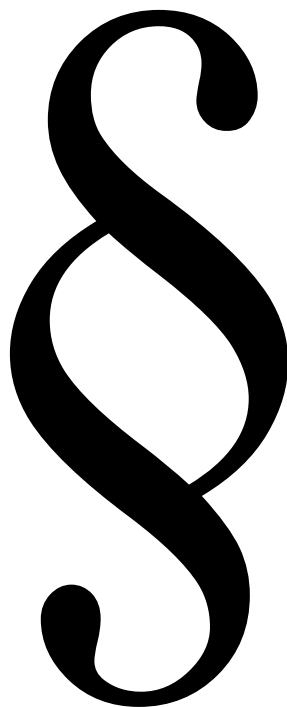


Ændringerne i de etiske regler for revisorer - og deres betydning



Forfatter: Jan Mortensen

Vejleder: Lars Kiertzner

Foråret og sommeren 2008

1 Executive summary

The area of auditor independence has gone through a significant development in the last years. As a reaction to the scandals in some of the largest companies in the world regulators and legislators have focused intensely on creating regulations and legislation which can ensure, that we will not see scandals of the same dimensions in the future.

The users of the auditors' conclusions on historical financial information need to have trust in, that these conclusions are based on a totally objective, independent and unbiased foundation, which can be ensured by setting rules for the work of the auditor.

Some of these rules are the Code of ethics for professional Accountants (The Code) which was issued by the International Federation of Accountants (IFAC) in 2005. These rules have been created by the International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), which is a standard setting board under IFAC.

IESBA was under the impression that these rules needed to be updated, so they would be able to handle the increasing need for regulation. They have therefore issued two exposure drafts which contains changes to the present code of ethics.

One of the most important changes in the proposed code is that entities of significant public interest are essential to the regulation. In the present code some of the sections contain regulations which are more comprehensive for listed entities. These comprehensive regulations have been extended to include all entities of significant public interest. Furthermore the proposed version of the code contains additional sections, which contain more comprehensive regulation of entities of significant public interest.

Another important change is the focus which has been laid upon network firms. The present code contained sections where it was described when network firms should be taken into consideration in connection with the assessment of auditor independence. The proposed code regulates separate firms and network firms in the same way. An exception is required in the text of the specific section, when network firms are not required to follow the same regulations as the separate firms.

Another significant change has been created in the area of tax services. The IESBA was formerly of the assumption that these services did not create a threat to the independence of the auditor. In the proposed code there has been compiled a section, which describes how tax services now create

threats to the independence of the auditor. This can only be described as an indication of that the IESBA has become more aware of which areas that can create threats to independence.

The comments to the proposed code are comprehensive and give a clear indication of the importance of these rules and the effect it will on the firms on a global basis. The general comments of some of the global firms and the German regulator Wirtschaftsprüferkammer describe that they are concerned about the fact that IESBA seems to be moving away from the principle-based approach which have been one of the corner stones of the present code.

The American regulator American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) describes their concern about the extension of the comprehensive rules which in the present code only regulated the listed entities to also regulate entities of significant public interest. They seem to fear that the detail-based regulation which is already a reality in the US will be extended to all entities of significant public interest.

The code is in many ways similar to Sarbanes-Oxley but there are also differences. One of the main differences is that the Sarbanes-Oxley regulation is based upon details while the proposed code is more based upon principles although it also seems to become more detail-oriented. In general the code is more comprehensive than Sarbanes-Oxley. A large difference where Sarbanes-Oxley on the other hand is more comprehensive lies in the regulation of internal audit. The code suggests that the firms should be aware of threats to the independence of the auditor and if the threat is not too great they allow the firms to perform services that may be classified as internal audit functions as long as they implement the necessary safeguards. The Sarbanes-Oxley however forbids the firms to perform internal audit functions as long as they are engaged in the audit of the client.

The implementation of the proposed code in Denmark in the future can happen in a number of ways. The present code has been implemented by Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) which is one of the associations of professional auditors in Denmark. FSR is a member of IFAC and is therefore required to use the rules which are issued by IFAC.

The new code may however be implemented in another way than the present. This is due to the EU 8th directive which has been implemented into Danish law by a new law called "Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder" (Revisorloven). This law regulates the professional

auditors in Denmark. This law also contains the specific Danish rules which in some situations are more comprehensive than the international law and regulation.

The decision of how IFACs code will be implemented lies with the EU. If they decide to implement the code they can do it in two ways either through a minimum-directive or maximum-directive. If they decide to implement the rules through a minimum-directive it will be possible for the Danish legislators to maintain the regulation which is specific to Denmark. If the EU on the other hand decides to implement the code through a maximum-directive it will not be possible to maintain this specific regulation and the Danish legislators will have to follow the regulation as issued by the EU.

2 Forord

Dette speciale er udarbejdet i forbindelse med afslutningen af cand.merc.aud. studiet på Aalborg Universitet i foråret og sommeren 2008.

Jeg vil gerne sende en særlig tak til min vejleder Lars Kiertzner, som har været en uundværlig hjælp.

Aalborg den 7. august 2008

Jan Krarup Mortensen

3 Indholdsfortegnelse

1 Executive summary.....	2
2 Forord.....	5
3 Indholdsfortegnelse.....	6
4 Indledning.....	8
5 Problemstillinger og problemformulering.....	10
5.1 Problemformulering.....	11
6 Afgrænsning.....	13
7 Metode.....	14
7.1 Metodevalg.....	14
7.2 Primære kilder.....	14
8 Projektdesign.....	16
9 Revisoretik i Danmark.....	17
9.1 Fem globale etiske principper.....	17
9.2 Gammel revisorlov.....	18
9.3 Ny revisorlov.....	18
9.4 De etiske regler.....	19
9.5 Grønt, gult og rødt lys.....	19
9.6 Bekendtgørelse om revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.....	20
10 Sarbanes-Oxley.....	22
11 Trusselscenarier.....	23
11.1 Egeninteresse-trusler.....	23
11.2 Egenkontrol-trusler.....	23
11.3 Advokerings-trusler.....	24
11.4 Familiaritets-trusler.....	24
11.5 Intimiderings-trusler.....	25
12 Baggrund og generelle ændringer i de etiske regler.....	26
12.1 Sprog og udgivelser.....	26
12.2 Opsplitning af 290 via nyt kapitel 291.....	26
12.3 Erklæringer med begrænset anvendelse.....	27
12.4 Engagement teams.....	29
12.5 Key Audit Partner.....	32
12.6 Generelle kommentarer til det store exposure draft.....	33
13 Specifikke ændringer i kapitel 290 – opdelt efter trusselscenarie.....	35
13.1 Ændringer udenfor opdelingen efter trusselscenarie.....	35
13.1.1 Netværksfirmaer.....	35
13.1.2 Virksomheder af betydelig offentlig interesse.....	40
13.2.1 Andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed.....	50
13.2.1.1 Ledelsesfunktioner.....	51
13.2 Egeninteresse-trusler.....	52
13.2.1 Økonomiske interesser.....	52
13.2.2 Honorarer.....	55
13.2.2.1 Honorarer, kompensation og evalueringspolitikker.....	55
13.2.2.2 Honorarer – relativ størrelse.....	58
13.2.2.3 Betinget honorar.....	60
13.2.3 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed.....	61
13.2.3.1 Corporate finance rådgivning.....	61
13.3 Egenkontrol-trusler.....	62

13.3.1 Midlertidige udlån af personale til revisionsklienter	62
13.3.2 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed.....	63
13.3.2.1 Udarbejdelse af regnskabsmateriale og regnskaber	63
13.3.2.2 Vurderingsopgaver.....	63
13.3.2.3 Skatterådgivning	64
13.3.2.4 IT-systemassistance	68
13.3.2.5 Intern revision	69
13.4 Familiaritets-trusler	72
13.4.1 Ansættelse hos en revisionsklient	72
13.4.2 Lang tilknytning af ledende personale	75
13.4.3 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed.....	82
13.4.3.1 Ledelsesrekruttering for erklæringsklienter	82
14 Konklusion.....	83
15 Litteraturliste.....	86

4 Indledning

Revisor er i kraft af sin profession en repræsentant for det omgivende samfund og har derfor en vigtig funktion i forhold til vurderingen af virksomhedernes regnskaber. På den anden side skal revisor også vurdere arbejdshandlinger i forhold til ressourcer og omkostninger. Disse hensyn, som revisor skal tage kan skabe problemer i forhold til afvejningen af, hvad der er vigtigst, og for svage sjæle kan det også betyde, at der ikke bliver udført det arbejde, som er nødvendigt i forbindelse med en revision.

De mange erhvervsskandaler i de seneste år har lagt et stort pres på revisorbranchen. Revisionsfirmaerne har været beskyldt for ikke at gøre deres arbejde godt nok og dermed givet skandalerne mulighed for at nå de dimensioner, som det har været tilfældet.

Lovgiverne og regulatorerne har reageret på erhvervsskandalerne ved at stramme lovgivningen i forhold til virksomheder og revisorer. Revisorbranchen har også internt arbejdet på at rette op på den mistede tillid. Dette har bl.a. medført, at man har indført etiske regelsæt med det formål at gøre revisor bevidst om, hvilke faldgruber der kan være i forbindelse med alle områder af en revisionsopgave. I december 2006 kom der et forslag til en ny udgave af ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd (etiske regler for revisorer)”, som er en oversættelse af ”Code of Ethics for Professional accountants”, som er udarbejdet af International Federation of Accountants (IFAC). Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) er forpligtiget til at søge disse regler indført i Danmark. Det skyldes, at FSR er medlem af IFAC.¹ Dette gælder også for Foreningen af registrerede revisorer (FRR).

Dette nuværende regelsæt er senere blevet foreslået ændret med tilføjelser og specificeringer i kapitel 290 og ved tilføjelse af et nyt kapitel 291, hvorved der skabes en opdeling mellem revisions-/reviewopgaver og andre erklæringsopgaver med sikkerhed, hvor kapitel 290 indeholdt tidligere oplysninger om reviewopgaver, revisionsopgaver, andre opgaver med sikkerhed samt opgaver uden sikkerhed. Opgaver uden sikkerhed er en dansk tilføjelse, som derfor ikke findes i det internationale regelsæt.

Information omkring andre opgaver med sikkerhed, som ikke er review- eller revisionsopgaver vil derfor ikke længere kunne findes i kapitel 290. Disse foreslåede ændringer er blevet offentliggjort i

¹ FSR 2006 s. 4

to exposure drafts, som er udgivet af International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), som er et standardudstedende organ under IFAC.

Antallet af kommentarer til disse exposure drafts understreger tydeligt, hvor stor betydning ændringen i de etiske regler har for revisionsvirksomheder over hele verden. Revisionsvirksomheder og andre medlemmer af IFAC, som bl.a. omfatter det tyske WPK og amerikanske American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), har virkelig lagt et stort arbejde i kommenteringen af disse foreslåede projekter og er i flere tilfælde ikke enige med IESBA.

I forbindelse med disse kommentarer henvises der ofte til Sarbanes-Oxley, som er en del af amerikansk lovgivning, som på samme måde som de etiske regler er indført som et resultat af det stigende antal af erhvervsskandaler. Denne lovgivning tilføjer en ekstra dimension til lovgivningen og reguleringen af revisorbranchen og betyder, at der internationalt efterhånden er et stort omfang af forskellig lovgivning og regulering, som omhandler revisoretik og trusler mod revisors uafhængighed.

Danmark er i denne sammenhæng en meget lille spiller og bliver i meget høj grad påvirket af internationale strømninger. Det nuværende sæt af etiske regler fra IFAC er som allerede nævnt implementeret i Danmark. Dette er i en speciel dansk udgave, som indeholder de ændringer, som revisorloven i Danmark kræver. Denne danske revisorlov er pr. 1/7 2008 trådt i kraft i en ny udgave. Denne lov er også stærkt påvirket af den internationale lovgivning, da den lægger sig meget tæt op ad det 8. selskabsdirektiv fra EU.

Generelt er det et område i rivende udvikling, som skaber en lang række problemstillinger omkring nuværende og fremtidig regulering og lovgivning.

5 Problemstillinger og problemformulering

Der er en række problemstillinger, som er interessante i forhold til dette emneområde, hvoraf ikke alle vil blive behandlet i projektet.

Den væsentligste problemstilling, som vil blive behandlet i projektet centrerer sig omkring spørgsmålet om hvilke forskelle de nye etiske regler skaber. Der tænkes i denne sammenhæng primært på de forskelle, der vil blive skabt i forhold til anden international lovgivning og regulering som de nuværende etiske regler og Sarbanes-Oxley.

En anden problemstilling, som ligger i forlængelse af ovenstående er, hvorvidt IESBA vælger at lade erhvervets og medlemmernes kommentarer til exposure draftsene få betydning for den endelige udformning af det etiske regelsæt.

Der er også grundlæggende interessant at undersøge, hvilken betydning de nye regler i forbindelse med kapitel 290 kan få for erhvervet.

En af de væsentligste ændringer består i, at man laver en skarp adskillelse mellem review-/revisionsopgaver og andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

En anden væsentlig ændring er i forhold til den bredere opfattelse af offentligt betydningsfulde virksomheder. Derudover er der kommet en række skærper, sikkerhedsforanstaltninger og forbud i forbindelse med disse offentligt betydningsfulde virksomheder.

Det er også interessant at overveje, hvordan implementeringen vil finde sted i Danmark. Som de etiske regler er implementeret nu, er det sket gennem FSR, og der er lavet en del tilføjelser og udeladt visse afsnit. Dette har været nødvendigt for at kunne indarbejde de skærpede regler, som findes i Danmark. I den nye revisorlov, som er blevet fremlagt til høring er der i forbindelse med implementeringen af EU's 8. selskabsdirektiv gjort brug af en rammebestemmelse som kan udfyldes. I Danmark er der åbnet mulighed for at man kan implementere de internationale regler direkte ved at Erhvervs- og selskabsstyrelsen kan vedtage en bekendtgørelse. Dette betyder også at det skulle blive nemmere at tilpasse sig til de internationale regler løbende.

Der er via mulighederne i loven åbnet for, at der kan implementeres etiske regler via bekendtgørelser, og derfor er det også let at implementere de nye EU-regler på området, når disse kommer. Der er dog en række spørgsmål, som rejses i forhold til disse EU-regler. Dels er der

spørgsmålet, om EU vælger at indføre reglerne via et minimums- eller et maksimumsdirektiv. Dette har meget stor betydning for den danske lovgivning for revisorer da vi har en skærpet lovgivning i forhold til de andre EU-lande. Denne skærpede lovgivning, kan ikke videreføres, hvis EU vælger at udstede et maksimumsdirektiv. I et sådant tilfælde vil det være nødvendigt at indordne os under de regler, som de øvrige lande også skal følge. Bliver der derimod indført et minimumsdirektiv, bliver der mulighed for, at vi kan fortsætte med at have en skærpet lovgivning i forhold til de øvrige EU-lande.

Det er naturligvis også vigtigt for udviklingen i uafhængighedsreglerne, hvilken tilgang EU vælger at følge. Hvis EU vælger at implementere reglerne fra IFAC, vil det ikke være vanskeligt for Danmark at overgå til de nye regler, da vi allerede anvender det eksisterende sæt af etiske regler, men igen har det betydning, om der bliver gennemført et minimums- eller maksimumsdirektiv i forhold til om vi kan beholde den særlige danske version af det etiske regelsæt, eller om vi skal implementere det fulde sæt etiske regler, som IFAC vælger at udforme det.

Generelt er det naturligvis også en spændende problemstilling om disse tiltag, kan øge tilliden til erhvervet. De store erhvervsskandaler har lagt et stort pres på tilliden til erhvervet, og kan disse tiltag sammen med den generelt strammere lovgivning betyde, at offentligheden kan have tillid til, at skandaler af den størrelse, vi har set, ikke vil ske igen.

Det ville naturligvis også være interessant at vurdere, hvordan regnskabsbrugerne modtager de nye etiske regler.

5.1 Problemformulering

Problemformuleringen, som danner grundlaget for opgaven er:

- **Hvilke forskelle skaber de foreslåede ændringer i kapitel 290 i ”Code og ethics for professional accountants”? - og hvilken betydning får disse forskelle?**

I besvarelsen af denne problemformulering er der opstillet en række underspørgsmål, som kan give et billede af projektets indhold og omfang. Disse underspørgsmål er:

- Hvad består de overordnede ændringer i?

- Hvilket indhold har høringssvarene fra dels revisionsvirksomheder og medlemmer af IFAC?
- Hvordan er disse høringssvar blevet modtaget af IESBA
- Hvilken betydning vil ændringerne have i Danmark?

Svaret på disse spørgsmål vil primært blive fundet i analyse af forskellene mellem IFACs ”Code og Ethics for Professional accountants” i den nuværende og foreslåede version og den amerikanske lovgivning på området, som er samlet i Sarbanes-Oxley. Formålet er at skabe et billede af hvordan udviklingen forløber internationalt. Der er ingen tvivl om, at disse internationale tendenser vil få stor betydning i Danmark, og derfor er det centralt at skabe et billede af forløbet på den internationale scene.

6 Afgrænsning

På trods af, at der stadig er usikkerhed omkring den fremtidige regulering i Danmark vil den danske betydning blive inddraget.

I den nye revisorlov er der i § 24 stk. 5 åbnet mulighed for, at Erhvervs- og selskabsstyrelsen kan fastsætte regler for forholdene i § 24 stk. 2, 3 og 4, som er grundlæggende i forhold til uafhængighed. Herudover er der i loven endnu en mulighed for Erhvervs- og selskabsstyrelsen for at fastsætte regler for etik. Denne bestemmelse findes i § 16 stk. 4. Der er umiddelbart ingen forklaring på, hvorfor der skal være to muligheder for at fastsætte nærmere regler indenfor dette område.

Erhvervs- og selskabsstyrelsen har udnyttet muligheden for at fastsætte yderligere bestemmelser omkring uafhængighed. Dette er sket i Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008. Denne bekendtgørelse vil blive inddraget da den har stor betydning for den danske regulering af uafhængighed, og også skaber en række forskelle mellem dansk og international lovgivning.

I den nye revisorlov er uafhængighedsreglerne fra den gamle lov ført videre. Dog er det tilføjet nye regler omkring cooling-off.

Hovedvægten vil ligge på ændringerne i kapitel 290. Fokus vil derfor ligge på review- og revisionsopgaver.

Der vil ikke blive inddraget empiriske undersøgelser i dette projekt. Formålet med sådanne empiriske undersøgelser kunne være at vurdere hvorvidt de nye regler har betydning for brugerne af regnskaberne. Reglerne eksisterer endnu kun som forslag, hvor der i forbindelse med sidste del af exposure draftene blev modtaget kommentarer frem til den 15. oktober, og derfor stadig tale om noget relativt nyt. Dette kan betyde, at det stadig er begrænset, hvad en ”normal” regnskabsbruger har af kendskab til disse nye regler. Uklarheden omkring regulering og lovgivning i Danmark betyder også, at sådanne undersøgelser kunne blive baseret på et lov- og reguleringsgrundlag, som slet ikke vil være relevant i forhold til den fremtidige lovgivning og regulering.

7 Metode

7.1 Metodevalg

I dette speciale vil metoden være kritisk juridisk metode, hvor der vil blive fortolket en retskilde.

Et centralt element i den juridiske metode er netop retskilderne. Den måde retskilderne anvendes og den betydning de har i forhold til virkeligheden har stor betydning for den juridiske argumentation.²

De primære kilder, som vil blive fortolket er angivet i nedenstående afsnit.

7.2 Primære kilder

De to exposure drafts, som beskriver de foreslåede ændringer i kapitel 290 og det foreslåede kapitel 291 fra International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), hvoraf det ene er udsendt i december 2006 og det andet er udsendt i juli 2007 udgør en væsentlig del af grundlaget i dette projekt. For at kunne beskrive udviklingen i kravene fra det nuværende regelsæt nationalt og internationalt er det essentielt at inddrage disse exposure drafts. Disse vil i projektet samlet blive omtalt som det nye regelsæt.

I forlængelse af arbejdet med at beskrive ændringerne i regelsættet vil kommentarer fra de største aktører i branchen. Herunder regulatorer samt medlemmer af "The big four". De regulatorer, som er blevet udvalgt er AICPA, som er en amerikansk regulator, og Wirtschaftsprüferkammer (WPK), som er en tysk regulator. Disse regulatorer er inddraget for at få en europæisk og amerikansk vinkel på ændringerne i kapitlet. Derudover er PriceWaterhouseCoopers (PWC), Deloitte Touche Tohmatsu (DTT) og Ernst & Young (E&Y) blevet udvalgt, som repræsentation for firmaerne. Firmaerne er alle tre globale og har afleveret omfattende kommentarer.

Høringssvarene fra de enkelte regulatorer og virksomheder vil blive inddraget i det omfang de vurderes at kunne belyse ændringen og problemstillingerne omkring det.

Der vil i de enkelte afsnit ikke blive inddraget høringssvar fra alle virksomheder og regulatorer. Dette sker for at undgå unødvendige gentagelser og afsnit uden indhold pga. manglende eller korte kommentarer til et element.

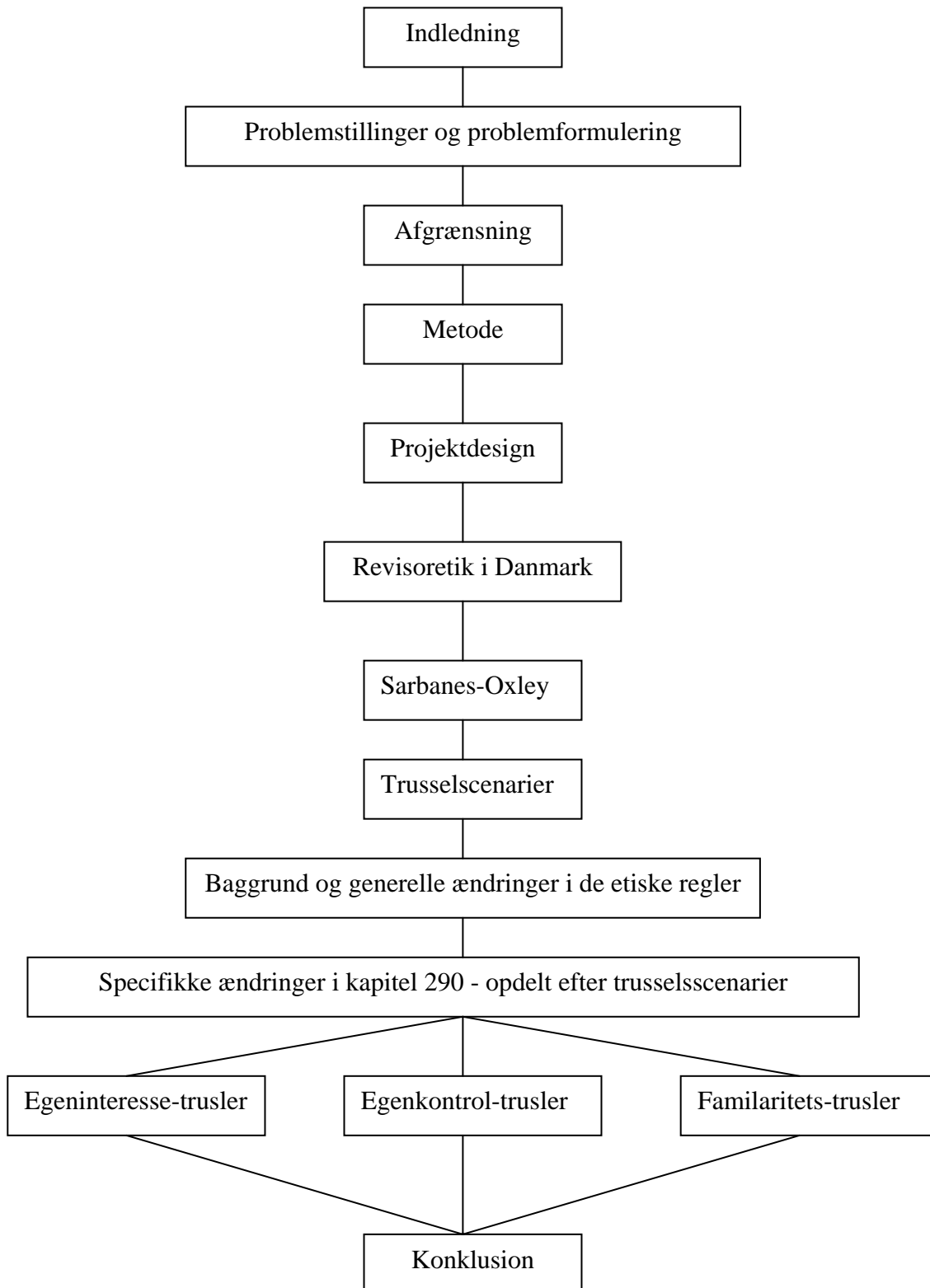
De nuværende etiske regelsæt består af det internationale sæt regler Code of Ethics for Professional Accountants, som er udgivet af IESBA under IFAC og de nationale Retningslinier for revisors

² Blume 2006 s. 9

adfærd, som er udgivet af FSR. Det nationale regelsæt er en oversættelse af IESBAs code of ethics, men er ændret for at få indarbejdet de strengere regler i dansk lovgivning. Disse regler vil i projektet ofte blive omtalt som værende det nuværende regelsæt.

EU's 8. selskabsdirektiv vil også blive inddraget. Dette direktiv er baggrunden for udarbejdelsen af et lovforslag til en ny revisorlov. Forslaget til den nye revisorlov og den nuværende revisorlov vil også blive inddraget i det begge love regulerer i forhold til de etiske rammer, som er opstillet for revisors virke i Danmark.

8 Projektdesign



9 Revisoretik i Danmark

Der er i de senere år blevet større fokus på etik. De store internationale skandaler, hvor revisionsfirmaerne har mistet noget af den tillid og troværdighed har betydet at samfundet og firmaerne arbejder meget med at få kommunikeret ud til interessenter, at der i branchen bliver lagt stor vægt på etik.³

Denne udvikling har naturligvis også fundet sted i Danmark. Den danske regulering af etik vil kort blive behandlet i dette afsnit. Dels for at skabe et grundlag for at beskrive betydningen af det nye etiske regelsæt, som er blevet fremlagt af IESBA. Den danske regulering er på nogle områder også skærpet i forhold til det internationale regelsæt, og derfor vil en gennemgang af den danske regulering være nødvendig for senere at kunne analysere forskellene mellem den danske og den kommende regulering. Afsnittet vil også indeholde en række definitioner og elementer, som er grundlæggende i den nationale og internationale regulering.

9.1 Fem globale etiske principper

I Danmark er FSRs retningslinjer for revisors etiske adfærd gældende for registrerede og statsautoriserede revisorer. Et centralt element i disse etiske regler er de fem globale etiske principper, som består af:⁴

- Integritet
- Objektivitet
- Professionel kompetence og fornøden omhu
- Fortrolighed
- Professionel adfærd

Integritet beskrives i de etiske regler på følgende måde ”Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser”⁵

Objektivitet dækker grundlæggende over at revisor ikke må være forudindtaget på en sådan måde at det kan have betydning for hans arbejde⁶

³ Bøgg & Kiertzner 2007 s. 14

⁴ FSR 2006 100.4

⁵ FSR 2006 100.4

⁶ FSR 2006 100.4

Professionel kompetence og fornøden omhu dækker dels over at revisor skal sørge for at hans kompetencer er på et sådant niveau at han kan varetage de opgaver han påtager sig og dels at følger relevante faglige og professionelle standarder.⁷

Fortrolighed betinger at revisor skal respektere alle fortrolige informationer.⁸

Professionel adfærd betyder at revisor skal overholde al lovgivning og regulering og undgå at bringe erhvervet i miskredit.⁹

9.2 Gammel revisorlov

Den gamle revisorlov brugte, i sin nuværende form, ikke udtrykket etik, men fokuserede i flere af bestemmelserne på etiske elementer¹⁰. I Lovens § 2 stk. 2 er det anført at ”...Opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtig og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader samt i overensstemmelse med god revisorskik”. Denne formulering stiller krav til revisors etik, og sætter nogle, om end meget overordnede, rammer for virksomheds arbejde med arbejdsopgaver. I Kapitel 6, som omhandler revisors uafhængighed er der kun anført en enkelt paragraf, § 11. § 11 stk. 1 (generalklausulen) foreskriver, at revisor ikke må udføre opgaver, som er omfattet af § 1 stk. 2 når det kan opstå tvivl hos en velinformeret 3. mand omkring revisors uafhængighed. Stk. 1 nr. 2 omfatter typiske revisoropgaver. § 11 stk. 2 og 3 omhandler en lang række situationer, hvor revisor altid vil vække tvivl hos en velinformeret 3. mand, og som derfor ikke må udføres.

9.3 Ny revisorlov

Erhvervsminister Bendt Bendtsen gør i fremsættelsestalen til lovforslaget klart, at formålet med den nye lov er at implementere det 8. selskabsdirektiv fra EU. Baggrunden for dette direktiv er, at man ønsker at styrke den lovpligtige revision samt at undgå regnskabskandaler og derved styrke tilliden til regnskaberne. Lovforslaget indeholder en række ændringer indenfor områderne:¹¹

- Anvendelsesområde

⁷ FSR 2006 100.4

⁸ FSR 2006 100.4

⁹ FSR 2006 100.4

¹⁰ Bøg & Kiertzner 2007 s. 36

¹¹ Fremsættelsestale – 2007-08, 2. samling – Fremsættelsestale: L 120: Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

- Efteruddannelse
- Uafhængighed (En stor del af dette er dog gennemført i dansk ret)
- Undersøgelses- og sanktionssystemer
- Bestemmelser der har fremme samarbejde mellem medlemsstaterne

9. 4 De etiske regler

Et andet meget centralt element i den danske regulering er FSRs etiske regler. Reglerne beskriver i afsnit 100.1, at revisors ansvar ikke er at tilfredsstille klientens behov, men også at optræde som repræsentant for offentligheden

Disse regler er del op i tre dele¹²

- Del A – som gælder for alle revisorer
- Del B – som gælder for praktiserende revisorer
- Del C – som gælder for ikke-praktiserende revisorer

Del A fastlægger grundlæggende principper og beskriver en begrebsramme, som danner rammen for anvendelsen af de grundlæggende principper¹³

Del B og C: Revisor skal forholde sig til konkrete situationer. Der gives beskrivelser af, hvilke situationer, der skal undgås, og hvilke sikkerhedsforanstaltninger, der eventuelt kan afhjælpe nogle af de situationer, hvor revisors uafhængighed kan være truet.¹⁴

9.5 Grønt, gult og rødt lys

Reguleringen af revisors virke kan i forbindelse med etikken sammenlignes med et trafiklys med grønt, gult og rødt lys.¹⁵

Det grønne lys indikerer, at der ikke er nogen problemer i den pågældende situation¹⁶.

¹² FSR 2006 kap. 100.2

¹³ FSR 2006 kap. 100.2

¹⁴ FSR 2006 kap 100.3

¹⁵ Bøg & Kiertzner 2007, s. 9-12

¹⁶ Bøg & Kiertzner 2007, s. 9-12

Gult lys indikerer, at der er en konkret trussel, men at denne trussel i mange tilfælde kan mindskes ved brug af sikkerhedsforanstaltninger, hvilket kan betyde at situationen ikke længere udgør en trussel mod revisors virke. De gule lys kan opdeles i to typer af trusler¹⁷:

- Trusler mod uafhængighed og objektivitet
- Trusler mod andre etiske principper

De gule lys er ofte præget af, at den enkelte trussel skal vurderes i forhold til de principper, som findes i reguleringen i de Etiske regler og Revisorloven.

Rødt lys indikerer, at der er tale om en trussel af en sådan størrelse, at denne ikke kan mindskes ved sikkerhedsforanstaltninger eller der kræves en eller flere specifikke sikkerhedsforanstaltninger. De røde lys er detailregler, som er angivet i Revisorloven og i de Etiske regler.¹⁸

9.6 Bekendtgørelse om revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed.

På baggrund af den nye revisorlovs § 24 stk. 5, som giver Erhvervs- og selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte regler for den nye revisorlovs § 24 stk. 2 og 3 og på baggrund af § 54 stk. 2, som giver erhvervs- og selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte regler omkring sanktioner i forhold til overtrædelser af bestemmelser i forskrifterne er der blevet udgivet Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 § 7 - Bekendtgørelse om godkendte revisorers og revisionsvirksomheders uafhængighed. Denne bekendtgørelse indeholder en række relevante bestemmelser omkring revisors uafhængighed og vil blive inddraget løbende, hvor reguleringen er relevant.

Bekendtgørelsen består af en række generelle bestemmelser i § 1, og i § 2 er der oplyst en række trusler mod uafhængigheden. § 3 og 4 omfatter særlige forhold. § 5 beskriver, at trusler, som kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret 3. mand, altid foreligger for virksomheder af offentlig interesse, hvis virksomheden:

- Udover de krav, som følger af god revisorskik deltager i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold opgaven vedrører eller medvirker ved udarbejdelsen af dokumentet, som ligger til grund for opgaven. Eller
- Indenfor de seneste 2 år har deltaget i rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle eller administrative ledelsesstillinger.

¹⁷ Bøg & Kiertzner 2007, s. 79

¹⁸ Bøg & Kiertzner 2007

§ 6 omfatter andre trusler mod uafhængigheden. § 7 omfatter bestemmelser omkring netværk. §§ 8 og 9 omfatter henholdsvis straffebestemmelser og oplysning om ikrafttræden.

10 Sarbanes-Oxley

Sarbanes-Oxley er den helt store retlige faktor i USA, som er opstået på baggrund af de mange store erhvervsskandaler bl.a. Enron, som havde stor betydning i USA da det var en meget stor og velrenommeret virksomhed. Sarbanes-Oxley betegnes af AICPA, som den lov, som har haft størst betydning for revisorerhvervet siden 1934¹⁹.

Lovgivningen er skabt til at have betydning for ”issuers”, som i 2003 var 15.000 offentlige virksomheder i USA, og medfører en række skærper for erhvervet samt hæver straffene for overtrædelse markant.²⁰

De enkelte bestemmelser vil blive behandlet i forbindelse med sammenligningen af IESBAs regulering, hvor der er væsentlige forskelle.

¹⁹ The Sarbanes-Oxley act by the AICPA (Power Point præsentation) 2003, slide 3

²⁰ The Sarbanes-Oxley act by the AICPA (Power Point præsentation) 2003, slide 5 og 6

11 Trusselsscenarier

For at skabe struktur i analysen af de foreslåede ændringer til de etiske regler vil ændringerne blive delt op efter hvilket trusselsscenarie, som kan kategorisere ændringen. Da truslerne har en så central i fremstillingen af analysen i projektet vil disse blive behandlet indgående. Truslerne består af:

- Egeninteresse-trusler
- Egenkontrol-trusler
- Advokerings-trusler
- Familiaritetstrusler
- Intimiderings-trusler²¹

11.1 Egeninteresse-trusler

Kan fx skyldes, at revisor eller en/flere af revisors nærmeste, har økonomiske interesser og/eller økonomiske forbindelser, som har betydning i forhold til den opgave revisor er blevet tilbudt eller arbejder med. Denne form for trussel er massivt reguleret i både de Etiske regler og i Revisorloven. Egeninteresse kan fx opstå, hvis revisor er meget afhængig af den pågældende klient eller har egentlig økonomisk interesse i klienten.²² Reguleringen findes bl.a. i stort omfang i kapitel 290 i de etiske regler og vil derfor indgående blive behandlet senere i projektet.

Revisionsfirmaerne har i mange tilfælde også interne regler for at forhindre egeninteresse. Disse regler er i mange tilfælde endnu mere vidtgående end den egentlige regulering.²³

11.2 Egenkontrol-trusler

Egenkontroltruslen forekommer, hvis revisor vurderer en opgave, hvor han har haft ansvaret i forbindelse med en tidligere vurdering som har betydning for denne opgave. Herved kan revisor komme ud for en situation, hvor han fx skal vurdere hans eget arbejde, hvilket naturligvis er problematisk da revisor kan være fristet til at se bort fra fejl, som blev begået i forbindelse med den første vurdering. Den klassiske situation, hvor egenkontrol-trusler kan være, hvor revisor har assisteret i forbindelse med bogføringen og/eller udarbejdelsen af regnskabet og derefter skal revidere dette regnskab.²⁴

²¹ FSR 2006 kap. 100.10

²² Bøg & Kiertzner 2007, s. 25 & FSR 2006 kap. 200.4

²³ Bøg & Kiertzner 2007, s. 25

²⁴ Bøg & Kiertzner 2007, s. 25 - 26

I afsnit 200.5 i de nuværende etiske regler bliver der nævnt flere eksempler på, hvad der kan skabe en egenkontrol-trussel. Bl.a. nævnes det, at hvis revisor tidligere har været involveret i design og implementering af regnskabssystemerne vil der være tale om en trussel, hvis han efterfølgende skal afgive erklæring omkring disse systemer.²⁵

11.3 Advokerings-trusler

Bøg og Kiertzner definerer en advokerings-trussel således: ”Hvis man støtter en opfattelse så langt, at objektiviteten kompromitteres, tales der om en advokerings-trussel”²⁶

Afsnit 200.6 giver et eksempel på advokerings-trusler, hvis revisor anbefaler aktier i en børsnoteret virksomhed, som er en klient hos virksomheden. Kapitlet nævner også at det kan være et problem, hvis revisor optræder som advokat på vegne af revisionsklienten.

I Danmark er det dog ikke noget stort problem da disse situationer sjældent opstår.²⁷

11.4 Familiaritets-trusler

En familiaritets-trussel betyder, at revisors vurderinger kan være påvirket af at han er for positivt indstillet overfor en persons/personers interesser i forhold til den opgave han skal udføre.²⁸

Det mest nærliggende eksempel på en sådan trussel er hvis revisor skal erklære på en opgave, som har betydning for revisors nærmeste familie. I dette tilfælde kan revisor være fristet til at tilgodese dennes familie og kan derfor give afkald på sin objektivitet.²⁹

Andre eksempler på truslen kunne være, at en tidligere partner i revisionsfirmaet er ansat hos klienten og har en sådan position at han vil kunne udøve indflydelse på erklæringsemnet for opgaven. Hvis revisor modtager gaver fra revisionsklienten, som overstiger et ubetydeligt beløb vil der også være tale om en familiaritets-trussel.³⁰

Denne trussel har betydet at flere virksomheder bl.a. har indført sikkerhedsforanstaltninger som rotationsordninger og overgangsregler, hvis en revisor ønsker ansættelse i en virksomhed som er betegnet værende af særlig offentlig interesse.³¹ Begrebet særlig offentlig interesse har stor betydning for ændringerne i de etiske regler og vil derfor blive gennemgået i forbindelse med

²⁵ FSR 2006 kap. 200.5

²⁶ Bøg & Kiertzner 2007, s. 26

²⁷ Bøg & Kiertzner 2007, s. 26

²⁸ Bøg & Kiertzner 2007, s. 26

²⁹ Bøg & Kiertzner 2007, s. 26

³⁰ FSR 2006 kap. 200.6

³¹ Bøg & Kiertzner 2007, s. 26

analysen af ændringerne i de etiske regler. Begrebet betydelig offentlig interesse vil også blive brugt om disse virksomheder.

11.5 Intimiderings-trusler

Hvis en revisor presses i en sådan grad at objektiviteten bliver forringet vil der være tale om en intimiderings-trussel.

Et eksempel på en sådan trussel kunne være, hvis et revisionsfirma er så afhængigt af en enkelt klients honorar, at klienten kan påvirke revisors vurdering da revisionsfirmaet kan frygte at miste en væsentlig klient og derved økonomiske ressourcer.³²

I de etiske regler nævnes eksempler som trusler om sagsanlæg eller pression, som medfører at revisor ikke udfører de nødvendige opgaver i forbindelse med en opgave med det formål at reducere honoraret.³³

³² Bøg & Kiertzner 2007, s. 27

³³ FSR 2006 kap. 200.7

12 Baggrund og generelle ændringer i de etiske regler

Dette afsnit vil indeholde en del af analysen af, hvilke ændringer de nye regler medfører. Analysen vil først redegøre for de internationale ændringer, og derefter hvilken betydning disse regler får nationalt.

De nuværende etiske regler trådte i kraft for erklæringer med sikkerhed fra og med den 31. december 2004. IFAC anbefalede dog at man indarbejdede den i reguleringen før dette tidspunkt. Siden dette tidspunkt har en række erhvervsskandaler betydet at troværdigheden for den finansielle revision er blevet mindsket. Dette har betydet at en række jurisdiktioner har strammet regulering og lovgivning. Da en række af disse stramninger har centreret sig omkring revisors uafhængighed i forbindelse med afgivelse af erklæringer med sikkerhed har IESBA besluttet at opdatere de etiske regler.³⁴

12.1 Sprog og udgivelser

I forbindelse med udarbejdelsen af exposure draftet har IESBA arbejdet med at gøre sproget i de etiske regler mere præcist, og man har forsøgt at undgå for mange gentagelser. IESBA har på nuværende tidspunkt ikke ønsket at inddrage de etiske regler i Clarity-projektet. Baggrunden for denne beslutning er at IESBA skal vurdere, hvilken betydning Clarity-projektet har for netop de etiske regler.³⁵

Beslutningen om ikke at inddrage de etiske regler i Clarity-projektet kan virke lidt besynderlig da man i forbindelse med udstedelse af de øvrige standarder forsøger at tilpasse disse så de kommer til at stemme overens med kravene i Clarity-projektet. Umiddelbart kan det derfor undre, at de ikke har benyttet muligheden for at få tilpasset reglerne til det nye projekt for udseende og struktur.

12.2 Opsplitning af 290 via nyt kapitel 291

De eksisterende etiske regler dækker alle former for erklæringer med sikkerhed. IESBA har vurderet, at da de fleste erklæringer med sikkerhed er enten revision eller review, og ønsker derfor at skabe et kapitel, som kun omhandler revision og review. De vurderer også at revisions- og

³⁴ IESBA december 2006 s. 4

³⁵ IESBA december 2006, s. 5

reviewopgaver begge er baseret på en konklusion, som dækker historiske finansielle data, og derfor grundlæggende kan håndteres homogent. IESBA begrundet også deres beslutning med at de mener, at det vil gøre det lettere for virksomheder, som kun beskæftiger sig med review- og revisionsopgaver og derved følger de deres linje med at gøre regelsættet lettere tilgængeligt for brugerne. Det nye kapitel 291 omfatter derfor som nævnt tidligere alle opgaver, som ikke kan klassificeres som revisions- eller reviewopgaver.³⁶

Denne nye opdeling støttes af både E&Y, DTT³⁷.

PWC frygter dog, at allokeringen af opgaver i de to kapitler kan medføre, at nogle opgaver vil blive klassificeret på en sådan måde, at der, for at overholde reguleringen, skal udføres mere arbejde end klienten egentlig har brug for. PWC påpeger også, at niveauet af sikkerhed trods alt er forskelligt i review- og revisionsopgaver, og derfor bør reguleringen af uafhængighed også være forskellig i de to typer af opgaver. De mener dog, at erklæringer med et generelt formål dog skal være omfattet af de samme krav til uafhængighed. PWC påpeger, at IESBA kunne overveje at flytte erklæringer på baggrund af en enkelt del af den finansielle rapport så de skal overholde de samme uafhængighedsbestemmelser, som det er tilfældet for andre erklæringer med sikkerhed. Derved vil man beholde den nuværende regulering for disse erklæringer.³⁸

Det tyske WPK er tilhænger af opdelingen af det nuværende kapitel 290. De efterlyser dog en klarere formulering af hvilke review-opgaver, som er omfattet af det nye kapitel 290.

12.3 Erklæringer med begrænset anvendelse

Den tidligere sektion omkring erklæringer med begrænset anvendelse beskriver, hvordan det faktum, at erklæringen afgives til en afgrænset brugergruppe betyder, at virksomheden i højere grad har mulighed for at kommunikere med denne gruppe i forhold til sikkerhedsforanstaltninger. Dette vil i sig selv gøre sikkerhedsforanstaltningerne mere effektive. Dette er i hvert fald det indtryk brugerne vil have. Derfor er det vigtigt at virksomheden vurderer specielt familiaritets-trusler, og hvis revisionsvirksomheden har økonomisk interesse i virksomheden vil ingen sikkerhedsforanstaltninger kunne minimere denne trussel til et acceptabelt niveau. Det vil i mange

³⁶ IESBA juli 2007, s. 5-6

³⁷ DTT 1 & E&Y 1

³⁸ PWC 1

tilfælde være tilstrækkeligt at lave begrænsede vurderinger af trusler, som kan relateres til netværksfirmaer.³⁹

Efter at have vurderet denne tidligere formulering har IESBA vurderet, at der var et behov for at få specificeret hvornår reglerne omkring erklæringer med begrænset anvendelse finder anvendelse. De mener derfor ikke, at de ovenstående regler kan bruges på opgaver som omfatter:

- Revision af et almindeligt regnskab
- Revision af historisk finansiell information, som er et krav i lov eller regulering
- Revision af et komplet sæt finansielle elementer, som er udarbejdet i overensstemmelse med en finansiell regnskabsmæssig begrebsramme, som er lavet med et generelt formål, men som ikke skal illustrere en fair opgørelse.

IESBA fremfører, at revisionsvirksomheden og brugerne af erklæringen i et vist omfang kan beslutte hvilke uafhængighedskrav, der skal være opfyldt. Kapitel 290 indeholder dog en række minimumskrav, som vil blive behandlet senere.⁴⁰

DTT støtter den tilgang IESBA har til erklæringer med begrænset anvendelse. De ønsker dog at IESBA udtrykte deres holdning hvordan interne kontroller skal behandles i forhold til disse erklæringer.⁴¹

E&Y støtter forslaget, men ønsker specifikke eksempler da dette vil kunne lette forståelsen omkring hvor de nye regler kan anvendes. De mener også, at det er uklart om man kan anvende de modificerede regler i situationer, hvor der er tale om et fuldt regnskab med begrænset anvendelse. De påpeger, at det er udtrykt tilstrækkeligt klart, at reglerne ikke kan anvendes på et regnskab med et generelt formål, men i forbindelse med regnskaber, som har begrænset anvendelse står det uklart, hvorvidt reglerne kan anvendes.⁴²

PWC beskriver hvordan der kan opstå problemer i forbindelse med de definitioner der anvendes i ISA-standarderne og dem, der anvendes i Exposure draftet. De påpeger at begrebet "general purpose financial statements" i ISA 700 ikke siger noget om hvem modtagerne af erklæringen er og

³⁹ IESBA december 2006, s. 6-7

⁴⁰ IESBA december 2006, s. 6-7

⁴¹ DTT 1

⁴² E&Y 1

hvordan erklæringen skal distribueres. Det bliver der imidlertid lagt vægt på i exposure draftet og derfor mener PWC, at det kan være problematisk. ISA-definitionen opfylder kriterierne til at komme ind under de modificerede regler. PWC fremfører, at hvis IESBA ønsker at beholde begrebet i formuleringen af reglerne bør man i stedet anvende sørge for at de to definitioner stemmer overens. Nogle lande opererer med specielle regnskaber som udelukkende skal bruges til en enkelt regulerende myndighed. Det kunne fx være i forbindelse fusioner, spaltninger og likvidationer. PWC ønsker, at disse regnskaber skal indgå under de modificerede regler for erklæringer med begrænset anvendelse.⁴³

WPK er af den mening, at da det er kendetegnende for erklæringer med begrænset anvendelse, at rapportens modtagere, rapportens indhold og kravene til uafhængighed aftales indbyrdes mellem modtagere og revisor. Derfor er det ikke nødvendigt med yderligere regler på dette område. Dette kræver dog, at alt hvad der kan true revisors uafhængighed bliver nævnt i rapporten så de implicerede parter kan tage stilling til elementerne i rapporten.⁴⁴

Ændringer i definitioner i forhold til de nuværende etiske regler

IESBA har også besluttet at gennemføre en række ændringer i forhold til flere af definitionerne i de etiske regler. Bl.a. foreslår de, at definitionerne på "Financial statements" og "Historical financial information" bliver ændret så de stemmer overens med dem som IAASB anvender.⁴⁵

12.4 Engagement teams

IESBA foreslår en ændring af engagement teams. Den nuværende formulering lyder:

"All personnel performing an engagement, including any experts contracted by the firm in connection with that engagement."⁴⁶

og den ønsker IESBA erstattet med:

"All partners and staff performing the engagement and any individuals contracted by

⁴³ PWC 1

⁴⁴ WPK 1

⁴⁵ IESBA December 2006, s. 8

⁴⁶ IESBA december 2006, s. 7

the firm who provide services on the engagement that might otherwise be provided by a partner or staff of the firm.”⁴⁷

IESBA er klar over, at den gamle formulering kunne have konsekvenser, som ikke er en del af hensigten. Dette skyldes, at den gamle formulering er meget bred. I forbindelse med en revision er der ofte en lang række personer inde og bidrage med informationer og viden, og man ønsker at definere en mindre gruppe som tilhørende revisionsteamet.⁴⁸

IESBA ønsker dog, at definitionen skal omfatte alle, som deltager i revisionsopgaven. Revisionsvirksomhederne inddrager ofte specialister, som kan være både interne og eksterne. Nogle virksomheder anvender også eksternt personale i perioder med spidsbelastninger. IESBA argumenterer for, at disse personer også skal inddrages i definitionen af revisionsteams da de varetager opgaver, der i stedet skulle udføres af revisionsvirksomhedens partnere og øvrige personale, og derfor også bør være underlagt de regler, som gælder for den øvrige del af revisionsteamet.⁴⁹

DTT er enige i, at det er nødvendigt at ændre den nuværende definition af revisions teams. De mener dog ikke, at IESBAs forslag indskrænker definitionen tilstrækkeligt. DTT anerkender, at alle der arbejder med en revisionsopgave skal underlægges de samme regler for uafhængighed. På trods af dette mener de dog ikke, at det er hensigtsmæssigt at inddrage de eksterne deltagere i definitionen. De mener det vil være alt for omfattende, hvis revisionsvirksomhederne skulle påse, at alle deltagere i en revisionsopgave opfylder de uafhængighedsregler, som er opstillet i de etiske regler. De frygter, at hvis man ikke i teksten til definitionen tydeligt gør klart, at eksterne eksperter ikke indgår i uafhængighedsbestemmelserne i forbindelse med deres deltagelse i revisionsteamet kan det betyde at nogle virksomheder vil fravælge brugen af eksperter, hvilket vil resultere i at arbejdet, som udføres i forbindelse med en opgave vil være af ringere kvalitet. DTT ligger også vægt på, at IESBA nøje bør overveje hvordan de vælger at udforme definitionen da denne kan få indflydelse på øvrige standarder fra IFAC.⁵⁰

⁴⁷ IESBA december 2006, s. 8

⁴⁸ IESBA december 2006, s. 7-8

⁴⁹ IESBA december 2006, s. 8

⁵⁰ DTT 1

E&Y støtter den nye definition. De er enige i at den nuværende er for bred og finder den nye passende. De henviser bl.a. til at brugen af eksperter allerede er dækket af ISA 620. E&Y påpeger dog nogle elementer de ikke finder hensigtsmæssige. De efterlyser bl.a. en indikation om hvorvidt, der når der henvises til firmaer også tænkes på netværksfirmaer. De påpeger at afsnit 290.2 henviser til, at de steder hvor firma nævnes vil der også være tale om netværksfirmaer med mindre andet er nævnt. I definitionsafsnittet fremgår det imidlertid ikke tydeligt at netværksfirmaer også indgår under begrebet firma og derfor kan det være misvisende. Endelig ønsker E&Y også en definition på ”Staff” da det ikke fremgår om IT- og administrationspersonale også er omfattet.⁵¹

PWC skriver, at de opfatter definitionen på en sådan måde at medlemmerne af revisionsteamet skal omfatte alle, som arbejder med opgaven og som er underlagt kontrol af en eller flere medlemmer af teamet. Den omfatter også midlertidigt personale og personer med specialviden. Revisionsvirksomheden kan i mange tilfælde få hjælp af andre virksomheder i forbindelse med arbejdet med opgaven. Sådanne virksomheder kunne være virksomheder, som tilbyder juridisk assistance eller fx værdiansættelser. PWC frygter, at definitionen kan tolkes på en sådan måde at den sidstnævnte gruppe også vil være en del af revisionsteamet, hvilket de ikke mener, vil være hensigtsmæssigt. De frygter, at revisionsvirksomhederne vil inddrage et individ eller en virksomhed så snart den service de udfører kunne udføres af en partner eller ansat, som er ansat internt i revisionsvirksomheden. Dette mener PWC vil kræve unødvendige ressourcer. De mener i stedet at AICPA's definition med fordel kan anvendes. AICPA anvender følgende definition:⁵²

"attest engagement team" (in part) as "all employees and contractors retained by the firm who participate in the attest engagement...The attest engagement team excludes specialists as discussed in Statement on Auditing Standard No. 73, *Using the Work of a Specialist* ..."⁵³

PWC mener at IESBA på samme måde burde ekskludere sådanne eksperter fra definitionen.⁵⁴

AICPA er enige i, at definitionen bør ændres på en sådan måde, at alle eksperter og andre eksternt personale inddrages. De mener dog ikke, at den foreslåede definition er præcis. De frygter på

⁵¹ E&Y 1

⁵² PWC

⁵³ PWC

⁵⁴ PWC

samme måde som PWC at revisionsfirmaer vil inddrage eksterne eksperter, som fx værdiansættelses- eller skatteeksperter udelukkende fordi de har andet personale i virksomheden, som ville være i stand til at udføre disse arbejdsopgaver. AICPA foreslår også anvendelse af en af deres definitioner. De henviser dog til en anden end PWC.⁵⁵ Deres forslag lyder:

The engagement team includes all employees and contractors retained by the firm who participate in the engagement, irrespective of their functional classification (for example, audit, tax, or management consulting services). The engagement team excludes external experts contracted by the auditor, as discussed in ISA 620, Using the Work of an Expert, and individuals who perform only routine clerical functions, such as word processing and photocopying.

Forslaget er hentet fra AICPA's Code of professional conduct.⁵⁶

WPK mener også, at IESBA er på vej i den rigtige retning, men har også et alternativt forslag til definitionen.⁵⁷ Deres forslag lyder:

”All partners and staff of the firm and any individuals contracted by the firm that perform the assurance engagement.”⁵⁸

12.5 Key Audit Partner

Derudover foreslår IESBA at der skal indføres et nyt begreb i reglerne. Dette er ”key audit partner”. IESBA definerer det således:

“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.”⁵⁹

⁵⁵ AICPA 1

⁵⁶ AICPA 1

⁵⁷ Wirtschaftsprüferkammer 1

⁵⁸ WPK 1

Dette udtryk anvendes i en række sammenhænge bl.a. i forbindelse med medarbejderforhold, partner rotation og kompensation. Udtrykket indebærer, at man ikke kun fokuserer på partnere, men også andre nøglemedarbejdere, som har betydning i forhold til anliggender, hvor revisionsvirksomheden udtrykker en mening.

12.6 Generelle kommentarer til det store exposure draft

DTT, E&Y er enige med IESBA i, at det er nødvendigt at styrke reguleringen af uafhængigheden da de mener, at branchen har brug for at vise, at 3. mand stadig kan have tillid revisor. Desuden støtter de den grundlæggende ide med at bruge principbaseret regulering i de etiske regler frem for detailregulering som bl.a. kendes fra den amerikanske Sarbanes-Oxley regulering. I forlængelse af denne støtte til det nuværende system kritiserer revisionsfirmaerne, at flere elementer i exposure draftet indeholder detailregulering i langt højere grad end det er tilfældet i de nuværende etiske regler. DTT påpeger, at det er fornuftigt at anvende eksempler da dette kan lette forståelsen hos 3. mand, men mener samtidig at IESBA går længere end nødvendigt med disse eksempler.⁶⁰

To af medlemmerne af IFAC, tyske WPK og amerikanske AICPA er også enige at det er en god ide at udarbejde et nyt sæt etiske regler. De ligger dog vægt på forskellige ting i forhold til nogle af de ting de mener, er et problem.⁶¹

WPK påpeger ligesom ovennævnte firmaer, at IESBA bevæger sig væk fra den principbaserede regulering, som er kendetegnende for det nuværende regelsæt, mod en mere detailbaseret regulering. De er af den opfattelse at for meget detailregulering kan betyde at brugerne af de etiske regler kan få den opfattelse, at hvis en given situation ikke er nævnt i reglerne vil man kunne forudsætte at der ikke er noget ulovligt eller problematisk i en situation hvor der kunne være en trussel mod uafhængigheden. De er af den opfattelse at den principbaserede tilgang til reguleringen tvinger revisionsvirksomheden til at tage hensyn til om der en reel trussel mod uafhængigheden og om man derfor bør iværksætte sikkerhedsforanstaltninger eller undlade at acceptere opgaven.⁶²

⁵⁹ IESBA december 2006, Defintionsafsnit

⁶⁰ DTT 1 & E&Y 1

⁶¹ WPK 1 & AICPA 1

⁶² WPK 1

AICPA er enige i mange af forslaget elementer, men frygter samtidig at flere elementerne vil betyde, at ulemperne vil overstige de fordele som opnås. De fokuserer på de etiske reglers indhold i forhold til det amerikanske regelsæt Sarbanes-Oxley. De mener, at da det nye regelsæt ligger op til skærpede krav for virksomheder af betydelig offentlig interesse, som ikke er børsnoterede. Tidligere var det kun de børsnoterede virksomheder, som skulle leve op til de skærpede krav. De påpeger, at skaberne af Sarbanes-Oxley overvejede, hvorvidt man skulle skærpe reguleringen for andre end de børsnoterede selskaber, men her nåede man frem til, at der var så store forskelle i uafhængighedstruslerne for henholdsvis børsnoterede og ikke børsnoterede selskaber, at disse ikke blev inkluderet i de skærpede regler i Sarbanes-Oxley. AICPA ligger op til en regulering, som åbner mulighed for at medlemmerne sammen med lovgivere og regelsætte kan differentiere mellem børsnoterede og ikke børsnoterede virksomheder, som betragtes som værende af betydelig offentlig interesse. De mener også, at denne form for regulering stemmer bedre overens med det 8. selskabsdirektiv fra EU, hvor der netop åbnes mulighed for at medlemmerne kan differentiere mellem børsnoterede virksomheder og andre virksomheder, som kan være af betydelig offentlig interesse.⁶³

⁶³AICPA 1

13 Specifikke ændringer i kapitel 290 – opdelt efter trusselsscenarie

De specifikke ændringer i kapitel 290 vil i dette afsnit blive beskrevet. Strukturen vil som tidligere nævnt være bygget op omkring de overordnede trusselsscenarier, som er blevet behandlet tidligere i projektet. Opdelingen er vanskelig, da mange af sektionerne indeholder elementer fra flere trusselsscenarier.

13.1 Ændringer udenfor opdelingen efter trusselsscenarie

Enkelte sektioner er derfor også holdt udenfor strukturen omkring trusselsscenarierne, da de passer dårligt ind under et enkelt af trusselsscenarierne. Disse kapitler omhandler netværksfirmaer, virksomheder af betydelig offentlig interesse og situationer, hvor revisionsvirksomheder overtager ledelsesfunktioner.

De kapitler, som har tilknytning til flere trusselsscenarier, og som indgår i strukturen, vil blive tilknyttet det trusselsscenarie, som vejer tungest.

Der er ikke henført ændringer til advokerings-trusler og intimiderings-trusler. Flere af ændringerne kan tilknyttes disse trusselsscenarier, men de øvrige trusler vejer tungere i vurderingen af uafhængigheden.

Intimiderings-trusler og advokerings-trusler indgår derfor ikke i strukturen.

13.1.1 Netværksfirmaer

Afsnittet omkring netværksfirmaer vil ikke blive ført ind under et trusselsscenarie, da denne sektion har til formål at definere, hvad et netværksfirma er, og hvad der stilles af krav til disse firmaer. Netværksfirmaer bliver inddraget løbende i mange dele af reguleringen og i forhold til så mange trusselsscenarier, at den ikke vil blive tvunget ind under en kategori. En sådan opdeling ville heller ikke give mening da netværksfirmaer er et gennemgående begreb, som ligger en dimension over trusselsscenarierne.

IESBA har opdateret de etiske regler med et afsnit om netværksfirmaer, og hvilken betydning disse netværk har i forhold til krav omkring uafhængighed.

Disse retningslinjer blev udsendt i juni 2006, men vil blive behandlet i denne sammenhæng, selvom de reelt ikke hører til de nye ændringsforslag.⁶⁴

⁶⁴ IESBA december 2006 s. 8.

Den danske oversættelse af disse regler træder i kraft for erklæringer, som afgives 31. december 2008 eller senere.⁶⁵

Da afsnittet er nyt, udgør det naturligvis i sig selv en ændring. Netværksfirmaerne er tidligere blevet nævnt i de etiske regler, men der er ingen tvivl om, at der er tale om skærper i forhold til revisionsvirksomheder, som er bundet sammen i et netværk. Da afsnittet er nyt vil det også blive behandlet mere indgående end de øvrige.

Netværksvirksomhederne bliver behandlet sideløbende med de etiske regler med den øvrige regulering da en lang række virksomheder vil kunne betragtes netværksvirksomheder. Det fremgår således af afsnit 290.100 i (IFAC 2005), at der for revisionsvirksomheden, revisionsteamet og netværksvirksomheder er tale om lignende trusler, som kræver forskellige overvejelser i forhold til at vurdere, om trusler mod uafhængigheden er på et acceptabelt niveau, og hvis dette ikke er tilfældet, hvad der så skal til for at opnå et acceptabelt niveau. Fx i form af sikkerhedsforanstaltninger.

I afsnit 290.113 fremgår det også, at hvis en virksomhed eller netværksvirksomhed har en direkte økonomisk interesse i en revisionsklient vil selvinteresse-truslen være så stor, at den ikke vil kunne nedbringes til et acceptabelt niveau ved brug af sikkerhedsforanstaltninger, og den eneste måde, man vil kunne fjerne denne trussel, er ved at afstå den økonomiske interesse.

I det nye afsnit om netværksfirmaer fremhæves det i afsnit 290.10 i exposure draftet, at et netværksfirma skal være uafhængigt af netværksvirksomhedernes klienter.

Et centralt afsnit i forhold til den nye regulering af netværksvirksomheder er afsnit 290.2. Her skriver IESBA, at netværksfirmaer i forbindelse med hele kapitel 290 skal inddrages hver gang, man anvender udtrykket virksomhed, med mindre andet er udtrykkeligt nævnt i det enkelte afsnit.

Ovenstående betyder i praksis, at langt størstedelen af reguleringen, som gælder for det enkelte revisionsvirksomheder, også gælder for alle revisionsvirksomhedens netværksvirksomheder. Dette er en markant skærpelse i forhold til det nuværende regelsæt og vil få meget stor betydning for virksomhedernes virke. Da der indenfor revisionsbranchen er meget store netværk, vil en sådan bestemmelse medføre, at man i mange tilfælde må undlade at acceptere en klient, hvis en

⁶⁵ Beretning fra FSRs etikudvalg 2007/2008

netværksevirkosomhed til revisionsvirkosomheden udfører arbejde for klienten, som skaber en konflikt med baggrund i de etiske regler eller anden regulering.

IESBAs definition af et netværksfirma er ændret fra

“An entity under common control, ownership or management with the firm or any entity that a reasonable and informed third party having knowledge of all relevant information would reasonably conclude as being part of the firm nationally or internationally.”⁶⁶

Til at være splittet op i to definitioner. Et for netværket og et for netværksfirmaet. Netværket defineres som:

“A larger structure:

- (a) That is aimed at co-operation; and
- (b) That is clearly aimed at profit or cost sharing or shares common ownership, control or management, common quality control policies and procedures, common business strategy, the use of a common brand-name, or a significant part of professional resources.”⁶⁷

Og netværksfirmaet

“A firm or entity that belongs to a network.”⁶⁸

Definitionen af netværket består af to dele. (a) beskriver, at der skal være tale samarbejde. (b) er todelt og adskilles af det, i denne sammenhæng, meget centrale or. Den første går på velkendte begreber, som bruges til at karakterisere netværker, hvoraf common brand name er centralt da valget af et fælles navn er en tydelig form for kommunikation til omverdenen om, at der er tale om virksomheder, som har et eller andet form for samarbejde. Andel del er mere abstrakt og vil kræve en vurdering i forhold til de enkelte virksomheder og de konkrete situationer. Det skyldes, at det

⁶⁶ IFAC 2005, Definitionsafsnit

⁶⁷ IESBA 2006, Definitionsafsnit

⁶⁸ IESBA 2006, Definitionsafsnit

naturligvis er en vurderingssag, hvornår der er tale om, at man deler en stor del af de professionelle ressourcer.

Den nye definition indeholder en skærpelse i forhold til den gamle. Den gamle er bygget op omkring, at en 3. mand med de relevante informationer ville karakterisere en given virksomhed som værende en del af et netværk. Den nye definition inddrager samarbejde, hvilket er en selvfølge, mens den store forskel ligger i (b), hvor den førnævnte todeling medfører, at langt flere virksomheder vil blive inddraget under kategorien netværksvirksomheder. I den gamle definition er der lagt stor vægt på en velinformeret 3. mands vurdering, som er abstrakt og kan tage udgangspunkt i en lang række faktorer. Der er i det nye regelsæt inddraget det nye element, som er det ligeledes abstrakte begreb deling af professionelle ressourcer som sammen med begrebet samarbejde vil kunne defineres som et netværk. Dette betyder, at virksomheder, som ikke bliver fanget af de specifikke karakteristika i (a) i mange tilfælde vil blive samlet op ad den generelle formulering i (b). Mange virksomheder, som i dag ikke bliver betragtet som netværksvirksomheder kan meget vel blive omfattet på baggrund af de foreslåede regler. Dette gælder i Danmark fx en række mindre virksomheder, som er en del af et fælles navn, men som ikke nødvendigvis indebærer det store samarbejde på tværs af virksomhederne, men som bare i kraft af navnet og den begrænsede form for samarbejde kan blive omfattet.

Det er tydeligt, at man har arbejdet med at præcisere, hvad der karakteriserer et netværksfirma. Dette er betegnelser som fx samarbejde, profit- og omkostningsdeling. De nye definitioner udvider, hvad man kan betegne som en netværksfirma, og derfor vil dette nye afsnit få stor betydning for disse virksomheders fremtidige virke. Den gamle definition, hvor man lægger vægt på en velinformeret 3. mands mening er stadig i spil. Dette klargøres i afsnit 290.12.

Afsnit 290.11 opsummerer, at der ikke altid er tale om en netværksvirksomhed, hvis der er tale om samarbejde. Hvis der kun er tale om et samarbejde, hvor revisionsvirksomhederne henviser arbejde til hinanden, vil det ikke blive betegnet som et netværk, men så snart, det bliver mere formaliseret, vil de skærpede regler træde i kraft. Dette indikerer, at der skal være tale om et reelt samarbejde. Og punkt (a) i definitionsafsnittet vil ikke betyde, at alle virksomheder, som bare har en eller anden form for kontakt med i hinanden med det samme vil blive betragtet som netværksvirksomheder.

IESBA gør det også klart, at et firma bør overveje, hvordan det agerer i forhold til dets omverden. Selvom det reelt ikke er medlem af et netværk, kan det fx i forbindelse med brug af informationsmateriale eller brevpapir skabe indtrykket af at være medlem af et netværk, og i sådanne tilfælde vil det være omfattet af netværksreglerne jf. afsnit 290.18.

Sarbanes-Oxley er i høj grad også netværksbaseret. Dette fremgår bl.a. af paragraf 2 nr. 11, som indeholder definitionen af ”public accounting firm”. Heri fremgår det, at et sådant firma betyder:

” (A) a proprietorship, partnership, incorporated association, corporation, limited liability company, limited liability partnership, or other legal entity that is engaged in the practice of public accounting or preparing or issuing audit reports; and (B) to the extent so designated by the rules of the Board any associated person of any entity described in subparagraph (A)”

Af denne definition fremgår det, at man i Sarbanes-Oxley også har ønsket at inddrage netværksvirksomheder og ikke kun enkeltvirksomheder. At et begreb som partnerskaber er inddraget i definitionen klargør tydeligt, at Sarbanes-Oxley på linje med de etiske regler ønsker at inddrage de situationer, hvor virksomheder indgår i et samarbejde. Partnerskaber kan i sagens natur være bygget op i lang række forskellige strukturerer, og det betyder også, at en lang række netværk vil blive omfattet på baggrund af denne del af definitionen.

Den nye ”Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed” ligger også op til en skærpet regulering af netværksvirksomheder. § 7 stk. 1 beskriver, at situationerne i §§ 2-4 og § 6 også omfatter personer i revisionsvirksomhedens netværk, der kan udøve indflydelse på udførelsen af opgaven. Derudover er der tale om meget skarp regulering af virksomheder af interesse for offentligheden, som er betegnelsen i bekendtgørelsen, og som kan sidestilles med betegnelsen virksomheder af betydelig offentlig interesse, som anvendes i de etiske regler. I § 7 stk. 2 beskrives det, at i forbindelse med § 5 situationer, som omhandler virksomheder af interesse for offentligheden er personer i revisionsvirksomhedens netværk omfattet uanset om de kan udøve indflydelse på opgaven eller ej.

Den skærpede regulering i forhold til netværksvirksomheder betyder, at revisionsvirksomhederne skal være meget opmærksomme på firmaer, som vil blive betragtet som et netværksfirma i forhold

til den nye regulering. I realiteten kan en revisionsvirksomhed i Danmark være tvunget til ikke at acceptere en revisionsopgave i Danmark, fordi et netværksfirma i Sydamerika har udført en review-opgave for klienten derovre. Dette vil også stille store krav til virksomhedernes databaser. Det vil være nødvendigt at skabe omfattende databaser, som kan håndtere de oplysninger, som er nødvendige for at vurdere, om en netværksvirksomhed har udført opgaver for klienten eller associerede virksomheder eller datterselskaber, som kan betyde, at der skal tages sikkerhedsforanstaltninger i brug eller i værste fald, at man må takke nej til den pågældende opgave.

Det er også tydeligt at man fra europæisk og dansk side har strammet meget op på netværksreglerne. Bl.a. i forhold til bestemmelsen i § 7, som foreskriver, at der i forbindelse opgaverne i § 5 i ”Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed” altid vil være trusler mod uafhængigheden i forbindelse med virksomheder af interesse for offentligheden selvom den person eller virksomhed, som er netværksforbundet med den reviderende virksomhed reelt ikke kan yde indflydelse på opgaven. Det er meget skrappe regler, som betyder, at virksomheder kan blive tvunget til afstå fra eller ikke at acceptere en opgave, hvis der er udført, hvad der ofte kan betegnes som ubetydelige opgaver af en netværksforbundet virksomhed.

13.1.2 Virksomheder af betydelig offentlig interesse

Virksomheder af betydelig offentlig interesse vil heller ikke blive ført under et trusselsscenario, da det på linje med begrebet netværksfirmaer er et gennemgående begreb, som ligger et niveau over den øvrige detailregulering. Dette betyder også, at der i en lang række af sektionerne i kapitel 290 henvises til begrebet da der er skærpede regler for virksomheder, som kan betegnes som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse.

En af de store ændringer i forbindelse med det nye exposure draft er, at IESBA ønsker at inddrage flere virksomheder som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse.

Det nuværende afsnit 290.28 præsenterer reguleringen for virksomheder af betydelig offentlig interesse således:

“Certain entities may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status they have a wide range of stakeholders.

Examples of such entities may include listed companies, credit institutions, insurance companies, and pension funds . . . Consideration should be given to the application of the framework in relation to the financial statement audit of listed entities to other financial statement audit clients that may be of significant public interest.”

IESBA lægger op til en mere specifik regulering af hvilke virksomheder, der vil være en af disse virksomheder. Det nye afsnit, som beskriver disse virksomheder, er 290.22, og det lyder således:

“Evaluating the significance of threats to independence and the safeguards necessary to eliminate them or reduce them to an acceptable level takes into account the extent of public interest in the entity. Entities of significant public interest are listed entities and certain other entities that, because of their business, size or number of employees, have a large number and wide range of stakeholders. The extent of the public interest in these entities is significant.”

Definitionerne ligger forholdsvist tæt på hinanden. En af ændringerne består i, at man i det foreslåede regelsæt inddrager det skærpede fokus virksomhederne skal have på sikkerhedsforanstaltninger i forbindelse med virksomheder af betydelig offentlig interesse. Generelt har virksomheder af betydelig offentlig interesse fået så central betydning i det nye regelsæt, at definitionen kan betragtes som værende principiel, hvilket naturligvis betyder, at virksomhederne skal være meget opmærksomme på definitionens indhold. Mængden af høringssvar tilkendegiver også, at revisionsvirksomhederne er klar over at dette vil få væsentlig indflydelse på deres arbejde de kommende år.

IESBA har i forbindelse med udarbejdelsen af reguleringen kigget på andre regulatorer, som arbejder med definitioner af virksomheder af betydelig offentlig interesse og har fundet en række homogene træk. Mange af disse regulatorer har inddraget de børsnoterede virksomheder samt andre virksomheder via en størrelsestest af forskellig karakter. Derudover er der i mange lande lovgivning og regulering, som indeholder bestemmelser, hvori det er beskrevet, hvilke virksomheder, som hører under virksomheder af betydelig offentlig interesse. På baggrund af alle disse differentierede

bud på hvad, der skal indgå i kategorien, har IESBA ikke ønsket at komme med en entydig definition, som skal gælde globalt.⁶⁹

Afsnit 290.23, i det foreslåede regelsæt viser, at IESBA i stedet har lagt op til, at de steder, hvor der er regulering og lovgivning på området, skal disse danne grundlaget for vurderingen. I de tilfælde, hvor der ikke findes lovgivning og regulering, er det op til de enkelte medlemmer af IFAC at bestemme, hvordan vurderingen skal foretages.

De børsnoterede selskaber bliver dog fremhævet af IESBA. Disse vil, i kraft af deres natur, altid skulle kategoriseres som værende af betydelig offentlig interesse. Dette betyder også, at disse altid vil være genstand for de skrappe krav i forhold til uafhængighed.⁷⁰

I forhold til øvrige virksomheder (udover de børsnoterede) har medlemmerne en vis grad af frihed til at sætte regler op for klassificeringen. IESBA påpeger dog nogle typer af virksomheder, som de mener, altid bør betragtes som virksomheder af betydelig offentlig interesse. Dette er fx finansielle institutioner, som er underlagt regulering. IESBA åbner dog mulighed for, at sådanne finansielle institutioner kan falde udenfor kategorien, hvis der ikke er tilstrækkelig offentlig interesse omkring virksomheden. Dette kan være tilfældet, hvis antallet af og omfanget af interessenter er forholdsvist lille. Modsat kan fleksibiliteten også betyde, at nogle virksomheder skal inddrages, da de har et stort antal interessenter. Dette kan være tilfældet for virksomheder som pensionsfonde, statskontrollerede virksomheder og også virksomheder, hvis formål ikke er at skabe overskud. IESBA lægger op til, at den generelle vurdering af, hvad der kan betegnes som virksomheder af betydelig offentlig interesse, skal vurderes på baggrund af oplysninger og omstændighederne omkring virksomheden. IESBA anbefaler, at medlemmerne, når de skal vurdere hvilke virksomheder, som skal inddrages som værende af betydelig offentlig interesse, lægger sig tæt op ad regulatorer og lovgivere.⁷¹

De nye regler lægger op til, at revisionsfirmaerne i højere grad skal vurdere den enkelte klient i forhold til at bestemme, om der er tale om en virksomhed af betydelig offentlig interesse. Nogle virksomheder skal på baggrund af deres interessenter kategoriseres som virksomheder af betydelig offentlig interesse. Virksomhederne har dog også mulighed for at fravælge de strenge

⁶⁹ IESBA December 2006, s. 9

⁷⁰ ESBA december 2006, s. 9

⁷¹ ESBA december 2006, s. 9-10

uafhængighedsregler, i enkelte situationer. Dette kan ske i forbindelse med visse virksomheders associerede- og datterselskaber, som ikke har en typisk struktur, og hvor det vil være ”overkill” at anvende de strenge uafhængighedsregler på alle disse associerede- og dattervirksomheder.⁷²

Der er i dette afsnit inddraget en stor mængde høringssvar, da emnet vedrører en af de helt store ændringer i det nye regelsæt. Høringssvarene giver et indtryk af revisionsvirksomhedernes og medlemmernes opfattelse af IESBAs beslutning om at skærpe reguleringen ved at inddrage langt flere virksomheder, som skal anvende den skærpede regulering. Revisionsvirksomhederne og medlemmerne har brugt mange ressourcer på at kommentere dette område, som tydeligvis har stor betydning for dem.

DTT mener, at det teoretisk er en god ide at udvide de skærpede uafhængighedsregler til alle virksomheder af betydelig offentlig interesse, hvis følgende to forudsætninger er opfyldt.

1. Virksomheden skal være reel betydelig offentlig interesse, bl.a. på baggrund af antallet og omfanget af dens interesser
2. Hvis de strengere regler reelt er passende for den pågældende virksomhed

DTT fremhæver dog, at hvis ovenstående skal være et udtryk for deres vurdering, skal der være enighed om hvilke virksomheder, der kan betegnes som virksomheder af betydelig offentlig interesse.

I forlængelse af dette kritiserer DTT IESBAs beslutning om ikke at komme med en entydig definition, men i stedet at lade medlemmerne forme deres egne definitioner. Dette vil give en række problemer. I nogle lande er der som nævnt regulering og lovgivning, som kan skabe klarhed over hvilken definition, der skal anvendes. I de øvrige lande skal medlemmerne selv udarbejde en definition til brug indenfor deres jurisdiktioner. Dette, mener DTT, er problematisk, da det kan give problemer i forbindelse med internationale virksomheder. Det vil give en uensartethed i behandlingen af disse virksomheder, som er helt urimelig, når der er tale om stramninger af denne størrelsesorden.

DTT anbefaler, at IESBA udarbejder mere omfangsrige og detaljerede retningslinjer for, hvordan en række faktorer skal tages i betragtning i forhold til vurderingen af, hvorvidt en virksomhed er af betydelig offentlig interesse eller ej. Disse faktorer omfatter:

- Hvilke interesser virksomheden har:

⁷² IESBA december 2006, s. 10

- Virksomhedens størrelse (målt i enheder som: Aktivernes størrelse, samlede indtægter, selskabskapitalens markedsværdi og/eller antallet af interessenter)
- Vægten, som interessenterne tillægger revisors erklæring
- Den potentielle konsekvens af en fejlagtig erklæring, som en konsekvens af revisors manglende uafhængighed⁷³

En sådan tilgang mener DTT vil være fordelagtig, da den i stedet for at opsummere, hvad der kunne betragtes som virksomheder af betydelig offentlig interesse, præsenterer en række karakteristika, som kan hjælpe brugerne af de etiske regler til at kunne definere, hvad der menes med virksomheder af betydelig offentlig interesse. Byrden med at definere hvilke virksomheder, der kan betragtes som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse, vil være på revisionsteamene. DTT påpeger en række fordele ved ovenstående tilgang frem for den foreslåede af IESBA:

1. Der vil kunne opnås langt større ensartethed på globalt plan, end hvad der ville være tilfældet, hvis man valgte at lade medlemmerne bestemme, hvilke virksomheder der skal omfattes.
2. Man vil kun påføre de strengere krav, når det er berettiget, frem for at påføre en virksomhed reglerne udelukkende, fordi den tilhører en bestemt kategori.
3. Komplexiteten i forbindelse med internationale klienter vil blive væsentligt formindsket.

DTT tilkendegiver en frygt for at, hvis exposure draftet bliver gennemført, som det er blevet foreslået, vil antallet af virksomheder, som påføres de strenge uafhængighedsbestemmelser, blive for stort.⁷⁴

E&Y støtter ligeledes den overordnede ide, som dækker over, at alle virksomheder af betydelig offentlig interesse skal dækkes af de strengere regler omkring uafhængighed, som før kun gjaldt de børsnoterede selskaber. De er dog enige med DTT i, at der ikke er klarhed nok omkring definitionen af virksomhederne af betydelig offentlig interesse.⁷⁵

E&Y efterlyser klarere retningslinjer for, hvornår de strengere uafhængighedsregler skal anvendes, samt muligheden for at fravælge visse associerede selskaber og datterselskaber, hvis kompleksiteten

⁷³ DTT 1

⁷⁴ DTT 1

⁷⁵ E&Y 1

vil være for voldsom i forbindelse med revisionsopgaven. Derudover ønsker E&Y, at man efter implementeringen af de nye etiske regler samler op på erfaringerne og laver en opdateret udgave af de etiske regler eller eventuelt udgiver et fortolkningsbidrag.

I forbindelse med arbejde med statslige myndigheder samt statskontrollerede virksomheder ønsker E&Y klarere retningslinjer for, hvornår disse skal betragtes som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse. De påpeger, at der er en række vanskeligheder i forbindelse med disse virksomheder. Bl.a.

- Den statslige kontrol kan udøves gennem en lang række strukturer
- Der kan være problemer, da de statslige enheder ikke nødvendigvis udarbejder materiale som kan sammenlignes med virksomhedernes regnskaber.
- Det kan være svært at klarlægge, hvordan kontrolforholdene er i jurisdiktioner, hvor der er et stort antal af statskontrollerede enheder, hvilket kan medføre, at de strenge uafhængighedsregler kan blive pålagt virksomheder, hvor det ikke er nødvendigt.⁷⁶

E&Y ønsker en regulering, hvor revisionsvirksomhederne sammen med revisionsklienterne har mulighed for at vurdere, hvilke virksomheder, der skal klassificeres som virksomheder af betydelig offentlig interesse.⁷⁷

E&Y påpeger, at overgangen fra ikke at være en virksomhed af betydelig offentlig interesse til at være det kan være en løbende proces, og ønsker derfor retningslinjer, som kan klargøre, hvordan brugerne af de etiske regler skal håndtere en sådan overgang.⁷⁸

PWC anerkender, at det kan være problematisk med én global definition af virksomheder af betydelig offentlig interesse. Men de mener modsat, at det er meget problematisk at IESBA i stedet ønsker at lade IFACs medlemmer skabe definitioner i deres respektive jurisdiktioner. PWC mener, at dette kan betyde, at brugerne af revisorerne erklæringer får svært ved at vurdere, hvilke standarder revisorerne anvender i forbindelse med at sikre deres uafhængighed for derved at mindske risikoen for fejlbehæftede erklæringer. Desuden går denne måde at håndtere spørgsmålet omkring disse virksomheder imod den generelle konsensus om, at man ønsker at harmonisere de standarder, revisorer arbejder på baggrund af.

⁷⁶ E&Y 1

⁷⁷ E&Y 1

⁷⁸ E&Y 1

PWC frygter ligeledes, at medlemmerne af IFAC for at lette overgangen til de nye regler vælger at implementere de skærpede regler for alle virksomheder af offentlig betydning, uanset om der er tale om betydelig interesse eller ej. Denne frygt er baseret på IESBAs anvendelse af eksempler i reguleringen. PWC frygter, at disse eksempler vil blive inddraget direkte som regulering eller lovgivning, hvorved man rammer virksomheder, som IESBA ikke havde til hensigt at ramme. Dette vil medføre, at reguleringen vil være for streng i forhold til risikoen for svigt fra revisors side. Dog påpeger PWC, at der formentlig under alle omstændigheder vil være forskelle i de forskellige jurisdiktioner i forhold til, hvad der vil blive betegnet som betydelig interesse.

Derfor anbefaler de, at der bliver udarbejdet retningslinjer for, hvad der forstås ved betydelig fx ved hjælp af en række kriterier omkring størrelse. Dette vil holde muligheden åben for, at man kan holde virksomheder af lille eller ubetydelig størrelse udenfor brugen af de skærpede regler. Derudover mener PWC, at IESBA bør slette eksemplerne. Problemet med anvendelsen af eksempler, påpeger de, er, at de kan blive opfattet som regulering, og man derfor vil vælge at inddrage alle virksomheder, som falder ind under samme kategori som eksemplerne.

PWC anbefaler på linje med E&Y, at man samler op på erfaringerne fra de etiske regler, som bliver implementeret. De påpeger, at en tidsramme på to til år vil være passende.⁷⁹

AICPA ønsker også, at eksemplerne, som IESBA har nævnt, skal slettes, da de foretrækker en mere principbaseret tilgang til området. De mener, at en sådan tilgang vil være mere hensigtsmæssig, da det tvinger revisionsvirksomhederne til at reflektere over hvilke virksomheder, som reelt har et stort antal og et stort omfang af interessenter, og derfor er af betydelig offentlig interesse.⁸⁰

IESBA har efterfølgende ændret i afsnittet omkring virksomheder af betydelig interesse, og definitionen lyder nu:

- "All listed entities; and
- any entity (a) defined by regulation or legislation as a public interest entity or (b) for which the audit is required by regulation or legislation to be conducted in compliance with the same independence requirements that apply to the audit of listed entities. Such regulation may be promulgated by any relevant regulator, including an audit regulator."⁸¹

⁷⁹ PWC 1

⁸⁰ AICPA 1

⁸¹ IESBA, Drafting conventions reference document, Maj 2008, afsnit 290.25

Ændringerne går på, at IESBA har inddraget, at alle børsnoterede selskaber skal betragtes som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse direkte i definitionen, hvilket er helt naturligt. Derudover har man valgt at fjerne karakteristika omkring virksomheder af betydelig interesse og lagt det ud i den øvrige del af sektionen. Man har i stedet tilføjet, at hvad der betragtes som virksomheder af betydelig offentlig interesse afgøres af regulatorer og lovgivere, som fastsætter, hvilke virksomheder, som sammen med de børsnoterede virksomheder skal omfattes af den skærpede regulering.

Sektionen omkring virksomheder af betydelig offentlig interesse har den store ændring, at eksemplerne på, hvad der ofte kan betragtes som værende virksomheder af betydelig offentlig interesse er blevet fjernet, hvilket helt sikkert vil glæde PWC da de påpegede, at disse eksempler kunne være problematiske da man frygtede at regulatorer og lovgivere ville inddrage eksemplerne på en sådan måde, at de typer af virksomheder, som indgår i eksemplerne altid ville være virksomheder af betydelig interesse, hvilket ikke var hensigten. Hensigten var at der i det konkrete tilfælde skulle gennemføres en vurdering.

I høringsvarene til exposure draftene lægger revisionsvirksomhederne vægt på, at det vil være mere hensigtsmæssigt, hvis IESBA valgte at inddrage mere omkring virksomheder af betydelig offentlig interesse i retningslinjerne i stedet for at lægge arbejdet med at lave definitionerne af, hvad der skal betragtes som virksomheder af betydelig offentlig interesse, ud til regulatorer, lovgivere og i mangel af de to førstnævnte IFACs medlemmer.

Der er ingen tvivl om, at det vil skabe problemer at lave en global definition, som uden tvivl vil få stor betydning. Men hvis man ønsker at skabe global harmonisering, kunne en sådan definition være et skridt i den rigtige retning. IESBA kunne vælge at opstille overordnede retningslinjer, som virksomhederne kunne bruge til at foretage en vurdering i forbindelse med hver enkelt klient. Der skulle naturligvis stadig tages hensyn til national regulering og lovgivning, da disse regler naturligvis skal overholdes, men på længere sigt kunne man måske forestille sig, at lovgivere og regulatorer ville lægge sig tættere op af en eventuel global definition og derved gøre arbejdet med at vurdere, hvilke virksomheder som reelt er af betydelig offentlig interesse, væsentlig lettere. Disse overordnede retningslinjer kunne med fordel opstille en størrelsestest eller i det mindste en række kriterier, som kunne skabe grundlag for en vurdering af, om der reelt er tale om en virksomhed af

betydelig offentlig interesse. Sådanne tiltag ville gøre det mere praktisk og ville give revisionsvirksomhederne, som har et indgående kendskab til virksomhederne, mulighed for at vurdere, om den konkrete virksomhed, de arbejder med, vil kunne betragtes som værende en virksomhed af betydelig offentlig interesse. Dette kunne med fordel gøres sammen klienten selv.

Der er imidlertid ikke enighed omkring, hvilket niveau det vil være fordelagtigt at lade vurderingen af hvorvidt der er tale om en virksomhed af betydelig offentlig interesse eller ej. DTT ønsker at vurderingen skal ligge helt nede hos revisionsteamet mens E&Y mener at det mest fordelagtige ville være at lade vurderingen blive foretaget af klienten og revisionsvirksomheden i fællesskab. Den store uenighed omkring om hvilket niveau, som skal foretage vurderingen synes at være fastsat så der nu er tale om at vurderingen skal foregå på regulator- og lovgiverniveau. IESBA ønsker at regulatorer og lovgivere skal skabe de grundlæggende regler for hvilke virksomheder, der skal ind i kategorien. De har dog tilføjet endnu et niveau for at inddrage de virksomheder af betydelig offentlig interesse, der ikke omfattes af lovgivers og regulators grundlæggende rammer. Det betyder, at revisionsvirksomheder skal behandle virksomheder med de karakteristika, som tillægges virksomheder af betydelig offentlig interesse på baggrund af de skærpede regler.

Denne løsning kan være fornuftig, men da der fremgår meget lidt i de etiske regler om hvordan revisionsvirksomhederne skal vurdere om der reelt er tale om en virksomhed af betydelig offentlig interesse kan IESBA risikere, at det udelukkende vil være de virksomheder, som er omfattet af lovgivning og regulering som vil falde ind under de skærpede regler selvom der kunne være virksomheder som også burde inddrages.

En lidt usædvanlig ting, som fremgår af høringssvarene er, at AICPA ønsker en mere principbaseret tilgang til netop dette område. Den amerikanske lovgivning er meget præget af detailregler på dette område, og derfor er det lidt usædvanligt at en amerikansk regulator ønsker en mere principbaseret tilgang til en sektion. En grund til, at AICPA ønsker en mere principbaseret tilgang kunne være, at de frygter, at de skærpede regler som Sarbanes-Oxley skabte for børsnoterede virksomheder vil blive udvidet til at gælde alle virksomheder af betydelig interesse.

En udvidelse af, hvad der betragtes som værende virksomheder af betydelig interesse, vil naturligvis medføre øgede omkostninger for revisionsvirksomhederne og deres klienter. Nogle af

omkostningerne vil revisionsvirksomhederne formentlig selv påtage sig mens andre vil blive lagt over på klienten.

Hertil kan der for revisionsvirksomhederne være tale om mistede indtægter, da man kan være tvunget til ikke at acceptere en given opgave.

De nyere regler stiller også større krav til revisionsvirksomhedernes vurdering i forbindelse med hver enkelt klient. Dette sker i forhold til at inddrage virksomheder af betydelig offentlig interesse, som ikke fanges af regulering eller lovgivning. Virksomheder, som fx ikke opfylder de udspecificerede danske krav til at være en virksomhed af betydelig offentlig interesse, kan alligevel blive karakteriseret som en sådan på baggrund af specifikke karakteristika ved virksomheden, som betyder, at offentligheden har en sådan interesse, at der skal stilles større krav til uafhængigheden.

Alternativet med ikke at indføre en global definition og fortolkning vil medføre, at der kan opstå store problemer i forhold, hvordan vurderingen skal foretages. Specielt i forhold til internationale virksomheder kan der opstå problemer. Disse virksomheder kan i et land blive betragtet som værende af betydelig offentlig interesse og derfor være underlagt de strengere uafhængighedsregler, som gælder for denne type virksomheder, og i et andet land kan den samme virksomhed ikke blive kategoriseret som værende af betydelig offentlig interesse og derfor ikke være omfattet af de skærpede krav. Dette kan betyde, at regnskabsbrugere kan få svært ved at gennemskue hvilke regler, der gælder for revisionsvirksomhedernes arbejde med de enkelte klienter, og derfor kan der opstå tvivl om, hvorvidt der er tilstrækkelig sikkerhed for, at revisionsvirksomheden er tilstrækkelig uafhængig i forhold til klienten.

Sarbanes-Oxley arbejder ikke med de samme betegnelser, som det er tilfældet for IESBA. Sarbanes-Oxley har betydning for revisionsvirksomheder, som reviderer de såkaldte issuers, som er defineret i SEC Act of 1934 paragraf 3 som værende en person, som udsteder eller foreslår at udstede en sikkerhed. Fra denne grundsætning er der en lang række specifikke undtagelser, som er knyttet til amerikansk lovgivning.

AICPA skønnede i 2003, at der var tale om ca. 15.000 virksomheder, som ville blive omfattet af dette regelsæt.⁸²

⁸² The Sarbanes-Oxley act by the AICPA (Power Point præsentation) 2003, slide 4

I dansk henseende vil en virksomhed af betydelig offentlig interesse være defineret, som det er tilfældet i § 21. stk. 3 i den nye revisorlov. Disse virksomheder er:

- 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 forsikringsformidling, og virksomheder, der er omfattet af kapitel 20 a (investeringsrådgivere) i lov om finansiel virksomhed, og
- 5) virksomheder, der i 2 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.

Der er i ”Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed” fastsat yderligere bestemmelser omkring virksomheder af betydelig offentlig interesse, som det også fremgår afsnittet omkring dansk lovgivning og regulering.

13.2.1 Andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed

I det foreslåede etiske regelsæt er der en lang række ændringer, som har betydning andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed. Disse ydelser vil på samme måde som erklæringsopgaver med sikkerhed forsøges tilknyttet til trusselscenarierne. Der vil i forbindelse med alle trusselscenarierne derfor også være tilknyttet et afsnit som omhandler andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed. I alle disse tilfælde vil der derfor også være en overskrift, som indikerer, at fokus skiftes til andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed.

13.2.1.1 Ledelsesfunktioner

Ledelsesfunktioner er så vidtfavnende, at det ikke kan placeres under et specifikt trusselsscenario og vil derfor blive behandlet her.

Det eksisterende etiske regelsæt indeholder en del referencer, som tilkendegiver, at det ikke er tilladt for en revisionsvirksomhed at fungere som ledelse for en revisionsklient.⁸³

IESBA har gjort sig en række overvejelser over, hvordan denne trussel skulle håndteres. De har overvejet at indføre dette som en sjette trusselskategori, men da området indeholder elementer fra de andre fem scenarier, har de besluttet, at det mest hensigtsmæssige vil være at lave en eksplicit reference til, at det ikke er tilladt at lade revisionsvirksomhedens foretage ledelsesmæssige beslutninger.⁸⁴

IESBA påpeger, at det er svært præcist at definere, hvad der kan betegnes som ledelsesmæssige beslutninger. De gør også opmærksom på, at der kan være aktiviteter, som måske forekommer at være ledelsesmæssige, men som har et sådant administrativt og rutinemæssigt præg, at de ikke vil blive omfattet af reguleringen.⁸⁵

I det foreslåede regelsæt fremgår det af afsnit 290.158, at hvis en revisionsvirksomhed varetager ledelsesfunktioner for en erklæringsklient, vil ingen sikkerhedsforanstaltninger kunne nedbringe truslerne mod uafhængigheden til et acceptabelt niveau.

PWC frygter, at udtrykket ledelsesfunktioner kan føre til fortolkningsproblemer. Det skyldes, at ordet funktion kan medføre, at man forbyder alle funktioner, som udføres af ledelsesmedlemmer, hvilket PWC ikke finder hensigtsmæssigt, da ledelsen specielt i mindre virksomheder ikke nødvendigvis kun udfører opgaver, som falder ind under ledelsesfunktioner.⁸⁶

Generelt er forbuddet mod at lade revisionsvirksomheder varetage ledelsesfunktioner er hensigtsmæssigt, da der kan opstå en lang række trusler mod uafhængigheden i forbindelse med

⁸³ IESBA december 2006 s. 13

⁸⁴ IESBA december 2006 s. 13

⁸⁵ IESBA december 2006 s. 13-14

⁸⁶ PWC 1

sådanne situationer. Der kan næppe herske nogen tvivl om, at det ikke er hensigtsmæssigt, hvis revisionsvirksomheden træffer beslutninger på ledelsesniveau hos klienten, da disse beslutninger i væsentligt omfang influerer på regnskabet og de elementer, som danner grundlag for regnskabet. Derfor vil revisionsvirksomheden have meget svært ved at kunne revidere de selv samme regnskaber objektivt. De foreslåede regler vil i praksis også omfatte netværksvirksomheder, og vil derfor have betydning på alle niveauer i revisionsvirksomheden.

Et andet væsentligt element, som også fremhæves i høringssvarene, er, at det er essentielt, man opnår den rette definition af, hvad der betegnes som ledelsesfunktioner.

Det vurderes dog, at definitionen og beskrivelsen, som IESBA anvender i afsnit 290.156 og 290.157 i forslaget til det nye regelsæt, er tilstrækkelig. Kombineret med undtagelserne som fx administrative og rutinemæssige opgaver er der skabt et grundlag for brugerne af det etiske regelsæt, som burde kunne skabe hensigtsmæssige beslutninger i forhold til at undgå ledelsesmæssige funktioner.

13.2 Egeninteresse-trusler

13.2.1 Økonomiske interesser

Økonomiske interesser er baseret på truslen mod uafhængigheden, som er baseret på at firmaet, individet eller tilknyttede til virksomheden har en økonomisk interesse, og derfor er der et klart link til egeninteresse-trusler.

En finansiel interesse defineres i exposure draftet som:

“An interest in an equity or other security, debenture, loan or other debt instrument of an entity, including rights and obligations to acquire such an interest and derivatives directly related to such interest.”

Sektionen omhandlende økonomiske interesser er blevet ændret, og dette er bl.a. sket ved, at man tidligere havde tre overskrifter i kapitlerne, som beskrev reguleringen for hvert af disse punkter. Der var tale om et afsnit som er gældende for alle klienter med sikkerhed, et afsnit, som er gældende for revisionsklienter og endelig et afsnit, som er gældende for andre erklæringsklienter end

revisionsklienter. I exposure draftet har man valgt at skrive hele afsnittet sammen så det fremstår som en helhed og der opstår derfor ikke gentagelser, som det er tilfældet i det eksisterende regelsæt.

IESBA har ønsket at ændre reglerne i forhold til at et medlem af et revisionsteam, eller et af dennes familiemedlemmer, ikke bør have finansielle interesser i en virksomhed, som har en bestemmende indflydelse over en revisionsklient, hvis klienten er væsentlig for virksomheden uanset om virksomheden er børsnoteret eller ej.⁸⁷

I afsnit 290.106 i de gældende regler fremgår det, at et medlem af et revisionsteam, eller et af dennes familiemedlemmer ikke må have direkte økonomisk eller indirekte økonomisk interesse i en erklæringsklient.

I den originale engelske udgave af de etiske regler fremgår det ligeledes i definitionsafsnittet omkring revisionsklienter (financial statement audit clients), at der er særlige betragtninger, som skal tages med når der er tale om børsnoterede selskaber. I forbindelse med børsnoterede selskaber er associerede virksomheder og dattervirksomheder også omfattet i reguleringen. Dette er ikke tilfældet for andre virksomheder. Det betyder, at alle associerede virksomheder og dattervirksomheder til et børsnoteret selskab er omfattet af reguleringen, hvilket betyder at også virksomheder, som har bestemmende indflydelse over klienten falder under reguleringen jævnfør definitionen af en associeret virksomhed og dattervirksomhed (related entity), som er:

“An entity that has any of the following relationships with the client:

- (a) An entity that has direct or indirect control over the client provided the client is material to such entity;
 - (b) An entity with a direct financial interest in the client provided that such entity has significant influence over the client and the interest in the client is material to such entity;
 - (d) An entity over which the client has direct or indirect control;
 - (e) An entity in which the client, or an entity related to the client under (c) above, has a direct financial interest that gives it significant influence over such entity and the interest is material to the client and its related entity in (c); and
- An entity which is under common control with the client (hereinafter a

⁸⁷ IESBA december 2006, s. 10

“sister entity”) provided the sister entity and the client are both material to the entity that controls both the client and sister entity.”

Virksomheder med bestemmende indflydelse over en revisionsklient er derfor altid reguleret når klienten er børsnoteret, men når virksomheden ikke er børsnoteret er en virksomhed med bestemmende indflydelse ikke omfattet.

Indholdet i hovedafsnittet omkring økonomiske interesser, som regulerer ovenstående er i de foreslåede etiske regler samlet i 290.105. Her fremgår det, at medlemmer af audit teams, deres nærmeste familie eller firmaet ikke må have økonomisk interesse i en virksomhed, som har bestemmende indflydelse over klienten. hvilket betyder, at den ovenstående regulering ikke kun er begrænset til børsnoterede selskaber, men nu gælder dette for alle virksomheder, hvilket naturligvis betyder, at man i flere tilfælde skal være opmærksom på om der er tale om økonomiske interesser.

En af de væsentligste ændringer i afsnittet er, at der i det eksisterende regelsæt i afsnit 290.115 og 290.124 var beskrevet, at en revisionsvirksomhed ikke måtte have økonomisk interesse i en virksomhed, som har bestemmende indflydelse en af revisionsvirksomhedens revisionsklienter. Disse bestemmelser har man i afsnit 290.105 lempet så det nu fremgår at det ikke er tilladt at have økonomiske interesser i en virksomhed med bestemmende indflydelse over en revisionsklient, hvis revisionsklienten er væsentlig for virksomheden. Dette betyder altså, at man ikke ønsker at forbyde revisionsvirksomhederne at have økonomiske interesser i alle virksomheder med bestemmende indflydelse over en revisionsklient.

I det eksisterende regelsæt fremgår det i afsnit 290.120, at når et nært familiemedlem af

- En partner på kontoret, hvor revisionsteamet arbejder med revisionsopgaver eller
- En partner eller en leder, som udfører ikke-revisionsopgaver for revisionsklienten modtager en økonomisk interesse i en revisionsklient som et gode i forbindelse med dennes arbejde udgør det ikke umiddelbart en uacceptabel trussel mod uafhængigheden så længe at nødvendige sikkerhedsforanstaltninger implementeres når det er nødvendigt for at bringe trusler mod uafhængigheden ned til et acceptabelt niveau.

Af det foreslåede regelsæts afsnit 290.110 fremgår det også, at det hvis et nært familiemedlem af ovenstående modtager et gode, som resulterer i økonomisk interesse i en revisionsklient vil det ikke

umiddelbart resultere i en trussel mod uafhængigheden. Det kræves imidlertid at dette gode skal afhændes så snart det er praktisk muligt. Hvis der er tale om en aktieoption skal godet afhændes så snart det er muligt at udnytte optionen

E&Y er overordnet enige i de ændringer IESBA foreslår, men har dog en række kommentarer.

E&Y efterlyser rationale bag, at virksomheder af betydelig offentlig interesse bliver berørt af væsentlig strengere regulering på en række områder for modervirksomheder mens det for almindelige virksomheder kun gælder økonomiske interesser. E&Y ønsker en bredere definition af revisionsklienter, der ikke er virksomheder af betydelig offentlig interesse så modervirksomheder til disse virksomheder også omfattes af strengere lovgivning.

PWC mener ikke at kravet, i afsnit 290.114b, om at økonomiske interesser skal fraskrives hurtigst muligt er hensigtsmæssigt. De mener, at det kan betyde en dårligere revision, og dermed være til gene for både revisionsvirksomhed, revisionsklient og offentligheden. Dels vil det være nødvendigt at have en vis tidsperiode, hvori man kan håndtere selve denne afskaffelse af de økonomiske interesser fx i forbindelse med dokumentation, og hvis det er nødvendigt at fjerne en essentiel person fra revisionsteamet kan det ligge unødvendigt pres på revisionsvirksomheden og revisionsklienten.

PWC foreslår i stedet muligheden for at have en periode efter den første dag, hvor det praktisk kan lade sig gøre at skille sig af med de økonomiske interesser på fx 30 dage. Dette vil give mulighed for at truslen mod uafhængigheden kan blive fjernet, og at det kun er nødvendigt at fjerne essentielle medlemmer af revisionsteamet, hvis den økonomiske interesse ikke er fjernet inden udløbet af eksemplet på 30 dage.

IESBA har i mødedokumenterne ikke gennemført væsentlige ændringer da der kun gennemført sproglige ændringer.

13.2.2 Honorarer

13.2.2.1 Honorarer, kompensation og evalueringspolitikker

IESBA ønsker at styrke retningslinjerne i dette afsnit så kompensation og evalueringspolitikker også inddrages. Dette gælder bl.a. i forhold til prissætning.

IESBA mener ikke, at retningslinjerne omkring prissætning er passende. Det eksisterende regelsæt beskriver i afsnit 290.209, at der vil være tale om en selvinteresse-trussel, hvis revisionsvirksomheden overtager en klient, hvor de modtager et langt lavere honorar end virksomheden før dem. Virksomheden kan dog, hvis de kan dokumentere, at der er tilstrækkelige ressourcer tilknyttet opgaven afvise denne trussel. Dette forudsætter også at alle standarder, retningslinjer, og kvalitetskontroller bliver behandlet tilfredsstillende.

Denne paragraf er imidlertid blevet slettet da den kan tolkes som om at det kun er tilfælde, hvor virksomheden modtager et væsentligt lavere honorar end virksomheden før dem, at alle standarder og lignende skal anvendes tilfredsstillende, hvilket ikke har været IESBAs hensigt.⁸⁸

Der er i det foreslåede regelsæt blevet lavet et nyt afsnit omkring evaluerings- og kompensationspolitikker. Dette afsnit består af afsnit 290.220 og 290.221.

Der bliver i afsnittet beskrevet, at der kan opstå egeninteresse-trusler, hvis key audit partners bliver evalueret på baggrund af salg af rådgivning. Dette bør ifølge reglerne ikke finde sted, men det påpeges, at normal deling af profit mellem firmaet og en partner fortsat er tilladeligt.

Selvinteresse-truslen kan også opstå, hvis andre medlemmer af revisionsteamet modtager kompensation eller bliver evalueret på baggrund af deres salg af rådgivning. Truslens størrelse afhænger af hvor meget den ansattes løn, som udgøres af disse typer løn. Truslens størrelse skal evalueres. Hvis truslen og dermed den del af lønnen, som er baseret på salg af rådgivning er ubetydelig, skal der ikke foretages noget. Hvis truslen derimod ikke er ubetydelig skal der ændres på de kompensations- og evalueraftaler, som er aftalt for den ansatte eller der skal iværksættes sikkerhedsforanstaltninger, som fx kunne være

- At få en anden revisor, som ikke er en del af revisionsteamet til at foretage et review af den ansattes arbejde.
- At fjerne medlemmer, hvis uafhængighed er truet, fra revisionsteamet.

E&Y er enige i, at key audit partners ikke bør kompenseres og evalueres for at sælge rådgivning til revisionsklienter. De ønsker dog stadig, at de etiske regler holder muligheden åben for at partnerne kan belønnes for at finde behov hos klienten og for at tilbyde rådgivning til at imødekomme disse behov. De ønsker også, at det klart fremgår i kapitlet at de normale kompensationsregler, som er en naturlig del af en partner-aftale ikke skal være omfattet af forbuddet.

⁸⁸ IESBA december 2006 s. 17

Mange af revisionsvirksomhederne har eksperter ansat, som ikke er en del af det egentlige revisionsteam, men som stadig indgår på grund af deres særlige viden og erfaring. Disse eksperter henter ofte en stor del af deres løn fra salg af rådgivning, og hvis de etiske regler implementeres som foreslået frygter E&Y, at det kan være nødvendigt at fjerne disse eksperter fra teamet, hvilket kan betyde, at man mister værdifuld viden og indsigt i virksomhedens økonomiske elementer. E&Y mener, at man med fordel kunne skabe mere fleksibilitet for disse eksperter så der stadig er mulighed for at inddrage deres viden.⁸⁹

PWC frygter, at afsnit 290.221 kan fortolkes på en sådan måde, at en ansat i revisionsvirksomheden kan være tilknyttet revisionsteamet og i denne sammenhæng sælge rådgivning til virksomheden. Som exposure draftet er udformet kan revisionsvirksomheden derefter vælge at fjerne denne ansatte fra teamet og derved opfylde kravene. Dette mener PWC ikke er tilstrækkeligt. De mener, at dette krav burde følges op af, at man bør lave et review af arbejdet som denne ansatte har udført i forbindelse med revisionen.⁹⁰

AICPA anerkender, at der kan opstå trusler mod uafhængigheden i forbindelse med kompensation af partnere for salg af rådgivning, men mener samtidig, at de foreslåede ændringer er for omfattende i forhold til udbyttet som opnås. Dette er specielt tilfældet for mindre virksomheder. De mindre virksomheder kan ofte have så få partnere at de ikke kan finde en partner, der ikke er tilknyttet til revisionsteamet, som kan tilbyde rådgivning til klienten. Derfor foreslår AICPA, at IESBA i overensstemmelse med SEC foreslår, at revisionsvirksomheder med mindre end fem klienter og færre end ti partnere kan undtages fra disse regler. Derudover foreslår AICPA at mindre virksomheder får mulighed for at implementere alternative sikkerhedsforanstaltninger. Disse er

- En yderligere revisor, som ikke er medlem af revisionsteamet, skal lave et review af arbejdet
- Fjerne partnere, som er omfattet af problematikken fra teamet
- Afsløre hvor meget den berørte partner modtager i kompensation for at sælge rådgivning.⁹¹

Man kan spørge sig selv om det ikke er indlysende, at man i forbindelse med alle opgaver skal anvende alle standarder, regulering og lignende på tilfredsstillende vis. IESBA har frygtet, at den del af sektionen, som indeholdt beskrivelsen af at det skulle være tilfældet, hvis honoraret var

⁸⁹ E&Y 1

⁹⁰ PWC 1

⁹¹ AICPA 1

væsentligt lavere end det var tilfældet for den konkurrerende virksomhed, som havde opgaven før dem, og derfor er den blevet slettet. Umiddelbart burde dette være en selvfølge, men på baggrund af nogle af de skandaler man har set de seneste år kan det være fornuftigt, at man ikke lader nogen tvivl stå tilbage om dette emne.

Det er naturligvis vigtigt, at reglerne omkring compensation for salg af rådgivning ikke får den betydning, at man ikke kan tilknytte eksperter til revisionsopgaverne da disse eksperter tilfører essentiel viden til revisionsprocessen, og vil medføre store problemer i forhold til at opnå den mest hensigtsmæssige revisionsproces, hvis de fjernes. Derfor bør det fremgå, at disse eksperter stadig er tilladelige i forbindelse med revisionsprocessen.

13.2.2.2 Honorarer – relativ størrelse

De foreslåede regler i forbindelse med den relative størrelse af honorarer skærper reguleringen for virksomheder af betydelig offentlig interesse. Skærpelserne findes i afsnit 290.215. Hvis revisionsvirksomheden i to på hinanden følgende år modtager honorarer, som svarer til mere end 15 % af de samlede honorarer vil der blive skabt en selvinteresse-trussel. Denne trussel kan kun reduceres til et acceptabelt niveau, hvis den øverste ledelse informeres om situationen og en af nedenstående sikkerhedsforanstaltninger implementeres.

- Efter at revisionsvirksomheden har forelagt deres konklusion skal en anden ekstern revisor, som ikke er en del førnævnte virksomhed, foretage et review, som svarer til en kvalitetssikringsgennemgang.
- Før konklusionen afgives skal en anden ekstern revisor, som ikke er en del førnævnte virksomhed foretage en kvalitetssikringsgennemgang.

I afsnit 290.215 fremgår det ligeledes, at det i de efterfølgende år er nødvendigt med vurdering af væsentligheden af det relative honorars størrelse. IESBA mener, at en af ovenstående sikkerhedsforanstaltninger bør implementeres mindst hvert tredje år. Det er tilladt at revisoren, som ikke er en del af den primære revisionsvirksomhed tilhører et netværksfirma.

DTT er grundlæggende tilhængere af de foreslåede regler, men ønsker en specificering fra IESBA angående hvornår sikkerhedsforanstaltningerne skal tages i brug. Det står ikke klart, hvornår man

skal regne de tre år fra, hvis der fx er foretaget en kvalitetssikringsgennemgang i et af de to første år.⁹²

E&Y erklærer, at de grundlæggende er enige i at den relative størrelse af honorarer kan skabe trusler mod uafhængigheden, men har dog væsentlige bekymringer omkring de foreslåede regler. De mener bl.a. at der er tale om detailregulering, som de ikke mener stemmer overens med den principbaserede tilgang, som de mener, er kendetegnende for IFACs arbejde.

De stiller bl.a. spørgsmålstejn ved grænsen på 15 %, som de mener, kan blive brugt i sammenhænge, hvor der skal bestemmes væsentlighed. Derudover savner de en forklaring på hvorfor man har valgt netop disse 15 % som grænse. Derudover kritiserer de sektionen for at være forvirrende, hvilket kan medvirke til misforståelser.⁹³

WPK fremhæver, at de ikke mener at man skal fastsætte en grænse på 15 %, der bør i stedet være en vis grad af fleksibilitet da de stramme regler kan være et problem i forhold til mindre revisionsvirksomheders mulighed for at få virksomheder af betydelig offentlig interesse som revisionsklienter. Hvis IESBA ønsker at fastholde grænsen på 15 % ønsker WPK, at virksomhederne får mulighed for at vise at egeninteresse-truslen er tilstrækkelig lille til, at det ikke er nødvendigt at implementere de foreslåede sikkerhedsforanstaltninger.

I forbindelse med disse sikkerhedsforanstaltninger ønsker de herudover, at der bliver tilføjet endnu en sikkerhedsforanstaltning, som indebærer en inspektion af et uafhængigt kvalitetssikringssystem, som er under offentlig kontrol, som har til formål at undersøge revisionsvirksomhedens interesse i virksomheder af betydelig offentlig interesse hvert tredje år.⁹⁴

I den nye revisorlov har man i § 26 indført følgende ordlyd:

”En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af 5 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.”

⁹² DTT 2

⁹³ E&Y 2

⁹⁴ WPK 2

Det er vigtigt at være opmærksom på, at der ikke opstår egeninteresse-trusler på baggrund af, at en revisionsvirksomhed bliver for afhængig af en eller få klienter. Derfor er regler som ovenstående nødvendige, men som det også fremgår af ovenstående er man ikke helt enige om hvor grænsen skal gå. I dansk lovgivning har man valgt at maksimum 20 % må ligge hos en klient mens der i de foreslåede regler kun er tale om 15 %. Det fremgår ikke, hvorfor netop disse grænser er valgt, og det kan skyldes, at det er svært at fastsætte en bestemt grænse for hvornår der ikke er tale om egeninteresse-trusler. Overgangen forekommer også meget brat. Ved 14,9 % er der ingen problemer mens der ved 15 % i de etiske regler skal iværksættes sikkerhedsforanstaltninger. De etiske regler giver dog mulighed for at få højere andele så længe sikkerhedsforanstaltningerne implementeres mens der i dansk lovgivning kræves dispensation fra Erhvervs- og selskabsstyrelsen før man kan bevæge sig over disse 20 %, og for at opnå denne dispensation skal der foreligge særlige omstændigheder.

13.2.2.3 Betinget honorar

I de gamle regler beskrives det i afsnit 290.212, at der i forbindelse med rådgivningsydelser kan opstå egeninteresse-trusler og advokerings-trusler, hvis det betingede honorar blev aftalt eller påtænkt i en periode, hvor virksomheden har ansvaret for revisionen og hvis det betingede honorar er afhængigt af resultatet af revisionsopgaven.

Denne tekst er blevet ændret så der i afsnit 290.219 i de nye er beskrevet, at en revisionsvirksomhed ikke bør yde rådgivning uden sikkerhed:

- hvis honoraret er væsentligt eller ventes at være det
- eller hvis honoraret er afhængig af en fremtidig eller nuværende vurdering, som er knyttet til en væsentlig post i regnskaberne.

DTT er enige at det er nødvendigt med en stramning af de eksisterende regler, men har dog kommentarer til de foreslåede regler. Definitionen i afsnit 290.217 indeholder ikke de honorarer, som skal godkendes af en ret eller en offentlig instans. Disse honorarer er ikke nødvendigvis betingede og derfor vil et sådant honorar ikke være omfattet af reglerne i regelsættet såfremt de skal godkendes. DTT stiller spørgsmålstegn ved om dette var IESBAs intention. Specielt set i forhold til at disse honorarer ofte først skal godkendes efter arbejdet med opgaven er udført.

DTT mener at afsnit 290.219 bør omformuleres da de ikke kan forestille sig en situation, hvor en virksomhed yder ydelser, som ikke er forbundet med sikkerhed, og hvor honoraret er betinget af resultaterne af vurderinger i forbindelse med revisionen. De mener i stedet, at IESBAs intention har været at forbyde betingede honorarer, hvor resultatet af rådgivningen afhænger af resultaterne af revisionen.

De mener desuden at sikkerhedsforanstaltningen, som kræver at en tredje part skal lave et review af honoraret er overflødig da de ikke mener det vil tilføre andet end en rekalkulation af honoraret.⁹⁵

13.2.3 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed

13.2.3.1 Corporate finance rådgivning

Problemet i forhold til corporate finance er, at det kan have en direkte forbindelse til resultater i regnskabet, og derved kan der skabes egeninteresse-trusler.

Det nuværende regelsæt forbyder visse typer af rådgivning omkring corporate finance til en revisionsklient da dette vil skabe en uafhængighedstrussel, som ikke vil kunne bringes ned på et acceptabelt niveau ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger. Eksempler på forbud findes i 290.204, hvor der nævnes, at det ikke er tilladt handle eller promovere aktier i forbindelse med en revision.

IESBA ønsker at styrke retningslinjerne så der kommer fokus på rådgivning omkring Corporate finance, som bygger på en bestemt behandling i regnskabet. Som det er tilfældet for skatterådgivning bør revisionsvirksomheden ikke yde rådgivning omkring corporate finance, hvis effekten af rådgivningen er bygget op omkring en bestemt udarbejdelse og præsentation af regnskabet, og der er rimelig tvivl omkring denne udarbejdelse og præsentation, og resultatet vil have væsentlig indflydelse på regnskabet. Hvis denne rådgivning gennemføres vil det skabe en egeninteresse-trussel, som ikke vil kunne nedbringes til et acceptabelt niveau ved brug af sikkerhedsforanstaltninger.⁹⁶

⁹⁵ DTT 2

⁹⁶ IESBA december 2006, s. 17

DTT fremfører den samme kritik omkring afsnit 290.211 som de havde de havde til de øgede krav til skatterådgivning, som fremføres i afsnit 290.182. De er enige i, at tiltagene kan forbedre revisionskvaliteten, men mener samtidig, at disse forbedringer ikke står mål med de stigende omkostninger som de medfører.

13.3 Egenkontrol-trusler

13.3.1 Midlertidige udlån af personale til revisionsklienter

Der kan opstå egenkontrol-trusler i forbindelse med udlån af personale da det arbejde, der udføres i forbindelse med det midlertidige udlån kan indgå i revisionsprocessen.

Det eksisterende etiske regelsæt klargør i afsnit 290.192 under ”Provision of Non-assurance Services to assurance Clients”, at midlertidigt udlån af personale er tilladeligt så længe eventuelle trusler reduceres til et acceptabelt niveau. Dog er der en række aktiviteter personalet ikke må ikke være involveret i. Dette gælder:

- At foretage ledelsesmæssige beslutninger
- Godkende eller underskrive aftaler eller lignende dokumenter
- Udøve autoritet i forhold til at knytte klienten til revisionsvirksomheden.

Derudover skal der gennemføres sikkerhedsforanstaltninger så uafhængighedstruslerne reduceres til et acceptabelt niveau.

Reguleringen i det foreslåede regelsæt findes i afsnit 290.138. Her bliver reguleringen forstærket så det bliver gjort klart, at sådanne arrangementer kun skal finde sted indenfor en kortere periode og personalet ikke være må involveret i at udføre andre ydelser, som ikke er tilladt i forhold til de øvrige etiske regler, og derudover er det stadig et krav, at personalet ikke må udføre ledelsesmæssige opgaver.

Der skal ske en kontinuerlig vurdering af trusler mod uafhængigheden og tilfælde af trusler, som ikke er ubetydelige skal der iværksættes passende sikkerhedsforanstaltninger.

Ændringerne i reguleringen i dette afsnit er centreret omkring det faktum, at udlånet af personale skal ske for en kort periode. I forhold til dette skal revisionsvirksomheden naturligvis vurdere, hvad

der kan betegnes som en kort periode. Overskriften indeholder også begrebet midlertidig, som også beskriver en begrænset periode, og derfor får ændringerne i dette afsnit næppe den store betydning.

13.3.2 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed

13.3.2.1 Udarbejdelse af regnskabsmateriale og regnskaber

IESBA klargør i dette afsnit, at der er mulighed for at assistere med bogføring og udarbejdelse af regnskabet, hvis revisionsklienten ikke har andre muligheder end at lade revisionsvirksomheden håndtere disse opgaver. Det understreges dog, at der skal være tale om ekstraordinære omstændigheder. IESBA giver udtryk at denne klarificering udelukkende giver udtryk for deres nuværende holdning.⁹⁷

13.3.2.2 Vurderingsopgaver

Det eksisterende regelsæt differentierer ikke hvordan reguleringen er for henholdsvis virksomheder af betydelig offentlig interesse og virksomheder, som ikke er af betydelig offentlig interesse.

I afsnit 290.176 fremgår det, at reguleringen i begge tilfælde udelukker, at revisionsvirksomheden kan udføre vurderingsopgaver, hvis det som vurderes er væsentligt for regnskabet og vurderingen indeholder en betydelig grad af subjektivitet.

Afsnit 290.173 i det nye etiske regelsæt foreskriver, at der ikke må foretages vurderinger for en revisionsklient, som er en virksomhed af betydelig offentlig interesse, hvis vurderingerne er væsentlige for regnskabet. Kravet til væsentligheden gælder både enkeltvis og akkumuleret.

For virksomheder af betydelig offentlig interesse er det derfor ikke tilladt at foretage væsentlige vurderinger uanset graden af subjektivitet.

IESBA ønsker at præcisere, hvad der menes med væsentlig subjektivitet. De fastslår, at der i visse tilfælde ikke er tale om væsentlig subjektivitet. Dette kan fx være i forbindelse med, at de underliggende forudsætninger er omfattet af regulering eller lovgivning og de teknikker og metoderne, som anvendes er generelt anerkendte.⁹⁸

⁹⁷ IESBA december 2006 s. 14

⁹⁸ IESBA december 2006 s. 14

E&Y skriver, at den foreslåede definition af væsentlig subjektivitet er klarere end den eksisterende, og som en konsekvens deraf ønsker man ikke at der skal være strengere regulering for virksomheder af betydelig offentlig interesse end, hvad der er tilfældet for virksomheder, som ikke er af betydelig offentlig interesse.⁹⁹

E&Y mener at de etiske regler bør styrkes i afsnittet da der kan opstå andre trusler end egenkontrol-trusler. Vurderinger, som ikke afspejles i regnskaberne kan i stedet skabe en advokerings-trussel. Som eksempler på sådanne opgaver nævner E&Y; vurdering i forbindelse med forhandlinger omkring salg eller køb af virksomheder, vurderinger som har til hensigt at opnå regulatorers eller myndigheders godkendelse af en transaktion.

E&Y ønsker yderligere, at retningslinjerne forklarer hvordan man forholder sig hvis en ikke-revisionsklient henvender til firmaet med ønsket om at få foretaget en vurdering af en revisionsklient eller en eller flere af dennes aktionær.¹⁰⁰

13.3.2.3 Skatterådgivning

Som det fremgår af nedenstående kan skatterådgivning skabe egenkontrol-trusler og advokerings-trusler. Det vurderes, at den mest fremherskende trussel er egenkontrol-truslen i det, at man via rådgivningen kan skabe ændringer, som har betydning for revisionsprocessen og derved kan der opstå situationer, hvor virksomheden skal revidere arbejde de selv har udført.

Det eksisterende regelsæt giver i afsnit 290.180 indtryk af at skatterådgivning generelt ikke skaber uafhængighedstrusler, men dette ønsker IESBA at ændre da de nu er af den overbevisning at nogle typer af skatterådgivning kan skabe egenkontrol-trusler og advokerings-trusler.¹⁰¹

Afsnit 290.174 beskriver, at skatterådgivning består af en lang række ydelser, som bl.a. inkluderer

- Selvangivelser
- Skattemæssige beregninger
- Skatteplanlægning og andre former for skatterådgivning
- Assistance i forbindelse med skattetvister.

⁹⁹ E&Y 1

¹⁰⁰ E&Y 1

¹⁰¹ IESBA december 2006, s. 15

Disse fire områder bliver behandlet i den nye sektion, som er blevet væsentlig større efter IESBA har ændret holdning til, hvorvidt skatterådgivning kan forårsage trusler mod uafhængigheden.

Selvangivelser – Af afsnit 290.176 fremgår det, at denne form for rådgivning ikke skaber uafhængighedstrusler så længe ledelsen påtager sig ansvaret for selvangivelsen og foretager alle væsentlige bedømmelser

Skattemæssige beregninger – IESBA klargør i afsnit 290.177, at de mener, at der kan være tale om egenkontrol-trusler, hvis revisionsvirksomheden skaber skatteaktiver eller forpligtigelser for en virksomhed som efterfølgende skal revideres. I forbindelse med klienter, som er virksomheder af betydelig offentlig interesse fremgår det i afsnit 290.178, at revisionsvirksomheden ikke bør foretage skattemæssige beregninger for virksomheder, som er væsentlige for regnskaberne.

Skatteplanlægning og andre former for skatterådgivning – IESBA påpeger i afsnit 290.179 - 290.182, at der kan opstå egenkontrol-trusler, hvis rådgivningen har betydning for regnskaberne. Hvis rådgivningen er baseret på en bestemt forberedelse og præsentation af regnskabet må revisionsvirksomheden ikke tilbyde rådgivningen da ingen sikkerhedsforanstaltninger vil kunne reducere advokerings-truslen til et acceptabelt niveau.

Assistance i forbindelse med skattetvister – I afsnit 290.183 fremgår det, at der kan opstå en advokerings-trussel når virksomheden repræsenterer klienten i løsningen af en skattetvist når skattemyndighederne har gjort det klart, at de har forkastet klientens argumenter og forbereder en videre retslig behandling. Hvis revisionsvirksomheden optræder som ”advokat” vil dette ikke være tilladt hvis beløbet er væsentligt for regnskabet. Der vil ikke være nogen sikkerhedsforanstaltninger, der vil kunne reducere denne trussel til et acceptabelt niveau.

DTT fremfører, at de generelt er af den overbevisning, at revisionsvirksomhederne skal kunne tilbyde skatterådgivning uden restriktioner.

DTT argumenterer bl.a. for, at amerikanske The Securities and Exchange Commission i en af deres rapporter har konkluderet at skatterådgivning ikke skaber samme uafhængighedstrusler som andre former for rådgivning. Dette skyldes bl.a. skattemæssige elementer bliver kontrolleret af regulatorer

og myndigheder. DTT fremfører derudover også en række grunde til, at der ikke bør reguleres omkring skatterådgivning.

De mener grundlæggende, at reguleringen i exposure draftet er for vidtgående, og er af den overbevisning, at det er muligt at implementere sikkerhedsforanstaltninger, som kan reducere de trusler som kan opstå til et acceptabelt niveau. De frygter at den øgede regulering som IESBA ligger op til vil gøre det langt mere kompliceret at tilbyde skatterådgivning og vil betyde at revisionsvirksomhederne ikke vil kunne tilbyde den brede portefølje af skatterelateret rådgivning, som det er tilfældet i dag.¹⁰²

E&Y støtter den øgede regulering, men har dog en række ændringsforslag til specifikke elementer i exposure draftet. De ønsker bl.a. at skatterådgivning sidestilles med forberedelse af regnskabsmateriale og regnskaber. Dette ønskes i det henseende, at det i nødsituationer er tilladt for revisionsvirksomheden at bistå med hjælp til udarbejdelse og regnskaber mens det ikke er tilfældet for skatterådgivning.¹⁰³

PWC roser IESBA for at have ramt den rette balance mellem revisors uafhængighed og muligheden for at yde effektiv rådgivning.

I forbindelse revisionsvirksomheders assistance i forbindelse med skattetvister ønske PWC dog, at man laver nogle ændringer. De mener, at det er muligt at reducere en eventuel selvinteresse-trussel til et acceptabelt niveau ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger.

De ønsker yderligere, at IESBA specificerer, hvad der menes med "formal proceeding" i afsnit 290.183 i forbindelse med alvorlige tvister. De påpeger, at der kan være en lang række processer en sådan sag skal igennem før den kan klassificeres som værende alvorlig, og ønsker derfor en klarificering af hvornår en tvist bliver alvorlig, og der derfor kan opstå yderligere uafhængighedstrusler. De mener i stedet, at det centrale element i sådanne tvister bør være offentlighedsspørgsmålet som er afgørende idet, at en advokers-trussel først vil opstå når andre parter kan få det indtryk, at revisor repræsenterer en revisionsklient uden at have tilstrækkelig med objektivitet i forhold til denne repræsentation.. Så længe sagen ikke er offentlig tilgængelig mener de ikke, at en tredje part vil kunne opfatte revisionsvirksomheden som værende "afhængig" af

¹⁰² DTT 1

¹⁰³ E&Y 1

klienten. Derfor er det ikke et problem, at revisor assisterer i skattetvister så længe sagen ikke når den almindelige offentlighed.¹⁰⁴

AICPA roser også IESBA for deres tilgang til skattespørgsmålet. De mener, at retningslinjerne skaber et godt billede af hvilke former for skatterådgivning, som kan skabe trusler mod uafhængigheden. AICPA påpeger at det er vigtigt at have in mente, at revisor altid har været den logiske leverandør af skatterådgivning dels i form af deres store kendskab til virksomheden og også i forhold til deres høje videns- og kompetenceniveau. AICPA påpeger, at SEC har vurderet at revisionsvirksomhederne kan tilbyde skatterådgivning uden at dette vil have nogen effekt i forhold til deres uafhængighed. Samtidig argumenterer de også for at revisor ved at assistere i skatteanliggender kan opnå en indsigt i virksomheden, som kan være en fordel i den generelle revisionsproces.

AICPA har en række punkter hvor de ønsker ændringer og klarificeringer.

AICPA ønsker bl.a. også klarificeringer angående skattetvister. De anerkender, at der kan opstå advokerings-trusler i situationer hvor revisionsvirksomheder assisterer revisionsklienter i skattetvister. De ønsker dog en klarificering af hvornår en sag overgår til de såkaldte "formal proceedings" da de mener at teksten i kapitlet kan være lidt uklar. Da der kan gå meget lang tid fra det står klar at der er stor uenighed mellem revisionsklienten og skattemyndighederne til de egentlige retslige skridt tages.¹⁰⁵

Høringssvarene viser tydeligt, at der ikke er enighed om, hvorvidt det er en god ide, at IESBA har ændret holdning til, hvorvidt skatterådgivning kan skabe trusler mod uafhængigheden. DTT fremfører, at de mener at skatterådgivning ikke skulle være underlagt restriktioner mens flere af de andre høringssvar tilkendegiver, at de mener at elementer IESBA har valgt at inddrage er passende. Generelt er det naturligvis en stor omvæltning, at man på et område, som ikke tidligere var præget af regulering nu inddrager flere elementer, som kan skabe trusler mod uafhængigheden. Dette er formentlig endnu et udtryk for at regulatorerne finder det vigtigt at alle områder, som kan skabe tvivl omkring uafhængigheden hos en revisor skal frem i lyset, og derfor medfører endnu et område med øget regulering.

¹⁰⁴ PWC 1

¹⁰⁵ AICPA 1

13.3.2.4 IT-systemassistance

I forhold til IT-systemassistance foreskrives det i det nuværende afsnit 290.190, at hvis virksomheden assisterer med at designe og implementere økonomiske IT-systemer, som skaber information der anvendes i regnskaberne, vil det kunne skabe væsentlige trusler mod uafhængigheden, hvis der ikke implementeres sikkerhedsforanstaltninger.

IESBA har i det nye regelsæt skabt differentieret regulering for henholdsvis virksomheder, som ikke er af betydelig og offentlig interesse og virksomheder, som er af betydelig offentlig interesse.

I afsnit 290.194 - 290.196 fremgår det, at for revisionsklienter, som ikke er virksomheder af betydelig offentlig interesse kan der opstå trusler, hvis der assisteres med design eller implementering af IT-systemer, som udgør en stor del af virksomhedens økonomiske systemer eller som genererer information, der anvendes i regnskaberne og er væsentlige. Der vil ofte være tale om en væsentlig trussel, hvis ikke der indføres sikkerhedsforanstaltninger.

For revisionsklienter, som er virksomheder af betydelig offentlig interesse, fremgår det i afsnit 290.197, at revisionsvirksomheden ikke bør assistere med at designe eller implementere økonomiske IT-systemer, hvis de udgør en væsentlig del af virksomhedens økonomiske eller genererer information, som er væsentlig for regnskaberne.

DTT finder ændringerne, som forbyder revisionsvirksomhederne at designe og implementere IT-økonomistyringssystemer til virksomheder af betydelig offentlig interesse, unødvendige. De begrundes deres vurdering med at der ikke findes beviser for, at de nuværende sikkerhedsforanstaltninger ikke er tilstrækkelige til at nedbringe truslerne mod uafhængigheden til et acceptabelt niveau.¹⁰⁶

E&Y støtter de foreslåede ændringer.¹⁰⁷

WPK foreslår, at sikkerhedsforanstaltningerne, som er nævnt i afsnit 290.195, kan anvendes af alle virksomheder inklusive virksomheder af betydelig offentlig interesse da de ikke mener, at formålet med at stramme retningslinjerne for disse virksomheder er klart.

¹⁰⁶ DTT 1

¹⁰⁷ E&Y 1

Sikkerhedsforanstaltningerne som der henvises til er:

- At klienten anerkender deres ansvar i forhold til etablering og overvågning af interne kontroller
- At klienten lader en kompetent medarbejder stå for store beslutninger angående implementering og design af hardware og softwaresystemer.
- At klienten træffer alle ledelsesmæssige beslutninger, som vedrører design- og implementeringsprocesser.
- At klienten evaluerer designet og implementeringen af IT-systemerne.
- Klienten er ansvarlig for det operationelle system og de data, som anvendes og genereres.¹⁰⁸

13.3.2.5 Intern revision

De eksisterende etiske regler beskriver i afsnit 290.181, hvordan der kan skabes en egenkontrol-trussel, hvis et revisionsfirma foretager intern revision hos en revisionsklient.

I afsnit 290.185 fremgår det, at det ydermere ikke er tilladt for revisionsvirksomhederne at udføre intern revision med mindre klienten ved hjælp af en række sikkerhedsforanstaltninger sørger for, at den øverste ledelse bliver gjort bekendt med den interne revisions resultater, og klientens eget ansvar for den interne revision.

Afsnit 290.183 beskriver, at alle egenkontrol-trusler mod uafhængigheden kan reduceres til et acceptabelt niveau, hvis det sikres at der er en klar adskillelse mellem ledelsen og kontrollen af den interne revision. Og denne adskillelse skal være skabt af ledelsen og den interne revision selv.

IESBA mener imidlertid, at det er nødvendigt at styrke retningslinjerne så det bliver klart, at der er en lang række former for services, som kan medføre trusler mod uafhængigheden. Afhængig af omstændighederne vil services, hvor revisionsvirksomheden udfylder ledelsesmæssige funktioner ikke være tilladt. IESBA mener, at det ofte kan være tilfældet, hvis revisionsvirksomheden varetager en større del af klientens interne revision.¹⁰⁹

IESBA nævner i afsnit 290.186 en række eksempler på, hvad der kan betegnes som aktiviteter i forbindelse med intern revision

- At foretage reviews og teste interne kontroller i forhold til den økonomiske rapportering

¹⁰⁸ WPK 1

¹⁰⁹ IESBA juli 2007, s. 3-4

- At foretage procedurer, som indgår i de interne kontroller
- At foretage operationelle interne revisionsaktiviteter som ikke er relaterede til interne kontroller eller regnskaber
- At foretage undersøgelse med henblik på at afsløre besvigelser

I afsnit 290.188 fremgår det at ydelser, som indebærer at revisionsvirksomheden udfører alle eller store dele af klientens interne revisionsopgaver, anbefales ikke da revisionsvirksomheden i høj grad har mulighed for at påvirke omfanget og resultatet af den interne revision. Hvis virksomheden skal acceptere opgaven skal punkterne i 290.190 være opfyldt. Disse punkter klargør, at klienten selv skal træffe ledelsesmæssige beslutninger, og skal være gjort opmærksom på omfanget, risici og frekvens, som karakteriserer intern revision.

I afsnit 290.191 bliver der strammet yderligere op. Hvis en revisionsvirksomhed tidligere har stået for en virksomheds interne revision og derefter tilbydes hvervet som ekstern revisor er det nødvendigt for den pågældende revisionsvirksomhed at vurdere hvorvidt omfanget og formålet med denne opgave kan skabe en selvkontrol-trussel, hvor virksomheden skal støtte deres erklæring på arbejde udført i forbindelse med den interne revision. Hvis denne trussel ikke er helt ubetydelig skal der iværksættes sikkerhedsforanstaltninger som:

- At lade revisorer, som ikke er medlem af revisions-teamet, foretage ydelserne i forbindelse med den interne revision
- At lade yderligere revisorer foretage review af det udførte arbejde og i øvrigt komme med råd når det findes nødvendigt.

PWC mener ikke at intern revision er tilstrækkeligt defineret og frygter derfor at en række aktiviteter, som kan udføres uden trusler mod uafhængigheden vil blive inddraget under intern revision. De påpeger en række karakteristika, som gælder for intern revision

- Er en uafhængighed vurderingsfunktion i en organisation
- Er etableret af ledelsen
- Yder en ydelse til ledelsen ved at måle og evaluere effektiviteten af det interne kontrol system.

I afsnit 290.186 opsummerer IESBA en række funktioner en revisor kan udføre i forbindelse med intern revision. I forhold til denne liste ønsker PWC at IESBA tilføjer to punkter som en uafhængig revisor vil være opmærksom vil foretage.

- Foretager review og tests af de interne kontroller i forbindelse med den eksterne revision og kan komme med anbefalinger hvis der er uhensigtsmæssigheder indenfor kontroller, og
- Foretager revisions med henblik på at sørge for, at der ikke er tale om væsentlige fejl som følge af besvigelser og i tilfælde af, at der er mistanke om besvigelser vil disse processer blive udvidet

PWC ønsker, at det klart skal fremgå at disse punkter aldrig vil blive omfattet af et forbud. De mener derfor også det er nødvendigt at lave en klar adskillelse mellem ekstern og intern revision.¹¹⁰

AICPA mener, at de eksempler IESBA har givet skal ændres så de stemmer bedre overens med aktiviteterne i intern revision. De mener, at IESBA med fordel kunne ligge sig op af ISA 610 kapitel 2, som har arbejdet med at definere hvad der kan betegnes som intern revision.

Nogle interne revisionsprocedurer kan ligge i forlængelse af den eksterne og revision, og det er derfor vigtigt for AICPA, at det bliver gjort klart, at disse ikke betragtes som interne revisionsprocedurer og derfor heller ikke omfattes af de krævede sikkerhedsforanstaltninger.

AICPA ønsker, at man fjerner punktet om at foretage undersøgelser med henblik på at afsløre besvigelser da dette punkt ofte er dækket af andre former for regulering og lovgivning, og derfor kan denne del af kapitlet forvirre brugerne af de etiske regler.¹¹¹

Sarbanes-Oxley har væsentligt strammere krav i forbindelse med revision. I § 201 (g) fremgår det, at udførelse af intern revision er forbudt at udføre for en revisionsvirksomhed, hvis man samtidigt har ansvaret for revisionen. Der er dog mulighed for at opnå tilladelse fra myndighederne jf. § 201 (h).

Ordlyden er væsentlig skærpet i exposure draftet i forhold til det nuværende regelsæt. Det fremgår meget klart, at revisionsvirksomheden kun må acceptere større opgaver, hvis klienten er meget bevidst omkring dennes ansvar og hvilken betydning den interne revision. Generelt bør

¹¹⁰ PWC 2

¹¹¹ AICPA 2

revisionsvirksomheden være meget opmærksomme på om truslerne når et niveau, hvor de burde undlade påtage sig ydelser i forbindelse med den interne revision eller undlade at påtage sig hvervet som ekstern revisor.

På trods af, at reglerne er blevet skærpede er der dog ikke tale om regler på niveau med Sarbanes-Oxley, hvor der er tale om et regulært forbud.

13.4 Familiaritets-trusler

13.4.1 Ansættelse hos en revisionsklient

I forhold til ansættelse hos en revisionsklient er der tale om klare familiaritets-trusler da der kan være tætte bånd på tværs af virksomhederne i forhold til den eller de medarbejdere, som har fået ansættelse hos en revisionsklient.

I forhold til det eksisterende regelsæt har IESBA i afsnit 290.144 fjernet fire sikkerhedsforanstaltninger, som revisionsvirksomhederne kunne vælge at gøre brug af på baggrund af hvordan vurderingen af uafhængigheden ville være på baggrund af de faktorer, som også er nævnt i afsnit 290.144 og som er videreført i et nyt afsnit 290.132. Disse sikkerhedsforanstaltninger imidlertid blevet af erstattet af 3 nye, som er også er at finde i afsnit 290.132. Der er tale om:

- At modificere revisionsplanen
- At tilknytte et revisionsteam, som har tilstrækkelig med erfaring til at håndtere en situation, hvor en tidligere ansat i revisionsvirksomheden er blevet ansat hos en klient
- At få en ekstra revisor til at foretage et review af arbejdet eller komme med rådgivning i forhold til situationen.

Den væsentligste ændring i kapitlet er imidlertid, at der er blevet inddraget et afsnit, som beskriver en skærpet regulering for virksomheder af betydelig offentlig interesse.

I forbindelse med ansættelse hos en revisionsklient kommer IESBA med udvidede retningslinjer. I afsnit 290.135 fremgår det, at hvis en key audit partner eller en partner ansættes hos en revisionsklient, som er betydelig offentlig interesse, inden en given cooling-off periode er forløbet

kan der opstå problemer med uafhængigheden hvis den pågældende medarbejder opnår en position hos revisionsklienten som:

- Giver medarbejderen mulighed for at udøve betydelig indflydelse på revisionsklientens bogføring eller regnskaber
- Består i at være direktør eller bestyrelsesmedlem

I afsnit 290.136 er det beskrevet, at for key audit partners vil cooling-off perioden være på minimum 12 måneder, hvori der er udarbejdet revisionserklæringer. I denne periode må partneren på intet tidspunkt have arbejdet med revisionsklienten. Hvis der er tale om egeninteresse-, familiaritets- eller intimideringstrusler er ingen sikkerhedsforanstaltninger tilstrækkelige med mindre virksomheden har gennemgået en komplet årlig revisionscyklus, hvor den tidligere medarbejder ikke har været involveret.

IESBA har overvejet at udvide kredsen, som skal være omfattet af cooling-off perioden, men på trods af at de er af den opfattelse at der kan skabes uafhængighedstrusler, hvis ansatte i firmaet bliver tilknyttet en revisionsklient i bestemte stillinger vil det være muligt at reducere disse trusler til et acceptabelt niveau ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger.¹¹²

E&Y støtter den eksisterende lovgivning samt det nye forslag, men ønsker dog en enkelt situation undtaget fra reglerne. E&Y mener ikke, at reguleringen skal træde i kraft i situationer hvor revisionsklienten har en søstervirksomhed, som revideres af et andet firma. Dette er specielt interessant i forbindelse med virksomheder af betydelig offentlig interesse, som kan have en lang række associerede virksomheder og dattervirksomheder. I disse tilfælde foreslår E&Y i stedet at man giver mulighed for at anvende sikkerhedsforanstaltninger, som kan nedbringe uafhængighedstruslen til et acceptabelt niveau.¹¹³

AICPA fremfører at cooling-off krav, som påkræves før en key audit partner kan ansættes hos en revisionsklient kan medføre store omkostninger. Dette kan bl.a. forhindre at en virksomhed af betydelig offentlig kan ansætte den person, som er bedst kvalificeret i en given stilling, og dette kan medføre at den økonomiske rapportering vil blive ringere. Reglen omkring cooling-off kan ændre

¹¹² IESBA december 2006 s. 12

¹¹³ E&Y 1

ved den måde virksomhederne ansætter på da virksomhederne ofte opfatter revisorerne som mulige emner når der skal ansættes til de interne afdelinger. AICPA mener også, at det foreslåede regelsæt kan forstærke de problemer virksomhederne har med at finde kvalificeret arbejdskraft.

Generelt mener de, at de foreslåede regler er for omfattende da de mener, at alternative sikkerhedsforanstaltninger ville være tilstrækkelige. Disse kunne fx være

- Den nuværende partner, som håndterer klienten skal overveje om revisionsplanen skal ændres som en konsekvens af at den fratrådte revisor kan have for stor indsigt i planen.
- Revisionsvirksomheden skal overveje om medlemmerne af revisionsteamet har den nødvendige erfaring til at håndtere den tidligere medarbejder da han kan have væsentlig indflydelse på deres arbejde.
- Revisionsteamet skal gennemgå reviews for at vurdere om de er tilstrækkeligt kritiske overfor den tidligere ansattes arbejde.¹¹⁴

Der er en række problemer, som man risikerer at løbe ind i ved at skærpe reguleringen og AICPA fremfører mange af dem. I forbindelse med indførelsen af cooling-off krav hæmmer man mobiliteten af arbejdskraft mellem revisionsvirksomheder. Indenfor branchen er det ofte set at revisionsklienter har hentet personale fra revisionsvirksomheder, revisionsklienterne er ofte meget interesserede i at få arbejdskraft fra revisionsvirksomhederne, og det er der mange grunde til. Dels er de ansatte hos revisionsvirksomhederne ofte meget veluddannede og har stor indsigt i virksomheders opbygning og rapportering. Derudover får de i kraft af tilknytningen til en revisionsklient også et indgående kendskab til denne klient, og en sådan viden kan have en enorm værdi i forbindelse med ansættelse da man ikke skal bruge en masse ressourcer på at sætte en ny medarbejder ind i hvordan tingene fungerer i den pågældende virksomhed. Cooling-off kravene bevirker, at det ikke er muligt for en ansat i revisionsvirksomheden at skifte til klienten før en given cooling-off periode er forløbet. Dette er naturligvis også formålet med bestemmelserne da man herved kan mindske eventuelle uafhængighedstrusler, som kan opstå på baggrund af ansættelsen, men det har den betydning at revisionsklienten ikke får adgang til den mest relevante person i forhold til et givent job og alt andet lige kan det have betydning for kvaliteten dels internt i virksomheden, men også for den eksterne rapportering og derved kan regnskabsbrugerne blive påvirket af reglerne.

¹¹⁴ AICPA 1

13.4.2 Lang tilknytning af ledende personale

Lang tilknytning af ledende personale kan medføre familiaritets-trusler, egeninteresse-trusler og egenkontrol-trusler. I forbindelse med struktureringen er den placeret under familiaritets-trusler da disse trusler er oplagte på baggrund af det tætte forhold, der kan opstå mellem ledende personale og erklæringsklienter.

IESBA opsummerer, at de eksisterende etiske regler i afsnit 290.153 allerede gør opmærksom på problemet med, at ledende medlemmer af revisionsvirksomheden er tilknyttet den samme revisionsklient. De eksisterende regler har i afsnit 290.154 – 290.157 en separat sektion for børsnoterede virksomheder, som indeholder skærpende regler for disse virksomheder.

I forbindelse med børsnoterede selskaber er der i afsnit 290.154 fastlagt regler omkring partner rotation, hvis man har været tilknyttet den samme klient i mere end syv år, og derefter skal der være en periode på mindst to år, hvor partneren ikke er tilknyttet klienten.

De eksisterende regler har i afsnit 290.157 også indarbejdet at, hvis en virksomhed ikke har tilstrækkeligt med ressourcer, som kan varetage rollen som partner eller har tilstrækkelige kompetencer til at varetage de kvalitetssikrings-opgaver som er til stede i forbindelse med en revisionsopgave er partner rotation ikke en passende sikkerhedsforanstaltning. Her kan der i stedet implementeres andre sikkerhedsforanstaltninger som fx at lade en revisor, som ellers ikke er tilknyttet opgaven foretage et review af det foretagne arbejde. Denne revisor kan være ekstern, men kan også være en ansat i det pågældende firma, som ikke er tilknyttet teamet i forbindelse med opgaven.

I den eksisterende regulering har man i afsnit 290.156 skabt mulighed for en vis mængde fleksibilitet i lovgivningen. Eksempler på denne fleksibilitet nævnes i reguleringen som værende:

- I forbindelse med at klienten er afhængig af kontinuitet. Det kunne fx være i forbindelse med væsentlige strukturelle ændringer hos klienten, som kolliderer med rotationen.
- I forbindelse med at revisionsvirksomhedens størrelse gør det umuligt eller betyder, at rotationen i situationen ikke udgør en tilstrækkelig sikkerhedsforanstaltning.

I de situationer, hvor disse fleksibilitetsregler tages i brug skal der implementeres andre sikkerhedsforanstaltninger så trusler mod uafhængigheden kan reduceres til et acceptabelt niveau.

Denne fleksibilitetsbestemmelse var i første omgang fjernet da IESBA var af den overbevisning at det ikke var tilstrækkeligt med andre sikkerhedsforanstaltninger da de ikke var tilstrækkelige til at fjerne eventuelle familiaritets-trusler. Det blev bl.a. overvejet fra IESBA om det ville være tilstrækkeligt, hvis der blev foretaget eksterne reviews af en regulator eller lignende, men IESBA konkluderede, at da et sådant review i mange tilfælde først ville blive udført flere år efter at selve revisionsarbejdet var blevet udført ville en sådan sikkerhedsforanstaltning ikke være tilstrækkelig. IESBA var også af den overbevisning, at hvis virksomheden var så lille, at den ikke var i stand til at foretage partnerrotation ville det også gå ud over kvaliteten i revisionen.¹¹⁵

Revisionsvirksomhederne og medlemmerne af IFAC kritiserede i vidt omfang, som det fremgår nedenfor, at denne fleksibilitetsbestemmelse var blevet fjernet. IESBA har derfor i arbejdsdokumentet fra maj 2008¹¹⁶ tilføjet en fleksibilitetsbestemmelse i afsnit 290.132, som ligner den gamle bestemmelse. Afsnittet beskriver, at for mindre revisionsvirksomheder vil partnerrotation ikke altid være en sikkerhedsforanstaltning og en partner hos disse virksomheder vil derfor i særlige tilfælde kunne være tilknyttet en revisionsklient mere end de 7 år som ellers er maksimum for virksomheder af betydelig offentlig interesse. Det kræves dog, at der er givet tilladelse til dette er regulatoren, som har jurisdiktionen på området. I disse tilfælde vil der også blive krævet, at der bliver implementeret alternative sikkerhedsforanstaltninger. Der nævnes et review, som gennemføres af regulator som eksempel.

Ovenstående er et af de meget få steder, hvor IESBA har lyttet til revisionsvirksomhedernes og medlemmernes høringssvar, og hvor disse høringssvar reelt har betydet en ændring i reguleringen.

Denne eksisterende regulering har IESBA vurderet i forhold til hvad der er nødvendigt og hensigtsmæssigt i forhold til revisionsvirksomhedernes mulighed for et kontinuerligt samarbejde med revisionsklienterne og ved at opveje dette mod mulighederne for familiaritets-trusler og de er nået frem til den konklusion, at det er nødvendigt at udvide den nuværende regulering. Denne udvidelse vil bestå i at man ikke kun vil inddrage partnere og de personer, som står for kvalitetskontrol i forbindelse med revisionsopgaven, men samtidig også de personer, som indgår i det nye begreb ”key audit partners”, og som er tilknyttet virksomheder af betydelig offentlig

¹¹⁵ IESBA december 2006, s. 13

¹¹⁶ IESBA maj 2008

interesse. Disse personer vil også skulle rotere i forbindelse med en langvarig tilknytning til en revisionsklient.¹¹⁷

I de foreslåede regler har man opdelingen, hvor man har et afsnit med generelle regler og et med skærpede regler for visse virksomheder. Den primære ændring er, at de skærpede regler nu ikke kun gælder for børsnoterede virksomheder, men er udvidet til at gælde for virksomheder af betydelig offentlig interesse.

Perioderne på to og syv fastholdes i afsnit i 290.147 da IESBA har vurderet at dette er passende i forhold til at skabe kontinuitet og samtidig mindske eventuelle familiaritets-trusler.¹¹⁸

DTT er ikke enige i IESBAs første beslutning om at fjerne mindre virksomheders mulighed for alternative sikkerhedsforanstaltninger. Med den øgede regulering i forhold til at inddrage ikke-børsnoterede virksomheder af betydelig offentlig interesse, og ved at inddrage flere i forbindelse med partner rotationerne via begrebet key audit partners, in mente mener DTT at disse påkrævede rotationer er for omfattende i forhold til de omkostninger, som ordningerne medfører.

DTT er bekymret for, at kvaliteten af revisionerne kan komme til at lide under de nye regler. De fremhæver som et eksempel, at i visse lande er bestemte markedssegmenter domineret af mindre revisionsvirksomheder. Der kræves ofte specialiseret viden for at kunne håndtere de forskelligartede krav, som specialiserede brancher kræver. På grund af de påkrævede rotationer kan det være nødvendigt for mindre virksomheder at tilknytte personer til en opgave, som ikke er førstevalget til den pågældende opgave, og derved kan kvaliteten af revisionsarbejdet blive kompromitteret.

Ovenstående problemstillinger kan have en række uheldige konsekvenser for revisionsklienten. Klienten kan blive tvunget til at vælge et andet revisionsselskab. Et sådant skifte er ofte forbundet med en række omkostninger og kan derfor være uheldigt for en virksomheds interessenter. En anden konsekvens af den tvungne rotation kan være at de mindre revisionsvirksomheder, som bliver berørt af den strammere regulering vælger at fusionere for derved at kunne leve op til kravene. Dette kan være med til at begrænse konkurrencen og kan derfor stille revisionsklienten dårligere. DTT mener, at disse mulige konsekvenser bør betyde, at man skal overveje om disse ændringer eller de alternative sikkerhedsforanstaltninger vil tjene klienterne og offentligheden bedst.

Fleksibilitet i forhold til reguleringen er ifølge DTT også en fordel da en række faktorer kan have indvirkning på betydningen af familiaritets-trusler. Faktorer som:

¹¹⁷ IESBA december 2006 s. 12 & 13

¹¹⁸ IESBA december 2006 s. 13

- Personaleomsætning - Hvis der sker en løbende udskiftning i forhold til de personer, som er tilknyttet den enkelte revisionsklient vil der ikke opstå samme tilknytning til den enkelte klient.
- Ændring i klientens forretningsområder – Klientens forretningsområder kan over en periode ændre sig markant bl.a. som følge af opkøb, fusioner, salg eller likvidationer
- Kontrol af eksterne regulatorer – Klienten og revisoren kan være underlagt ekstern kontrol, som kan betyde ændringer i familiaritets-truslen.

DTT frygter også, at medlemmerne af IFAC vælger en meget snæver definition af hvad der kan betegnes som virksomheder af betydelig offentlig interesse. En sådan snæver definition vil gøre det lettere for mindre virksomheder at opfylde kravene, som fastsat i reguleringen da et mindre antal virksomheder vil blive betegnet som værende af betydelig offentlig interesse, og derfor være underlagt den strengere regulering.¹¹⁹

E&Y kommer med en lidt anderledes kritik. De støtter grundlæggende, at man udvider den strammere regulering fra kun at gælde børsnoterede selskaber til at gælde alle virksomheder af betydelig offentlig interesse. De mener dog ikke, at rotationsreglerne skal gælde for key audit partners, men kun for de ledende partnere. I forlængelse af dette er de enige i at fleksibilitetsreglerne skal fjernes for de mindre virksomheder. Den støtte er dog betinget af, at det kun er de ledende partnere, som bliver omfattet af rotationsreglerne.

E&Y er enige i at det er nødvendigt at opnå en balance mellem kontinuitet og kvalitet i revisionen og eventuelle familiaritets-trusler, men mener ikke, at den detail-regulering IESBA ligger op til i exposure draftet er vejen frem. De ønsker i stedet en regulering, som er baseret på principper. De mener at der er så mange faktorer, som skal tages i betragtning før man kan vurdere familiaritets-trusler i forhold til et selskab. Specielt i forhold til virksomhedens organisation kan der være heterogenitet i forhold til familiaritets-trusler. E&Y er af den overbevisning, at man med fordel kan lade en person i revisionsteamet rotere indenfor forskellige grupper før personen bliver den ledende partner. En sådan rotation vil kunne være gunstig for revisionsprocessen da man vil kunne forbedre kvaliteten.

E&Y tilføjer, at hvis man fjerner fleksibilitetsreglerne og samtidig fastholder at også key audit partners skal rotere vil man mindske revisionskvaliteten til skade for interessenter og offentligheden som helhed. Mange lande består primært af små- og mellemstore revisionsvirksomheder og i disse

¹¹⁹ DTT 1

lande vil det være problematisk at indføre de foreslåede regler da det kan betyde, at virksomhederne ikke får mulighed for at opnå viden og erfaring baseret på kontinuerlige forhold til revisionsklienterne.¹²⁰

PWC kommer med en overordnet kritik af de præmisser IESBA har brugt som baggrund for at fjerne fleksibilitetsreglerne for mindre virksomheder. IESBA begrundet deres beslutning med, at der ikke er sikkerhedsforanstaltninger, som er tilstrækkelige til at mindske familiaritets-trusler. PWC fremfører at de ikke er bekendt med empiriske data, som understøtter IESBAs påstand.

PWC fremfører, en frygt for at mindre virksomheder kan føle sig presset til at sætte personer på en revisionsopgave som måske ikke har kompetencerne og erfaring i samme omfang, som en ledende figur i revisionsteamet, som kan blive tvunget til rotation på grund af de foreslåede regler. De mindre virksomheders alternativ til en sådan manøvre kan ofte være at de må sige farvel til en revisionsklient. Hvis klienten skal finde en ny revisor vil det medføre en række øgede omkostninger bl.a. i forhold til at sætte den nye revisor ind i virksomhedens forretningsgange og specifikke forhold. PWC påpeger også at hyppigere revisorskifts har en beviselig negativ betydning for muligheden for at opdage svigt. Undersøgelser viser at der i den første tid efter et revisorskifte er større chance for at revisor ikke finder fejl, som kunne have været opdaget, hvis den pågældende revisor havde haft et forudgående kendskab til virksomheden.

PWC frygter også, at mindre virksomheder kan blive tvunget til at ændre hele den måde de driver virksomhed på, hvis de foreslåede regler gennemføres. De vil blive tvunget til at koncentrere sig i større enheder for at kunne håndtere kravene, hvilket kan medføre, at der sker markante ændringer i revisorbranchen som helhed.

PWC ønsker derfor ikke at fjerne fleksibilitetsreglerne, og derved beholde muligheden for at implementere alternative sikkerhedsforanstaltninger, som kan mindske eventuelle familiaritets-trusler.¹²¹

AICPA mener ikke at de restriktive bestemmelser skal udvides til at gælde for alle virksomheder af betydelig offentlig interesse, og er i stedet af den overbevisning at man bør lade medlemmerne bestemme hvordan disse mener området skal behandles. AICPA er især bekymret for at omkostningerne til partner rotation og cooling-off perioder for ikke-børsnoterede virksomheder langt vil overstige de fordele man opnår med disse sikkerhedsforanstaltninger. AICPA frygter at

¹²⁰ E&Y 1

¹²¹ PWC 1

den eneste måde medlemmerne kan håndtere de strengere regler er ved at lave definitionen af virksomheder af betydelig offentlig interesse så snæver at man mindsker antallet af virksomheder som bliver omfattet af de nye regler. AICPA mener ikke, at det er hensigtsmæssigt at ønsket om at fratage virksomheder for strengere regler skal have indflydelse på hvordan man vælger at håndtere problemstillingen omkring virksomheder af betydelig interesse. AICPA skriver, at hvis IESBA, modsat AICPA's ønske, vælger ikke at lade medlemmerne selv bestemme i hvilket omfang rotations- og cooling-off reglerne skal anvendes vil de opfordre til at IESBA i det mindste fastholder at de mindste firmaer kan anvende alternative sikkerhedsforanstaltninger.¹²²

AICPA oplister 4 kriterier som bør være til stede hvis rotationsreglerne skal anvendes i forbindelse med revision af virksomheder af betydelig offentlig interesse.

- Det må ikke komme i vejen for virksomhedens muligheder for at tilknytte partnere til en opgave, som har tilstrækkelig viden, erfaring og uafhængighed.
- Det må ikke reducere revisionskvaliteten
- Det må ikke medføre unødvendige omkostninger for virksomheden og samfundet
- Det må ikke stå i vejen for en hensigtsmæssig timing af en revisionsopgave.¹²³

AICPA anerkender, at der er fordele ved at lade en ny partner håndtere opgaven, og derved mindske eventuelle familiaritets-trusler. Disse fordele bør dog vejes op imod tabet af kontinuitet og viden som en partner, som håndterer klienten flere år i træk, kan sikre. AICPA påpeger, at det er essentielt at partnerne, som er tilknyttet en opgave er kompetente, i besiddelse af stor viden omkring klientens forhold. Alt hvad der kan kompromittere at disse essentielle karakteristika kommer til udtryk i forbindelse med arbejdet med en opgave kan medføre at hele det økonomiske system kan komme til at lide under det da erklæringerne kan blive påvirket.

AICPA klargør at hvis reglerne, som er beskrevet i exposure draftet bliver realiseret i form af et reelt regelsæt vil partner rotation reelt betyde af klienten skal have en ny revisor, og dette vil medføre at revisionskvaliteten vil blive svækket, og dette vil ikke være i offentlighedens interesse.

AICPA fremfører forslag til alternative sikkerhedsforanstaltninger, som de mener, vil være tilstrækkelige til at reducere familiaritets-trusler til et acceptabelt niveau. Disse omfatter

¹²² AICPA 1

¹²³ AICPA 1

- En partner, som ikke er medlem af revisions-teamet skal foretage et review af arbejde som er udarbejdet af de øvrige partnere.
- Et forstærket review, som fokuserer på den overordnede kvalitet af revisionsarbejdet og uafhængigheden hos key audit partners¹²⁴

Derudover mener AICPA at samarbejde mellem firmaet og erklæringens brugere kan klargøre om der er brug for yderligere sikkerhedsforanstaltninger.¹²⁵

Det tyske medlem WPK kommenterer kun kort på forslaget, men fremhæver at de ikke mener, at muligheden mindre virksomheder har for at implementere alternative sikkerhedsforanstaltninger skal fjernes.¹²⁶

IESBAs ønske om at fjerne fleksibilitetsreglerne for de mindre virksomheder affødte en del protester, som er tilkendegivet i høringssvarene. Det ville uden tvivl også få betydning for erhvervet, hvis IESBA havde valgt at fastholde deres ønske om at fjerne disse fleksibilitetsbestemmelser.

Når en klient skifter revisor er dette skifte altid forbundet med omkostninger. Sådanne skifts kunne blive mere hyppige, hvis kravet var blevet gennemført. Hvis en revisionsvirksomhed ikke er tilstrækkelig stort til at kunne gennemføre en partnerrotation, og der ikke var alternative sikkerhedsforanstaltninger ville revisionsvirksomheden være nødt til at trække sig fra samarbejdet med revisionsklienten, hvilket ville betyde at klienten skulle have tilknyttet en ny revisor. Denne revisor skal opnå et kendskab til virksomheden, som er nødvendigt for at kunne gennemføre en revision af tilstrækkelig kvalitet. Et sådant kendskab kræver en del arbejde og vil naturligvis blive bedre gennem tiden, hvis revisoren foretager revision år efter år. Derfor vil kontinuiteten blive brudt og revisionsklienten vil blive påført øgede omkostninger i forbindelse med revisionen. På den anden side er det essentielt, at der ikke opstår trusler mod uafhængigheden i form af familiaritets-trusler. Der kan opstå tætte tilknytninger mellem virksomheder og individer i forbindelse med et flerårigt revisionssamarbejde. En sådan tilknytning har en lang række fordele, men har også det væsentlige problem, at revisor kan miste sin objektivitet og resultatet af revisionen kan derfor lide under den tætte tilknytning. Dette er naturligvis uacceptabelt fra en regnskabsbrugers synspunkt og rationalet

¹²⁴ AICPA 1

¹²⁵ AICPA 1

¹²⁶ WPK 1

bag IESBAs første beslutning er derfor til stede. Det essentielle i denne sammenhæng er at finde en sammenhæng mellem at fastholde kontinuitet når det kan lade sig gøre, og at forhindre at der opstår trusler mod uafhængigheden, og IESBA har efter de mange høringssvar konkluderet at denne balancegang er fundet ved at have stramme regler for virksomheder af betydelig offentlig interesse, og derefter tilføje en vis grad af fleksibilitet for de mindste virksomheder.

13.4.3 Andre ydelser til erklæringsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed

13.4.3.1 Ledelsesrekruttering for erklæringsklienter

Ledelsesrekruttering kan henføres til en række trussels-scenarier. Familiaritets-truslen er valgt da revisionsvirksomheden kan få et meget nært til et individ de selv har ansat og der kan opstå gensidige bånd, som kan være uhensigtsmæssige i forhold til at bevare revisionsvirksomhedens uafhængighed.

Det eksisterende afsnit 290.203 klargør, at hvis revisionsvirksomheden ansætter personale, som kan have betydning for regnskaberne kan der opstå uafhængighedstrusler. Det er også gjort klart at revisionsvirksomhedens ikke må overtage ledelsens rolle fx i forhold til forhandlinger. Hvem der endeligt skal ansættes skal være klientens beslutning.

I det foreslåede regelsæt er reguleringen strammet for virksomheder af betydelig offentlig interesse. I afsnit 290.207 fremgår det at i forhold til disse virksomheder bør revisionsvirksomheden ikke assistere ved ansættelse af ledelsesmedlemmer på de øverste niveauer, hvor personen har væsentlig indflydelse på forberedelsen af regnskabsmaterialet og regnskabet.

14 Konklusion

Formålet med konklusionen er at skabe overblik over, de resultater som er opnået i forhold til de spørgsmål, som blev stillet på baggrund af problemformuleringen.

Der er i det nye etiske regelsæt planer om at gennemføre en lang række ændringer, som har varierende grad af betydning for den enkelte revisor og revisionsvirksomhed.

En af de primære ændringer fra de eksisterende etiske regler til de nye etiske regler er den betydning begrebet virksomheder af betydelig interesse har. I den nuværende regulering er der i flere sektioner fremhævet skærpet regulering for børsnoterede virksomheder. Denne skærpede regulering udvides til at omfatte virksomheder af betydelig offentlig interesse samtidig med, at der er tilføjet flere afsnit og sektioner, som indeholder skærpet regulering for netop denne type virksomheder.

En anden ændring, som kan vise sig at få stor betydning er, at man sidestiller netværksvirksomheder og de individuelle virksomheder. Det betyder, at der i det nye etiske regelsæt skal være en undtagelse i reguleringen, hvis netværksvirksomheder ikke skal være omfattet af den samme regulering som den individuelle virksomhed.

Endnu en ændring, som også får betydning er i forhold til rådgivning i skatteanliggender. Her var IESBA tidligere af den overbevisning, at dette område ikke skabte trusler mod uafhængigheden. I det foreslåede regelsæt er der imidlertid kommet en omfattende sektion, som beskriver reguleringen og de sikkerhedsforanstaltninger, som er nødvendige for at nedbringe truslerne mod uafhængigheden til et acceptabelt niveau. Det står derfor klart, at IESBA har ændret deres grundlæggende holdning til dette område.

Det nye etiske regelsæt bevæger sig mere i retning af den amerikanske regulering med større fokus på detailbestemmelser. Dette betyder også, at de nye regler i mange tilfælde ligger sig op ad den amerikanske regulering. Der er dog stadig forskelle. En af de store forskelle findes i hvem reglerne er rettet mod. Sigtet med Sarbanes-Oxley er primært de børsnoterede virksomheder mens mange af de skærpede regler også omfatter virksomheder af betydelig offentlig interesse.

En anden væsentlig forskel er i forhold til intern revision. IESBA accepterer, at revisionsvirksomheder i et vist omfang kan tilbyde at udføre funktioner i forbindelse med intern revision forudsat at der iværksættes sikkerhedsforanstaltninger, hvor det er nødvendigt. I enkelte

tilfælde er der dog også tale om reelle forbud. I Sarbanes-Oxley er der et generelt forbud mod at deltage i den interne revision så længe man er tilknyttet som ekstern revisor.

Høringssvarene er meget omfattende til exposure draftet. Det indikerer tydeligt, hvor stor betydning de etiske regler for revisionsvirksomhedernes og de ansattes fremtidige virke. Der forekommer to meget tydelige tendenser i høringssvarene.

WPK og de store revisionsvirksomheder lægger stor vægt på, at IESBA bevæger sig væk fra den principbaserede tilgang, som ellers har været kendetegnende for det nuværende etiske regelsæt. De frygter, at man opnår en detailbaseret regulering som det er tilfældet i USA.

AICPA anerkender, at den detailbaserede regulering er kommet for at blive, og frygter i stedet, at den skærpede regulering ikke kun skal gælde for børsnoterede virksomheder, men også andre virksomheder af betydelig offentlig interesse.

Disse tendenser illustrerer tydeligt, at der er markante forskelle på reguleringen i Europa og USA.

IESBA har kun i meget begrænset omfang valgt at lade høringssvarene få betydning for udformningen af de etiske regler. Der er i mødereferaterne efter udgivelsen af de to exposure drafts gennemført mange mindre ændringer, som næsten kun kan betegnes som overfladiske.

Der er kun i få tilfælde gennemført ændringer som tydeligvis er foranlediget af massive protester i høringssvarene. Dette er i forbindelse med lang tilknytning af ledende personale, hvor IESBA i første omgang havde fjernet en fleksibilitetsbestemmelse, som gav mindre virksomheder mulighed for at gennemføre alternative sikkerhedsforanstaltninger i stedet for den tvungne rotation, som ellers er påbudt i reguleringen. Denne beslutning om at fjerne muligheden for de mindre virksomheder affødte så mange protester, at IESBA lod denne fleksibilitetsbestemmelse blive ført videre til det nye etiske regelsæt.

Ændringerne i de etiske regler vil utvivlsomt få stor betydning i Danmark, men hvilken betydning er svær at forudsige. Vi har allerede mærket det øgede fokus på revisors uafhængighed via den nye revisorlov og den nye bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, som er udarbejdet med henblik på at implementere det 8. selskabsdirektiv fra EU. EU får også stor betydning i forhold til hvordan den danske lovgivning og regulering vil se ud i fremtiden. Det er intet, som er helt sikkert, men EU kunne vælge at implementere det etiske

regelsæt via åbningerne i det 8. selskabsdirektiv, som giver mulighed for at fastsætte yderligere bestemmelser omkring uafhængighed.

Hvis EU vælger at gennemføre IESBAs regler er det centralt for den danske lovgivning om dette gøres via et minimums- eller et maksimumsdirektiv. Hvis EU vælger et maksimums-direktiv vil vi i Danmark være tvunget til at gøre brug af de samme regler som det er tilfældet for de øvrige EU-lande. Vi vil ikke have mulighed for at fastholde de specielle krav, som findes i dansk lovgivning.. Gennemføres reglerne derimod ved hjælp af et minimums-direktiv vil Danmark stadig have mulighed for at fastsætte bestemmelser, som er skærpede i forhold til den regulering, som vil blive implementeret i de øvrige EU-lande.

Generelt er det tydeligt, at der er kommet massivt fokus på området omkring revisors uafhængighed og udviklingen i lovgivningen og reguleringen, som findes på dette område har gennemgået en stor udvikling indenfor de seneste år. Den fremtidige udvikling er fortsat ikke fastlagt, men ventes med spænding fra flere kanter. Ikke mindst i Danmark, hvor en række faktorer har betydning for udfaldet af den fremtidige regulering og lovgivning.

15 Litteraturliste

Bøger

Forfatter: Peter Blume

Titel: Juridisk metodelære

Udgave: 4. udgave

Forlag: Jurist- og Økonomiforbundets forlag

ISBN: 87-574-1332-0

Udgivelsesår: 2006

Reference: Blume 2006

Forfatter: Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner

Titel: Professionsetik for revisorer

Udgave: 1. udgave

Forlag: FSR

ISBN: 978-87-619-1842-0

Udgivelsesår: 2007

Reference: Bøg & Kiertzner 2007

Beretninger

Beretning fra FSRs etikudvalg 2007/2008

Etiske retningslinjer

Retningslinjer for revisors etiske adfærd, FSR, 2006 (FSR 2006)

Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, 2005 (IFAC 2005)

Exposure drafts

- IESBA December 2006
 - [Proposed Revised Section 290 of the Code of Ethics for Professional Accountants, Independence - Audit and Review Engagements, and Proposed Section 291, Independence - Other Assurance Engagements](#), IFAC, International Ethics Standards Board for Accountants, December 2006

- IESBA Juli 2007
 - [Proposed Revised Section 290 of the Code of Ethics for Professional Accountants, Independence - Audit and Review Engagements, and Proposed Section 291, Independence - Other Assurance Engagements](#), IFAC, International Ethics Standards Board for Accountants, Juli 2007

Arbejdspapirer

- IESBA maj 2008
 - IESBA, Drafting conventions reference document, Maj 2008

Love

- Gammel revisorlov
 - Lov nr. 302 af 30/04/2003 – Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (Revisorloven) – Ikke længere gældende ret. Loven er blevet erstattet af nedenstående.
- Ny revisorlov
 - Lov nr. 468 af 17. juni 2008 – Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)

Lovforslag

Fremsættelsestale – 2007-08, 2. samling – Fremsættelsestale: L 120: Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder

Direktiver

Europa-Parlamentets og rådets 8. selskabsdirektiv af 17. maj 2006 (8 selskabsdirektiv)

Bekendtgørelser

- Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed
 - Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008

Præsentationer

The Sarbanes-Oxley act by the AICPA (Power Point præsentation) 2003

Høringssvar

- E&Y 1
 - Ernst & Youngs høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt december 2006.
- DTT 1
 - Deloitte Touche Tohmatus høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt december 2006.
- PWC 1
 - PriceWaterhouseCoopers høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt december 2006.
- AICPA 1
 - AICPAs høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt december 2006.
- WPK 1
 - Wirtschaftsprüferkammers høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt december 2006.
- PWC 2
 - PriceWaterhouseCoopers høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt juli 2007.
- DTT 2
 - Deloitte Touche Tohmatus høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt juli 2007.
- E&Y 2
 - Ernst & Youngs høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt juli 2007.
- AICPA 2
 - AICPAs høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt juli 2007.
- WPK 2
 - Wirtschaftsprüferkammers høringssvar til exposure draftet til Code of Ethics for Professional Accountants, udsendt juli 2007.