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, opgaven udføres, vil der både være tale om sikkerhedsforanstaltninger hos erklæringsklienten og i revisionsfirmaets struktur.

6.3.2.1 Hos erklæringsklienten

Sikkerhedsforanstaltninger hos erklæringsklienten omfatter jf. retningslinjerne³⁹:

- Når erklæringsklientens ledelse engagerer revisionsfirmaet, er det andre personer end ledelsen, der indgår eller godkender engagementet
- Erklæringsklienten har kompetente medarbejdere til at træffe ledelsesbeslutninger
- Politikker og procedurer, der understreger erklæringsklientens vilje til retvisende regnskabsrapportering
- Interne procedurer, der sikrer objektive valg i tildelingen af ikke erklæringsopgaver
- En ledelsesstruktur, som f.eks. en revisionskomité, der sikrer passende overvågning af og kommunikation vedrørende et revisionsfirmas tjenesteydelser

6.3.2.2 I revisionsfirmaets struktur

De mest omfattende sikkerhedsforanstaltninger ligger inden for revisionsfirmaet. De kan deles i 2 afsnit 'generelle systemer og procedurer' og 'opgavespecifikke sikkerhedsforanstaltninger'.

De generelle systemer og procedurer bør indarbejdes i det enkelte revisionsfirmas overordnede politikker og forretningsgange og omfatter bl.a. følgende⁴⁰:

³⁹ Retningslinjer 2006, kapitel 200.15

⁴⁰ Retningslinjer 2006, kapitel 200.12

Revisors uafhængighed

- En ledelse i revisionsfirmaet, der understreger vigtigheden af uafhængigheden og har en forventning om, at medlemmer af erklæringsteams vil handle i offentlighedens interesse
- Politikker og procedurer til implementering og overvågning af kvalitetskontrollen på erklæringsopgaver
- Interne politikker til overvågning af, at revisionsfirmaets politikker og procedurer vedrørende uafhængighed overholdes
- Dokumenterede uafhængighedspolitikker vedrørende identificering af trusler mod uafhængigheden, vurdering af betydningen af disse trusler og identificering og iværksættelse af sikkerhedsforanstaltninger til at eliminere eller reducere trusler til et acceptabelt niveau, bortset fra klart ubetydelige trusler
- Udpegning af en person fra den øverste ledelse som ansvarlig for at føre tilsyn med, at sikkerhedsforanstaltningerne fungerer tilstrækkeligt

Relevansen af disse foranstaltninger afhænger af revisionsfirmaets størrelse, organisering og klientsammensætning. Der vil derfor formodentligt ikke, i alle tilfælde, være muligt at iværksætte alle de oplyste forhold retningslinjerne nævner i et mindre revisionsfirma. På den anden side, er mange af de nævnte foranstaltninger i retningslinjerne udtryk for en linje, der af offentligheden betragtes som en del af god selskabsledelse i et moderne revisionsfirma⁴¹.

Retningslinjerne anfører følgende *opgavespecifikke sikkerhedsforanstaltninger* inden for revisionsfirmaets egne systemer og procedurer⁴²:

- Inddragelse af en yderligere revisor til at gennemgå det arbejde, der er udført, eller rådgive på anden måde, hvis nødvendigt
- Konsultation af en tredjepart, som f.eks. et udvalg af uafhængige bestyrelsesmedlemmer, et brancheorgan eller en anden revisor
- Rotation af ledende medarbejdere i erklæringsteams
- Drøftelse af etiske spørgsmål med klientens øverste ledelse
- Oplysning til klientens øverste ledelse om arten af de leverede ydelser og størrelsen af det fakturerede honorar

⁴¹ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 107

⁴² Retningslinjer 2006, kapitel 200.13

Revisors uafhængighed

- Inddragelse af et andet revisionsfirma til at udføre eller genudføre en del af opgaven

Samlet set er der tale om et omfattende sæt af foranstaltninger, der i sagens natur ikke skal iværksættes i alle situationer. I mange tilfælde vil der således være én eller få sikkerhedsforanstaltninger, der vil være tilstrækkelige, ligesom revisionsfirmaet på en række områder, ved at gennemføre en hensigtsmæssig opdeling og tilrettelæggelse af arbejdet, vil kunne reducere mulige trusler til et acceptabelt niveau.

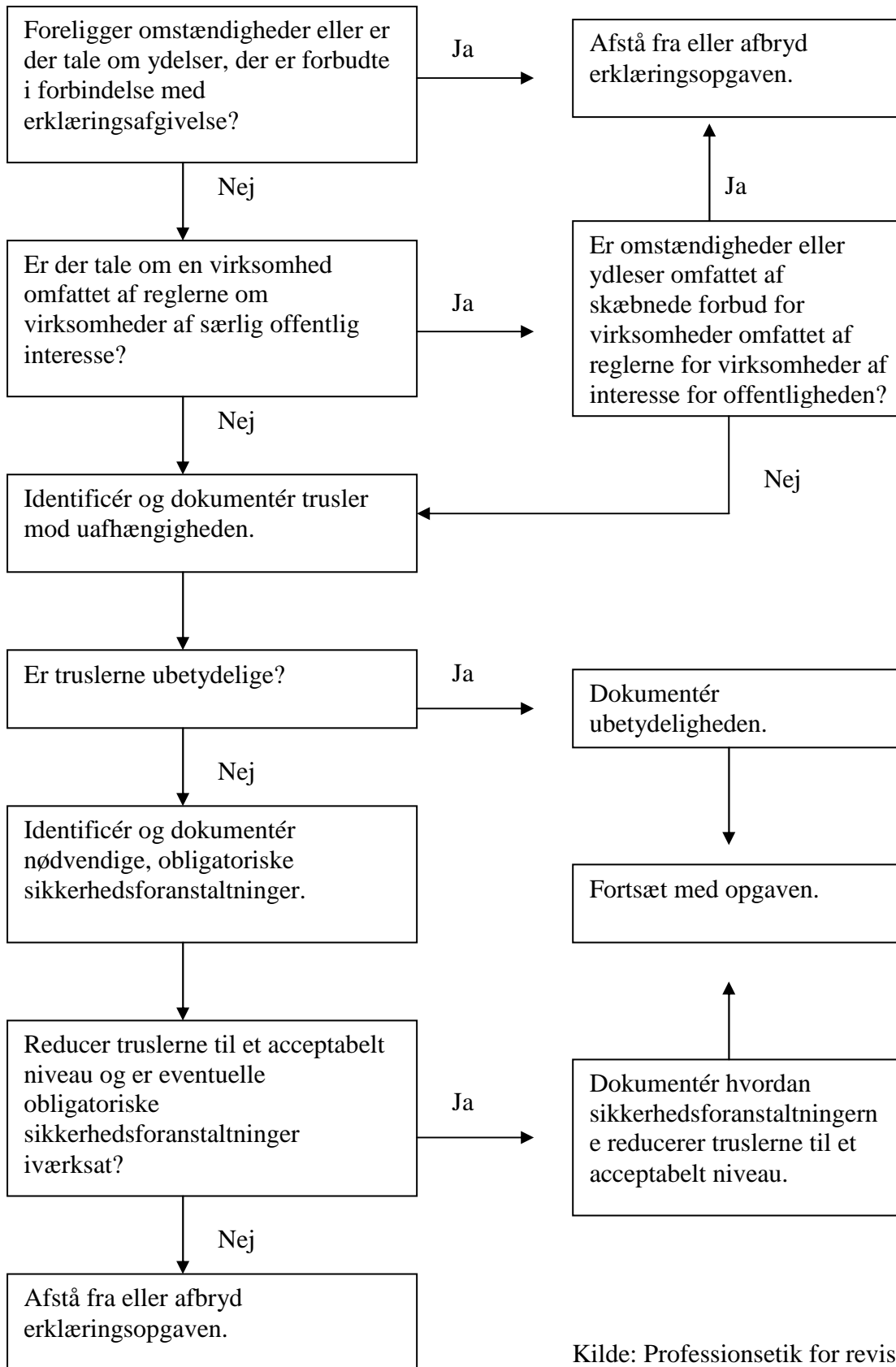
Det er dog væsentligt at fastslå, at sikkerhedsforanstaltningerne skal være forståelige for tredjemand. Det vil sige, at erklæringsklienten bør gøres klart opmærksom på den eller de foreliggende trusler og hvorledes den eller disse er reduceret til et acceptabelt niveau⁴³.

Nedenfor, i figur 4, gives et overblik over den omfattende proces ved vurdering af revisors uafhængighed.

⁴³ Revisor - regulering og rapportering, Kim Fücksel m.fl., s. 108

Revisors uafhængighed

Figur 4: Samlet oversigt over processen ved vurdering af uafhængighed



Kilde: Professionsetik for revisorer

Del 2

7. Lovforslag til revisorlov 2008, herunder uafhængighed

Det seneste årtis regnskabsskandaler har øget fokus på revisors rolle, især med hensyn til uafhængighed ved udførelsen af erklæringsopgaver. Danmark har dog været skånet for større regnskabsskandaler, som i det seneste årti er set i udlandet.

Den store regnskabsskandale i USA, Enron sagen, bevirkede, at der i USA blev vedtaget en lov, den såkaldte Sarbanes-Oxley Act, SOA, der medførte ændringer i revisorlovgivningen og etablering af et offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsfirmaerne. Reglerne omfatter ligeledes tilsyn og kontrol med udenlandske revisorer og revisionsfirmaer, der reviderer virksomheder, der er børsnoterede i USA eller reviderer dattervirksomheder af virksomheder, der er børsnoterede i USA⁴⁴.

SOA har haft afsmittende virkning over hele verden og har bl.a. medført drøftelser mellem USA og EU, med henblik på at tilvejebringe regler på revisionsområdet, der kan matche og derved blive betragtet som ligeværdige med de amerikanske. Globaliseringen betyder, at den danske lovgivning må følge den internationale udvikling, såfremt danske revisorer og revisionsfirmaer fortsat skal kunne udføre de opgaver, også på internationalt plan, som de har i dag⁴⁵.

Denne internationalisering og harmonisering begyndte i Danmark med den nugældende revisorlov fra 2003 og videreføres ved modernisering af 8. direktiv i 2006 som resulterer i ny revisorlov der forventes at træde i kraft senest den 29. juni 2008.

7.1 8. direktiv

Direktivet bygger i vid udstrækning på de hidtidige bestemmelser i det tidligere 8. direktiv om godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer. Direktivet indeholder herudover en række regler, der

⁴⁴ Revisorkommissionens Beretning nr. 1478, s. 18

⁴⁵ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 25

Revisors uafhængighed

har til formål at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision og tilstræbe harmonisering på et højt niveau.

Det drejer sig om regler, der vedrører uafhængighed, etik, omdømme, tavshedspligt og efteruddannelse, mulig anvendelse af internationale revisionsstandarder, kvalitetskontrol, regler om undersøgelse og sanktioner af revisorer og revisionsfirmaer, samt krav om et effektivt overordnet offentligt tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer. Endvidere indeholder 8. direktiv en række bestemmelser, der skal forbedre samarbejdet mellem medlemsstaterne i deres tilsyn med revisorerne og revisionsfirmaerne, samt bestemmelser om samarbejde med myndigheder uden for EU⁴⁶.

En medlemsstat kan vælge at implementere et direktiv på forskellige måder. 8. direktiv indeholder på nogle områder minimumsregler, der tillader medlemsstaterne at vedtage supplerende regler. På andre områder begrænser direktivet medlemsstaternes muligheder for at afvige fra direktivets udgangspunkt.

Revisorkommissionen lægger vægt på, at den danske regulering af revisorer ikke bør afvige fra det udgangspunkt, som direktivet er udtryk for, medmindre der foreligger særlige grunde. Dette gælder bl.a. såfremt de erfaringer, der er gjort i Danmark peger på klare fordele ved afvigelse fra direktivets udgangspunkt⁴⁷.

8. direktiv giver bemyndigelse til at EU-Kommissionen efter komitologiproceduren fastsætter gennemførelsesbestemmelser inden for enkelte områder, herunder etiske retningslinjer, uafhængighed, teoretisk uddannelse, revisionsstandarder, revisionspåtegninger, kvalitetsstyringssystemer, tavshedspligt og samarbejde med kompetente myndigheder i tredjelande⁴⁸.

Der er i bemærkningerne under de enkelte bestemmelser nærmere redegjort for de rammer, hvorunder de administrative bestemmelser kan udstedes. Bestemmelserne fastsættes i medfør af komitologiproceduren og vil således ikke kunne gå videre, end det der er foreskrevet i direktivets bestemmelser. De vil således alene være et supplement til direktivet, der vil være af betydning for

⁴⁶ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 25

⁴⁷ Revisorkommissionens Beretning nr. 1478, s. 7-8

⁴⁸ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 25-26

fortolkningen af den enkelte bestemmelse og derigennem sikre en mere ensartet anvendelse i medlemsstaterne.

Denne modernisering af 8. direktiv har medvirket til ændring af revisorloven. Der er udarbejdet et samlet nyt lovforslag, der skal afløse den gældende. Der vil som nævnt hovedsagelig kun være en gennemgang af uafhængighedsreglerne i kapitel 4 i lovforslaget til revisorloven 2008.

7.2 Kapitel 4 om revisors uafhængighed

Den foreslåede ændring af uafhængighedsbestemmelsen er samlet i et kapitel for sig. Bestemmelsen er opbygget på samme måde som uafhængighedsbestemmelsen i art. 22 i det nye 8. direktiv, med en rammebestemmelse i loven og senere en bekendtgørelse, der giver mulighed for, at EU-Kommissionen kan vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelserne.

Formålet med bekendtgørelsen er at gøre de danske regler så direktivkonforme som muligt og dermed bringe dem på linje med internationale regler. Det vil samtidig muliggøre en hurtigere og mere fleksibel tilpasning af de danske regler i takt med den internationale udvikling.

Kapitel 4 indeholder paragrafferne 24, 25 og 26, der alle omhandler revisors uafhængighed. Der vil nedenfor være en gennemgang af de enkelte paragraffer og dertilhørende stykker.

7.2.1 § 24

§ 24 er en rammebestemmelse, der fastlægger de grundlæggende krav til revisors uafhængighed. Denne bestemmelse indeholder de samme elementer som den gældende lovs § 11, der ligesom direktivbestemmelsen bygger på EU henstillingen fra 2002 om revisorerers uafhængighed. Til trods for den ændrede udformning vil bestemmelsen, ifølge Revisorkommissionen og lovbemærkningerne til forslaget til den kommende revisorlov, indholdsmæssigt dække de samme materielle områder som den gældende bestemmelse⁴⁹.

⁴⁹ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 88

7.2.1.1 § 24, stk. 1

”En revisor, der udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning.”⁵⁰

§ 24, stk. 1 er den overordnede generelle bestemmelse, hvori det fastslås at en revisor der udfører en opgave omfattet af lovens anvendelsesområde, jf. § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, opgaven vedrører og herunder ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagning.

Omfattede opgaver

” § 1, stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug.”

Revisor skal være uafhængig, når denne udfører en opgave omfattet af lovens § 1 stk. 2. Dette gælder ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder ved revisors udtalelser om ledelsesberetninger og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug.

Anvendelsesområdet i lovforslaget går videre end anvendelsesområdet i det nye 8. direktiv, som kun omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber eller konsoliderende regnskaber i det omfang, dette er reguleret i fællesskabsretten. Der er intet, som forhindrer at Danmark fastsætter et bredere anvendelsesområde, da direktivet på dette område er et minimumsdirektiv⁵¹.

Såfremt anvendelsesområdet i lovforslaget blev indsnævret til at svare til anvendelsesområdet i direktivet, ville det medføre at en lang række opgaver, hvor der i dag afgives en erklæring, ikke ville være omfattet af loven. Dette gælder eksempelvis revision af en halvårsrapport eller review af en årsrapport.

⁵⁰ Lovforslaget til revisorloven § 24, stk. 1

⁵¹ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 44

Revisors uafhængighed

Anvendelsesområdet er indskrænket i forhold til den nugældende lovs anvendelsesområde. Revisor skal ikke længere være uafhængig ved afgivelse af andre erklæringer uden sikkerhed, der ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug, herunder assistance med bogføring, udarbejdelse af skatteopgørelser, budgetter og aftalte arbejdshandlinger, se 2. søjle i figur 5.

Disse erklæringer uden sikkerhed er reguleret af lovforslagets § 1 stk. 3, hvor det skal fremstå, hvis revisor ikke er eller har været uafhængig i forhold til den konkrete opgave.

Revisors uafhængighed

Ved lovforslaget til den nye revisorlov kan revisors regulering opdeles i 4 søjler:

Figur 5: Opdeling efter lovforslaget

1. søjle	Revisor skal være uafhængig	Reguleres af revisorloven	Dette gælder ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug
2. søjle	Revisor skal ikke være uafhængig, men opfylde professionel kompetence og fornøden omhu, være underlagt krav om lovpligtig forsikring, opfylde tavshedspligt og underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser	Reguleres af revisorloven	Dette gælder ved afgivelse af andre erklæringer uden sikkerhed der ikke udelukkende er til hvervgivers eget brug. Herunder assistance med bogføring, udarbejdelse af skatteopgørelser, budgetter og aftalte arbejdshandlinger
3. søjle	Revisor skal ikke være uafhængig, men opfylde kompetence og god revisorskik, være underlagt foreningsbaseret kvalitetskontrolsystem, krav om tillægfsforsikring	Reguleres af foreningen FSR	Dette omfatter rådgivning og assistance, der udelukkende er bestemt til hvervgiver eget brug
4. søjle	Revisor skal ikke være uafhængig	Er ikke underlagt regulering	Dette gælder for alt andet erhverv

Revisors uafhængighed

Den 1. søjle i figur 2, under den nugældende lov, er nu opdelt i 2 søjler under lovforslaget, se søjle 1 og 2 i figur 5. Hvor revisor tidligere skulle være uafhængig ved både erklæringsopgaver med og uden sikkerhed, se søjle 1 i figur 2, skal revisor nu kun være uafhængig ved erklæringsopgaver med sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 2, se søjle 1 i figur 5. Revisor skal ikke længere være uafhængig ved erklæringsopgaver uden sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 3, se søjle 2 i figur 5.

Grundlaget for den nye opdeling er, at det har vist sig uhensigtsmæssig især i forhold til uafhængighedsbestemmelserne i loven, at samtlige revisors erklæringer er omfattet af loven⁵². Der er nemlig ingen grund til at være uafhængig, når der afgives erklæringer uden sikkerhed, da der ved disse opgaver ikke afgives sikkerhed og dermed ikke er behov for, at en udenfor stående uafhængig tredjeperson giver troværdighed til erklæringen.

Rådgivning og assistance til hvervgivers eget brug er ikke reguleret i lovforslaget, ligesom det heller ikke er reguleret i den nugældende lov. Der er herved ikke krav om revisors uafhængighed i disse tilfælde.

Omfattet personkreds

§ 24 stk. 1 fastslår, at det er revisor selv, der er ansvarlig for at vedkommende er uafhængig og derfor selv skal sikre, at han i forbindelse med en konkret opgave er uafhængig af den virksomhed en opgave vedrører.

Dette gælder ikke alene for revisor selv, men for alle der er i stand til at påvirke opgaven jf. § 24, stk. 2, hvoraf det fremgår, at de omtalte forhold der kan medføre, at revisor ikke er uafhængig ligeledes skal gælde for andre personer i revisionsfirmaet, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse samt revisionsfirmaet. Uafhængighedstruende relationer kan ligeledes foreligge mellem revisionsfirmaets netværk og den virksomhed en opgave vedrører. Det er dog en forudsætning, at der er tale om personer eller beslutningsprocesser i revisionsfirmaets netværk, der kan have indflydelse på den konkrete opgave.

⁵² Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 43

Revisors uafhængighed

Netværk er ikke reguleret i den nugældende revisorlov, ligesom begrebet kun sparsommeligt fremgår af lovbemærkningerne. Begrebet har som nævnt væsentlig betydning for uafhængighedsreglerne.

Konsekvensen af at tilhøre et netværk er, at alle firmaerne i netværket skal beteges som 'et' firma og at alle firmaerne i netværket skal overholde bl.a. uafhængighedsreglerne i forhold til alle revisionsklienter der betjenes af firmaer tilknyttet netværket. Det er derfor vigtigt at få defineret netværk, for at revisor kan vide, hvilke firmaer der er omfattet af uafhængighedsreglerne, herved undersøgelse af mulige trusler mod uafhængighed inden revisor påtager sig en opgave.

”Artikel 2, 7 »netværk«: en større struktur

- *der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller et revisionsfirma tilhører, og*
- *som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer”⁵³*

I det nye 8. direktiv defineres netværk som en større struktur, der tager sigte på samarbejde og som en revisor eller revisionsfirma deltager i og der klart tager sigte på overskuds- og omkostningsfordeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik eller procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer⁵⁴.

Netværksbegrebet vil således ikke mindst omfatte de fire store revisionsfirmaer, der næppe kan udelukke sig for at være omfattet af en række af de omhandlede træk. Også indenlands vil der være revisionsfirmaer, der vil være omfattet i kraft af deres brug af fælles navn og fælles træk.

Jo større et revisionsfirma er med afdelinger i udlandet, hvor der er samarbejde af en art, jo bredere skal revisor strække sin undersøgelse af mulige trusler mod uafhængigheden. Der er derved ingen geografiske grænser for et netværk.

⁵³ 8. direktiv 2006 artikel 2, nr. 7

⁵⁴ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 89

Eksempel:

Følgerne af en så bred beskrivelse af netværk, kan i større omfang udelukke revisor fra at udføre revisionsopgave for en klient, såsom moderselskab, hvis en anden revisor i revisionsnetværket, der kan have indflydelse på den konkrete opgave, har udført opgaver i dattervirksomheden.

7.2.1.2 § 24, stk. 2

”En revisor er ikke uafhængig, hvis der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1 stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Det samme gælder, hvis forholdet foreligger mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører.”⁵⁵

Formuleringen i § 24, stk. 2 ligger tæt op ad formuleringen af 8. direktivs art. 22, stk. 2, 1. pkt. Den indeholder en overordnet beskrivelse af en række situationer, hvor en revisor ikke er uafhængig og derfor ikke må udføre opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.

Denne bestemmelse indeholder, ligesom den nugældende lovs § 11, stk. 2, nogle forbud. Det er dog en betingelse i lovforslaget, at uafhængigheden skal vurderes i lyset af, hvordan en velinformeret tredjemand opfatter den. Den nye bestemmelse kan dermed opfattes som mere principbaseret end den nugældende lovs bestemmelse, da den ikke er absolut formuleret, som den nugældende lov i vide kredse er blevet opfattet som⁵⁶. Der er dermed ikke længere tale om helt røde forbud i stk. 2, da der ligeledes skal ske en vurdering.

Som omtalt er det en betingelse, at den konkrete situation kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Begrebet velinformeret tredjemand skal som hidtil

⁵⁵ Lovforslaget til revisorloven § 24, stk. 2

⁵⁶ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 89

Revisors uafhængighed

forstås som en person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsopgave til at kunne foretage en vurdering af forholdene⁵⁷.

De situationer der er beskrevet i § 24, stk. 2, er direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed en opgave vedrører.

Det første forhold der kan have betydning for revisors uafhængighed er direkte eller indirekte økonomisk interesse mellem revisor og den virksomhed en opgave vedrører, hvilket svare til den gældende lovs § 11, stk. 2, nr. 4. Betydningen af ordene ”direkte” eller ”indirekte” er uændret og omfatter situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, eller hvor revisor ejer en sådan gennem medejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende⁵⁸.

Det andet forhold der kan have betydning for revisors uafhængighed er, forretningsmæssige forbindelser mellem revisionsfirmaet og den virksomhed en opgave vedrører. Dette gælder f.eks. hvis revisor har en kommerciel eller finansiel interesse i den virksomhed en opgave vedrører⁵⁹.

Det fremgår dog af bemærkningerne til lovforslaget, at revisor må udføre opgaven, såfremt den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parters normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og den i øvrigt ikke har et så betydeligt omfang, at den udgøre en trussel mod uafhængigheden, hvilket præciseres i den gældende lovs § 11, stk. 2, nr. 5.

Det tredje forhold der kan have betydning for revisors uafhængighed, er ansættelse i den virksomhed en opgave vedrører. Hvilket svare til den gældende lovs § 11, stk. 2, nr. 3.

Bestemmelsen omfatter enhver form for beskæftigelse hos virksomheden, herunder som medlem af direktionen eller bestyrelsen eller udstationering. Tilsvarende gælder, såfremt vedkommende er beskæftiget i en virksomhed, der er tilknyttet den virksomhed en opgave vedrører.

Det fjerde forhold der kan have betydning for revisors uafhængighed omfatter andet forhold, herunder levering af ydelser der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed

⁵⁷ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 89-90

⁵⁸ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 90

⁵⁹ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 90

Revisors uafhængighed

en opgave vedrører. Herunder levere andre ydelser, såsom erklæringer uden sikkerhed, assistance eller rådgivning.

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget er revisor ligeledes afskåret fra at udføre en opgave der er omfattet af § 1, stk. 2, for en klient, der har direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i det revisionsfirma revisor er tilknyttet, hvilket også gælder i nugældende lovs § 11, stk. 2, nr. 6 og 7.

§ 24, stk. 2, 2. pkt. indeholder kredsen af de personer, der er omfattet af situationerne i § 24, stk. 2, 1 pkt. Denne brede kreds gælder ligeledes for § 24, stk. 1, hvor der henvises til uddybende behandling af følgerne af sådan en bred fortolkning.

Det findes opbygningsmæssigt rodet at personkredsen først bliver nævnt i stk. 2 i lovteksten, når den ligeledes gælder for stk. 1.

7.2.1.3 § 24, stk. 3

“I tilfælde af trusler mod revisor eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffe sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver i henhold til § 1, stk. 2”.

§ 24, stk. 3 stemmer overens med ordlyden i 8. direktivs artikel 22 stk. 2 og indeholder eksempler på omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed i en konkret situation. Foreligger der trusler som nævnt i § 24, stk. 3, kan revisor eller revisionsfirmaet have mulighed for at træffe sikkerhedsforanstaltninger, der kan fjerne eller reducere truslerne til et niveau, hvor de ikke længere udgør en trussel mod revisors uafhængighed.

I bemærkningerne til lovforslaget præciseres disse trusler⁶⁰:

⁶⁰ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 91

Revisors uafhængighed

Egeninteresse: revisors uafhængighed kan trues af en konflikt med hans egne finansielle interesser eller andre egeninteresser, f.eks. direkte eller indirekte finansielle interesser i klienten og for stor afhængighed af honoraret fra klienten.

Selvrevision: relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når der træffes beslutninger eller deltages i beslutninger, der udelukkende burde foretages af klientens ledelse.

Partiskhed: revisors uafhængighed kan trues, såfremt revisor fremmer eller modvirker sin klients stilling i en retssag eller anden situation, f.eks. hvis revisor handler med klientens aktier eller værdpapirer eller forsvarer klienten i retstvister.

Nære personlige relationer: risikoen for at revisor kan blive påvirket af klientens personlighed og øvrige egenskaber og dermed udviser for megen hensyn til klientens interesser end acceptabelt, f.eks. på grund af et tæt forhold til klientens personale. Dette kan resultere i for stor tillid til klienten og dermed manglende objektivitet ved bedømmelse af klientens argumenter.

Intimidering: dækker over den mulighed, at revisor kan afskrækkes fra at handle objektivt som følge af trusler eller frygt for f.eks. en indflydelsesrig eller dominerende klient.

Som følge af den principbaserede tilgang til uafhængighedsspørgsmålet er det revisor selv, der skal bedømme eventuelle trusler mod uafhængigheden, samt om de sikkerhedsforanstaltninger der iværksættes er tilstrækkelige⁶¹.

Det fremgår af bemærkningerne til § 24, stk. 3 samt præamblen til 8. direktiv at sikkerhedsforanstaltningerne kan være forbud, restriktioner og andre foranstaltninger, der kan reducere truslerne mod uafhængighed.

Den nugældende revisorlov indeholder ikke disse ovenfor nævnte trusler, men i stedet indeholder den konkrete situationer. Disse er opdelt i forbudte situationer, røde lys eksempler og situationer der kan have indflydelse på revisors uafhængighed, gule lys eksempler.

⁶¹ Bemærkninger til lovforslaget til revisorlov, s. 91

Den nugældende revisorlovs § 11, stk. 2 angiver de omstændigheder der udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at revisor aldrig må afgive en erklæring, herved de røde lys eksempler. I § 11 stk. 3 anføres nogle omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed og hvor revisor derfor nøje må overveje, om han alligevel er uafhængig, herved de gule lys eksempler.

§ 24, stk. 3 er derved mere principbaseret end den nugældende lovs § 11, stk. 2 og 3, da denne indeholder trusler i stedet for konkrete eksempler.

7.2.1.4 § 24, stk. 4

”En revisor må ikke udføre opgaver i henhold til § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed, som omhandlet i lovens § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en sådan virksomhed., må ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrukket som revisor.”⁶²

§ 24, stk. 4 vedrører alene de situationer, hvor revisor påtager sig en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, for en virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen i lovforslagets § 21, stk. 3.

§ 24, stk. 4, 1. pkt. svarer til de problemstillinger, der behandles i den nugældende lovs § 11, stk. 2, nr. 8 og der er ifølge bemærkningerne til lovforslaget ikke tiltænkt ændringer i forståelsen heraf.

Omfattet personkreds

Personkredsen der er omfattet af forbuddet § 24, stk. 4, 1. pkt., er revisor og andre ansatte i revisionsfirmaet, der enten er konkret tilknyttet eller kontrollerer den omhandlede opgave⁶³. Opgaver omfattet af denne bestemmelse, er de samme som er omfattet af § 1, stk. 2. Disse er beskrevet uddybende i afsnittet til § 24, stk.1, hvor der henvises til.

Omfattede virksomheder

Bestemmelsen vedrører kun virksomheder der er omfattet af lovforslagets § 21, stk. 3, også kaldet virksomheder af særlig offentlig interesse og særlig betydningsfulde virksomheder.

⁶² Lovforslaget til revisorloven § 24 stk. 4

⁶³ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 92

Revisors uafhængighed

”§ 21, stk. 3. Følgende virksomheder er omfattet af stk. 1, indtil de ikke længere opfylder kriterierne:

- 1) Virksomheder, som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller et EØS-land,
- 2) statslige aktieselskaber,
- 3) kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, og regioner,
- 4) virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, bortset fra virksomheder, der er omfattet af lov om forsikringsformidlere, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, samt
- 5) virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
 - a) en medarbejderstab på 2.500 personer
 - b) en balancesum på 5 mia. kr., eller
 - c) en nettoomsætning på 5 mia. kr.”

Det er i store træk de samme virksomheder, der gælder i den nugældendes lovs § 10, stk. 2, 3 pkt., hvor virksomhedens revisor er omfattet af skærpede krav til selvrevision og rotationspligt. Der er dog foretaget en udvidelse, således at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner sidestilles med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte særligt betydningsfulde virksomheder. Udvidelsen gælder dog først med virkning fra 1. januar 2012. Denne skærpelse vil have virkning for blandt andet både § 24, stk. 4, med hensyn til begrænsning i at udføre visse opgaver og § 25, i forhold til rotation⁶⁴.

8. direktivs artikel 2, nr. 13

”»virksomheder af særlig interesse for offentligheden« er virksomheder; der er underlagt en medlemsstats lovgivning og har udstedt omsættelige værdipapir, der er optaget til handel på et reguleret marked i en medlemsstat, kreditinstitutter samt forsikringselskaber. Medlemsstaterne kan også bestemme, at andre virksomheder med særlig offentlig relevans på grund af arten af deres aktiviteter, deres størrelse eller medarbejderantal ligeledes er omfattet af bestemmelsen.”⁶⁵

Denne fortolkning er bred, da den giver mulighed for, at medlemsstaterne kan bestemme yderligere regler på baggrund af arten af deres aktiviteter, størrelse og medarbejderantal. Dette kan give

⁶⁴ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 84-85

⁶⁵ 8. direktiv 2006 artikel 2, nr. 13

Revisors uafhængighed

problemer, hvis der er stor forskel i fortolkningen af en virksomhed af særlig interesse for offentligheden i de forskellige EU-lande.

Karensperiode

§ 24, stk. 4, 2. pkt. er en ny tilføjelse, denne findes derfor ikke i nugældende lov. Den stammer fra 8. direktivs art. 42, stk. 3 i det afsnit der omhandler virksomheder af særlig interesse for offentligheden.

Efter denne bestemmelse må den eller de revisorer, der har underskrevet revisionspåtegningen for en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3 ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrukket som revisor. Denne bestemmelse vedrører således kun revisionsopgaven.

Formålet ved at indføre en karensperiode på to år er, at imødegå truslen om at erklæringsklienten kunne have haft indflydelse på den pågældende revisor under vedkommendes udførelse af den foregående revisionsopgave. Herunder sikres at revisionen ikke udføres i klientens interesse, men i offentlighedens interesse.

7.2.1.5 § 24, stk. 5

”Erhvervs- og selskabsstyrelsen fastsætter regler om de i stk. 2 og 3 omhandlede forhold, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsvirksomheden ikke er uafhængig. Styrelsen kan endvidere fastsætte regler om selvrevision og egeninteresse, jf. stk. 4.”⁶⁶

Bestemmelsen danner grundlag for opbygning af uafhængighedsreglerne i en bekendtgørelse. § 24, stk. 5, 1. pkt. indeholder hjemmel til at udstede de uddybende regler om revisors uafhængighed, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger m.v. Rammerne herfor findes i stk. 2 og 3 i lovforslaget. § 24, stk. 5, 2. pkt. indeholder hjemmel til at udstede reglerne for virksomheder omfattet af § 21, stk. 3. Rammerne herfor er findes i § 24, stk. 4 i lovforslaget.

⁶⁶ Lovforslaget til revisorloven § 24, stk. 5

Revisors uafhængighed

I denne bestemmelse skabes hjemmel til at gennemføre de regler EU-Kommissionen i kraft af bestemmelsen i 8. direktivs art. 22, stk. 4 forventes at udstede med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen i de enkelte medlemslande.

”Artikel 22, 4. For at sikre tilliden til revisionsfunktionen og sikre en ensartet anvendelse af stk. 1 og 2 i nærværende artikel kan Kommissionen efter proceduren i artikel 48, stk. 2, vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser vedrørende

- a. de trusler og sikkerhedsforanstaltninger, der er omhandlet i stk. 2*
- b. de situationer, hvor de i stk. 2 omhandlede trusler er af et sådant omfang, at revisorens eller revisionsfirmaets uafhængighed er bragt i fare*
- c. de tilfælde af selvrevision og egeninteresse, der er nævnt i stk. 2, andet afsnit, hvor der kan eller ikke kan foretages lovpligtig revision.”⁶⁷*

Det bestemmes i 8. direktivs præambel nr. 11 at EU-Kommissionen kan vedtage gennemførelsesbestemmelser vedrørende uafhængighed som minimumsstandarder. EU-Kommissionen kan i den forbindelse tage hensyn til principperne i EU henstilling fra 2002 om ”revisors uafhængighed i EU: grundlæggende principper”.

I bemærkningerne til § 24, stk. 5 fremstår, at bekendtgørelsen vil indeholde bestemmelser svarende til det der gælder i den nugældende lovs § 11. Men det fremgår ligeledes i bemærkningerne, at de specifikke bestemmelser om uafhængighed samt de eventuelle supplerende gennemførelsesbestemmelser, EU-Kommissionen forventes at fastsætte, kan gennemføres via hjemlen.

Laves der bestemmelser svarende til den nugældende lovs § 11 i bekendtgørelsen, kan det skabe fremtidige uoverensstemmelser med EU-Kommissionens gennemførelsesbestemmelser, såfremt disse afviger fra de danske særregler. Herunder både gennemførelsesbestemmelserne jf. § 24, stk. 5 og § 16, stk. 4.

⁶⁷ 8. direktiv artikel 22, stk. 4

7.2.1.6 § 24, stk. 6

”Revisionsvirksomheden skal opstille retningslinjer, som sikrer, at en revisor, inden denne påtager sig opgaver i henhold til § 1, stk. 2, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed. Revisionsvirksomhederne skal endvidere sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne, i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler.”⁶⁸

§ 24, stk. 6, 1. pkt. viderefører den nugældende bestemmelse i § 11, stk. 4. Det er efter bestemmelsen en pligt for revisionsfirmaer, at opstille retningslinjer der sikrer, at revisor før vedkommende påtager sig en opgave påser, at der ikke i forbindelse med opgaven foreligger omstændigheder, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.

Med den brede betegnelse af netværk i lovforslaget er der næsten ingen grænser for de uafhængighedstrusler, revisor skal påse, inden vedkommende påtager sig en opgave. Dette vil kunne øge revisors arbejdsbyrde.

§ 24, stk. 6, 2. pkt. er en ny tilføjelse og findes derfor ikke i den nugældende revisorlovs § 11. Bestemmelsen stammer fra 8. direktivs art. 22, stk. 3, der forskriver, at revisorer i deres arbejdspapir skal dokumentere alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger der er truffet for at reducere disse trusler. Arbejdspapirerne skal kunne stilles til rådighed for de kontrollanter, der skal udføre kvalitetskontrol i revisionsfirmaet.

7.2.2 § 25

“Revisorvirksomheder, der reviderer de i § 21, stk. 3 omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven, udskiftes for en periode af mindst 2 år.”

⁶⁸ Lovforslaget til revisorloven § 24, stk. 6

Revisors uafhængighed

Denne bestemmelse er med mindre sproglige ændringer en videreførelse af gældende lovs § 10, stk. 2, 1. pkt. Bemyndigelsen til at fastsætte andre tidsfrister end de 7 år i den nugældende lovs § 10, stk. 2, 2. pkt. er dog ikke videreført.

Ifølge 8. direktivs præambel nr. 26 bør ledende revisionspartnere, der reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse udskiftes regelmæssigt for at sikre en større uafhængighed.

Der gives mulighed for, at det revisionsfirma den ledende revisionspartner er tilknyttet, fortsat kan være virksomhedens revisionsfirma. Såfremt en medlemsstat anser det for hensigtsmæssigt for at nå de tilsigtede mål, kan den ligeledes kræve, at revisionsfirmaet udskiftes, uden at dette berører 8. direktivs artikel 42, stk. 2.

Formålet med lovforslagets § 25 er at sikre revisors uafhængighed, ved at rotationsbestemmelsen skal sikre mod, at revisors tilknytning til en klient over en længere periode skaber en familiaritetstrussel, dvs. at revisor bliver for tæt knyttet til klienten.

Omfattede virksomheder

Rotationspligten gælder som hidtil kun for revisor, der udfører revision i særlig betydningsfulde virksomheder. Fastlæggelsen af disse virksomheder er uændret i forhold til gældende lovgivning og er fastsat i lovforslagets § 21, stk. 3. Der vil dog blive foretaget en udvidelse, således at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner sidestilles med de i bestemmelsen i øvrigt nævnte særligt betydningsfulde virksomheder⁶⁹.

Omfattet personkreds

Det kan give en række tvivlsspørgsmål angående hvem der er omfattet af rotationspligten, herunder rotation indenfor en koncern.

I lovforslaget fremgår, at det er de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, der er omfattet, ligesom i den nugældende lovs § 10, stk. 2. Men ifølge 8. direktivs artikel 42, stk. 2 er det den ledende revisionspartner, der er ansvarlig for at udføre den lovpligtige revision, der skal udskiftes.

⁶⁹ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 84

Revisors uafhængighed

Bestemmelsen skal som minimum fortolkes i overensstemmelse med 8. direktiv, da dette er et minimumsdirektiv, hvor der ikke umiddelbart kan fastsættes lempeligere regler. Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget at bestemmelsen skal fortolkes i overensstemmelse med 8. direktiv. Men det kan virke vildledende, at lovforslagets tekst ”kun” nævner, at det er de revisorer der underskriver revisionspåtegningen, der er omfattet af rotationspligten.

Som nævnt anvender 8. direktiv en anden og fortolkningsmæssigt bedre betegnelse, hvilket menes er en mere passende betegnelse, som kunne være værd at overveje at anvende i lovteksten.

I 8. direktivs artikel 2, nr. 16 præciseres, hvem er omfattet af ”ledende revisionspartnere”

- a. den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til for en særlig revisionsopgave at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på revisionsfirmaets vegne,*
- b. ved koncernrevision mindst den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig for at udføre den lovpligtige revision på koncernplan, og den eller de revisorer, et revisionsfirma har udpeget til at være hovedansvarlig på datterselskabsplan,*
- c. den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen*

Ved rotationspligtens rækkevidde foreskriver 8. direktiv derfor, jf. artikel 42, stk. 2 sammenholdt med artikel 2, nr. 16, at rotationspligten i koncernforhold påhviler både den ansvarlige revisor i modervirksomheden og den eller de revisorer, der er hovedansvarlig på datterselskabsplan. Rotationspligten omfatter derfor også den eller de ansvarlige revisorer i dattervirksomheder, der er væsentlige i forhold til koncernen⁷⁰.

Ved rotation ”nedad” i koncernen fremgår det af bemærkningerne, såfremt en væsentlig del af koncernens aktiviteter ligger i dattervirksomhederne, må den revisor i modervirksomheden, der skal udskiftes, heller ikke udføre arbejde for dattervirksomhederne. Herved sikres at opbygningen af klientens aktiviteter, uanset om de er samlet i én virksomhed eller ligger i flere dattervirksomheder, ikke får betydning for udskiftning af revisor.

⁷⁰ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 93

En moderselskabsrevisor kan således ikke vælges som revisor i en dattervirksomhed, der er væsentlig i forhold til koncernen. Omvendt følger derfor, at en revisor, der skal udskiftes i en væsentlig dattervirksomhed, heller ikke vil kunne udføre arbejde for modervirksomheden.

7.2.3 § 26

”En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af fem på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde. Erhvervs og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. Revisor må ikke for udførelsen af opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, betinge sig

- 1) et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, eller*
- 2) et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af andre forhold end det udførte arbejde.*

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 2 finder tillige anvendelse på vederlag for andre ydelser, når revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, samtlige for den samme hvervgiver kontrollerer eller er knyttet til opgaven, efter § 1, stk. 2.”⁷¹

§ 26, stk. 1 bestemmer, at der er forbud mod at omsætningen hos samme klient overstiger 20 pct. i 5 på hinanden efterfølgende år. Dette er en videreførelse af den nugældende lovs § 13, stk. 1, hvor forbuddet allerede indtræder efter 3 år. Der er derved sket en lempelse. Ændringen bringer bestemmelsen mere i overensstemmelse med EU henstillingen fra 2002 om uafhængighed, der taler om ”en urimelig høj procent del af de samlede indtægter i en periode på 5 år.

Efter forslaget reguleres alene de opgaver revisor udfører i henhold til forslagets § 1, stk. 2, hermed erklæringer med sikkerhed. Bestemmelsen gælder derved ikke, hvis revisor udelukkende udfører rådgivning og erklæringer uden sikkerhed. Men udfører revisor både erklæringer omfattet af § 1, stk. 2 og andre erklæringer uden sikkerhed eller rådgivning, gælder bestemmelsen ligeledes.

⁷¹ Lovforslaget til revisorloven § 26

Revisors uafhængighed

§ 26, stk. 2 er en videreførelse af den nugældende § 13, stk. 2. Denne er i overensstemmelse med 8. direktivs art. 25 der har en meget bred ordlyd.

I § 26, stk. 3 er anvendelsesområdet ændret, således at erklæringer efter § 1, stk. 3 og rådgivning kun omfattes af bestemmelsen, såfremt revisor samtidig udfører opgaver efter § 1, stk. 2 for samme klient. Udfører revisor således alene opgaver efter § 1, stk. 3 eller rådgivning er fastsættelsen af vederlag herfor ikke omfatter af begrænsningen i § 26, stk. 2.

Grundlaget herfor er at sikre, at revisionsfirmaet ikke bliver afhængig af den enkelte klient, ved at den samlede indkomst hos den enkelte klient ikke overstiger 20 pct., uanset om indkomsten kommer fra erklæringsopgaver eller rådgivning, når begge slags opgaver udføres for samme klient.

7.3 § 16

At revisor ifølge § 16 skal varetage offentlighedens interesse, er ligeledes af betydningen for revisors uafhængighed, da begrebet understreger revisors uafhængighed af erklæringsklienten, ved at revisor blandt andet har til opgave at varetage offentlighedens hensyn ved udførelsen af sit arbejde.

”§ 16. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 2. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, samt professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne.

Stk. 2. Opgaverne efter stk. 1 må alene udføres i revisionsvirksomheder, jf. dog § 10, stk. 3, § 11 og § 17.

Stk. 3. Revisor skal under udførelse af opgaver efter § 1, stk. 3, udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Hvis revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, jf. § 24, skal dette oplyses i erklæringen.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om etik, udførelse af revisionsopgaver og revisors afgivelse af revisionspåtegninger, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed. Styrelsen kan bestemme, at revisorer og revisionsvirksomheder skal benytte digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur i forbindelse med udførelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2.”

7.3.1 § 16, stk. 1

§ 16, stk. 1, 1. pkt. svarer i stort omfang til den nugældende lovs § 2, stk. 1. Lovforslagets bestemmelse fastslår, hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, herved kun ved erklæringsafgivelse efter § 1, stk. 2. Revisor skal dermed ikke være offentlighedens tillidsrepræsentant ved udførelse af andre opgaver uden sikkerhed eller ved rådgivning.

§ 16, stk. 1, 2. og 3. pkt. indeholder det samme som den nugældende lovs § 2, stk. 2, 2. pkt. Der er dog en udbyggende beskrivelse af god revisorskik i lovforslaget med henblik på at opfylde 8. direktivs krav om etiske retningslinjer.

Ved god revisorskik forstås den adfærd, som gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisorer udviser og som opfylder de faglige og etiske krav, der må opstilles på grundlag af lovgivningens regler om revisorerens funktioner. Begrebet god revisorskik er ikke fastlagt præcist, men afhænger af den til enhver tid rådende opfattelse, det rummer dog en fast kerne af grundlæggende principper, der vil være gældende til enhver tid⁷².

Ifølge lovforslaget til revisorloven er disse grundlæggende principper integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu, ligesom i de nugældende retningslinjer for revisors etiske adfærd.

7.3.2 § 16, stk. 2

Opgaver efter stk. 1 må alene udføres i revisionsfirma ligesom det gælder i den nugældende lov.

⁷² Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 70-71

7.3.3 § 16, stk. 3

Efter § 16, stk. 3 skal revisor ikke varetage offentlighedens interesse eller opfylde alle de grundlæggende principper, men alene opfylde professionel kompetence og fornøden omhu, være underlagt krav om lovpligtig forsikring, opfylde tavshedspligt og underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser, ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 3. Baggrunden herfor er, at der ikke er krav om, at revisor skal være uafhængig ved disse erklæringer, da der ikke gives sikkerhed.

Såfremt revisor ikke er uafhængig ved udførelsen af opgaverne, skal dette oplyses i erklæringen.

7.3.4 § 16, stk. 4

§ 16, stk. 4 indeholder ligesom den nugældende lovs § 2, stk. 3 en hjemmel for Erhverv og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler om etik, for udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegning og andre erklæringer med sikkerhed. Denne hjemmel er i dag udnyttet i erklæringsbekendtgørelsen.

8. direktiv indeholder bemyndigelse for EU-Kommissionen til at vedtage gennemførelsesbestemmelser for faglig etik som mindstestandarder og kan i denne bestemmelse tage principperne i IFAC's etiske retningslinjer i betragtning. Det forventes at EU-Kommissionen vil benytte alle gennemførelsesbeføjelser, som den er tillagt. Der vil derfor med denne bestemmelse blive sikret yderligere regler vedrørende etik, udførelse af opgaver og udformning af revisionspåtegninger⁷³.

Det forventes at bemyndigelsen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende revisors afgivelse af revisionspåtegninger og andre erklæringer med sikkerhed vil blive udnyttet i en ny erklæringsbekendtgørelse⁷⁴. Der er herved mulighed for at tilpasse reglerne, som følge af ændringer fra EU, uden at skulle foretage omfattende lovændringer.

⁷³ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 74

⁷⁴ Bemærkninger til lovforslaget til revisorloven, s. 75

Revisors uafhængighed

Følgerne af dette kan som overstående nævnt være positive, men kan også være negative, ved at skærper og lempelser nemt kan tilføjes i bekendtgørelsen og ændre på revisors virke. Såsom skærperne i de kommende etiske retningslinjer.

Der kan herunder ligeledes komme uoverensstemmelse mellem gennemførelsesbestemmelserne fra EU, som kan være inspireret af IFAC's etiske retningslinjer og danske særregler.

7.4 Opsummering forslag til revisorloven 2008, herunder uafhængighed

Der er sket modernisering af 8. direktiv, der har medvirket til ændring af revisorloven. Der er derfor for nyligt blevet fremsat et lovforslag til ny revisorlov.

Den foreslåede ændring af uafhængighedsbestemmelsen er samlet i et kapitel for sig. Bestemmelsen er som noget nyt opbygget med en rammebestemmelse i loven og en bekendtgørelse, hvori der jf. § 24, stk. 5 er mulighed for at vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelserne.

Formålet er at gøre de danske regler så direktivkonforme som muligt og dermed bringe dem på linje med internationale regler. Det vil samtidig muliggøre en hurtigere og mere fleksibel tilpasning af de danske regler i takt med den internationale udvikling.

Med en rammebestemmelse i § 24 kunne det tænkes at bestemmelsen ville være mere overskuelig end tidligere, men paragraffen virker dog rodet opbygget, da stk. 2 indeholder truslers årsager, herved rødlige lys eksempler, stk. 3 indeholder generiske trusler, mens stk. 4 indeholder detailregler, herunder helt røde lys eksempler, der muligvis kan blive forældet af fremtidige ændringer.

Det kan tænkes at være mere fremtidssikkert at gennemføre detailbestemmelser i bekendtgørelsesform. Dette kan ligeledes gælde for detailreglerne i §§ 25 og 26. Men det skal dog påpeges, at loven er principbaseret og at dette ligeledes bør gælde for bekendtgørelsen, så denne ikke bliver en ren detailbestemmelse.

§ 24, stk. 1 er den overordnet bestemmelse, der beskriver det generelle uafhængighedskrav og ved hvilke opgaver dette gælder.

Anvendelsesområdet i lovforslaget er indskrænket i forhold til den gældende lovs. Hvor revisor tidligere skulle være uafhængig ved både erklæringsopgaver med og uden sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, skal revisor nu kun være uafhængig ved erklæringsopgaver med sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 2. Revisor skal ikke længere være

Revisors uafhængighed

uafhængig ved erklæringsopgaver uden sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 3. Årsagen herfor er, at der ikke er nogen grund til at være uafhængig, når der afgives erklæringer uden sikkerhed.

Det fremgår af bemærkningerne til § 24, stk. 2 at dennes anvendelsesområde angående personkredsen ligeledes gælder for stk. 1. Det findes rodet og betænkeligt at personkredsen ikke fremgår i teksten til § 24, stk. 1.

Den omfattede personkreds af uafhængighedsbestemmelserne i § 24, stk. 1 og 2 omfatter ikke kun revisor, men gælder ligeledes andre personer i revisionsfirmaet, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse samt revisionsfirmaet. Uafhængighedstruende relationer gælder også for revisionsfirmaets netværk. Det er en forudsætning, at der er tale om personer eller beslutningsprocesser der kan øve indflydelse på den konkrete opgave.

Netværksbegrebet er, som følge af 8. direktivs definition, blevet bredere. Hvilket har indflydelse på § 24's stk. 1 og 2, der også skal anvende den kommende brede fortolkning af netværksbegrebet. Dette kan medføre, at revisor i større omfang kan udelukkes fra at udfører erklæringer efter § 1, stk. 2.

§ 24, stk. 2 indeholder, ligesom nugældende lovs § 11, stk. 2, nogle forbud. Det er dog en betingelse i lovforslaget, at uafhængigheden skal vurderes i lyset af, hvordan en velinformeret tredjemand opfatter dem. Den nye bestemmelse kan dermed opfattes som mere principbaseret end den nugældende lovs bestemmelse, da den ikke er absolut formuleret, som den nugældende lov i vide kredse er blevet opfattet som. Der er dermed ikke længere tale om helt røde forbud i stk. 2, da der ligeledes skal ske en vurderingssag. Hvilket er mere i overensstemmelse med både 8. direktivs og revisorlovens principbaserede tilgang.

§ 24, stk. 3 indeholder trusler, herunder egeninteresse, selvrevision, partiskhed, nære personlige relationer og intimidering samt krav om sikkerhedsforanstaltninger, hvorimod den nugældende revisorlov § 11 stk. 3 indeholder konkrete situationer, med gule lys eksempler, stk. 3 er dermed mere principbaseret end tidligere.

Revisors uafhængighed

§ 24, stk. 4 er der forbud mod selvrevision og egeninteresse i de tilfælles, hvor revisor påtager sig en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, for en virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen i lovens § 21, stk. 3, hermed virksomheder af særlig offentlig interesse.

Efter § 24, stk. 4, 2. pkt. som er en ny bestemmelse, må den eller de revisorer, der har underskrevet revisionspåtegningen for en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3, ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrukket som revisor. Denne bestemmelse vedrører således kun revisionsopgaven. Grundlaget herfor er at sikre at revisor ikke udfører revisionen i klientens interesse, men i offentlighedens interesse.

I § 24, stk. 5 skabes hjemmel til at fastsætte yderligere regler om revisors uafhængighed, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsfirmaet ikke er uafhængig.

I bemærkningerne til § 24, stk. 5 fremstår, at bekendtgørelsen vil indeholde bestemmelser svarende til det der gælder i den nugældende lovs § 11 og senere gennemførelsesbestemmelser, som EU-Kommissionen i kraft af bestemmelsen i 8. direktivs art. 22, stk. 4 forventes at udstede med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen i de enkelte medlemslande.

Der kan herunder ligeledes komme uoverensstemmelse mellem gennemførelsesbestemmelserne fra EU og danske særregler.

§ 24 stk. 6, 1. pkt. viderefører den nugældende bestemmelse i § 11, stk. 4, hvor revisionsfirmaerne har pligt til at opstille retningslinjer om uafhængighed. Da begrebet netværk er udvidet medfører dette en stor udvidelse af de uafhængighedstrusler, revisor skal påse inden vedkommende påtager sig en opgave.

Rotationspligten i lovforslagets § 25 gælder som hidtil for revisor, der udfører revision i særlig betydningsfulde virksomheder.

Revisorer omfattet af rotationspligten er ifølge lovforslagets ordlyd ”kun” de revisorer der underskriver revisionspåtegningen. Men denne bestemmelse fortolkes i bemærkningerne i overensstemmelse med 8. direktiv, hvor det er ledende revisionspartner der er omfattet af

Revisors uafhængighed

rotationspligten. Der er sket en udvidelse af fortolkningen og ledende revisionspartner menes derfor at være en mere passende betegnelse, der kunne være værd at overveje at anvende i lovteksten.

Ifølge § 26, stk. 1 er der forbud mod, at omsætningen hos samme klient, herunder koncern, overstiger 20 pct. i 5 på hinanden følgende år. Dette er en videreførelse af den nugældende bestemmelse, hvor forbuddet allerede indtræder efter 3 år. Der er derved sket en lempelse. Ændringen bringer bestemmelsen mere i overensstemmelse med EU henstillingen om uafhængighed, der taler om en urimelig høj procent del af de samlede indtægter i en periode på 5 år.

Efter forslaget reguleres alene de opgaver revisor udfører i henhold til forslagets § 1, stk. 2, hermed erklæringer med sikkerhed. Bestemmelsen gælder derved ikke, hvis revisor udelukkende udfører rådgivning og erklæringer uden sikkerhed. Men udfører revisor både erklæringer omfattet af § 1, stk. 2 og andre erklæringer uden sikkerhed eller rådgivning gælder bestemmelsen ligeledes.

Grundlaget herfor er at sikre at revisionsfirmaet ikke bliver afhængig af den enkelte klient, ved at den samlede indkomst hos den enkelte klient ikke overstiger 20 pct., uanset om indkomsten kommer fra erklæringsopgaver eller rådgivning, når begge slags opgaver udføres for samme klient.

§ 16 omhandler blandt andet at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant og udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, når denne udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2.

At revisor skal varetage offentlighedens interesse, er ligeledes af betydningen for uafhængigheden, da begrebet understreger revisors uafhængighed af erklæringsklienten ved, at revisor blandt andet har til opgave at varetage offentlighedens hensyn ved udførelsen af sit arbejde.

Der er i lovforslaget en mere udbyggende beskrivelse af god revisorskik, end den nugældende lov, med henblik på at opfylde 8. direktivs krav om etiske retningslinjer.

Betegnelsen omfatter de grundlæggende principper; integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd og kompetence samt fornøden omhu, ligesom i nugældende retningslinjer for revisors etiske adfærd.

Revisors uafhængighed

Efter § 16, stk. 3 skal revisor ikke varetage offentlighedens interesse eller opfylde alle de grundlæggende principper, men alene opfylde professionel kompetence og fornøden omhu, underlagt krav om lovpligtig forsikring, tavshedspligt og underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser, ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 3. Baggrunden herfor er at der ikke er krav om at revisor skal være uafhængig ved disse erklæringer, da der ikke gives sikkerhed.

§ 16, stk. 4 indeholder ligesom den nugældende lovs § 2, stk. 3, en hjemmel for Erhverv og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler om etik, for udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegning og andre erklæringer med sikkerhed. 8. direktiv indeholder bemyndigelse for EU-Kommissionen til at vedtage gennemførelsesbestemmelser for faglig etik som mindstestandarder og kan i denne bestemmelse tage principperne i IFAC's etiske retningslinjer i betragtning.

Det forventes, at bemyndigelsen vil blive udnyttet i en ny erklæringsbekendtgørelse. Der er herved mulighed for at tilpasse reglerne, som følge af ændringer fra EU, uden at skulle til at lave omfattende lovændringer.

Følgerne af dette kan som omtalt være positive, men også negative ved at skærper og lempelser vil kunne komme nemmere ind i bekendtgørelsen og ændre på revisors virke. Såsom skærperne i de kommende etiske retningslinjer.

Der kan herunder ligeledes komme uoverensstemmelse mellem gennemførelsesbestemmelserne fra EU, som kan være inspireret af IFAC's etiske retningslinjer og danske særregler.

7.4.1 Diskussion

Det er foruroligende, hvor få der har kommenteret det kommende lovforslags indhold om revisors uafhængighed.

Der vækker forundring, at der ikke er blevet kommenteret på § 24, stk. 4, hvor lovteksten anvender 'revisor der underskriver påtegningen' i stedet for 'ledende partner', der anvendes i 8. direktiv.

Revisors uafhængighed

Hvilket menes er en mere passende betegnelse, der kunne være værd at overveje at anvende i lovtæksten.

Det findes ligeledes underligt, at den manglende beskrivelse af den omfattende personkreds af § 24, stk. 1 ikke er blevet kommenteret i høringssvarene. Det fremgår af bemærkningerne til § 24, stk. 2 at dennes anvendelsesområde angående personkredsen ligeledes gælder for § 24, stk. 1, hvilket findes rodet og betænkeligt da personkredsen ikke fremgår af § 24, stk. 1.

Som omtalt indeholder § 24, stk. 4 detailregler, herunder røde lys eksempler, der muligvis kan blive forældet af fremtidige ændringer. Det er overraskende at dette ikke er blevet kommenteret i høringssvarene, da det kan være mere fremtidssikkert at gennemføre detailbestemmelser i bekendtgørelsesform.

Til sidst og ikke mindst er det foruroligende at hjemlerne § 16, stk. 4 og § 24, stk. 5 ikke er kommenteret i høringssvarene. Da især § 16 muligvis kan give afledte konsekvenser, herunder som følge af kommende skærper fra IFAC.

Det kan formodes, at grundlaget for de manglende kommentarer skyldes uvidenhed angående følgerne af hjemlen, da lovbemærkningerne ikke afslører mulige ændringer i de kommende etiske retningslinjer.

Del 3

8. Kommende ændringer

Som omtalt er der i 8. direktivs artikel 21. og 22. hjemmel til at EU-Kommissionen kan lave gennemførelsesbestemmelser, der kan være inspireret af IFAC's "retningslinjer for etisk adfærd" og EU henstillingen fra 2002 om "revisors uafhængighed i EU: grundlæggende principper".

Det vækker forundring at der laves to hjemler, da de i virkeligheden omhandler det samme. Det virker dermed uforståeligt at lave dobbelt regelsæt, hvor der kan opstå uoverensstemmelser mellem etisk og uafhængighed.

Disse hjemler er videreført i forslagets § 16, stk. 4 og § 24, stk. 5, hvor der er givet hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i bekendtgørelsesform kan fastsætte nærmere regler om etik, ved udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegning og andre erklæringer med sikkerhed jf. § 16, stk. 4 og regler om trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsfirmaet ikke er uafhængig jf. § 24, stk. 5.

Det vækker ligeledes forundring at der laves to hjemler, der omhandler det samme. Det må være en fejlagtig gentagelse fra 8. direktiv at lave to bekendtgørelser, hvor der kan opstå uoverensstemmelser mellem etisk og uafhængighed.

Da disse to hjemler omhandler det samme og deres inspirationskilder ligeledes omhandler både etisk og uafhængighed, kan disse næsten opfattes ens.

Det fremgår af præambelen til 8. direktiv, at det hovedsageligt er EU henstillingen fra 2002 der kan anvendes som inspiration til at lave gennemførelsesbestemmelserne vedrørende uafhængighed. Men da IFAC's etiske retningslinjer bygger på EU henstillingen fra 2002 og dermed er en opdateret udgave, kan det formodes at retningslinjerne ligeledes vil blive anvendt ved udarbejdelsen af de regler EU-Kommissionen forventes at udstede, om revisors uafhængighed, for at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen i de enkelte medlemslande.

IFAC er som nævnt, allerede nu i gang med at udvikle nye retningslinjer for etisk adfærd, hvor der forventes yderligere skærpedelser for revisors uafhængighed.

Revisors uafhængighed

For at se på de afledte konsekvenser af ændringerne af revisorloven, vil der være en gennemgang af de kommende etiske retningslinjer der har betydning for revisors uafhængighed.

I denne sammenhæng vil der være en sammenligning af de nugældende regler og EU henstillingen fra 2002, for at se i hvilken retning udviklingen går.

Nogle af de kommende ændringer i etiske retningslinjer, der er af betydning, er skærpede regler indenfor selvrevision, udvidelse af personkredsen som er omfattet af rotationsreglerne og nye regler for vederlag.

Fokus vil derfor hovedsageligt være på:

Selvrevision:

Revision og reviewopgaver samles under samme kapitel, dermed sker der skærpelse for reviewopgaver, blandt andet angående den brede fortolkning af netværk og de yderligere regler ved andre opgaver.

Der kommer flere forbud for virksomheder af særlig offentlig interesse, hermed kommer der flere detailregler.

Rotation:

Personkredsen der er omfattet af rotationskravet ændres til key audit partner, hermed en endnu bredere definition samt undtagelsen for små virksomheder ophæves.

Cooling-off periode:

Der bliver indført forbud for key audit partner imod ansættelse i virksomheder af særlig offentlig interesse i 2 år efter endt revision.

Vederlag:

Der indføres regler om at der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger, når vederlaget overstiger 15 % i 2 år.

Der kommer yderligere retningslinjer for betinget vederlag.

8.1 Revision og review samles under kapitel 290

*“290.1 This section addresses the **independence*** requirements for audit and review engagements, which are **assurance engagements*** in which a **professional accountant*** expresses a conclusion on historical financial information. Such engagements include audit and review engagements to report on a:*

- *Complete set of general purpose **financial statements***;*
- *Complete set of financial statements prepared in accordance with a framework designed for a special purpose;*
- *Single financial statement; and*
- *One or more specific elements, accounts or items of a financial statement.*

The independence requirements in this section apply to all audit and review engagements.

*However, in limited circumstances involving certain **audit engagements*** where the audit report is restricted for use by only the intended users specified in the report, the independence requirements in this section may be modified as provided in paragraphs 290.500 to 290.514.*

Independence requirements for assurance engagements that are not audit or review engagements are addressed in Section 291⁷⁵.”

8.1.1 Kommende retningslinjer

For at minimere repetition har IESBA samlet revision og reviewopgaver i samme kapitel. De mener, at en velinformeret tredjemand vil forvente, at reglerne for uafhængighed gælder i samme grad for revision af et samlet regnskab lige så vel for revision af en del af regnskabet.

Ved både revision og reviewopgaver afgiver revisor en konklusion på historiske finansielle informationer og i mange reviewopgaver afgiver revisor en konklusion på et samlet regnskab. Den eneste forskel på revisions og reviewopgaver er graden af sikkerhed der afgives. IESBA mener derfor, at det er rimeligt at anvende de samme uafhængighedsregler for revision og reviewopgaver i

⁷⁵ Exposure Draft 2006, s. 21

samme kapitel, frem for at have reviewopgaver i et kapitel sammen med andre opgaver med sikkerhed, herunder kapitel 291.

De mener, at opdelingen af opgaver i disse to kapitler giver nogle mere direkte og forståelige retningslinjer, for dem der kun afgiver revisions og reviewopgaver.

Udføres der andre opgaver med sikkerhed for en revisions eller reviewklient, skal reglerne i kapitel 290, om uafhængighed for netværksfirmaer, revisionsfirmaet og medlemmer af revisions eller review opgaven, ligeledes gælde for andre opgaver.

8.1.2 Nugældende retningslinjer

Ifølge de nugældende retningslinjers kapitel 290.14, der kun gælder for revisionsopgaver, skal medlemmer af revisionsteamet, revisionsfirmaet og netværksfirmaer være uafhængige fra revisionsklienten.

Hvorimod i kapitel 290.15 ved en udsagnsbaseret erklæringsopgave med sikkerhed for en ikke-revisionsklient, herunder også reviewopgaver, er det kun medlemmerne af erklæringsteamet og revisionsfirmaet der skal være uafhængige af erklæringsklienten.

Der vil dermed som følge af de kommende retningslinjer ske en skærpelse af reviewopgaver i forhold til de nugældende regler, da blandt andet netværksfirmaer vil blive omfattet af uafhængighedsbestemmelserne. Der vil ligeledes ske en skærpelse for reviewopgaver med hensyn til levering af andre opgaver, der i de nugældende retningslinjer kun gælder for revisionsopgaver.

8.1.3 EU henstillingen fra 2002

Ifølge EU henstillingen fra 2002 gælder kravet om, at medlemmer af revisionsteamet, revisionsfirmaet og netværksfirmaer kun skal være uafhængige fra revisionsklienten ved lovpligtig revision.

De kommende retningslinjer går dermed også videre end EU henstillingen, ved at lade uafhængighedsreglerne til revisions opgaver ligeledes gælde for reviewopgaver.

8.1.4 Høringssvar

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales⁷⁶

De er ikke enige i at reviewopgaver skal omfattes af de samme regler som revisionopgaver i kapitel 290, da reviewopgaver kan dække mange flere slags opgaver og ikke har samme betydning over alt i verden. Kapitel 290 bør kun henvende sig til opgaver af offentlig interesse, såsom rapportering til kapitalmarkedet. Da de synes, at der er visse forventninger forbundet ved revision, skal kapitel 290 kun indeholde opgaver der omfattes af revision.

ACCA⁷⁷

ACCA er heller ikke enige i, at reviewopgaver skal være omfattet af kapitel 290 sammen med revision, da de synes, at dette kapitel kun skal henvende sig til revisionsopgaver.

ACCA anbefaler at sikkerhedsniveauet skal have betydning, når det skal bestemmes, hvad der er omfattet af kapitel 290. Grundlaget herfor er, at størrelsen af sikkerhed i sig selv er af betydning, fordi erklæringsbrugeren forudsætter at få mere værdi ved en højere sikkerhed. Da der er forskel i sikkerhedsniveauet ved review og revisionsopgaver, bør de derfor ikke være under samme uafhængigheds reglement. De vil endda mene, at reviewopgaver bør have sit eget kapitel.

PWC⁷⁸

PWC er bekymret for fordelingen af opgavetyper mellem de to kapitler. De mener heller ikke at reviewopgaver skal være under kapitel 290.

IAASB har tilkendegivet at arbejdsstyrken skal være ens ved review og revisionsopgaver, men de nævner ikke noget krav om samme uafhængighedshensyn. PWC mener ikke, at uafhængighedskravene for revision skal gælde for reviewopgaver, da kravene om sikkerhed og strenghed er mindre hos review end revisionsopgaver.

De mener ligeledes, at det er en stor ændring, at kravet om afhængighed for netværk skal gælde for andre end revisionsopgaver.

FSR⁷⁹

⁷⁶ Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. s. 7

⁷⁷ Høringssvar fra ACCA, s. 9

⁷⁸ Høringssvar fra PWC, s. 5

FSR er skeptisk over for opdelingen i to kapitler, pga. udvidelsen af den totale mængde, hvor der kommer til at være en del repetition imellem de to kapitler.

8.1.5 Opsummering revision og review samles under kapitel 290

Der er en del hørings svar, der har tilkendegivet deres uenighed for skærpelsen af reviewopgaver. Ifølge de nugældende retningslinjer, der anvendes i praksis i Danmark, gælder uafhængighedskravet for netværket kun ved revisionsopgaver. De yderligere krav ved udførelse af andre opgaver gælder ligeledes kun for revisionsopgaver.

Men ifølge revisorloven gælder uafhængighedsreglerne både for revision, review og andre erklæringer, hvilket er en udvidelse i forhold til de internationale etiske retningslinjer.

Dette har dog ikke medført kursiv tilføjelse i retningslinjerne, således at ovenstående opgaver er omfattet af revisionskravene.

I forslaget til den kommende revisorlov ændres, hvilke opgaver der er omfattet af uafhængighedsregler, herunder bliver revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber samt ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug, omfattet af uafhængighedsreglerne, således at det kun er opgaver uden sikkerhed, der ikke længere er omfattet.

Denne kommende ændring i revisorloven vil ikke ændre på reviewopgavers uafhængighedskrav.

I de kommende etiske retningslinjer sker der en skærpelse af reviewopgaver, blandt andet ved at netværksfirmaerne bliver omfattet af uafhængighedskravene ved disse og kravene ved udførelse af andre opgaver, som i den nugældende kun gælder ved revisionsopgaver, ligeledes kommer til at gælde for disse.

8.1.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

Da der er sket en skærpelse af reviewopgaver i forslaget til retningslinjerne sammenlignet med de nugældende retningslinjer samt nugældende og kommende revisorlov, forventes denne således at ændre på praksis i Danmark.

⁷⁹ Hørings svar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, s. 1,

8.2 Ledelses funktion

“290.156 Management of an entity performs many functions in managing the entity in the best interests of stakeholders of the entity. It is not possible to specify every function that is a management responsibility. However, management functions involve leading and directing an entity including making significant decisions regarding the acquisition, deployment and control of human, financial, physical and intangible resources.

290.157 Whether an activity is a management function depends on the circumstances and requires the exercise of judgment. Examples of activities that would generally be considered management functions include:

- *Setting policies and strategic direction;*
- *Authorizing transactions;*
- *Deciding which recommendations of the firm or other third parties should be implemented;*
- *Taking responsibility for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework; and*
- *Taking responsibility for designing, implementing and maintaining internal control.*

290.158 Performing management functions for an audit client creates threats to independence. For example, deciding which recommendations of the firm should be implemented will create self-review and self-interest threats. Further, performing management functions creates a familiarity threat because the firm becomes too closely aligned with the views and interests of management. If a firm performs management functions for an audit client, no safeguards could reduce the threats to an acceptable level. Accordingly, a firm that provides professional services to an audit client should not perform management functions.

290.159 Some activities may not be management functions because they are routine and administrative, involve matters that are insignificant or do not otherwise represent a management responsibility. For example, executing an insignificant transaction that has been authorized by management or monitoring the dates for filing statutory returns and advising an audit client of those dates would not be considered management functions.

Further, providing advice and recommendations to assist management in performing its functions or providing elements of a client's internal training program would not be considered a management function.

290.160 To avoid the risk of performing management functions when providing non-assurance services to an audit client, the firm should be satisfied that a member of management with a sufficient level of understanding of the service, and an ability to evaluate the results, has been designated to make all significant judgments and decisions connected with the services, and to accept responsibility for the actions to be taken arising from the results of the service. This reduces the risk of the firm inadvertently making any significant judgment or decision on behalf of management. The risk is further reduced when the firm gives the client the opportunity to make judgments and decisions based on an objective and transparent analysis and presentation of the issues.⁸⁰”

8.2.1 Kommende retningslinjer

Dette er et nyt afsnit, hvor det bemærkes, at såfremt et revisionsfirma udføre nogen form for ledelsesmæssige funktioner for en revisions og reviewklient, findes der ingen sikkerhedsforanstaltninger der kan reducere risikoen til et acceptabelt niveau og derfor må et revisionsfirma ikke udføre ledelses funktioner for en revisions og reviewklient.

Forslaget bemærker dog, at nogen former for handlinger ikke er ledelses funktioner, når de har rutinemæssig eller mekanisk karakter, omhandler et emne der er ubetydeligt eller ikke på andre måder indebærer ledelsesmæssig ansvar⁸¹.

Der er givet eksempler på både opgaver, der er omfattet af forbudet, hvor der er ledelsesmæssig karakter og eksempler på handlinger der må udføres pga. deres rutinemæssig, mekanisk karakter eller omhandler et emne, der er ubetydeligt eller ikke på andre måder indebærer ledelsesmæssig ansvar.

⁸⁰ Exposure Draft 2006, kapitel 290.156-160

⁸¹ Exposure Draft 2006, s. 13-14

8.2.2 Nugældende retningslinjer

De nugældende retningslinjer angiver ingen eksempler, hvor revisor virker som klientens leder eller har en ledelses rolle for klienten, hvor uafhængigheden trues.

Men der er nogen direkte og indirekte indikationer, hvor revisor ikke må foretage ledelsesmæssige beslutninger.

Blandet andet i kapitel 290.149, hvor der er forbud mod funktion som direktør og bestyrelsesmedlem, kapitel 290.159, hvor der er forbud ved de nævnte eksempler, der minder om ledelses funktion og kapitel 290.203, hvor der er forbud mod ledelsesrekruttering⁸².

I den nugældende revisorlov findes ligeledes forbud mod at have fortaget ledelsesmæssige beslutninger, herunder i revisorlovens kapitel 6, § 11, stk. 2, nr. 3.

8.2.3 EU henstillingen fra 2002

EU henstillingen har ingen forbud mod revisorer i ledelses funktion, ansvar og rolle. Men i introafsnittet '7 andre tjenesteydelser' gælder, at der skal foretages de fornødne sikkerhedsforanstaltninger for at revisor ikke træffer beslutninger eller deltager i beslutninger på vegne af revisionsklienten. I underafsnittet '7.2.6 ledelsesrekruttering' benævnes nogle ledelsesmæssige opgaver, hvor der kan skabes trusler mod revisors uafhængighed.

Der findes således nogen indirekte indikationer i EU henstillingen, hvor det kan skabe trusler mod revisor uafhængighed, men der findes ingen direkte forbud mod ledelses funktion, ansvar og rolle.

8.2.4 Høringssvar

The Institute of Chartered Accountants⁸³

De mener, at det nye afsnit om ledelsesansvar er en ny udvikling af nugældende krav og acceptere det. De er dog noget imod betegnelsen ledelses funktion, da de nugældende retningslinjer anvender betegnelserne ledelsesrolle eller ledelsesbeslutninger og de mener, at en ændring af betegnelsen kan medføre ændring af fortolkningen.

⁸² Retningslinjer 2006, kapitel 290

⁸³ Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants, s. 9

PWC⁸⁴

De bakker op om hensigten med forslaget, men de mener ligeledes, at betegnelsen ledelsesfunktion er en forkert. De mener, at det dækker et for bredt område, da det dækker mere end betegnelserne ledelsesansvar og ledelsesrolle.

8.2.5 Opsummering ledelses funktion

Nogle af høringssvarene er enige om, at ledelses ansvar kan skabe selvrevisionstrusler mod revisors uafhængighed. De synes dog at begrebet er udvidet, ved at det omfatter alle ledelses funktioner og dermed er forbudet også udvidet.

Der findes allerede direkte og indirekte forbud mod at foretage ledelsesmæssige beslutninger i de nugældende retningslinjer. Men der findes ikke et afsnit der kun omhandler dette forbud, hvilket kan synliggøre modstanden for sådanne handlinger i forslaget.

Betegnelsen i forslaget til de kommende retningslinjer er noget anderledes, end det der er anvendt i de nugældende retningslinjer og nogen af høringssvarerne mener, at det kan forstås som en udvidelse af forbudet.

Der findes ligeledes i nugældende revisorlov forbud mod at foretage ledelsesmæssige beslutninger.

I forslaget til den kommende revisorlov findes der dog ikke nogen direkte forbud mod ledelsesmæssige beslutninger, men det fremstår indirekte af § 24, stk. 2, at dette kan være en trussel.

8.2.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

Det virker som om at begrebet er udvidet i forslaget til de kommende retningslinjer i forhold til både de nugældende retningslinjer samt den nugældende og kommende revisorlov, hvilket kan have nogen indflydelse på, de ledelsesprægede opgaver der må udføres for en revisions og reviewklient.

⁸⁴ Høringssvar fra PriceWaterhouseCoopers, s. 16

8.3 Vurderingsopgaver

“Audit Clients that are Entities of Significant Public Interest

290.173 A firm should not provide valuation services to an audit client that is an entity of significant public interest if the valuations would have a material effect, separately or in the aggregate, on the financial statements on which the firm will express an opinion.⁸⁵”

8.3.1 Kommende retningslinjer

Som følge af forslaget må revisor ikke udføre vurderingsopgaver for revisions og reviewklienter, der er virksomheder af særlig offentlig interesse, såfremt dette ville have væsentlig indflydelse på regnskabet. Begrundelsen herfor er, at dette kan true uafhængigheden uanset graden af subjektiviteten ved vurderingen.

8.3.2 Nugældende retningslinjer

Indeholder ens vurderingsregler for alle virksomheder, såsom børsnoteret og ikke børsnoteret virksomheder. Herunder gælder, at selvrevisionstruslen vil være af så stor betydning, at det vil medføre forbud mod udførelsen af opgaven, såfremt vurdering både har væsentlig indflydelse på regnskabet og indebærer betydelig grad af subjektivitet.

Ved andre tilfælde, hvor vurdering ikke er væsentlig for regnskabet eller indebære betydelig grad af subjektivitet, kan der i stedet foretages sikkerhedsforanstaltninger.

De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse, da der er forbud mod udførelsen af væsentlige vurderingsopgaver, uden hensyn til graden af subjektivitet.

8.3.3 EU henstilling fra 2002

EU henstilling indeholder ligesom de nugældende retningslinjer et forbud mod vurderingsopgaver, såfremt vurderingen både har væsentlig indflydelse på regnskabet og indeholder betydelig grad af subjektivitet. Ved andre tilfælde, bør revisor overveje sikkerhedsforanstaltninger.

⁸⁵ Exposure Draft 2006, kapitel 290.173

Der er dermed ligeledes sket en skærpelse af reglerne i forslaget sammenlignet med EU henstillingen.

8.3.4 Høringssvar

The Institute of Chartered Accountants⁸⁶

De kan ikke forstå behovet for at ændre kravene ved vurderingsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De er uforståelige over for den udsprende bekymring over ikke-subjektive vurderingsopgaver for revisions og reviewklienter.

ACCA⁸⁷

De mener ikke der er beviser for, at der er behov for stramninger af kravene ved vurderingsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. Således at der er forbud mod væsentlige vurderingsopgaver, selvom de ikke indeholder subjektivitet.

De mener, at IESBA skal beholde den nugældende formulering, der er i overensstemmelse med the European Commission Recommendation on statutory Auditor Independence.

8.3.5 Opsummering vurderingsopgaver

Nogle af høringssvarene er imod forbudet og skærpelsen af vurderingsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse.

De nugældende retningslinjer indeholder ikke et forbud mod vurderingsopgaver hos alle virksomheder af særlig offentlig interesse, hvor vurderingen er væsentlig for regnskabet.

Den nugældende og kommende revisorlov indeholder heller ikke nogen direkte forbud mod denne form for ydelser. Men det fremstår, at selvrevisionsopgaver kan være en trussel for revisors uafhængighed.

8.3.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

⁸⁶ Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants, s. 10

⁸⁷ Høringssvar fra ACCA, s. 15

Revisors uafhængighed

I forslaget til de kommende retningslinjer findes der et forbud mod vurderingsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse, hvor vurderingen er væsentlig for regnskabet, hvilket er en skærpelse sammenlignet med både de nugældende retningslinjer samt den nugældende og kommende revisorlov. Dette kan skabe begrænsninger i, hvilke vurderingsopgaver revisor må udføre for en revisions og reviewklient.

8.4 Skatteopgaver

“290.174 Taxation services comprise a broad range of services, including:

- Tax return preparation;*
- Preparation of tax calculations intended to be used as the basis for the accounting entries in the financial statements;*
- Tax planning and other tax advisory services; and*
- Assistance in the resolution of tax disputes*

While taxation services provided by a firm to an audit client are considered separately under each of these broad headings, in practice these activities are often interrelated.

290.175 Performing certain tax services may create self-review and advocacy threats. The nature and significance of any threats will depend on factors such as (a) the system by which the tax authorities assess and administer the tax in question, (b) the complexity of the relevant tax regime and the degree of judgment necessary in applying it (c) the particular characteristics of the engagement and (d) the level of tax expertise of the client’s employees.

Tax Return Preparation

290.176 Tax return preparation services involve assisting clients with their tax reporting obligations by drafting and completing information, including the amount of tax due (usually on standardized forms) required to be submitted to the applicable tax authorities. Such services also include advising on the tax return treatment of past transactions and responding on behalf of the audit client to the tax authorities’ requests for further information and analysis (including providing explanations of and technical support for the approach being taken). Tax return preparation services are generally based on historical information and principally involve analysis and presentation of such historical information under existing tax law, including precedents and established practice. Further, the tax returns are subject to whatever review or approval process the tax authority considers appropriate. Accordingly, providing such services does not generally threaten the firm’s independence so long as management takes responsibility for the returns including any significant judgments made.

Preparation of Tax Calculations to be Used as the Basis for the Accounting Entries in the Financial Statements

290.177 *Preparing calculations of current and deferred tax liabilities (or assets) for an audit client for the purpose of the preparation of accounting entries that will be subsequently audited by the firm may create a self-review threat. The significance of the threat created will depend on the degree of subjectivity involved in the calculations and their materiality to the financial statements. If the self-review threat created is not clearly insignificant safeguards should be considered and applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:*

- *Using professionals who are not members of the audit team to perform the service; or*
- *If the service is performed by a member of the audit team, using a partner or senior staff member with appropriate expertise who is not a member of the audit team to review the tax calculations.*

Audit Clients that are Entities of Significant Public Interest

290.178 *In the case of an audit client that is an entity of significant public interest, a firm should not prepare tax calculations of current and deferred tax liabilities (or assets) for the primary purpose of preparing accounting entries that are material to the financial statements on which the firm will express an opinion.*

Tax Planning and Other Tax Advisory Services

290.179 *Tax planning or other tax advisory services comprise a broad range of services such as advising the client how to structure its affairs in a tax efficient manner or advising on the application of a new tax law or regulation.*

290.180 *A self-review threat may be created where the advice will affect matters to be reflected in the financial statements. The significance of any threat will depend on factors such as:*

- *The degree of subjectivity involved in determining the appropriate treatment for the tax advice in the financial statements;*
- *The extent to which the outcome of the tax advice will have a material effect on the financial statements;*
- *The level of tax expertise of the client's employees;*

Revisors uafhængighed

- *The extent to which the advice is supported by tax law or regulations, other precedent or established practice;*
- *Whether the tax treatment is supported by a private ruling or has otherwise been cleared by the tax authority before the preparation of the financial statements; and*
- *Whether the effectiveness of the tax advice depends on the accounting treatment or presentation in the financial statements and there is doubt as to the appropriateness of the accounting treatment or presentation under the relevant financial reporting framework.*

For example, providing tax planning and other tax advisory services where the advice is clearly supported by tax authority or other precedent, by established practice or has a basis in tax law that is likely to prevail does not generally threaten the firm's independence.

290.181 The significance of any threat should be evaluated and if the threat is not clearly insignificant, safeguards should be considered and applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- *Using professionals who are not members of the audit team to perform the service;*
- *Having an additional tax partner or senior tax employee, not involved in the provision of tax services, advise the audit team on the service and review the financial statement*
- *treatment; or*
- *Obtaining advice on the service from an external tax professional.*

290.182 Where the effectiveness of the tax advice depends on a particular accounting treatment or presentation in the financial statements and:

- a) There is reasonable doubt as to the appropriateness of the related accounting treatment or presentation under the relevant financial reporting framework; and*
- b) The outcome or consequences of the tax advice will have a material effect on the financial statements; the self-review threat would be so significant that no safeguards could reduce the threat to an acceptable level in which case the tax advice should not be provided. The only other course of action would be to withdraw from the audit engagement.*

Assistance in the Resolution of Tax Disputes

Revisors uafhængighed

290.183 *An advocacy threat may be created when the firm represents an audit client in the resolution of a tax dispute once the tax authorities have made it known that they have rejected the audit client's arguments on a particular issue and are referring the matter for determination in a formal proceeding, for example before a tribunal or court. The significance of the threat will depend on factors such as:*

- *Whether the firm has provided the advice which is the subject of the tax dispute;*
- *The extent to which the outcome of the dispute will have a material effect on the financial statements on which the firm will express an opinion;*
- *The extent to which the matter is supported by tax law or regulations, other precedent, or established practice;*
- *Whether the proceedings are conducted in public; and*
- *The role management plays in the resolution of the dispute.*

The significance of any threat should be evaluated and if the threat is not clearly insignificant, safeguards should be considered and applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include:

- *Using professionals who are not members of the audit team to perform the service;*
- *Having an additional tax partner or senior tax employee who is not involved in the provision of the tax services to the client advise the audit team on the services and review the financial statement treatment; or*
- *Obtaining advice on the service from an external tax professional.*

290.184 *Where the taxation services involve acting as an advocate for an audit client before a public tribunal or court in the resolution of a tax matter and the amounts involved are material to the financial statements, the advocacy threat is considered so significant that no safeguard could eliminate or reduce the threat to an acceptable level. Therefore, the firm should not perform this type of service for an audit client. What constitutes a "public tribunal or court" should be determined according to how tax proceedings are heard in the particular jurisdiction.*

290.185 *The firm is not, however, precluded from having a continuing advisory role (for example, responding to specific requests for information, providing factual accounts or testimony about the*

work performed or assisting the client in analyzing the tax issues) for the audit client in relation to the matter that is being heard before a public tribunal or court.⁸⁸”

8.4.1 Kommende retningslinjer

IESBA mener, at udførelsen af skatteopgaver kan skabe selvrevisionstrusler og advokeringstrusler og har derfor opdelt retningslinjerne for skatteopgaver i fire nye brede afsnit.

Udfyldelse af selvangivelser

Så længe ledelsen påtager sig ansvaret skabes der ikke nogen trusler.

Skatteberegninger

Herunder kan der skabes selvrevisionstrusler. Hvor der er tale om væsentlige beløb eller betydelig grad af subjektivitet, skal de fornødne sikkerhedsforanstaltninger foretages.

For virksomheder af særlig offentlig interesse er der forbud mod at udføre sådanne opgaver, hvis det er væsentligt for regnskabet.

Skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser

Herunder kan der ligeledes skabes selvrevisionstrusler, når ydelsen vedrører et emne, der vil indgå i regnskabet. Der nævnes nogle forhold der har betydning for, om der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger.

I de tilfælde, hvor der er begrundet tvivl om den korrekte regnskabsmæssige behandling eller præsentation og hvor rådgivningen vil have væsentlig indflydelse på regnskabet, er der forbud mod udførelse af opgaven.

Assistance i skattesager

Herunder kan der skabes advokeringstrusler. I de tilfælde, hvor der er tale om advokerende aktivitet og det involverede skatteemne og beløb er væsentligt for regnskabet, er der forbud mod udførelse af opgaven.

⁸⁸ Exposure Draft 2006, kapitel 290.174-185

8.4.2 Nugældende retningslinjer

Forbudet mod assistance i skattesager findes indirekte i de nugældende regler for bistand i retstvister og juridisk assistance.

For andre skatteopgaver findes der ingen forbud i de nugældende retningslinjer. Der benævnes nogle opgaver der generelt ikke skaber nogen trussel mod uafhængigheden, herunder regeloverholdelse, planlægning, afgivelse af formelle udtalelser i skattespørgsmål og bistand i løsning af skattesager.

Der er dermed sket skærpelse i forslaget af reglerne for skatteberegning og skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser.

De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse, ved at der er forbud mod at udføre skatteberegningsopgaver, hvis det er væsentligt for regnskabet.

8.4.3 EU henstillingen fra 2002

Der findes ingen retningslinjer for skatteopgaver i EU henstillingen. Retningslinjerne for skatteopgaver i forslaget er dermed mere omfattende og skærpet end EU henstillingen.

8.4.4 Høringssvar

The Institute of Chartered Accountants⁸⁹

De er enige i, at der er behov for nye retningslinjer, hvor trusler ved levering af skatteopgaver for revisions og reviewklienter bliver diskuteret.

De er enige i skatteberegningsreglerne for virksomheder, der ikke er virksomheder af særlig offentlig interesse. De er dog imod forbudet for virksomheder af særlig offentlig interesse.

ACCA⁹⁰

De er ligeledes enige i at skatteopgaver, ligesom andre ikke revisionsydelser, kan skabe trusler mod revisors uafhængighed. Men de mener at afsnittet er mere detailreguleret end nødvendigt.

⁸⁹ Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants, s. 10

⁹⁰ Høringssvar fra ACCA, s. 15-16

De er skeptiske overfor forbudet af skatteberegningsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De forslår, at såfremt det er nødvendigt med et forbud, skal det først gælde, når det både indebærer subjektivitet og er væsentligt for koncernregnskabet for virksomheder af særlig offentlig interesse.

Deloitte⁹¹

De mener, at det vil være i offentlighedens interesse at revisionsfirmaer må yde skatteopgaver for revisions og reviewklienter uden restriktioner.

De er enige i at skatteopgaver, lige såvel som andre ikke revisionsydelser, kan skabe trusler mod revisors uafhængighed, men de mener, at det kan løses med sikkerhedsforanstaltninger i stedet for med forbud.

De er ligeledes imod forbudet af skatteopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener, at der i mange tilfælde ikke er en høj grad af subjektivitet og at der kan nøjes med sikkerhedsforanstaltninger.

8.4.5 Opsummering skatteopgaver

Nogle af høringssvarene er enige om, at skatteopgaver kan skabe selvrevisionstrusler mod revisors uafhængighed. Men de er imod, at der skal være forbud ved levering af skatteberegning for virksomheder af særlig offentlig interesse, når det er væsentligt for regnskabet.

I de nugældende retningslinjer skaber skatteopgaver ikke nogen selvrevisionstrussel.

Den nugældende og kommende revisorlov nævner ikke direkte at skatteopgaver kan skabe trussel, men at levering af andre ydelser kan skabe selvrevisionstrusler.

I forslaget til de kommende retningslinjer kan skatteberegning og skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser skabe trussel mod revisors uafhængighed og der indføres et forbud ved levering af skatteberegning for virksomheder af særlig offentlig interesse, når det er væsentligt for regnskabet.

⁹¹ Høringssvar fra Deloitte, s. 7-10

8.4.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

Der er sket en skærpelse i forslaget til de kommende retningslinjer sammenlignet med de nugældende retningslinjer samt den nugældende og kommende revisorlov, især med hensyn til virksomheder af særlig offentlig interesse, hvor skatteberegningen er væsentlig for regnskabet.

Dette kan skabe begrænsninger i, hvilke skatteopgaver revisor må udføre for en revisions og reviewklient.

8.5 Intern revision

“290.186 Internal audit functions comprise a wide range of activities, for example:

- a) reviewing and testing of internal controls over financial reporting;*
- b) performing procedures that form part of the internal controls;*
- c) conducting operational internal audit activities unrelated to internal controls over financial reporting; and*
- d) performing fraud investigations.*

290.187 Depending on the nature of the service, the provision of internal audit services to an audit client may create a threat to independence if such services involve the firm performing management functions or reviewing its own work in the course of a subsequent audit.

290.188 Assisting an audit client in the performance of a significant part of the client’s internal audit function increases the risk that firm personnel providing the internal audit service will become part of the client’s internal controls or will take management decisions Accordingly, before accepting an engagement to perform a significant part of an audit client’s internal audit functions, the firm should be satisfied that the client has designated appropriate resources to the activity to take responsibility for the matters detailed in paragraph 290.190.

290.189 If a firm performs management functions for an audit client, no safeguards could reduce the threats to an acceptable level. Accordingly, a firm should ensure that it does not perform management functions when providing internal audit services to an audit client. Examples of internal audit services that entail the performance of management functions include:

- a) performing outsourced internal audit services, comprising all or a portion of the internal audit function, whereby the firm is responsible for determining the scope of the work and which recommendations should be implemented;*
- b) performing procedures that form part of the internal controls, such as reviewing and approving changes to employee data access privileges.*

Revisors uafhængighed

290.190 *To ensure that performing internal audit services does not threaten independence the firm should only provide internal audit services to an audit client if all of the following conditions are met:*

- a) The client is responsible for internal audit activities and acknowledges its responsibility for establishing, maintaining and monitoring the internal controls;*
- b) The client designates a competent employee, preferably within senior management, to be responsible for internal audit activities;*
- c) The client or those charged with governance approve the scope, risk and frequency of internal audit work;*
- d) The client is responsible for evaluating and determining which recommendations of the firm to implement;*
- e) The client evaluates the adequacy of the internal audit procedures and the findings resulting from their performance by, among other things, obtaining and acting on reports from the firm; and*
- f) The findings and recommendations resulting from the internal audit activities are reported appropriately to those charged with governance.*

290.191 *Before the firm accepts an engagement to provide internal audit services to an audit client, consideration should be given to the scope and objective of the proposed engagement and whether the work to be undertaken is expected to create a self-review threat because it is likely to be relied upon in the making of a significant audit judgment related to a matter that is material to the financial statements. If the self-review threat is not clearly insignificant, safeguards should be considered and applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level.*

Such safeguards might include:

- Using professionals who are not members of the audit team to perform the internal audit services; and*
- Having an additional professional accountant review the work or otherwise advise as necessary.⁹²*

⁹² Exposure Draft 2007, kapitel 290.186-191

8.5.1 Kommende retningslinjer

Det bemærkes at selvrevisionstrusler kan skabes, såfremt et revisionsfirma udfører interne revisionsopgaver for revisions og reviewklienten. En trussel mod revisors uafhængighed kan afhænge af om ydelsen indebære ledelses funktion eller der vil ske revision af eget arbejde.

IESBA mener, at udførelse af en væsentlig del af klientens interne revisions aktiviteter kan forøge risikoen for, at revisionsfirmaets personale bliver en del af klientens interne kontrol eller udfører ledelses funktioner. Revisionsfirmaet skal derfor sikre, at klienten har foretaget nødvendige midler for at påtage sig ansvaret for aktiviteten.

Der er i forslaget angivet nogle eksempler på, hvad intern revision indebærer.

Der er kommet et særskilt afsnit, hvor der er forbud mod at udføre ledelses funktioner og der beskrives nogen opgaver der ikke må udføres.

Forslaget indeholder nogen påbudte sikkerhedsforanstaltninger der skal være overholdt, for at sikre at interne revisionsopgaver ikke udgør en trussel mod revisors uafhængighed

Revisionsfirmaet skal inden denne påtager sig at udføre interne revisionsopgaver for en revisions og reviewklient, overveje omfang og objektivitet ved opgaven og om opgaven kan medføre selvrevisionstrusler, da det kan blive anvendt i et betydeligt revisionssskøn relateret til et emne, der er væsentligt for regnskabet.

IESBA bemærker, at de interne revisionsopgavers retningslinjer vil gælde ens for alle virksomheder, herunder også for virksomheder af særlig offentlig interesse.

8.5.2 Nugældende retningslinjer

Forslaget ligner på mange punkter de nugældende retningslinjer for interne revisionsopgaver. Der er dog flere eksempler på interne revisionsopgaver i forslaget og forbud mod udførelse af ledelses funktioner er mere omfattende i afsnittet.

Som noget nyt og en udvidelse skal revisionsfirmaet inden dette påtager sig at udføre interne revisionsopgaver for en revisionsklient, overveje omfang og objektivitet ved opgaven og om opgaven kan medføre selvrevisionstrusler.

Forslaget er dermed mere omfattende og skærpet end det nugældende.

8.5.3 EU henstilling fra 2002

EU henstillingen er ikke nær så omfattende som de nugældende retningslinjer eller forslaget. Denne indeholder også nogle påbudte sikkerhedsforanstaltninger, men ikke nær så mange eller detaljerede som forslaget.

8.5.4 Høringssvar

PEEC⁹³

De mener, at de nævnte interne revisions funktioner i forslagets skal ændres. De mener, at interne revisions funktioner består af at føre kontrol med/overvåge interne kontroller, i stedet for at gennemføre procedurer, der bliver en del af den interne kontrol, jf. litra b i 290.186.

De mener at det vil være mere fordelagtigt, hvis eksemplerne af interne revisions funktioner ville være tættere på beskrivelsen af interne revisions aktiviteter i ISA 610, paragraf 2.

De mener ligeledes at litra d i 290.186 "*fraud investigation*" i eksempler skal slettes, da det ikke udelukkende er en intern revisions funktion.

FAR SRS⁹⁴

De er ligeledes enige i at "*fraud investigation*" ikke nødvendigvis udføres som en del af interne revisionsopgaver og at de nævnte sikkerhedsforanstaltninger i kapitel 290.190 ikke er passende for denne type opgaver. Ernst and Young synes det same⁹⁵.

The Institute of Chartered Accountants⁹⁶

De mener der vil komme mange meninger om, hvad intern revision omfatter. De mener, at det kan diskuteres, om alle eksemplerne kan være omfattet af intern revision. De giver et eksempel på at The Institute of Internal Auditors ikke vil medtage gennemførelse af procedurer, der bliver en del af den interne kontrol, jf. litra b i 290.186, som en del af intern revision.

⁹³ Høringssvar July 2007 fra PEEC, s. 1-2

⁹⁴ Høringssvar July 2007 fra FAR SRS, s. 1

⁹⁵ Høringssvar July 2007 fra Ernst and Young, s. 1

⁹⁶ Høringssvar July 2007 fra The Intitute of Chartered Accountants, s. 3

De mener ligeledes at litra d i 290.186 ”*fraud investigation*” i eksempler skal slettes, da det ikke anses som den del af intern revision, selvom interne revisorer kan udføre sådanne opgaver.

Deloitte⁹⁷

De mener, at teksten er forvirrende ved, at der et sted i teksten står ”hvis revisor påtager sig en væsentlig del af klientens interne revisions aktiviteter skal revisor inden denne påtager sig opgaven sikre at klienten overholder sikkerhedsforanstaltningerne i kapitel 290.190” og at der et andet sted står ”at disse sikkerhedsforanstaltninger altid skal være overholdt”.

PWC⁹⁸

De er bekymret for definitionen af intern revision. De mener, ikke at forslaget definerer dette passende, da det indblander aktiviteter, der kan blive udført af eksterne revisorer, uden at det skaber nogen trusler mod revisors uafhængighed.

Der findes allerede flere definitioner for intern revision og PWC mener at eksemplerne og definition i forslaget skal ændres, da de ikke er i overensstemmelse med de mest udbredte definitioner.

8.5.5 Opsummering intern revision

Flere af høringssvarene er uenige i definitionen og eksemplerne af intern revision.

De nugældende retningslinjer nævner at levering af interne revisionsopgaver kan skabe selvrevisionstrussel.

Den nugældende og kommende revisorlov nævner ikke direkte at interne revisionsopgaver kan skabe trussel, men at levering af andre ydelser kan skabe selvrevisionstrusler.

Forslaget ligner på mange punkter de nugældende retningslinjer for interne revisionsopgaver, men er dog mere omfattende og har flere eksempler på interne revisionsopgaver.

8.5.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

⁹⁷ Høringssvar July 2007 fra Deloitte, s. 1

⁹⁸ Høringssvar July 2007 fra PWC, s. 1-2

Revisors uafhængighed

Udvidelsen af begrebet kan få indflydelse på, hvilke interne revisionsopgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient. Ændringerne kan ligeledes få indflydelse på revisors arbejdsbyrde, da der er sket udvidelse af pligter.

8.6 IT opgaver

”290.192 Services related to information technology (IT) systems include the design or implementation of hardware or software systems. The systems may aggregate source data or generate information that affects the accounting records or financial statements or the systems may be unrelated to the audit client’s accounting records or financial statements. Providing systems services may create a self-review threat depending on the nature of the services and the IT systems.

290.193 Certain IT systems services are not considered to create a threat to independence as long as firm personnel do not perform management functions. Such services include the following:

- Design or implementation of IT systems that are unrelated to or do not form a significant part of the accounting records or financial statements;*
- Implementation of “off-the-shelf” accounting or financial information reporting software that was not developed by the firm if the customization required to meet the client’s needs is not significant; and*
- Evaluating and making recommendations with respect to a system designed, implemented or operated by another service provider or the client.*

Audit Clients that are Not Entities of Significant Public Interest

290.194 Providing services to an audit client that is not an entity of significant public interest involving the design or implementation of IT systems that (a) form a significant part of the accounting systems or (b) generate information that is significant to the client’s financial statements on which the firm will express an opinion may create a self-review threat.

290.195 The self-review threat is likely to be too significant to permit such services unless appropriate safeguards are put in place ensuring that:

- a) The client acknowledges its responsibility for establishing and monitoring a system of internal controls;*
- b) The client assigns the responsibility to make all management decisions with respect to the design and implementation of the hardware or software system to a competent employee, preferably within senior management;*

- c) *The client makes all management decisions with respect to the design and implementation process;*
- d) *The client evaluates the adequacy and results of the design and implementation of the system; and*
- e) *The client is responsible for operating the system (hardware or software) and the data it uses or generates.*

290.196 Depending on the degree of reliance that will be placed on the particular IT systems as part of the audit, consideration should also be given to whether, such non-assurance services should be provided only by personnel who are not members of the audit team and who have different reporting lines within the firm. The significance of any remaining threat should be evaluated and if it is not clearly insignificant, safeguards should be considered and applied, when necessary, to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level. Such safeguards might include having an additional professional accountant review the work or otherwise advise as necessary.

Audit Clients that are Entities of Significant Public Interest

290.197 In the case of an audit client that is an entity of significant public interest, a firm should not provide services involving the design or implementation of IT systems that form a significant part of the accounting systems or generate information that is significant to the client's financial statements on which the firm will express an opinion.⁹⁹

8.6.1 Kommende retningslinjer

For virksomheder af særlig offentlig interesse er der forbud mod at designe eller implementere IT-baserede økonomisystemer, der udgør en betydningsfuld del af regnskabssystemet eller anvendes til at generere informationer der indgår i klientens regnskab.

For andre virksomheder kan design eller implementering af IT-baserede økonomisystemer, der udgør en betydelig del af regnskabssystemet eller anvendes til at generere informationer der indgår i klientens regnskab skabe så stor en trussel, at helt specielle sikkerhedsforanstaltninger må foretages.

⁹⁹ Exposure Draft 2006, kapitel 290.192-197

8.6.2 Nugældende retningslinjer

Under de nugældende retningslinjer gælder ens krav for alle virksomheder, hvor design og implementering af IT-baserede økonomisystemer, der anvendes til at generere informationer der indgår i klientens regnskab kan skabe så stor en trussel, at helt specielle sikkerhedsforanstaltninger må foretages.

De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse ved, at der er totalforbud og udvidelse af hvilke IT opgaver der ikke må udføres.

Der er ligeledes sket skærpelse for andre virksomheder ved, at der er sket udvidelse af, hvilke IT opgaver der kan være så stor en trussel, at helt specielle sikkerhedsforanstaltninger må foretages.

8.6.3 EU henstilling fra 2002

I denne fremgår det, at såfremt ydelsen indebærer design og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer, der anvendes til at indsamle oplysninger til brug i regnskabet, kan det skabe så stor en selvrevisions-trussel, at helt specielle sikkerhedsforanstaltninger må foretages.

Disse regler er endnu lempeligere end de nugældende, forslaget er dermed skærpet i forhold til EU henstilling.

8.6.4 Høringssvar

The Institute of Chartered Accountants¹⁰⁰

De ser ingen beviser for at introducere et totalforbud for IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener, at de nugældende sikkerhedsforanstaltninger der gælder for andre opgaver udført af revisor er gode rammeregler, der blandt andet bliver anvendt af mange regulatorer, såsom the European Commission og the APB.

FSR¹⁰¹

¹⁰⁰ Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants, s. 11

¹⁰¹ Høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, s. 2

De er ligeledes imod forbudet for IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse, da de mener, at det er en afvigelse fra den principbaseret tilgang.

ACCA¹⁰²

De mener ikke, at der er beviser for behovet for totalforbud for IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener, at sikkerhedsforanstaltninger der gælder for andre virksomheder også er passende for virksomheder af særlig offentlig interesse, da truslerne ikke altid vil være så væsentlige, at de ikke kan reduceres til et acceptabelt niveau.

Deloitte¹⁰³

De er ligeledes imod forbudet for IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener ikke, at der er bevis for, at de nugældende sikkerhedsforanstaltninger ikke reducerer truslerne for revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau. De mener derfor ikke, at ændringen er nødvendig.

8.6.5 Opsummering IT opgaver

Flere af høringssvarene er imod forbudet ved levering af IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse, der udgør en betydningsfuld del af regnskabssystemet eller anvendes til at generere informationer der indgår i klientens regnskab.

De nugældende retningslinjer nævner, at levering af IT opgaver kan skabe selvrevisionstrussel.

Den nugældende og kommende revisorlov nævner ikke direkte at IT opgaver kan skabe trussel, men at levering af andre ydelser kan skabe selvrevisionstrusler.

Forslaget ligner på mange punkter de nugældende retningslinjer for IT opgaver, men der er sket skærpelse af afsnittet, især med hensyn til virksomheder af særlig offentlig interesse, hvor der vil være forbud mod udførelse af disse.

8.6.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

¹⁰² Høringssvar fra ACCA, s. 18

¹⁰³ Høringssvar fra Deloitte, s. 10

Revisors uafhængighed

Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger for, hvilke IT opgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient. Udvidelsen for andre virksomheder kan få indflydelse på revisors arbejdsbyrde ved, at der er sket udvidelse af pligter.

8.7 Rotation

”290.128 In respect of the audit of entities of significant public interest, an individual should not be a key audit partner for more than seven years. After such a time, the individual should not return to the engagement team or be a key audit partner for the client for two years. During that period, the individual should not participate in the audit of the entity.”¹⁰⁴

8.7.1 Kommende retningslinjer

I bemærkningerne til forslaget fremgår, at IEASB var af den opfattelse, at den nugældende 7 års periode samt 2 års periode skulle opretholdes.

Ved virksomheder af særlig offentlig interesse må de berørte personer ikke være key audit partners i mere end 7 år. Herefter må de berørte personer ikke have nogen tilknytning til de opgaver, der vedrører den pågældende klient i 2 år.

I bemærkningerne fremgår, at der kan være flere i opgaveteamet der har en vigtig rolle i forbindelse med udførelsen af revisionen og som derfor kan have et så tæt forhold til klienten, at der kan skabes en familiaritets trussel.¹⁰⁵

Der er derfor indført et nyt begreb, key audit partner, der beskriver, hvem der er omfattet af rotationspligten:

8.7.1.1 Key audit partner

”The engagement partner, the individual responsible for the engagement quality control review, and other audit partners on the engagement team, such as lead partners on significant subsidiaries or divisions, who are responsible for key decisions or judgments on significant matters with respect to the audit of the financial statements on which the firm will express an opinion.”¹⁰⁶

Heraf fremgår, at den opgaveansvarlige partner, kvalitetssikringskontrollanten og andre revisions partnere i erklæringsteamet såsom ledende revisorer for betydelige dattervirksomheder eller

¹⁰⁴ Exposure Draft 2006, kapitel 290.148

¹⁰⁵ Bemærkninger til Exposure Draft 2006, s.13

¹⁰⁶ Exposure Draft 2006, under definitions

afdelinger med ansvar for nøglebeslutninger og professionelle bedømmelser vedrørende betydelige forhold er omfattet af begrebet key audit partner.

8.7.1.2 Virksomheder af særlig offentlig interesse

I forslaget fremgår tillige, at der er behov for mere klare retningslinjer om, hvilke virksomheder der er omfattet af betegnelsen virksomheder af særlig offentlig interesse. Det foreslås at kredsen udvides, således at den ikke længere kun gælder for børsnoterede virksomheder, men for alle virksomheder af interesse for offentligheden.

Disse virksomheder er beskrevet i forslaget som børsnoterede virksomheder samt andre virksomheder der på grund af deres forretningsområde, størrelse, antal ansatte eller aktionærer er af offentlig interesse.

IESBA har hentet inspiration fra de forskellige lande for at se, hvilke virksomheder der er valgt omfattet af virksomheder af særlig offentlig interesse. De kom herefter frem til at det var upraktisk at lave en enkelt definition af virksomheder af særlig offentlig interesse der skulle have global anerkendelse og som ville være anvendelig i alle lande. De har derfor valgt at de enkelte lande skal afgøre, hvilke virksomheder der er omfattet af begrebet virksomheder af særlig offentlig interesse.

Forslaget laver en tredeling af, hvad der skal, bør eller kan blive omfattet af virksomheder af særlig offentlig interesse.

Det fremgår, at på grund af den offentlige interesse for børsnoterede virksomheder, skal de altid være omfattet af begrebet virksomheder af særlig offentlig interesse.

For så vidt angår andre virksomheder, er der en vis fleksibilitet for landene at afgøre, hvilke virksomheder skal være omfattet. Men ifølge forslaget bør finansielle virksomheder såsom banker og forsikringsselskaber også betegnes som virksomheder af særlig offentlig interesse.

Andre virksomheder som pensionsfonde, regeringskontorer, statsstyrede virksomheder og velgørenheds virksomheder kan også blive omfattet af begrebet.

8.7.1.3 Undtagelse for små revisionsfirmaer

Ifølge bemærkningerne til forslaget har IESBA haft overvejelser om muligheden for at små revisionsfirmaer, med begrænset antal medarbejdere, kan undlade at rotere, såfremt de foretager nødvendige sikkerhedsforanstaltninger for at undgå familiaritet.

Det fremgår af bemærkningerne, at det ikke var anset for hensigtsmæssigt at fastholde denne mulighed, hvorfor små revisionsfirmaer er omfattet af rotationsreglen. Grundlaget herfor er, at IESBA er af den opfattelse at der ikke findes nogle sikkerhedsforanstaltninger, der kan reducere familiaritetstruslen til et acceptabelt niveau. Det forhold at et revisionsfirma ikke besidder den nødvendige kompetence eller ressourcer til at kunne opfylde rotationsbestemmelserne, anser IESBA ikke som fyldestgørende årsag til at undlade rotation.

Forslagets rotationsregler gælder derfor for alle key audit partners der reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse, uanset størrelsen af revisionsfirmaet.

8.7.2 Nugældende retningslinjer

8.7.2.1 *Omfattet personkreds*

Familiaritets truslen har internationalt ført til rotationsregler for opgaveansvarlige partnere og kvalitetssikringskontrollanter ved revision i børsnoterede selskaber. Danmark har dog valgt at konkretisere dette med, at det gælder opgaveansvarlige partnere, underskrivende revisorer og kvalitetssikringskontrollanter.

Ved indførelsen af begrebet key audit partner sker der derved en skærpelse i forhold til nugældende retningslinjer, da personkredsen er blevet bredere.

8.7.2.2 *Omfattede opgaver*

I dansk regulering er der sket en udvidelse af, hvilke opgaver time-out dækker i forhold til international regulering. Time-out dækker derved revisionsopgaven, andre opgaver omfattet af revisorloven, eller rådgivnings- og assistanceopgaver til klienten og hertil er tilføjet at der er udelukkelse af arbejde i dattervirksomheder, når en væsentlig del af koncernens samlede aktiviteter ligger i dattervirksomheden¹⁰⁷.

8.7.2.3 *Omfattede virksomheder*

I den danske implementering af etiske retningslinjer er det valgt, at rotationspligten udvides til at omfatte virksomheder af særlig offentlig interesse. Disse virksomheder omfatter, ifølge den nugældende revisorlovs § 10, stk. 2 udover børsnoterede selskaber også statslige aktieselskaber, alle

¹⁰⁷ Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 59

virksomheder undergivet regulering af Finanstilsynet samt virksomheder omfattet af regnskabsklasse C.

Da den danske regulering, på grund af kursivtilføjelser, er bredere end de nugældende internationale retningslinjer, vil denne udvidelse og skærpelse i de kommende retningslinjer ikke umiddelbart have nogen indflydelse i Danmark.

8.7.2.4 *Undtagelse for små revisionsfirmaer*

Denne bestemmelse gælder kun, hvor rotation ikke er påbudt efter lovgivningen og såfremt et revisionsfirma har et begrænset personale med den nødvendige viden og erfaring til at fungere som underskrivende revisor eller ansvarlig for kvalitetssikringsgennemgang på en børsnoteret revisionsklient. Foreligger disse omstændigheder skal revisionsfirmaet anvende andre sikkerhedsforanstaltninger til at reducere truslen til et acceptabelt niveau.

I forslaget bortfalder lempelsesreglerne der internationalt nu gælder for små revisionsfirmaer, dette har som udgangspunkt ingen praktisk betydning for den danske regulering, da Danmark via kursivafgrænsning har indført at lempelsesreglen kun kan benyttes i nødsituationer¹⁰⁸.

8.7.3 EU henstilling fra 2002

Det fremgår i EU henstillingen, at ved virksomheder af interesse for offentligheden, skal revisor, for at reducere familiaritetstruslerne, som minimum erstatte de ledende revisionspartnere i erklæringsteamet senest 7 år efter at de blev udpeget til erklæringsteamet.

Indførelsen af begrebet key audit partner i forslaget til de kommende etiske retningslinjer er en udvidelse i forhold til EU henstillingens ”ledende revisionspartnere”. Ifølge EU henstillingen defineres ”ledende revisionspartnere” som den eller de revisorer der påtager sig endeligt ansvar for revisionsarbejdet i forbindelse med den lovpligtige revision. Denne er almindeligvis bemyndiget til at underskrive revisionsberetningen på vegne af det revisionsfirma, der er revisor, men denne kan også være aktionær/ejer eller leder af revisionsfirmaet¹⁰⁹.

¹⁰⁸ Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 116

¹⁰⁹ EU henstilling fra 2002 s. 52

I forhold til EU henstillingen sker der derved en skærpelse af rotationspligten i de kommende etiske retningslinjer, ved at personkredsen udvides.

8.7.4 Høringssvar

Der er kommet en del høringssvar der kommenterer rotation. Der er dog megen uenighed om, hvordan problematikken angående rotation bedst løses.

PEEC¹¹⁰

PEEC er ifølge høringssvaret ikke enig med IESBA angående de kommende skærper, der udvider rotationsbestemmelsen fra kun at gælde børsnoterede selskaber til, at den skal udstrækkes til andre særligt betydningsfulde virksomheder.

I høringssvaret fremgår, at de mener det er forkert at der i retningslinjerne indføres eksempler på, hvilke virksomheder der er omfattet af ”virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener, det vil være en bedre fremgangsmåde, at have en mere principbaseret vejledning på området og ikke komme med konkret vejledende eksempler, da dette kan medføre, at eksemplerne bliver opfattet som absolutte. De anbefaler derfor, enten at opremsningen i afsnit 290.23 bliver slettet eller at IESBA kommer med yderligere vejledning, således at de tydeliggør, at ikke alle små virksomheder skal være omfattet, men at det hovedsageligt er virksomheder af en vis størrelse med en bred aktionærer kreds, der skal være omfattet.

De mener tillige, at rotation skal gælde for børsnoterede selskaber og skal være frivillig for selskaber der ikke er børsnoterede, men som har en særlig offentlig interesse. Dette skyldes at rotation vil medføre omfattende omkostninger for alle revisionsfirmaer, dog især de små, samt deres klienter. De indrømmer, at det kan være en fordel at der tilknyttes en ny revisor til erklæringsklienten således at familiaritetstruslen reduceres, men dette skal holdes op mod den viden, der går tabt ved rotation.

Ifølge PEEC har mange virksomheder af særlig offentlig interesse behov for revisorer, med den nødvendige ekspertise og kompetence, da de ofte har specielle forretningsområder. At fjerne denne person med den nødvendige ekspertise på erklæringsklientens område vil påføre denne betydelige

¹¹⁰ Høringssvar fra PEEC, s. 4-5

Revisors uafhængighed

tab, især hvis revisionsfirmaet ikke har andre revisorer med den fornødne kompetence, der kan erstatte den revisor der skal rotere. Det vil ikke være i offentlighedens interesse, at miste den person der er mest kvalificeret til opgaven.

PEEC fraråder IESBA at fjerne muligheden for alternative sikkerhedsforanstaltninger for små revisionsfirmaer, hvilket de mener giver den samme objektivitet som rotation gør. For revisionsfirmaerne vil udvidelsen af rotation i mange tilfælde betyde, at de ikke har den fornødne kompetence eller ressourcer. Revisionsfirmaerne vil derfor være nødsaget til at tilegne sig disse, enten via uddannelse, nyansættelse eller udlicitering af dele af opgaven til et andet revisionsfirma og dette vil selvsagt medføre ekstraomkostninger for revisionsfirmaerne.

ACCA¹¹¹

ACCA udtrykker bekymring for, at når muligheden for alternative sikkerhedsforanstaltninger fjernes, vil det medføre, at revisionsfirmaerne vil være nødsaget til at have mindst fire revisionspartnere med de nødvendige kvalifikationer, for at kunne påtage sig opgaver i virksomheder af særlig offentlig interesse. Dette kan have stor indflydelse på muligheden for at få tilstrækkelig mange revisorer i mange af de små lande, når der er tale om virksomheder indenfor de mere specielle forretningsområder.

At fjerne muligheden for sikkerhedsforanstaltninger vil således resultere i vanskelighed ved at finde tilstrækkelig egnede revisorer samt ekstra omkostninger for revisionsfirmaerne.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales¹¹²

Det fremgår af høringssvaret, at der ikke er nogen grund til at beholde muligheden for alternative sikkerhedsforanstaltninger, da denne mulighed ikke eksisterer i de etiske retningslinjer i England. De mener derved, at enten vælges partner rotation for at sikre revisors uafhængighed eller fravælges den, der skal ikke være en mellemvej med sikkerhedsforanstaltninger.

Angående udvidelsen af rotationspligten, til at omfatte andre end kun børsnoterede selskaber, vil det være nødvendigt at tage cost-benefit i betragtning. Selv i større revisionsfirmaer med kun få specialister indenfor f.eks. revision af den finansielle sektor, vil det være vanskeligt at finde tilstrækkeligt antal revisorer til at varetage disse opgaver.

¹¹¹ Høringssvar fra ACCA, s. 12-14

¹¹² Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, s. 6

FAR SRS¹¹³

Ifølge høringsvaret mener FAR SRS at definitionen af key audit partner er for bred. Dette skyldes især, at i små lande som Sverige vil det være problematisk, at rotationsbestemmelsen gælder for andre end den partner, der er hovedansvarlig for opgaven, da der er et begrænset antal revisorer.

De mener ydermere, at den brede rotationsbestemmelse vil have negativ påvirkning på branchen ved, at der kan være en begrænsning for, hvor en revisor der f.eks. har specialiseret sig inden for et specielt område kan rotere til, da der ikke er tilstrækkeligt med andre virksomheder inden for dette arbejdsområde denne kan rotere til.

Da de ikke mener, at der er grundlag for en skærpelse af reguleringen af rotation, mener de at betegnelsen key audit partner er for bred.

Den norske Revisorforening¹¹⁴

Ifølge høringsvaret er der en vis enighed med kommentarerne fra FAR SRS. De mener ligeledes, at begrebet key audit partner er for bredt og der ikke er grundlag for denne bredde for at sikre revisors uafhængighed.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer¹¹⁵

De er enige i, at små revisionsfirmaer ikke længere skal have mulighed for alternative sikkerhedsforanstaltninger frem for rotation, da de ikke mener, at der er grundlag for at opretholde denne bestemmelse.

8.7.5 Opsummering rotation

De fleste af høringsvarene er uenige med IESBA's forslag til ændring af rotationsreglerne. Flere mener begrebet key audit partner er for bredt og dermed gælder rotationskravet for mange personer. Nogle mener tillige at rotationsreglerne ikke bør gælde for alle virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener ikke, at der er en sammenhæng mellem de omkostninger og den fordel de foreslåede ændringer medfører.

¹¹³ Hørings svar fra FAR SRS, s. 1-2

¹¹⁴ Hørings svar fra Den norske Revisorforening, s. 2

¹¹⁵ Hørings svar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, s. 2

8.8.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

Omfattet personkreds

I de nugældende retningslinjer gælder rotationspligten for opgaveansvarlige partnere og kvalitetssikringskontrollanter ved revision i børsnoterede selskaber.

I den nugældende og kommende revisorlov gælder dette for den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.

I forslaget til de kommende retningslinjer er der sket en udvidelse af personkredsen til key audit partner. Dette er en skærpelse i forhold til de nugældende retningslinjer samt den nugældende og kommende revisorlov, hvilket derved vil kunne få indflydelse i Danmark, da dette krav omfatter en større personkreds end nugældende.

Omfattede virksomheder

Udvidelsen af rotationspligten i forslaget til de kommende retningslinjer, hvor alle virksomheder af særlig offentlig interesse vil blive omfattet, vil ikke umiddelbart få nogen indflydelse i Danmark, da den danske implementering med kursivtilføjelser, allerede er bredere end de nugældende internationale retningslinjer.

Der vil endda ske en yderligere udvidelse af, hvilke virksomheder der er omfattet i den kommende revisorlov.

Undtagelse for små revisionsfirmaer

De nugældende retningslinjer indeholder en undtagelse for små revisionsfirmaer.

Den nugældende og kommende revisorlov indeholder ikke sådan en undtagelse.

I forslaget til de kommende retningslinjer fjernes denne undtagelse, hvilket er en skærpelse i forhold til de nugældende retningslinjer. Dette vil ikke få nogen betydning i Danmark, da denne lempelse ikke gælder i samme omfang som i de internationale retningslinjer.

8.8 Cooling off

“290.135 *“Self-interest, familiarity or intimidation threats will be created if a key audit partner joins an audit client that is an entity of significant public interest:*

- a) in a position to exert significant influence over the preparation of the entity’s accounting records or its financial statements; or*
- b) as a director or an officer of the entity*

No safeguards could eliminate these threats or reduce them to an acceptable level unless the entity of significant public interest had issued audited financial statements covering a period of non less than twelve months for which the partner was not a member of the audit team during any part of the period.

290.136 An intimidation threat will be created if the individual who is the firm’s Senior or Managing Partner (Chief Executive or equivalent) joins an audit client of the firm that is an entity of significant public interest (a) in a position to exert significant influence over the preparation of the entity’s accounting records or its financial statements or (b) as a director or an officer of the entity. No safeguards could eliminate these threats or reduce them to an acceptable level unless twelve months have passed since the individual was the Senior or Managing Partner (Chief Executive or equivalent) of the firm.”¹¹⁶

8.8.1 Kommende retningslinjer

I forslaget foreslås, at der som noget nyt tilføjes en cooling-off periode forud for ansættelse hos en særlig betydningsfuld klient. Cooling-off perioden skal ud over nøglepartnere også gælde for partnere i revisionsfirmaets ledelse (Senior and Managing Partners).

Det fremgår, at en key audit partner først kan ansættes hos en klient, der har særlig offentlig interesse efter en cooling-off periode. Dette gælder dog kun, såfremt der er tale om en stilling, hvor denne har indflydelse på forberedelse af virksomhedens revision eller regnskab eller såfremt denne bliver ansat som direktør eller i anden ledende stilling.

¹¹⁶ Exposure Draft 2006, s. 40

Ifølge forslaget er cooling-off perioden situationsbestemt og kan dermed variere efter omstændighederne, denne skal dog for key audit partners mindst være 12 måneder efter at denne forlod erklæringsteamet.

I bemærkningerne er følgende eksempel for at illustrere cooling-off perioden:

En virksomhed har regnskabsår pr. 31. december. Key audit partneren var med i erklæringsteamet frem til 31. december 20x6, men var ikke med i erklæringsteamet pr. 31. december 20x7. Regnskabet pr. 31. december 20x7 offentliggøres 27. marts 20x8. Bliver denne key audit partner ansat hos klienten i en ledende stilling inden 27. marts 2008 vil det true uafhængigheden.

Ifølge bemærkningerne er det IESBA's opfattelse at selvrevisions, familiaritets og intimiderings truslerne vil være så væsentlige at ingen sikkerhedsforanstaltninger vil kunne reducere dem til et acceptabelt niveau, hvis ikke cooling-off perioden overholdes.

I forslaget fremgår, at uafhængigheden ligeledes vil blive truet, såfremt revisionsfirmaets "Senior eller Managing Partner" bliver ansat ved en klient der har særlig offentlig interesse. Cooling-off perioden gælder derfor ligeledes i dette tilfælde, således at uafhængigheden ikke bliver truet.

8.8.2 Nugældende regulering

I nugældende etiske retningslinjer gælder der ikke en decideret cooling-off periode. Der er dog krav om, at visse sikkerhedsforanstaltninger skal iværksættes, såfremt et medlem af erklæringsteamet, en partner eller tidligere partner ansættes hos erklæringsklienten¹¹⁷.

Der sker derved en skærpelse i forhold til de nugældende retningslinjer.

8.8.3 EU henstilling fra 2002

I EU henstillingen fremgår, at såfremt et medlem af erklæringsteamet ansættes hos en klient, bør der iværksættes sikkerhedsforanstaltninger således at uafhængigheden sikres¹¹⁸. Der sker derved en skærpelse i forhold til EU henstillingen.

¹¹⁷ Retningslinjer 2006, kapitel 290.143 – 290.145

¹¹⁸ EU henstilling fra 2002, Særlige omstændigheder afsnit 3

8.8.4 Høringssvar

PEEC¹¹⁹

PEEC mener, at en cooling-off periode før en key audit partner kan ansættes hos en klient kan medføre betydelige omkostninger.

At begrænse muligheden for at en virksomhed af særlig offentlig interesse kan ansætte den mest kvalificerede person til opgaven, vil påvirke kvaliteten af den finansielle rapportering. Det vil være en åbenlys fordel for en virksomhed at vælge at ansætte deres tidligere revisor, da de både kender og har tillid til pågældende, samtidig med at revisor besidder den nødvendige kompetence og forståelse for virksomhedens forretningsområde.

De mener således ikke, at det er i offentlighedens interesse at nægte en virksomhed i at ansætte det mest kvalificerede personale.

Ydermere bør cooling-off perioden ikke udstrækkes til at omfatte ikke børsnoterede virksomheder af særlig offentlig interesse. PEEC anbefaler derfor, at IESBA i stedet kommer med alternative sikkerhedsforanstaltninger til disse virksomheder.

ACCA¹²⁰

De mener ikke, at det fremgår tydeligt nok, at cooling-off reglen gælder for revisions partnere som ansættes hos en klient i en stilling, hvor denne har indflydelse på regnskabs register eller regnskabs poster. Ligeledes bør det fremgå tydeligere, at cooling-off perioden kun gælder for personer der ansættes som direktør hos klienten, såfremt der er tale om ansættelse i en modervirksomhed.

8.8.5 Opsummering cooling off

Der er nogle af høringssvarene der kommenterer indførelsen af cooling-off regelen. De er skeptiske angående begrænsningen i ansættelse hos en klient, da dette vil medføre omkostninger for virksomhederne i og med, at de ikke længere vil have mulighed for at ansætte det mest kvalificerede personale. Ydermere er de skeptiske angående den bredde af virksomheder, der vil være omfattet af reglen.

8.8.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

¹¹⁹ Høringssvar fra PEEC, s. 6-7

¹²⁰ Høringssvar fra ACCA, s. 13

Revisors uafhængighed

I forslaget til de kommende retningslinjer er indført Cooling-off. Dette er en skærpelse i forhold til de nugældende retningslinjer og den nugældende revisorlov og vil medføre en begrænsning for danske revisorerers mulighed for ansættelse hos en klient.

I forslaget til den kommende revisorlov er der ligeledes indført en sådan karens periode, som dog er på 2 år. De kommende retningslinjer kommer dermed ikke til at gå yderligere end den kommende revisorlov.

8.9 Honorarets relative størrelse

“290.215 In the case of an audit client that is an entity of significant public interest when, for two consecutive years, the total fees from the client and its related entities (subject to the considerations in paragraph 290.24) represent more than 15 % of the total fees received by the firm expressing the opinion on the financial statements of the client, the self-interest threat would be too significant unless the firm discloses to those charged with governance of the audit client the fact that the total of such fees represents more than 15 % of the total fees received by the firm and one of the following safeguards are applied to the following year’s audit: disclosure governance

- *After the audit opinion has been issued a professional accountant, who is not a member of the firm expressing the opinion on the financial statements of the client, performs a review that is equivalent to an engagement quality control review (“a post-issuance review”); or*
- *Prior to the issuance of the audit opinion a professional accountant, who is not a member of the firm expressing the opinion on the financial statements of the client, performs an engagement quality control review.*

Thereafter, in determining which of these safeguards should be applied and the frequency of their application, consideration should be given to the extent to which the relative size of the fees from the audit client in relation to the firm’s total fees is greater than 15 %. At a minimum a post-issuance review should be performed not less than once every three years commencing with year 3.”¹²¹

8.9.1 Kommende retningslinjer

I forslaget er der tilføjet et afsnit angående honorarets relative størrelse, når erklæringsklienten er en virksomhed af særlig offentlig interesse.

I fremgår, at når det samlede honorar fra en erklæringsklient, der er en virksomhed af særlig offentlig interesse, overstiger 15 % i to på hinanden følgende år, medfører det en så betydelig

¹²¹ Exposure Draft 2007, s. 59

egeninteressetrussel, at bestyrelsen skal underrettes og et af de nedenstående sikkerhedsforanstaltningerne skal iværksættes.

Der er i forslaget to mulige sikkerhedsforanstaltninger. Den første mulighed er et ”post issuance review” hvor erklæringen overdrages til en revisor, der ikke er ansat i det revisionsfirma der har erklæringsopgaven, der skal lave en kontrol der er tilsvarende en kvalitetskontrol.

Den anden mulighed er, at inden erklæringsopgaven påbegyndes skal en anden revisor, der ikke er ansat i revisionsfirmaet der har erklæringsopgaven, lave en kvalitetskontrol.

Den revisor der foretager sikkerhedsforanstaltningerne kan være en del af erklæringsfirmaets netværk.

Betydningen af den relative størrelse på honoraret overvejes, når der afgøres hvilke sikkerhedsforanstaltninger der iværksættes og hyppigheden af deres anvendelse. I bemærkningerne fremgår, at der som minimum skal foretages et ”post-issuance review” hvert tredje år for at reducere truslen til et acceptabelt niveau.

8.9.2 Nugældende retningslinjer

I de nugældende internationale retningslinjer er det relative honorar fra en erklæringsklient en potentiel gråzonetrussel mod objektiviteten på grund af egeninteresse. I retningslinjerne gives imidlertid ikke en grænse for størrelsen af revisors honorar fra en erklæringsklient. Ved trusler der ikke er ubetydelige, skal sikkerhedsforanstaltninger iværksættes afhængig af om truslen vedrører firma- eller partnerniveau.

Denne gråzone regulering i de internationale retningslinjer er suppleret med danske kursiv tilføjelser jf. revisorlovens § 13 om, at det relative honorar fra en erklæringsklient på firmaniveau ikke må overstige 20 % i tre på hinanden følgende år. Forbuddet vedrører den samlede omsætning fra klienten, dvs. såvel erklæringsopgaver som andre opgaver. Men såfremt der ikke udføres erklæringsopgaver for klienten, gælder denne begrænsning ikke.

I de nugældende retningslinjer er der ikke begrænsning for, hvornår denne grænse gælder, hvilket medfører at den gælder ved alle virksomheder og ikke kun virksomheder af særlig offentlig interesse.

I praksis har 20 % regel næppe haft konsekvenser ud over ved opstart og afvikling af mindre revisionsfirmaer, hvor Erhvervs- og Selskabsstyrelsen typisk har anvendt hjemmelen til at undtage herfra under sådanne særlige omstændigheder¹²².

Der er sket en skærpelse af forslaget sammenlignet med de nugældende retningslinjer.

8.9.3 EU henstilling fra 2002

I EU henstillingen fra 2002 er der ikke nævnt en fast procent grænse for, hvor stor en del af revisionsfirmaets indtægter kan komme fra en enkelt klient. Det fremgår dog, at det skønnes at foreligge finansiel afhængighed, såfremt de samlede honorarer, indenfor og udenfor revisionen, som et revisionsfirma eller et netværk modtager fra en revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder udgør en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på 5 år¹²³.

Der er ligeledes sket en skærpelse af forslaget sammenlignet med EU henstillingen.

8.9.4 Høringssvar

ACCA¹²⁴

De mener, at 15 % grænsen er i strid med den principbaserede tilgang. Årsagen hertil er, at såfremt der kun findes denne grænse, tages der ikke hensyn til andre faktorer der kan påvirke revisionen, f.eks. væsentligheden af at honorarets størrelse udgør en stor del det enkelte revisionskontors eller den enkelte revisionspartners indtægt.

Denne faste procent grænse vil have indflydelse på små revisionsfirmaer med en eller få klienter af særlig offentlig interesse. Ydermere vil landenes forskellige lovregulering og kultur have forskellig indflydelse på, hvilket indkomstniveau og andre faktorer der kan resultere i afhængighed.

CIMA¹²⁵

CIMA mener, det er i strid med den principbaserede tilgang at indføre en fast procent grænse. De sætter ligeledes spørgsmålstejn ved, hvordan IESBA kommer frem til lige præcis denne grænse og hvorfor 15,1 % er så væsentlig at det kræver sikkerhedsforanstaltninger, når 14,9 % ikke kræver nogle.

¹²² Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 74

¹²³ EU henstilling fra 2002, særlige omstændigheder, afsnit 8.2.2

¹²⁴ Høringssvar fra ACCA, s. 2-3

¹²⁵ Høringssvar fra CIMA, s. 2

Revisors uafhængighed

De mener ligeledes, at de krævede sikkerhedsforanstaltninger vil få de større klienter til at vælge større revisionsfirmaer frem for små, da indkomsten fra en enkelt klient nok ikke vil overstige 15 % i et større revisionsfirma.

De udtrykker desuden bekymring for, at 15 % grænsen og derved den øgede detailregulering vil opfordre til, at revisionsfirmaerne vil sætte honoraret efter denne grænse, således de undgår at indkomsten fra en enkelt klient overstiger 15 %. Dette kan resultere i kompromis med kvaliteten af revisionen og kan tillige være med til, at revisionsfirmaerne ikke længere vil konkurrere på prisen.

FAR SRS¹²⁶

I høringssvaret er FAR SRS enig med IESBA, at den relative størrelse på honorar kan true uafhængigheden. De udtrykker dog bekymring for den stigende detailregulering i de etiske retningslinjer, således at de bevæger sig længere og længere væk fra den principbaserede tilgang og de vil derfor nødig se at 15 % grænsen indføres.

Af de mulige sikkerhedsforanstaltninger er FAR SRS af den opfattelse at et "pre-issuance review" vil være at foretrække. Et "post-issuance review" er upraktisk og skal det anvendes som sikkerhedsforanstaltning bør det forbedres ved at tilføje yderligere vejledning.

Den norske Revisorforening¹²⁷

De mener, at de etiske retningslinjer bevæger sig for meget fra den principbaserede tilgang ved at indføre grænsen på 15 % og at der således bliver for megen detailregulering. De mener derfor, at der ikke bør være en grænse for, hvor meget indkomsten må være fra en enkelt klient. Uafhængigheden kommer an på en række faktorer og dette bør løses ved at revisor udviser professionel dømmekraft uanset om der er tale om en virksomhed af særlig offentlig interesse eller ej. De mener, at 15 % grænsen er vilkårlig og at udvikle en definition på en bestemt størrelsen af et relativt honorar, der kan anvendes i alle lande, virker både upraktisk og umuligt.

Ydermere er de skeptiske angående sikkerhedsforanstaltningerne. Anvendelse af et post-issuance review, vil kun virke forebyggende i teorien. Et kvalitetskontrol review inden erklæringsafgivelse vil derimod virke både forebyggende og gøre det muligt at afsløre om størrelsen på honoraret kan have nogen påvirkning på erklæringen.

¹²⁶ Høringssvar fra FAR SRS, s. 1

¹²⁷ Høringssvar fra Den norske Revisorforening, s. 2

8.9.5 Opsummering honorarets størrelse

Det fremgår af høringssvarene, at flere af dem ikke er enige med IESBA med indførelsen af en 15 % grænse i de etiske retningslinjer. De mener, den er i strid med den principbaserede tilgang med så detaljerede retningslinjer og de undrer sig over, hvordan IESBA kommer frem til lige nøjagtig denne grænse.

De mener ligeledes, at denne grænse vil få indflydelse på små revisionsfirmaer, da det vil være at foretrække for en virksomhed at vælge et større revisionsfirma. De udtrykker ligeledes bekymring for, at den øgede detailregulering vil opfordre til, at revisionsfirmaerne vil anvende 15 % grænsen til fastsættelse af honorar, hvilket vil betyde mindre priskonkurrence i revisionsbranchen.

De internationale retningslinjer indeholder imidlertid ikke en grænse for størrelsen af revisors honorar fra en erklæringsklient. Ved trusler der ikke er ubetydelige, skal sikkerhedsforanstaltninger iværksættes afhængig af om truslen vedrører firma- eller partnerniveau.

I den nugældende revisorlov gælder der forbud, når honoraret overstiger 20 % i tre efterfølgende år. Hvilket er kursivtilføjet i de nugældende retningslinjer.

I den kommende revisorlov gælder forbudet først, når honoraret overstiger 20 % i fem på hinanden følgende år.

8.9.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

I forslaget til de kommende retningslinjer indføres at der skal iværksættes sikkerhedsforanstaltninger, såfremt honoraret overstiger 15 % i to efterfølgende år. Dette er en skærpelse i forhold til den nugældende regulering og den kommende revisorlov, hvilket kan få indflydelse for virksomheder af særlig offentlig interesse i Danmark.

8.10 Betingede honorar

” 290.219 A contingent fee charged by a firm in respect of non-assurance service provided to an audit client may also create self-interest and advocacy threats. No safeguards can reduce the threats to an acceptable level if the amount of the fee is either: a) material or expected to be material to the firm expressing the opinion on the financial statements; or b) dependent upon the outcome of a future or contemporary judgment related to the audit of a material amount in the financial statements. Accordingly, such arrangements should not be accepted.¹²⁸”

8.10.1 Kommende retningslinjer

Det fremgår af bemærkningerne til forslaget, at der er tilføjet yderligere vejledning angående betingede honorar.

Det fremgår, at et betinget honorar faktureret af et revisionsfirma for ydelse af ikke revisionsopgaver til en erklæringsklient vil kunne skabe egeninteresse og advokeringstrusler. Der vil ikke være nogen sikkerhedsforanstaltninger, der kan reducere truslerne til et acceptabelt niveau, såfremt honoraret er enten væsentligt eller forventes at blive væsentligt for revisionsfirmaet eller honoraret er betinget af resultatet af fremtidige eller nugældende udfald af revision. Disse aftaler bør derfor ikke indgås.

I tilfælde af, at en ikke revisionsopgave bliver ydet til en klient, hvor der også ydes opgaver med sikkerhed, må opgaven ikke være betinget, såfremt størrelsen af honoraret er afhængig af resultatet af opgaven med sikkerhed.

8.10.2 Nugældende regulering

Vedrørende betingede honorar redegør de internationale etiske retningslinjer for, at sådanne anvendes i stort omfang, men kun for andre opgaver end erklæringsopgaver med sikkerhed¹²⁹.

Hvor betingede honorar er tilladt, skal der være opmærksomhed på honorarafledte egeninteressesetrusler og om det er nødvendigt at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger.

¹²⁸ Exposure Draft 2007, kapitel 290.219

¹²⁹ Retningslinjerne 2006, 240.3

Det brede dækningsområde i den nugældende revisorlov har ført til en dansk kursivtilføjelse ved den danske implementering af de nugældende etiske retningslinjer, hvorefter forbuddet mod betingede honorarer udvides til at omfatte alle erklæringsopgaver med sikkerhed m.fl.¹³⁰

Med en omgåelsespræget regel sortstemples andre opgaver end erklæringsopgaver med sikkerhed m.fl., hvis honoraret herfor aftales under udførelsen af en erklæringsopgave med sikkerhed m.fl. for samme klient og dets størrelse afhænger af resultatet af udførelsen af denne erklæringsopgave m.fl.¹³¹

I de internationale etiske retningslinjer ligger restgruppen af andre opgaver i en gråzone, hvor egeninteresse og advokeringstrusler samt nødvendige sikkerhedsforanstaltninger skal overvejes. I den danske implementering indskrænkes dette grå område yderligere ved en kursivtilføjelse om, at medlemmer af erklæringsopgaveteams ikke kan indgå ved løsning af opgaver med betinget honorar.

Området for betingede ydelser er herefter i Danmark begrænset til andre opgaver, der løses af rene assistanceteams uden for revisorloven¹³².

8.10.3 EU henstilling fra 2002

Det fremgår af EU henstillingen fra 2002 at revisors uafhængighed kan trues af betingede honorar for andre tjenesteydelser end revision som revisor, revisionsfirmaet eller dennes netværk yder for en revisionsklient. Revisors sikkerhedssystem bør derfor sikre, at sådan en aftale aldrig indgås uden der først foretages en vurdering af, hvilken trussel den kan udgøre mod uafhængigheden og det sikres at der er truffet passende sikkerhedsforanstaltninger. Medmindre revisor er overbevist om, at der er truffet passende foranstaltninger for at fjerne truslerne mod hans uafhængighed, må denne enten afvise den anden opgave eller udgå af den lovpligtige revision, således han kan påtage sig ikke revisions opgaven¹³³.

¹³⁰ Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 75

¹³¹ Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 75

¹³² Professionsetik for revisorer, Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner, s. 76

¹³³ EU henstilling fra 2002, særlige omstændigheder, afsnit 8.1

8.10.4 Høringssvar

CIMA¹³⁴

CIMA kommenterer ikke den nye vejledning angående betinget honorar, men de mener ikke at der skal være forskel på afsnittet om betinget honorar i kapitel 290 og 291. De mener, at afsnittene i de to kapitler skal rettes således de bliver ens, da der ikke bør være en skærpet regulering i 291 i forhold til 290.

ACCA¹³⁵

ACCA mener, at der er for stor forskel på afsnittene om betinget honorar i kapitel 290 og 291 og at disse skal stemme overens med hinanden.

FAR SRS¹³⁶

De mener, at de etiske retningslinjer ikke bør indeholde særlige retningslinjer for betinget honorar i forbindelse med skatte ydelser. De mener, at selvrevisionstruslen eller advokeringstruslen er uvæsentlig når skatte ydelser bestemmes af streng skattelovgivning og ikke bliver påvirket af revisionen.

8.10.5 Opsummering betinget honorar

Der er ikke nogle af høringssvarene der kommenterer de foreslåede ændringer ved betinget honorar. De udtrykker bekymring om, at der er forskel på afsnittet om betinget honorar i kapitel 290 og kapitel 291. De foreslår derfor at disse rettes således de stemmer overens med hinanden, da der ikke er grundlag for strengere regulering i afsnit 291 end i 290.

8.11.5.1 Indvirkning for revisorer i Danmark

Vedrørende betingede honorar er der i Danmark allerede strengere regulering end i de nugældende internationale retningslinjer. Dermed vil ændringen ikke umiddelbart have nogen indflydelse i Danmark.

¹³⁴ Høringssvar fra CIMA, s. 2

¹³⁵ Høringssvar fra ACCA, s. 3

¹³⁶ Høringssvar fra FAR SRS, s. 2-3

8.11 Udvikling

Med den udvikling der er med flere regler kan det frygtes, at de etiske retningslinjer ændres fra at være principbaserede til detailregulerende, hvilket vil være i konflikt med den danske lovgivers ønske om at minimere administrative byrder. Da det vil medføre stigende omkostninger for erklæringsklienten som følge af krav om øget kontrol herunder sikkerhedsforanstaltninger og flere detailregler med forbud.

Skærpede regler inden for selvrevision og rotation vil ligeledes kunne komme på kompromis med muligheden for assistance og muligheden for udnyttelse af revisors viden/indsigt og kontinuitet/samarbejde og dermed komme på kompromis med den danske lovgivers ønske om liberalisering.

Der kan ligeledes komme uoverensstemmelser mellem retningslinjerne og særlovgivning, blandt andet angående økonomisk interesse hos familiemedlemmer, da der er forskel på personkredsen, der er omfattet.

Ifølge retningslinjerne;

Er nærmeste familie omfattet af de skrappe regler, herunder de personer der indgår i samme husholdning som revisor, typisk ægtefælle og hjemmeboende børn.

Er nære familie omfattet af de lempeligere regler, herunder forældre, søskende og myndige børn.

Ifølge revisorloven;

Er nærtstående omfattet af de skrappe regler, herunder de personer der indgår i samme husholdning som revisor, typisk ægtefælle og hjemmeboende børn samt forældre og selvstændige børn.

Revisorlovens personkreds er dermed mere omfattende og skærpet end retningslinjerne ved de skrappe regler. Men ville være lempeligere end retningslinjerne ved de lempeligere regler, da søskende ikke er omfattet af den danske personkreds.

8.11.1 Hørings svar

PEED¹³⁷

PEED er bekymret for, at udgifterne overgår de forventede fordele med hensyn til nogle af ændringer i forslaget, herunder reglerne for virksomheder af særlig offentlig interesse. De mener, at reglerne ligner mere datialregulering og anbefaler en mere principbaserede tilgang.

PEED mener at rotationsregler kan forringe revisionens kvalitet. De bygger denne argumentation på en undersøgelse, hvor det konkluderes at sandsynligheden for "audit failure" øges i de første par år efter at virksomheden skifter revisionsfirma. Grundlaget herfor er revisors manglende indsigt/viden om klientens virksomhed.

En anden undersøgelse viser, at der er større kvalitet, earnings quality, hos revisorer der har været længere tid på revisionsopgaven og at der ved kontinuitet hos langvarige revisorer er større sandsynlighed for "place grater restraints on extreme management decisions in finansiel reporting".

The Intitute of Charteres Accountants¹³⁸

De mener den principbaserede tilgang med trusler og sikkerhedsforanstaltninger er ved at blive erstattet af detailregler med konkrete eksempler, hvor der er forbud. De formoder, at der er en tendens til at der anvendes "tick-box-fashion", hvor det der ikke er nævnt i et forbud, vil blive tolket, som om det er acceptabelt, uden at være det.

De formoder, at de enkelte lande vil undersøge omkostning og fordele ved reglerne inden de definerer, hvilke virksomheder kravene skal gælde for, herunder især med hensynet til virksomheder af særlig offentlig interesse.

FSR¹³⁹

FSR er skeptiske overfor den forøget anvendelse af detailregulering, der er inspireret af USA. Grundlaget for deres skepsis er både, at den detailregulerede tilgang nemt kan føre til misforståelser om, at det der ikke er nøjagtigt beskrevet som ulovligt, kan forstås som lovligt. Ligesom en lang tekst med mange detaljer kan bliver endnu mere uoverskuelig at få overblik over.

ACCA¹⁴⁰

¹³⁷ Høringssvar fra PEED, s. 1-3 og 8

¹³⁸ Høringssvar fra The Intitute of Charteres Accountants, s. 4 og 6

¹³⁹ Høringssvar fra FSR, s. 1

Revisors uafhængighed

ACCA er bekymret for, at forslaget er ved at blive en bogstavelig regelbaseret standard, der kan opmuntre til at finde smuthuller og dermed omgåelse af reglerne. De mener, at styrken ved den principbaseret tilgang er ved at blive undermineret af den hastige formering af detailregulerede regler.

Den norske Revisorforening¹⁴¹

De er skeptiske overfor det øgede forbrug af forbud og detailregler, mens retningslinjerne bevæger sig væk fra den principbaserede tilgang. De mener ligeledes, at detailregulering kan misforstås, således at det der ikke er beskrevet som forbudt, vil være lovligt.

Bliver eksemplerne i retningslinjerne for detaljerede, mener de, at det er mere sandsynligt at en konflikt kan forekomme mellem eksemplerne i retningslinjerne og nationale lovregler.

FAR SRS¹⁴²

FAR SRS vil gerne fremhæve, at indførelsen af flere absolutte forbud i kapitel 290, vil få kapitlet til at bevæge sig længere væk fra den principbaserede tilgang.

Deloitte¹⁴³

De er bekymret for at nogle dele af retningslinjerne vil øge afvigelsen fra den principbaserede tilgang, uden at stå i et rimeligt forhold til fordelene. De mener ikke, at fordelene ved at udvide reglerne for børsnoterede virksomheder til også at gælde for andre virksomheder af offentlig interesse overgår eller er proportionale med omkostningerne.

PWC¹⁴⁴

PWC bakker op om den principbaserede tilgang i retningslinjerne og er bekymret for at retningslinjerne er ved at blive mere regelbaseret, især med hensyn til kravene for virksomheder af særlig offentlig interesse.

¹⁴⁰ Høringssvar fra ACCA, s. 2

¹⁴¹ Høringssvar fra DnR, s. 1

¹⁴² Høringssvar fra FAR SRS, s. 1

¹⁴³ Høringssvar fra Deloitte, s. 1 og 11

¹⁴⁴ Høringssvar fra PWC, s. 1

8.11.2 Opsummering udvikling

Stort set alle høringssvarene frygter, at retningslinjerne er ved at blive for detailregulerede og flere af dem mener, at der på nogle områder, herunder især med hensyn til virksomheder af offentlig interesse ved rotation og selvrevision, ikke er en sammenhæng mellem fordele og omkostninger ved kravene.

Der er nogle af høringssvarene der frygter kompromis med udnyttelse af revisors viden/indsigt, kontinuitet/samarbejde og kvalitet, især i sammenhæng med rotation og levering af andre ydelser.

Formodningen om fremtidig uforenelighed mellem national særlovgivning og etiske retningslinjer findes ligeledes i høringssvarene.

8.11.2.1 Indvirkning for revisorer i Danmark.

Indføres de kommende retningslinjer i en bekendtgørelse, kan det medføre mere detailregulerede regler end den nugældende regulering i Danmark. Det vil være imod lovgivers hensigt, både med hensyn til den principbaseret tilgang, mindre administration og udnyttelse af viden/indsigt.

8.12 Opsummering kommende ændringer

8.12.1 Revision og review samles under kapitel 290

For at minimere repetition har IESBA samlet revision og review i samme kapitel. Der vil som følge af dette ske en skærpelse på reviewopgaver i forhold til de nugældende regler, da blandt andet netværksfirmaer vil blive omfattet af uafhængighedsbestemmelserne og kravene for levering af andre opgaver, der i de nugældende retningslinjer kun gælder for revisionsopgaver, ligeledes vil gælde for reviewopgaver. Der er en del høringsvar, der har tilkendegivet deres uenighed for skærpelsen af reviewopgaver.

Ifølge de nugældende retningslinjer, gælder uafhængighedskravet for netværket og de yderligere krav for levering af andre ydelser kun ved revisionsopgaver. Skærpelsen kan derved ændre på reguleringen i praksis i Danmark.

Der er ligeledes sket en del væsentligste ændringer for andre ydelser/opgaver for en revisions og reviewklient, herunder ledelses funktioner, vurderingsopgaver, skatteopgaver, intern revision og IT opgaver.

8.12.2 Ledelses funktion

Dette er et nyt afsnit, hvor det bemærkes at et revisionsfirma ikke må udfører ledelses funktioner for en revisions og reviewklient. Men det er ikke en nyskabelse, da der i de nugældende retningslinjer er nogen direkte og indirekte indikationer, hvor revisor ikke må foretage ledelsesmæssige beslutninger.

Betegnelsen i forslaget er noget anderledes, end det der er anvendt i den nugældende og nogen af høringsvarerne mener, at denne kan forstås som en udvidelse. Dette kan have begrænsning for, hvilke opgaver der må udføres for en revisions og reviewklient.

8.12.3 Vurderingsopgaver

Som følge af forslaget må revisor ikke udføre vurderingsopgaver for revisions og reviewklienter, der er virksomheder af særlig offentlig interesse, såfremt dette ville have væsentlig indflydelse på

regnskabet. De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse, ved at der er forbud ved væsentlige vurderingsopgaver, uden hensyn til graden af subjektivitet.

Der er nogle af høringssvarene, der er imod forbudet og skærpelsen af vurderingsopgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse.

Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger for, hvilke vurderingsopgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient.

8.12.4 Skatteopgaver

IESBA mener som noget nyt, at udførelsen af skatteopgaver kan skabe selvrevisionstrusler og advokeringstrusler herunder:

Ved skatteberegninger skal de fornødne sikkerhedsforanstaltninger foretages, hvor der er tale om væsentlige beløb eller betydelig grad af subjektivitet. For virksomheder af særlig offentlig interesse er der forbud mod at udføre sådanne opgaver, hvis det er væsentligt for regnskabet.

Ved skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser nævnes nogle forhold der har betydning for, om der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger eller om der er forbud mod udførelse af opgaven.

Ved assistance i skattesager kan der skabes advokeringstrusler.

Der findes ikke rigtig nogen forbud i de nugældende retningslinjer for skatteopgaver. Der er dermed sket skærpelse i forslaget af reglerne for skatteberegning og skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser.

Der er nogle af høringssvarene, der er enige om, at skatteopgaver kan skabe selvrevisionstrusler mod revisors uafhængighed. Men de er imod, at der skal være forbud ved levering af skatteberegning for virksomheder af særlig offentlig interesse, når det er væsentligt for regnskabet.

Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger for, hvilke skatteopgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient.

8.12.5 Intern revision

Forslaget ligner på mange punkter stadig de nugældende retningslinjer for interne revisionsopgaver. Der er dog flere eksempler på interne revisionsopgaver i forslaget og forbud mod udførelse af ledelses funktion er mere omfattende i afsnittet.

Som noget nyt skal revisionsfirmaet, inden dette påtager sig at udføre interne revisionsopgaver for en revisions og reviewklient, overveje omfang og objektivitet ved opgaven og om opgaven kan medføre selvrevisionstrusler. Forslaget er dermed mere omfattende og skærpet end det nugældende.

Der er flere af høringssvarene, der er uenige i definitionen og eksemplerne af interne revisionsopgaver. Forslaget er mere omfattende og skærpet end det nugældende og kan begrænse, hvilke interne revisionsopgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient.

8.12.6 IT opgaver

De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse ved, at der er forbud og udvidelse af, hvilke IT opgaver der ikke må udføres.

Der er ligeledes sket skærpelse for andre virksomheder ved, at der er sket udvidelse af, hvilke IT opgaver der kan være så stor en trussel, at helt specielle sikkerhedsforanstaltninger må foretages.

Der er flere af høringssvarene, der er imod forbudet ved levering af IT opgaver for virksomheder af særlig offentlig interesse. Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger i, hvilke IT opgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklient.

8.12.7 Rotation

I forhold til de nugældende retningslinjer angående rotation vil der ske en skærpelse ved, at alle virksomheder af særlig offentlig interesse bliver omfattet og at personkredsen bliver udvidet til key audit partner. Der er ligeledes kommet mere udførlige retningslinjer om, hvilke virksomheder er omfattet af virksomheder af særlig offentlig interesse.

Flere af høringssvarene er ikke enig med de kommende skærpelser, der udvider rotationsbestemmelsen fra kun at gælde børsnoterede selskaber til at udstrækkes til andre

virksomheder af særlig offentlig interesse, da omkostninger og fordele ikke vil være i overensstemmelse. Høringssvarene mener, at definitionen af key audit partner er for bred og at der ikke er grundlag for denne bredde for at sikre revisors uafhængighed.

Udvidelsen af rotationspligten til at omfatte alle virksomheder af særlig offentlig interesse vil ikke umiddelbart få nogen indflydelse i Danmark, da dette krav allerede gælder. Men udvidelsen af de personer der er omfattet af rotationen, vil kunne få indflydelse i Danmark, da dette krav vil komme til at omfatte en større personkreds, end nugældende.

8.12.8 Cooling off

Som noget nyt indføres en cooling-off periode forud for ansættelse hos en klient, der er en virksomhed af særlig offentlig interesse. Denne cooling-off periode skal ud over nøglepartnere også gælde for partnere i revisionsfirmaets ledelse.

Nogle af høringssvarene mener, at en cooling-off periode kan medføre betydelige omkostninger eller forringelse af regnskabskvaliteten. De mener heller ikke, at cooling-off perioden bør udstrækkes til at omfatte ikke børsnoterede virksomheder af særlig offentlig interesse, men i stedet anvende alternative sikkerhedsforanstaltninger for disse virksomheder.

Cooling off perioden kan medføre begrænsninger for, hvor revisor må ansættes. Men da den kommende revisorlov ligeledes indeholder et sådant forbud, vil denne nyskabelse i retningslinjerne ikke få nogen indflydelse i Danmark.

8.12.9 Honorar relativ størrelse

I forslaget fremgår, at såfremt det samlede honorar fra erklæringsklienten overstiger 15 % i to på hinanden følgende år hos en klient, der er en virksomhed af særlig offentlig interesse, vil det medføre en så betydelig egeninteressetrussel, at bestyrelsen skal underrettes og sikkerhedsforanstaltninger skal iværksættes.

Der er dermed sket en skærpelse af forslaget i forhold til de nugældende internationale retningslinjer, hvor det relative honorar fra en erklæringsklient er en potentiel gråzonetrussel mod objektiviteten på grund af egeninteresse.

Høringssvarene mener, at det er i strid med den principbaserede tilgang at indføre en fast procent grænse. De sætter ligeledes spørgsmålstegn ved, hvordan IESBA er kommet frem til lige præcis denne grænse og hvorfor 15,1 % er så væsentlig, at det kræver sikkerhedsforanstaltninger, når 14,9 % ikke kræver nogle. Ydermere er de skeptiske over de to sikkerhedsforanstaltninger.

Indførelsen af at der skal iværksættes sikkerhedsforanstaltninger, såfremt honoraret overstiger 15 % i to efterfølgende år, kan have skærpet indflydelse for virksomheder af særlig offentlig interesse i Danmark, da der i de nugældende danske tilføjelser i retningslinjerne først gælder et forbud, såfremt honoraret overstiger 20 % i tre efterfølgende år og da der i lovforslaget til revisorloven først gælder et forbud, såfremt honoraret overstiger 20 % i fem efterfølgende år.

8.12.10 Betingede honorar

Det fremgår af bemærkningerne til forslaget, at der er tilføjet yderligere vejledning angående betingede honorar.

Høringssvarene kommenterer ikke den nye vejledning angående betinget honorar, men de mener ikke, at der skal være forskel på afsnittet om betinget honorar i kapitel 290 og 291. De mener, at afsnittene i de to kapitler skal rettes således at de bliver ens, da der ikke bør være en strengere regulering i 291 i forhold til 290.

Der er en bred dækning i den nugældende revisorlov og lovforslaget, hvormed den yderligere vejledning ikke vil få nogen indflydelse i Danmark.

8.12.11 Udvikling

Høringssvarene frygter, at retningslinjerne er ved at blive for detailregulerede og flere af dem mener, at der på nogle områder, herunder især med hensyn til virksomheder af særlig offentlig interesse ved rotation og selvrevision, ikke er en sammenhæng mellem fordele og omkostninger ved kravene.

Der er nogle af høringssvarene, der frygter kompromis med udnyttelse af revisors viden/indsigt, kontinuitet/samarbejde og kvalitet, især i sammenhæng med rotation og levering af andre ydelser.

Styrken ved den principbaseret tilgang er ved at blive undermineret af den hastige formering af detailregulerede regler.

Den øgede detailregulerede kan nemt føre til misforståelser om, at det der ikke er nøjagtigt beskrevet som ulovligt, kan forstås som lovligt. Dette kan ligeledes opmuntre til at finde smuthuller og dermed omgåelse af reglerne, ligesom en lang tekst med mange detaljer kan bliver endnu mere uoverskuelig at få overblik over.

Bliver eksemplerne i retningslinjerne for detaljerede er det mere sandsynligt at en konflikt kan forekomme mellem eksemplerne i retningslinjerne og nationale lovregler.

Indføres de kommende retningslinjer i en bekendtgørelse, jf. § 16, stk. 4 kan det medføre mere detailregulerede regler end den nugældende regulering i Danmark og det vil være imod lovgivers hensigt, både med hensyn til den principbaseret tilgang, mindre administration og udnyttelse af viden/indsigt.

Der kan herunder komme uoverensstemmelse mellem gennemførelsesbestemmelserne fra EU, som kan være inspireret af IFAC's etiske retningslinjer og danske særregler.

8.13 Clarity

Det fremgår af IFAC's hjemmeside, at de forventer at ændre retningslinjerne, således de opbygges som revisionsstandarderne, hvor forbud og påbud fremgår tydeligere med fed skrift i forhold til anden vejledning.

Det er mistænkeligt, at de allerede på nuværende tidspunkt har i tankerne at ændre retningslinjerne, inden det fremsatte forslag er trådt i kraft.

Med den udvikling der er med retningslinjerne, kan det frygtes at clarity-projektet vil ændre retningslinjerne yderligere, så de fremstår mere detailreguleret end i forslaget.

9. Konklusion

Da problemformuleringen er opdelt i to dele, vil konklusionen derfor være todelt.

9.1 Ændringen af revisors uafhængighed i revisorloven 2008

Uafhængighedsbestemmelsen er samlet i et kapitel for sig. Bestemmelsen er opbygget med en rammebestemmelse i loven og en bekendtgørelse, hvori der jf. § 24, stk. 5 er mulighed for at vedtage principbaserede gennemførelsesbestemmelser til uddybning af uafhængighedsbestemmelserne.

Med en rammebestemmelsen i § 24 kan det tænkes at bestemmelsen ville være mere overskuelig end tidligere, men paragraffen virker dog rodet opbygget, da stk. 2 indeholder truslers årsager, herved rødlige lys eksempler, stk. 3 indeholder generiske trusler, mens stk. 4 indeholder detailregler, herunder røde lys eksempler, der muligvis kan blive forældet af fremtidige ændringer.

§ 24, stk. 1 er den overordnet bestemmelse, der beskriver det generelle uafhængighedskrav og ved hvilke opgaver dette gælder.

Anvendelsesområdet i lovforslaget er indskrænket i forhold til den gældende lovs. Hvor revisor ifølge den nugældende revisorlov skal være uafhængig ved både erklæringsopgaver med og uden sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, skal revisor ifølge forslaget kun være uafhængig ved erklæringsopgaver med sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 2. Revisor skal ikke længere være uafhængig ved erklæringsopgaver uden sikkerhed omfattet af lovens § 1 stk. 3.

Netværksbegrebet er, som følge af 8. direktivs definition, blevet bredere. Dette har indflydelse på § 24's stk. 1 og 2, der også skal anvende den kommende brede fortolkning af netværksbegrebet. Dette kan medføre, at revisor i større omfang kan udelukkes fra at udføre erklæringer efter § 1, stk. 2.

§ 24, stk. 2 kan opfattes som mere principbaseret end den nugældende lovs bestemmelse, da den ikke er absolut formuleret, som den nugældende lov i vide kredse er blevet opfattet som. Der er

Revisors uafhængighed

dermed ikke længere tale om helt røde forbud i stk. 2, da der ligeledes skal ske en vurdering. Dette er mere i overensstemmelse med både 8. direktivs og revisorlovens principbaserede tilgang.

§ 24, stk. 3 indeholder trusler, herunder egeninteresse, selvrevision, partiskhed, nære personlige relationer og intimidering samt krav om sikkerhedsforanstaltninger, hvorimod den nugældende revisorlov § 11 stk. 3 indeholder konkrete situationer, med gule lys eksempler. Stk. 3 er dermed mere principbaseret end tidligere.

I § 24, stk. 4 er der forbud mod selvrevision og egeninteresse i de tilfælles, hvor revisor påtager sig en opgave som omhandlet i § 1, stk. 2, for en virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen i lovens § 21, stk. 3, hermed virksomheder af særlig offentlig interesse.

Efter § 24, stk. 4, 2. pkt. som noget nyt må den eller de revisorer, der har underskrevet revisionspåtegningen for en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3, ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed før to år efter, at vedkommende er fratrukket som revisor. Grundlaget herfor er at sikre, at revisor ikke udfører revisionen i klientens interesse, men i offentlighedens interesse.

I § 24, stk. 5 skabes hjemmel til at fastsætte yderligere regler om revisors uafhængighed, herunder trusler, sikkerhedsforanstaltninger og situationer, hvor revisor eller revisionsfirmaet ikke er uafhængig.

I bemærkningerne til § 24, stk. 5 fremstår, at bekendtgørelsen vil indeholde bestemmelser svarende til det der gælder i den nugældende lovs § 11 og senere gennemførelsesbestemmelser, som EU-Kommissionen i kraft af bestemmelsen i 8. direktivs art. 22, stk. 4 forventes at udstede med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen i de enkelte medlemslande.

Revisorer omfattet af rotationspligten er ifølge lovforslagets ordlyd "kun" de revisorer der underskriver revisionspåtegningen, jf. § 25. Men denne bestemmelse fortolkes i bemærkningerne i overensstemmelse med 8. direktiv, hvor det er 'ledende revisionspartner' der er omfattet af rotationspligten. Der er sket en udvidelse af fortolkningen og ledende revisionspartner menes derfor at være en mere passende betegnelse.

Revisors uafhængighed

Ifølge § 26, stk. 1 er der forbud mod at omsætningen hos samme klient overstiger 20 pct. i 5 på hinanden følgende år. Dette er en videreførelse af den nugældende bestemmelse, hvor forbuddet allerede indtræder efter 3 år. Der er derved sket en lempelse.

Der er i lovforslagets § 16 en mere udbyggende beskrivelse af god revisorskik, end den nugældende lov, med henblik på at opfylde 8. direktivs krav om etiske retningslinjer.

Som noget nyt skal revisor jf. § 16, stk. 3 ikke varetage offentlighedens interesse eller opfylde alle de grundlæggende principper, men alene opfylde professionel kompetence og fornøden omhu, være underlagt krav om lovpligtig forsikring, samt opfylde tavshedspligt og underretningspligt ved formodning om økonomiske forbrydelser, ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 3.

§ 16, stk. 4 indeholder ligesom den nugældende lovs § 2, stk. 3, en hjemmel for Erhverv og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler om etik, for udførelse af revisionsopgaver samt for revisors afgivelse af revisionspåtegning og andre erklæringer med sikkerhed. 8. direktiv indeholder bemyndigelse for EU-Kommissionen til at vedtage gennemførelsesbestemmelser for faglig etik som mindstestandarder og kan i denne bestemmelse tage principperne i IFAC's etiske retningslinjer i betragtning.

Det er foruroligende, hvor få der har kommenteret det kommende lovforslags indhold om revisors uafhængighed, især at hjemlerne § 16, stk. 4 og § 24, stk. 5 ikke er kommenteret i høringssvarene, da disse muligvis kan give afledte konsekvenser, herunder som følge af kommende skærper fra IFAC.

Det kan formodes, at grundlaget for de manglende kommentarer skyldes uvidenhed angående følgerne af hjemlen, da lovbemærkningerne ikke afslører mulige ændringer i de kommende etiske retningslinjer.

Alt i alt kan det konkluderes, at revisorlovens uafhængighedsregler er mere principbaseret end den nugældende, men den er dog mere rodet opbygget.

9.2 Afledte konsekvenser af hjemlen til at indføre gennemførelsesbestemmelser

Herunder udviklingen af retningslinjerne for etisk adfærd

Revision og reviewopgaver samles i samme kapitel. Der vil som følge af dette ske en skærpelse på reviewopgaver i forhold til de nugældende regler, da blandt andet netværksfirmaer vil blive omfattet af uafhængighedsbestemmelserne og kravene for levering af andre opgaver, der i de nugældende retningslinjer kun gælder for revisionsopgaver, ligeledes vil gælde for reviewopgaver.

Der er ligeledes sket en del væsentlige ændringer for andre ydelser/opgaver for en revisions og reviewklient, herunder ledelses funktioner, vurderingsopgaver, skatteopgaver, interne revisionsopgaver og IT opgaver.

Ledelses funktion er et nyt afsnit, hvor det bemærkes at et revisionsfirma ikke må udføre ledelses funktioner for en revisions og reviewklient, forslaget kan virke mere skærpet end den nugældende. Dette kan skabe begrænsninger for, hvilke opgaver der må udføres for en revisions og reviewklient.

Revisor må ikke udføre vurderingsopgaver for revisions og reviewklienter, der er virksomheder af særlig offentlig interesse, såfremt dette vil have væsentlig indflydelse på regnskabet. De kommende retningslinjer er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse. Dette kan skabe begrænsninger for, hvilke vurderingsopgaver revisor kan udføre for en revisions og reviewklienter.

Som noget nyt kan skatteopgaver skabe selvrevisionstrusler. Der er sket skærpelse af reglerne for skatteberegning og skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser. Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger i, hvilke skatteopgaver revisor må udføre for en revisions og reviewklienter.

Interne revisionsopgaver er mere omfattende og skærpet end det nugældende og kan begrænse, hvilke interne revisionsopgaver revisor må udføre for en revisions og reviewklienter.

IT opgaver er skærpet meget for virksomheder af særlig offentlig interesse, ved at der er forbud og udvidelse af, hvilke IT opgaver der ikke må udføres. Der er ligeledes sket skærpelse for andre

Revisors uafhængighed

virksomheder. Skærpelsen for virksomheder af særlig offentlig interesse kan skabe begrænsninger i, hvilke IT opgaver revisor må udføre for en revisions og reviewklienter.

Ved rotation er der sket udvidelse af personkredsen der er omfattet, ved at begrebet key audit partner indføres. Dette vil kunne få indflydelse i Danmark, da dette krav vil komme til at omfatte en større personkreds, end nugældende.

Som noget nyt indføres der en cooling-off periode forud for ansættelse hos en klient, der er en virksomhed af særlig offentlig interesse. Denne cooling-off periode skal ud over nøglepartnere også gælde for partnere i revisionsfirmaets ledelse (Senior and Managing Partners).

Da den kommende revisorlov ligeledes indeholder et sådant forbud, vil denne nyskabelse i retningslinjerne ikke få nogen indflydelse i Danmark.

Såfremt det samlede honorar fra erklæringsklienten overstiger 15 % i to på hinanden følgende år hos en klient, der er en virksomhed af særlig offentlig interesse, vil det medføre at sikkerhedsforanstaltninger skal iværksættes.

Dette kan have skærpet indflydelse for virksomheder af særlig offentlig interesse i Danmark, da der i de nugældende danske tilføjelser i retningslinjerne først gælder et forbud, såfremt honoraret overstiger 20 % i tre efterfølgende år.

Der er tilføjet yderligere vejledning angående betingede honorar. Den yderligere vejledning vil ikke få nogen indflydelse i Danmark, pga. videregående regler i Danmark.

Høringssvarene frygter, at retningslinjerne er ved at blive for detailregulerede og flere af dem mener, at der på nogle områder, herunder især med hensyn til virksomheder af offentlig interesse ved rotation og selvrevision, ikke er en sammenhæng mellem fordele og omkostninger ved kravene.

Der er nogle af høringssvarene der frygter kompromis med udnyttelse af revisors viden/indsigt, kontinuitet/samarbejde og kvalitet, især i sammenhæng med rotation og levering af andre ydelser.

Det kan konkluderes at de kommende retningslinjer er mere omfattende og skærpet samt mere detailreguleret end de nugældende, især med hensyn til virksomheder af særlig interesse ved

Revisors uafhængighed

selvrevision og rotation. Herunder forekommer der ligeledes ikke helt sammenhæng mellem omkostningerne og fordelene.

Indføres de kommende retningslinjer i en bekendtgørelse, jf. § 16, stk. 4 kan det medføre mere detailregulerede regler end den nugældende regulering i Danmark og det vil være imod lovgivers hensigt, både med hensyn til den principbaseret tilgang, ønske om mindre administration og udnyttelse af viden/indsigt.

Der kan herunder komme uoverensstemmelse mellem gennemførelsesbestemmelserne fra EU, som kan være inspireret af IFAC's etiske retningslinjer og danske særregler.

10. English Summary

Resume

Revisors vigtigste opgave er at tilføje regnskabet troværdighed ved, at revisor har den nødvendige kompetence og uafhængighed. Uafhængighed er derfor grundlæggende for revisors rolle.

Det seneste årtis erhvervsskandaler har øget fokus på revisors rolle, især med hensyn til uafhængighed ved udførelsen af erklæringsopgaver. Dette har medført skærper på området, således at troværdigheden til virksomhedernes regnskab øges.

I de senere år, er der sket en række tiltag for at styrke den lovpligtige revision i EU samt øge harmonisering blandt EU-landene. Det seneste tiltag er modernisering af 8. direktiv, der har medført revidering af revisorloven.

Formålet med lovforslaget til revisorloven er at styrke tilliden til virksomhedernes regnskaber, samt tilstræbe harmonisering på et højt niveau.

Summary

The most important assignment for an auditor is to create credibility to the financial statement, by having the necessary competence and independence. The independence is therefore fundamental for the auditor's function.

The last decades business scandals has increased the focus on the auditor function, especially regarding the independence during the audit engagement. This has resulted in tightening of the rules in order to increase the credibility to the firm's financial statement.

In the past years, there have been numerous initiatives in order to strengthen the statutory auditing in the EU and increase the harmonisation between the countries in the EU. The latest initiative is modernisation of the 8'th directive, that has caused modification of the Danish auditing legislation.

The purpose of the Danish auditing legislation is to strengthen the trust in the firm's financial statement and increase the harmonisation.

Revisors uafhængighed

På baggrund af ændringen af revisorloven vil vi se på, hvordan denne vil påvirke revisors virke i fremtiden.

Til afdækning af dette, vil vi tage udgangspunkt i følgende hovedproblemformulering:

Revisors uafhængighed ved erklæringsopgaver

- Ændringer af uafhængighed i revisorloven 2008
- Afledte konsekvensen af hjemlen til at indføre gennemførelsesbestemmelser
 - Herunder udviklingen af retningslinjerne for etisk adfærd

Projektet er opdelt i 3 dele, hvor del 1 er baggrundsviden og del 2 og 3 er analyse afsnit.

Første del vil omhandle revisors rolle, herunder samfundets behov for at have uafhængige revisorer, samt historisk udvikling og nuværende regulering for revisors uafhængighed, herunder også retningslinjer for etisk adfærd.

Because of the modification of the Danish auditing legislation we want to see how the change will affect the auditors work in the future.

In order to cover this issue, we will examine:

The auditor's independence during audit engagements

- The changes of the independence in the Danish auditing legislation in 2008.
- The possible consequences of the authority to adopt implementing measures.
 - Hereby developing guidelines for professional ethics.

The thesis is divided in three parts, where part 1 is background information and part 2 and 3 are the analysis sections.

The first part will deal with the auditors function, hereby the society's need of an independence auditor, the historic development and the present regulation of the auditor's independence, hereby also the guidelines for professional ethics.

I anden del vil der være en gennemgang af forslagets afsnit om uafhængighed, herunder §§ 24, 25, 26 og 16, samt en kort sammenligning mellem den nu gældende, for at fremhæve ændringerne og udviklingen af uafhængighedsreglerne i revisorloven.

I tredje del vil vi se på fremtidige ændringer, herunder IFAC's retningslinjer for etisk adfærd, der eventuelt kan blive implementeret i dansk lovgivning.

Der vil være en behandling af de kommende etiske retningslinjer, hvor der vil være en sammenligning med nugældende etiske retningslinjer og EU henstillingen fra 2002, for at fremhæve ændringerne og udviklingen.

Fokus vil hovedsageligt ligge på de områder hvor de væsentligste ændringer sker.

Selvrevision: Revision og reviewopgaver samles under samme kapitel, dermed sker der skærpelse for reviewopgaver, blandt andet angående den brede fortolkning af netværk og de yderligere regler ved andre opgaver.

In the second part there will be an examination on the proposed section on independence, hereby §§ 24, 25, 26 and 16, and a short comparison between the present and the proposed section, to accentuate the changes and developing of the independence rules in the Danish auditing legislation.

In the third part we will examine the upcoming changes; hereby the guidelines of professional ethics from IFAC, that possible will be implemented in Danish legislation.

There will be an examination of the proposed guidelines of professional ethics, where there will be a comparison of the proposed guidelines with the present guidelines and EU Recommendation from 2002, to accentuate the changes and development.

The focus will primarily be on the areas with significant changes.

The self-interest threat: That review is included in the same section as auditing, thereby the regulation of review is strengthened, especially because of the wide

Revisors uafhængighed

Der kommer flere forbud for virksomheder af særlig offentlig interesse, hermed kommer der flere detailregler.

Rotation: Personkredsen der er omfattet af rotationskravet ændres til key audit partner, hermed en endnu bredere definition.

Cooling off periode: Der bliver indført forbud for key audit partner imod ansættelse i virksomheder af særlig offentlig interesse i minimum 1 år efter endt revision.

Vederlag: Der skal foretages sikkerhedsforanstaltninger, når vederlaget overstiger 15 % i 2 år. Der kommer yderligere retningslinjer for betinget vederlag.

Der vil til sidst være en konklusion på ændringerne i de to dele.

interpretation of network and the extra rules for other engagement

There is an increase in prohibitions to Entities of significant public interest, and thereby an increase in detail regulation.

Rotation: The definition of people that has to rotate will be change to key audit partner, which makes the definition wider.

Cooling off: There is a prohibition against key audit partner working in an Entity of significant public interest in the first year after leaving the auditing team.

Fees: Safeguards has to be applied, when the fess represents more than 15 % in 2 years. There will be an increase of guideline for contingent fess.

In the end there will be a conclusion to the changes in the two parts.

11. Litteraturliste

11.1 Bøger:

Titel: Revisoransvar

Forfatter: Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen og Mogen Christensen

Forlag: Forlaget Thomson, 6. udgave

År: 2005

Titel: Revision – koncept og teori

Forfatter: Mogens Christensen m.fl.

Forlag: Thomson FSR

År: 2000

Titel: Revisor - regulering og rapportering

Forfatter: Kim Füchsel, Peter Gath, Lars Bo Langsted og Jens Skovby

Forlag: Forlaget Thomson, 1. udgave

År: 2005

Titel: Professionsetik for revisorer

Forfatter: Kjeld Chr. Bøg og Lars Kiertzner

Forlag: Nørhaven Book, 1. udgave

År: 2007

Titel: Revisorlovgivningen med kommentar

Forfatter: Aksel Runge Jphansen, Lars Bo Langsted og Niels Anker Ring

Forlag: 3.udgave

År: 2003

11.2 Artikler:

Artikel, Deloitte:

Den nye revisorlov, indsigt september 2003, Deloitte og Touche, af partner og statsautoriseret revisor Carsten Høj Hansen

Findes på http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Sep_03.pdf

Artikel, Dansk Revision:

Ny revisorlov 2003, af registreret revisor John Hansen

Findes på <http://www.danskrevision.dk/sw2380.asp>

Artikel, Lars Bo Langsted:

Flere paragraffer til revisorer, af Lars Bo Langsted, Morgenavisen Jyllands-Posten, 24. dec. 2007

Findes på http://www.langsted.dk/artikler/JP_24.12.2007.pdf

11.3 Love, betænkninger, henstillinger, direktiv, retningslinjer:

Revisorloven 2003:

Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer med kommentarer (L2003302)

Findes på www.eogs.dk

Betænkning nr. 1411:

Betænkning afgivet af Revisorkommissionen, Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering

Forlag: Schultz Grafisk A/S, 1. udgave, 1. oplag,

år: 2000, ISBN 87-90774-16-7

Retningslinjer 2006:

Retningslinjer for etisk adfærd, etiske regler for revisorer, FSR's bestyrelse, dec. 2006 (RL2006.1201.REA)

Findes på www.thomson.dk

8. direktiv 2006:

EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS DIREKTIV 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF

Findes på www.eogs.dk

Revisorkommissionens Beretning nr. 1478:

Betænkning afgivet af revisorkommissionen, Revisorlovgivning – i internationalt perspektiv
1. udgave, Beretning nr. 1478 oktober 2006

Findes på www.eogs.dk

Lovforslag til revisorlov 2008 og bemærkninger til lovforslaget:

Forslag til Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder m.v.

L 120 (som fremsat) Revisorloven. Fremsat den 27. marts 2008 af økonomi- og erhvervsministeren, Bendt Bendtsen

Findes på www.eogs.dk

Exposure Draft 2006:

Exposure Draft, December 2006, *Section 290 of the Code of Ethics*, Independence - Audit and Review Engagements

Findes på www.ifac.org

Exposure Draft 2007:

Exposure Draft, July 2007, *Section 290 of the Code of Ethics*, Independence - Audit and Review Engagement

Findes på www.ifac.org

EU henstilling fra 2002:

EU-Kommissionens henstilling af 16/5 2002 – Revisorers uafhængighed i EU,
Grundlæggende principper

[http://www.fsr.dk/41256B0500435720/no/01001111/\\$File/uafh.henstilling.pdf](http://www.fsr.dk/41256B0500435720/no/01001111/$File/uafh.henstilling.pdf)

Høringssvar på Exposure Draft, December 2006, Section 290 of the Code of Ethics, Independence - Audit and Review Engagements:

Findes på www.ifac.org

Comments By: Member Bodies:

Høringssvar fra The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, United Kingdom

Høringssvar fra ACCA, The Association of Chartered Certified Accountants, United Kingdom

Høringssvar fra CIMA, Chartered Institute of Management Accountants, United Kingdom

Høringssvar fra PEED, American Institute of Certified Public Accountants, United States

Høringssvar fra FAR SRS, Sweden

Høringssvar fra Den norske Revisorforening, Norway

Høringssvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Denmark

Comments By: Firms:

Høringssvar fra PWC

Høringssvar fra Deloitte

Høringssvar på Exposure Draft, July 2007, Section 290 of the Code of Ethics, Independence - Audit and Review Engagement:

Findes på www.ifac.org

Comments By: Member Bodies:

Høringssvar July 2007 fra The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, United Kingdom

Høringssvar July 2007 fra PEED, American Institute of Certified Public Accountants, United States

Høringssvar July 2007 fra FAR SRS, Sweden

Revisors uafhængighed

Comments By: Firms:

Høringssvar July 2007 fra PWC

Høringssvar July 2007 fra Deloitte

Høringssvar July 2007 fra Ernst and Young

Bilag 1, Fordeling af projektet

1. Indledning	Begge
2. Problemformulering	Begge
2.1 Problemstilling	Begge
3. Metodevalg/afgrænsning	Begge
Del 1	
4. Revisors funktion	Hansa
5. Revisorloven 2003	Dagmar
6. Retningslinjer for revisors etiske adfærd	Dagmar
6.1 De grundlæggende principper	Dagmar
6.2 Trusler	Hansa
6.3 Sikkerhedsforanstaltninger	Hansa
Del 2	
7. Lovforslag til revisorlov 2008, herunder uafhængighed	Begge
7.1 8. direktiv	Begge
7.2 Kapitel 4 om revisors uafhængighed	Begge
7.2.1 § 24, stk. 1	Begge
7.2.2 § 24, stk. 2	Dagmar
7.2.3 § 24, stk. 3	Hansa
7.2.4 § 24, stk. 4	Dagmar
7.2.5 § 24, stk. 5	Dagmar
7.2.6 § 24, stk. 6	Dagmar
7.2.7 § 25	Hansa
7.2.8 § 26	Hansa
7.3 § 16	Begge
7.4 Opsummering forslag til revisorloven 2008, herunder uafhængighed	Begge
Del 3	
8. Kommende ændringer	Begge
8.1 Revision og review samles under kapitel 290	Dagmar
8.2 Ledelses funktion - 8.6 IT opgaver	Dagmar
8.7 Rotation	Hansa
8.8 Cooling off	Hansa
8.9 Honorarets relative størrelse	Hansa
8.10 Betingede honorar	Hansa
8.11 Udvikling	Dagmar
8.12 Opsummering kommende ændringer	Begge
8.13 Clarity	Begge
9. Konklusion	Begge
10. Summary	Begge
11. Litteraturliste	Begge