

Revisorloven 2008 - udvalgte markante ændringer



Udarbejdet af Henriette Jensen,
cand.merc.aud. 10. Semester, 2009
Vejleder: Lars Kiertzner

Forord

Dette speciale er udarbejdet i perioden d. 12. februar til 18. juni 2009 som afslutning på cand.merc.aud. studiet på Aalborg Universitet. Specialet er skrevet indenfor hovedområdet revision.

Litteratur/kildesøgningen er afsluttet primo juni, og hvad der siden da er kommet af nye retningslinjer mv. er der ikke taget højde for i dette speciale.

I følge studieordningen til cand.merc.aud. studiet skal emnet/problemformuleringen have relevans for en statsautoriseret revisors virke.

Dette er sket ved, at jeg har valgt at beskæftige mig med revisorloven anno 2008 Valget skyldes, at denne er en af hjørnestenene i revisors daglige arbejde. Den er essentiel, da denne skal overholdes for at revisor kan udøve god revisionsskik og samtidig agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Samtidig er den stadig ny, da mange bestemmelser først har sin virkning fra i år, og derfor er det yderst relevant at beskæftige sig med denne og dens betydning for diverse parter.

Jeg vil gerne rette en tak til min vejleder Lars Kiertzner for god og konstruktiv vejledning samt behjælpeligheden i at få diskuteret de konkrete problemstillinger.

Arentsminde, d. 18-06-2009

Henriette Jensen _____

Indholdsfortegnelse

Forord	0
1. Indledning.....	5
2. Problemformulering	7
3. Afgrænsning	8
4. Projektdesign.....	11
5. Metode	16
6. Baggrund for ny revisorlov.....	18
7. Lovens anvendelsesområde.....	20
7.1. Hovedanvendelsesområde jf. lovens § 1, stk. 2.....	20
7.1.1. Erklæringsbekendtgørelsen samt vejledning dertil.....	22
7.2. Sekundært anvendelsesområde jf. lovens § 1, stk. 3	26
7.3. Delkonklusion.....	28
8. Etik og uafhængighed.....	30
8.1. Lovens § 16.....	31
8.2. Lovens § 24 - Revisors uafhængighed	32

8.3. Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed samt vejledning dertil.....	35
8.4. Ethiske Regler, Retningslinjer for revisors etiske adfærd udstedt af FSR	38
8.5. Delkonklusion.....	41
9. Efteruddannelse for revisorer	43
9.1. Loven § 3 og § 4.....	43
9.2. Bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008	44
9.3. De foreningsbaserede krav: FSR/FRR	46
9.3.1. FSR	46
9.3.2. FRR.....	47
9.4. Delkonklusion.....	48
10. Kvalitetskontrol	51
10.1. Loven	52
10.2. "Bekendtgørelse nr. 42 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed" samt "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom"	53
10.3. Revisionsstandarderne 1 og 220	57
10.4. FSRs kvalitetskontrol	58
10.5. FRRs kvalitetskontrol	60
10.6. Delkonklusion.....	60
11. Tilsyn.....	62
11.1. Loven	63
11.2. Delkonklusion.....	66

12. Offentlige betydningsfulde virksomheder	67
12.1. Definition.....	68
12.2. Loven	69
12.3. Betydning for revisor at have en offentlig betydningsfuld virksomhed som klient	73
12.4. Delkonklusion.....	74
13. Konklusion	75
14. Kildefortegnelse	79
14.1. Love	79
14.2. Bekendtgørelser	79
14.3. Vejledninger	79
14.4. Revisionsstandarder	80
14. 5. Retningslinjer.....	80
14.6. Redegørelser/beretninger	80
14.7. Direktiv	80
14.8. Artikler.....	81
14.9. Hjemmesider.....	81
15. Summary	82

1. Indledning

Der har i de seneste år/årtier været stor fokus på revisors¹ arbejde både i Danmark og på det internationale plan, blandt andet på baggrund af diverse erhvervsskandaler så som Nordisk Fjer og IT Factory i Danmark og Enron i udlandet. Der er således store forventninger til revisor og dennes arbejde, og der er megen lovgivning, retningslinjer m.v., der ændres jævnligt, som skal overholdes og tages højde for i det daglige arbejde. God revisionsetik er således essentielt for revisor i hans arbejde. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, og der er en forventning om, at denne opdager besvigelser, fejl i årsrapporter mv. igennem dennes revision af virksomheders regnskaber og rapporterer dette enten i påtegningen, eller hvis det er grove økonomiske forbrydelser direkte til myndighederne efter at visse betingelser er opfyldte. Ledelsen skal bl.a. underrettes først.

Den nyste store lovændring for revisorer er den nye revisorlov "Lov 2008-06-17 nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder"², der trådte i kraft 1. juli 2008. I denne blev EU's 8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber implementeret.

2008-loven har en del markante ændringer i forhold til den seneste lov fra 2003, som ikke kun revisor skal forholde sig til, men også branchen i form af bl.a. FSR og FRR, der udsteder interne retningslinjer for deres medlemmer, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (E & S), der udsteder diverse bekendtgørelser som supplement til loven. Dertil skal lægges revisionsstandarderne, der mere eller mindre er direkte oversættelser af de internationale revisionsstandarder, som er udstedt af IAASB (International Accounting Standard Board). Disse findes i Danmark via FSR.

Da revisorloven anno 2008 er forholdsvis ny, finder jeg det relevant og yderst interessant at undersøge på det teoretiske plan, hvilke konsekvenser den har eller vil få for revisor, branchen (FSR og FRR) E & S samt revisors klienter ved at undersøge udvalgte væsentlige ændringer, der er sket.

¹ Når der i denne afhandling bruges ordet revisor menes der en godkendt revisor, dvs., en statsautoriseret eller registreret revisor.

² For eftertiden blot benævnt revisorloven eller RL

Af markante ændringer kan nævnes indskrænkning af lovens anvendelsesområde, tvungen efteruddannelse, nye betegnelser "godkendt revisor" og "godkendte revisionsvirksomheder", liberalisering af ejerbestemmelserne, nye bestemmelser om uafhængighed, samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder, nye bestemmelser på området kvalitetskontrol og Revisortilsynets rolle, skærpet tilsyn fra E & S samt ændringer i bestemmelserne om virksomheder af interesse for offentligheden (PIES-virksomheder)³. En nærmere beskrivelse af ændringerne vil ske i de følgende afsnit om afgrænsning af opgaven samt projektdesign. Her vil det også fremgå, hvilke ændringer det er, der vil blive grundigt behandlet i denne afhandling.

³ "Introduktion til ny revisorlov" af Christina Maria Davidsen, INSPI, nr. 7/8, 2008

2. Problemformulering

Følgende problemformulering vil blive behandlet i denne afhandling/dette speciale.

"Hvilke markante ændringer er der sket med den nye revisorlov i 2008? Hvilke konsekvenser har det for berørte parter så som revisor, revisionsbranchen, brancheforeninger og offentlige myndigheder og revisors klienter?"

Denne problemformulering er forholdsvis bred og vil derfor blive præciseret og besvaret ved hjælp af en række underspørgsmål, som vil fremgå sidst i det næste kapitel "Afgrænsning". Først vil jeg dog præcisere, hvad de enkelte betegnelser i problemformuleringen dækker over, således at der er en klar definition af de centrale begreber.

Med den **nye revisorlov** menes der "Lov 2008-06-17 nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder" (RL). **Revisor** dækker over betegnelsen godkendt revisor, dvs. statsautoriserede og registrerede samt udenlandske revisorer som defineret i den nye RL i § 3. **Revisionsbranchen og brancheforeninger** dækker over de to foreninger FRR (foreningen registrerede revisorer), som er en brancheorganisation for ansatte og selvstændige registrerede revisorer samt FSR (foreningen af statsautoriserede revisorer). **Offentlige myndigheder** dækker primært over Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der er en styrelse under Økonomi- og Erhvervsministeriet. Det er dem, der udsteder bekendtgørelser og skal føre tilsyn med revisorer og revisionsfirmaer. **Klienter** er dem, revisor oftest udfører en opgave til. Klienter kan også benævnes hvervgiver. Hvervgiver er den person, der giver revisor til opgave at udfærdige en bestemt erklæring eller lignende.

3. Afgrænsning

Dette kapitel indeholder en beskrivelse af samt begrundelse for de tilvalg og fravalg, der foretages i forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling.

Denne afhandling er udelukkende teoretisk, idet jeg beskriver, fortolker og analyserer regulering indenfor revisionsområdet. Dermed fravælger jeg at beskæftige mig med empiri. Dette fravalg sker af flere årsager. Hovedårsagen er, at revisorloven er så ny, som den er, og flere bekendtgørelser og retningslinjer er endnu nyere, da de først er tilrettet siden vedtagelsen af loven, derfor vil det være utroligt svært at få noget brugbart ud af diverse undersøgelser, da effekten og konsekvenserne af den nye lov måske ikke har vist sig endnu. Dette betyder, at en revisor f.eks. vil have svært ved at svare på, hvad den nye lov har betydet af ændringer for denne i hverdagen.

En anden årsag til fravalget af empiri via egne undersøgelser er, at det er meget tidskrævende at udarbejde spørgeskemaer eller foretage interviews og dernæst bearbejde meget materiale. Ligeledes er der den usikkerhedsfaktor, om man vil opnå en validitet (gyldighed, dvs. forholdet mellem det man ønsker at undersøge, og det der rent faktisk bliver undersøgt) og reliabilitet (pålidelighed, dvs. om man kan stole på de data, der fremkommer i undersøgelsen), der er tilfredsstillende. At udarbejde egen empiri betyder også, at jeg ville skulle tage højde for det videnskabsteoretiske udgangspunkt og fordele og ulemper ved dette, hvilket også er tidskrævende især med tanke på, at jeg er alene om denne opgave.

Jeg vælger kun at beskæftige mig med dansk lovgivning og fravælger dermed at se direkte på international lovgivning. Dette valg er truffet af flere årsager. Først og fremmest er EU-direktiver mv. implementeret i dansk ret. Der vil dog være områder, hvor Danmark har udvidende regler ift. EU bl.a. på PIES-området, hvor det er bestemt i Danmark, at reglerne også gælder for alle finansielle virksomheder, og ikke kun børsnoterede. Dette er muligt, idet der skelnes mellem præceptive regler og optioner i EU-direktiverne. Præceptive betyder, at reglerne er ufravigelige, hvilket medfører, at Danmark ikke kan lave andre regler på området, mens optioner byder, at der er muligheder for udvidende krav. Det er således også mere overskueligt kun at se på dansk lovgivning. Et andet eksempel på, at der er et internationalt snit i dansk ret er, at de danske revisionsstandarder er mere eller mindre direkte oversættelser af de internatio-

nale standarder (dog på nær de rent danske standarder som f.eks. RS 265 om revisionsprotokollen).

I indledningen er der oplyst en række ændringer i den nye revisorlov. Jeg vælger ikke at beskæftige mig med alle ændringerne, da det ikke er alle, der er lige væsentlige, og derudover vurderer jeg, at det er bedre at gå i dybden med udvalgte problemstillinger frem for at lave en mere overfladisk behandling af dem alle.

De ændringer/problemstillinger jeg fravælger, er: de nye betegnelser "godkendt revisor" og "godkendte revisionsvirksomheder", liberalisering af ejerbestemmelserne og samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder.

Fælles for ovennævnte fravalgte problemstillinger er efter min vurdering, at det vil være svært at vurdere hvilken betydning disse ændringer vil få for revisor, og desuden er det ikke ændringer, der påvirker revisorer direkte i dennes hverdag. Med dette mener jeg, at det mere er ændringer af revisors rammer, ikke af selve revisors arbejde.

Et eksempel er betegnelserne godkendt revisor og godkendte revisionsvirksomheder, før hed det statsautoriserede og registrerede revisorer, som er indført for at opnå en større liberalisering med udlandet. Disse medfører ikke ændringer i praksis for revisor. Desuden vil det være svært at vurdere konsekvensen af denne ændring uden at skulle inddrage empiri i form af en undersøgelse vedrørende revisors holdning til det.

Liberalisering af ejerbestemmelserne betyder, at udenlandske revisorer kan besidde ejerandele i danske revisionsfirmaer, samt at et revisionsfirma nu juridisk kan drives i en hvilken som helst ejerform. Nu er det f.eks. muligt at en registreret og en statsautoriseret revisor kan udøve virksomhed sammen, før var der krav om, at en statsautoriseret revisor skulle være ansat i en statsautoriseret virksomhed for at kunne revidere en virksomhed i regnskabsklasse D jf. ÅRL (årsregnskabsloven) § 135, a, stk. 2. Nu kan denne være ansat i en ikke-statsautoriseret virksomhed⁴. Jeg vurderer ikke, at der vil komme en markant stigning eller ændring i, hvordan revisorer organiserer sig og driver virksomhed, så dette fravælger jeg at beskæftige mig med, da jeg heller ikke finder denne ændring væsentlig på nuværende tidspunkt.

⁴ "Introduktion til ny revisorlov", Davidsen, INSPI nr. 7/8 2008.

Den sidste fravalgte problemstilling er samarbejde med udenlandske tilsynsmyndigheder. Denne ændring er en liberalisering og giver mulighed for samarbejde på tværs af landegrænser. Jeg fravælger at beskæftige mig med denne, da det er for omfangsrigt evt. også at skulle beskæftige sig med andre lande og deres syn på samarbejde på tværs af landegrænser med henblik på at opdage uregelmæssigheder, besvigelser osv. Jeg koncentrerer mig i stedet om det skærpede tilsyn i Danmark, som vil blive et underspørgsmål.

De problemstillinger jeg vælger at beskæftige mig med i dette projekt er således: indskrænkning af lovens anvendelsesområde, uafhængighed, tvungen efteruddannelse, kvalitetskontrol, skærpet tilsyn og ændringer af revisionen for PIES virksomheder. Kendetegnende for disse problemstillinger er, at de har stor betydning for revisor, branchen og/eller E & S på hver deres måde. Ligeledes er det ikke kun revisorloven, man skal tage højde for, der er også diverse bekendtgørelser, retningslinjer og revisionsstandarder.

Følgende underspørgsmål til problemformuleringen har jeg opstillet efter at have afgrænset netop problemformuleringen ovenfor.

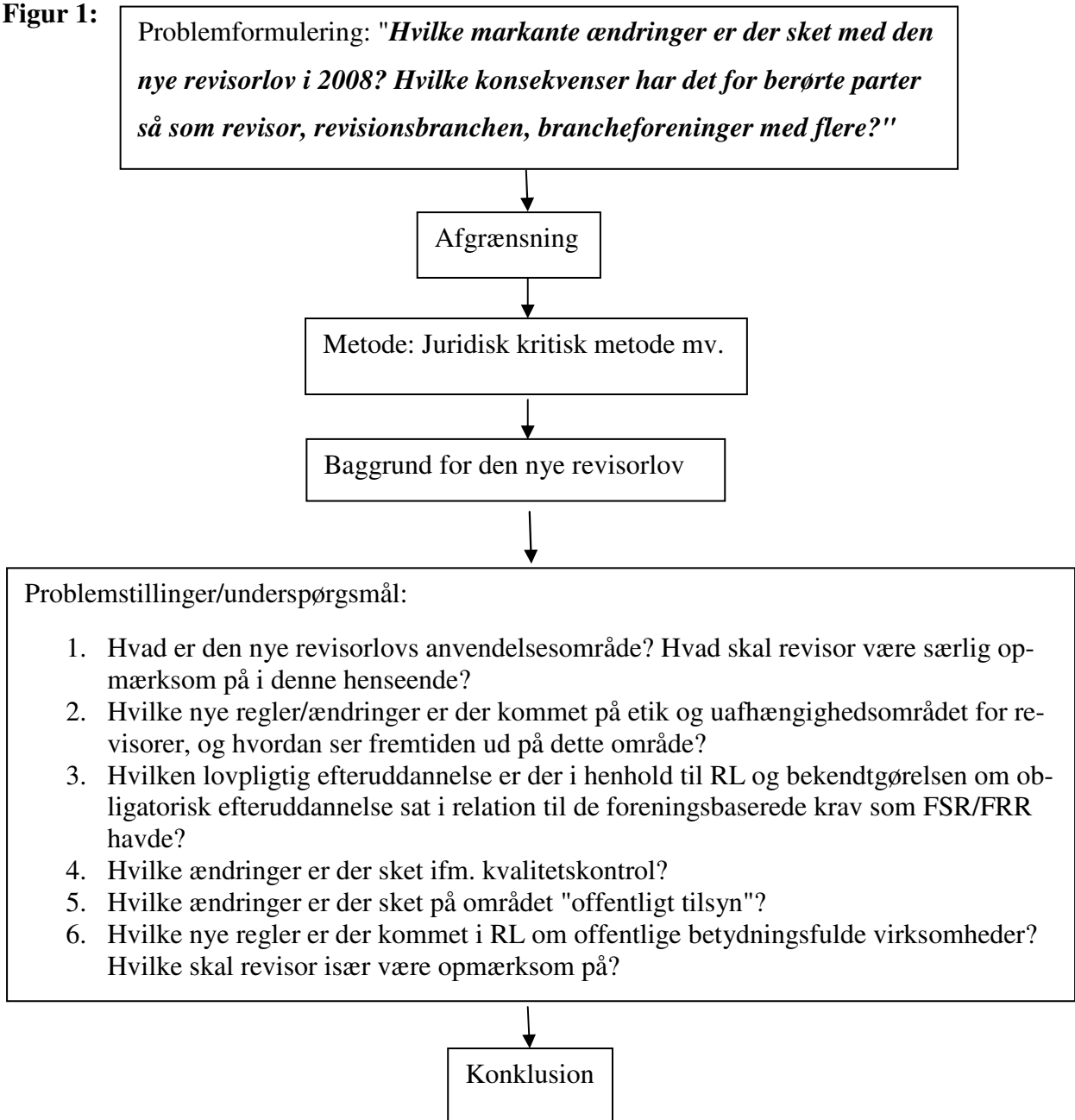
1. Hvad er den nye revisorlovs anvendelsesområde? Hvad skal revisor være særlig opmærksom på i denne henseende?
2. Hvilke nye regler/ændringer er der kommet på etik og uafhængighedsområdet for revisorer, og hvordan ser fremtiden ud på dette område?
3. Hvilken lovpligtig efteruddannelse er der i henhold til RL og bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse sat i relation til de foreningsbaserede krav som FSR/FRR havde?
4. Hvilke ændringer er der sket ifm. kvalitetskontrol?
5. Hvilke ændringer er der sket på området "offentligt tilsyn"?
6. Hvilke nye regler er der kommet i RL om offentlige betydningsfulde virksomheder? Hvilke skal revisor især være opmærksom på?

I næste kapitel vil der være en udførlig gennemgang af hvordan jeg vil gribe besvarelsen af hvert enkelt underspørgsmål an samt en forklaring på, hvorledes jeg vil besvare dem, samt hvilken litteratur jeg vil anvende.

4. Projektdesign

Dette kapitel vil indeholde en visualisering af indholdet i denne afhandling samt en udførlig beskrivelse af de enkelte elementer i opgaven, og hvordan de vil blive behandlet.

Figur 1:



Kilde: Egen tilvirkning

Kendetegnende for alle underspørgsmålene er, at jeg vil foretage en beskrivelse af den gældende regulering samt derigennem en fortolkning af denne. Jeg vil sammenholde regler på lovniveau og retningslinjer på foreningsniveau, hvor dette er muligt, for at vurdere hvordan samspillet er mellem disse. Dette vil blive gjort ved også at inddrage den tidligere regulering for at forstå ændringerne, der er sket på det pågældende område. Dernæst vil jeg diskutere reguleringen ved at vurdere fordele og ulemper og derudaf foretage en selvstændig refleksion over, hvordan jeg vurderer den pågældende problemstillings betydning mv. samt hvor omfattende denne er for revisor, branchen osv.

Et eksempel på dette kan være etik og uafhængighed, hvor vi i Danmark har regler i loven om etik og uafhængighed, men også har de Ethiske Regler, som er implementeret på foreningsniveau i form af FSR. Her er der en slags dobbeltregulering.

Følgende er en gennemgang af hvert enkelt underspørgsmål samt fremgangsmåden i behandlingen af dette. En nærmere beskrivelse af hvad hensigten er, samt hvad ændringen i forhold til tidligere er, vil være at finde under de respektive kapitler. Dette er udelukkende tænkt som en gennemgang af hvilken regulering i form af loven, bekendtgørelser, retningslinjer mv. der vil blive anvendt under hvert enkelt underspørgsmål.

1. Hvad er den nye revisorlovs anvendelsesområde? Hvad skal revisor være særlig opmærksom på i denne henseende?

Dette spørgsmål vil blive besvaret ved først at fortolke RL, specielt § 1, og dermed gøre rede for, hvilke områder man kan anvende RL på, og hvad der er ændret i forhold til tidligere. Forarbejderne til lovforslaget er essentielle at anvende her, da man her får et billede af, hvad der har været lovgivers intention med de enkelte paragraffer. Det er naturligt også at inddrage revisorloven fra 2003, som jo er forgængeren til 2008-udgaven. Jeg vil sætte fokus på både lovens hovedanvendelsesområde og det sekundære anvendelsesområde. Med hovedanvendelsesområde menes der erklæringer med sikkerhed som nævnt i § 1, stk. 2, og med sekundær menes der andre erklæringer som nævnt i § 1, stk. 3. Ligeledes vil erklæringsbekendtgørelsen blive anvendt, da den er et supplement til loven for revisor, når denne skal afgive erklæringer efter lovens § 1, stk. 2, samt vejledningen til erklæringsbekendtgørelsen.

2. Hvilke nye regler/ændringer er der kommet på etik og uafhængighedsområdet for revisorer, og hvordan ser fremtiden ud på dette område?

Udgangspunktet vil være en gennemgang af § 16 i den nye revisorlov om de 5 etiske principper, som revisor skal overholde. Der vil være en gennemgang af ændringerne på området. Etik og uafhængighed vil også blive behandlet i relation underspørgsmål 1 om lovens anvendelsesområde, da det ikke er alle principper, der anvendes, når det er § 1, stk. 3 erklæringer.

Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed vil også blive anvendt samt vejledningen dertil udstedt af E & S. De "Ethiske Regler" for revisorer er også essentielle her. Disse findes på foreningsniveau i Danmark i form af "Retningslinjer for revisors etiske adfærd" udstedt af FSR, der har implementeret IFAC's Code of Ethics. Ligeledes vil problematikken om de Ethiske Reglers vej til at blive et lovkrav blive diskuteret samt hensigtsmæssigheden i at have to separate regelsæt om de etiske regler og uafhængigheden.

3. Hvilken lovpligtig efteruddannelse er der i henhold til RL og bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse sat i relation til de foreningsbaserede krav som FSR/FRR havde?

Underspørgsmål 3 vil blive besvaret ved at sammenholde § 4 i den nye revisorlov med tidligere gældende regler. Det har ikke tidligere været et lovkrav med efteruddannelse for revisor, men FSR og FRR har allerede i nogle år krav haft krav i form af retningslinjer om obligatorisk efteruddannelse for deres medlemmer⁵. Det er derfor relevant at undersøge, om disse krav stemmer overens med det nye lovkrav i § 4 for derigennem at vurdere, hvor stor betydning de nye regler har for revisor. FSR og FRR har ophævet deres retningslinjer for efteruddannelse med indførslen af efteruddannelse i loven, da det vil være uhensigtsmæssigt at have to parallelle regelsæt, men derfor er det stadig relevant at undersøge, hvilken betydning de nye regler har for deres medlemmer, og hvor omfattende det nye lovkrav er i forhold til tidligere.

⁵ "Introduktion til ny revisorlov", INSPI nr. 7/8 2008, s. 8.

Til brug for dette vil jeg benytte "Retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse " udsendt af FSR december 2005, "Retningslinjer for efteruddannelse, FRR" samt bekendtgørelse nr. 1289 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer.

4. Hvilke ændringer er der sket ifm. kvalitetskontrol?

Med kvalitetskontrol menes der Revisortilsynets kontrol af kvaliteten af revisionsvirksomhedernes arbejde.

Første del om kvalitetskontrol vil blive besvaret ved at fortolke kapitel 6 i den nye revisorlov om kvalitetsstyring og kvalitetskontrol samt inddrage "Bekendtgørelse nr. 42 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed". Revisortilsynets "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom", maj 2009 vil også blive anvendt. Denne er essentiel, da det nu er Revisortilsynet, der skal udpege kvalitetskontrollanter i revisionsvirksomhederne.

Ligeledes vil FSRs "Retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom" fra juni 2008 blive anvendt i sammenhæng med den lovpligtige kvalitetskontrol. FSR har dog besluttet at ophæve deres kvalitetskontrol, således at de nu kun har et kvalitetsudvalg, der har en overvågende funktion⁶. FRR ophævede deres allerede i 2003. Jeg vil dog stadig inddrage FSRs gamle retningslinjer i forbindelse med kvalitetskontrol og diskutere hensigtsmæssigheden i, at de nu er ophævet. RS 1 samt RS 220 om kvalitetsstyring er også relevant for besvarelsen af dette underspørgsmål, da disse omhandler indholdet i et kvalitetsstyringssystem. Disse er relevante, da der ikke er bekendtgørelser om selve kvalitetsstyringssystemet.

5. Hvilke ændringer er der sket på området "offentligt tilsyn"?

Kapitel 9 i den nye revisorlov vil være udgangspunktet for dette underspørgsmål om E & S og deres tilsynsrolle samt lovens forarbejder. Organerne under E & S i forbindelse med diverse tilsyn vil blive beskrevet. Derudover vil jeg inddrage tal fra Revisornævnet om antal kendelser,

⁶ FSR årsberetning 2008, s. 27

hvor revisionsfirmaer og/eller revisorer er part i, for at vurdere effekten af lovændringen om, at E & S skal iværksætte undersøgelser for at mindske risikoen for regnskabsskandaler mv.

6. Hvilke nye regler er der kommet i RL om offentlige betydningsfulde virksomheder?
Hvilke skal revisor især være opmærksomme på?

Selve underspørgsmålet vil blive indledt med en redegørelse for, hvad der forstås ved PIES (offentlige betydningsfulde virksomheder), samt hvilke yderligere krav der er for sådanne virksomheder. Her vil EU's 8 direktiv blive inddraget, da Danmark har regler der afviger derfra. I Danmark afgrænser vi nemlig PIES virksomheder anderledes end det 8. Direktiv, bl.a. har vi alle finansielle virksomheder inkluderet som offentlig betydningsfulde.

På dette område findes der kun loven, der regulerer bestemmelserne om offentlige betydningsfulde virksomheder. Der er dog diverse særbestemmelser om offentlige betydningsfulde virksomheder i bekendtgørelser, bl.a. dem om uafhængighed og kvalitetskontrol. Disse vil også blive beskrevet.

Dernæst vil ændringerne, ift. tidligere, blive gennemgået med udgangspunkt i § 21, § 24 (uafhængighed) § 27 (gennemsigtighedsrapport), og § 31 (revisionsudvalg) i den nye revisorlov, da disse paragraffer omhandler offentlige betydningsfulde virksomheder. Aspekter der vil blive beskrevet er bl.a. rotation, cooling off og gennemsigtighedsrapport. Der vil ligeledes være en diskussion af, hvilke fordele og ulemper, der er ved at have en PIES-virksomhed som klient, og hvad revisionsfirmaet primært skal være opmærksom på.

5. Metode

Målet med denne afhandling er at demonstrere en evne til at forstå og fortolke gældende regulering og foretage en selvstændig vurdering af konsekvenserne af denne regulering for berørte parter, det være sig revisor, branchen, E & S mv. Det vil som tidligere nævnt udelukkende ske på det teoretiske plan. Med dette mener jeg, at der ikke vil blive anvendt empiri. Målet er ligeledes at demonstrere en evne til at forstå gældende reguleringer og deres samspil samt selvstændigt at vurdere hvilken betydning ændringerne har for de berørte parter, og om de alle er lige gennemgribende.

Metoden i denne afhandling vil være juridisk kritisk, idet jeg fortolker retskilder, regulering mv. Dette foretages konkret ved, at jeg bruger bestemmelserne i revisorloven, bekendtgørelser, revisionsstandarder, retningslinjer mv. Jeg vil beskrive, fortolke og analysere dem. Dette indebærer en sammenligning af dem for at se, om der er uoverensstemmelser eller uklarheder. Det er i denne henseende vigtigt at være bevidst om lovgivningssystemet på revisionsområdet.

Love er øverst i hierarkiet, og det er dem, man først og fremmest støtter ret på. Bekendtgørelser er administrative bindende forskrifter udstedt af ministeriet for det pågældende område. På revisionsområdet er det Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der hører under Erhvervs - og Økonomiministeriet. Bekendtgørelser er udstedt med hjemmel i lovene, og de er således på niveau med lovene, og det er først, hvis der er uoverensstemmelser, at det er loven, der har forrang. Cirkulærer og vejledninger er administrative forskrifter, som man kan støtte sig til, når man skal fortolke loven og bekendtgørelser. Retningslinjer, der bliver anvendt i denne afhandling, er dem som FSR/FRR har udstedt for deres medlemmer samt dem bl.a. Revisortilsynet har udstedt om kvalitetskontrol. Revisionsstandarderne udstedes af Revisionsteknisk Udvalg, som er en enhed under FSR her i Danmark, og medlemmerne af FSR/FRR forventes at overholde disse⁷.

Primær litteratur vil være revisorloven anno 2008 med 2003-loven som supplement samt diverse relevante bekendtgørelser. Jeg vil derudover anvende forarbejderne til 2008-loven, der kom til lovforslaget, for derigennem at se hvad lovgivernes hensigt med de enkelte paragraffer har været. Dette vil ligeledes være primær litteratur. Hovedvægten vil lægge på loven, be-

⁷ <http://www.frr.dk/upload/fagligt/revisionsstandarder/forord/forord%20ny.pdf> (22.02.09)

kendtgørelser og forarbejderne. Revisionsstandarder vil ikke have den samme fremtrædende rolle.

Sekundær litteratur vil være diverse artikler og de foreningsbaserede krav. Artikler vælger jeg som sekundær med den begrundelse, at det er fortolkninger af loven og dermed ikke en primær kilde, og ligeledes er det forfatterens synspunkter der kommer til udtryk i artiklerne. De foreningsbaserede krav er sekundært litteratur, idet det er loven, der har forrang, og det er den, revisorer primært skal overholde. FSR og FRR kan derudover godt have krav som udvider kravene til revisor. Her tænkes der på kravene til efteruddannelse som FSR/FRR havde til deres medlemmer, før de blev et egentlig lovkrav med 2008-loven. De foreningsbaserede krav er nødvendige at medtage, da disse på nogle områder tidligere har været de eneste regler.

6. Baggrund for ny revisorlov

For at opnå det bedste udgangspunkt inden de udvalgte ændringer/problemstillinger bliver behandlet, vil der her komme en kort gennemgang af, hvad baggrunden for den ny revisorlov er for derigennem bedre at kunne forstå ændringerne.

Som tidligere nævnt er det EU's 8. Direktiv, der har det fulde navn "Europa-parlamentets og Rådets direktiv 2006/4/EF af 17. Maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF", der er blevet implementeret med den nye revisorlov. Jeg vil ikke gå dybere ind i og beskrive de enkelte artikler jf. min afgrænsning til hovedsageligt at lægge vægt på dansk gældende ret.

Baggrunden for 8. Direktiv og dermed den nye danske revisorlov er at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers regnskaber. Dette udspringer af de seneste års regnskabsskandaler i udlandet. Værd at bemærke er, at loven blev vedtaget og trådte i kraft inden Danmark fik sin egen regnskabsskandale i form af IT Factory. Så der er megen fokus på revisor i disse tider, så den nye revisorlov er yderst aktuel.

EU-kommissionen har løbende drøftelser med de amerikanske myndigheder for at opnå fælles forståelse af regelsæt der gælder for revisorer. Ligeledes er der drøftelser mellem Kommissionen og repræsentanter fra medlemslandene deriblandt Danmark. I direktivet findes der en komitologiprocedure, der gør det muligt at udstede gennemførelsesbestemmelser som et supplement til direktivet. Denne er indført for at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelserne.

Det nye i det 8. Direktiv er regler, der vedrører efteruddannelse, etik, omdømme, tavshedspligt og uafhængighed, mulig anvendelse af internationale revisionsstandarder, kvalitetskontrol, regler om undersøgelse og sanktionering af revisorer og revisionsvirksomheder, samt krav om et effektivt overordnet offentligt tilsyn med revisorerne og revisionsvirksomhederne. Netop nogle af disse nye regler er dem, jeg vil beskæftige mig med i resten af denne afhandling.

8. direktiv kommer med en række anbefalinger til medlemslandene om hvad der skal ændres i gældende regulering. Det er dele af disse anbefalinger, der er blevet til mine problemstillinger

i dette speciale. Disse er stort set identiske med flere af de nye anbefalinger, som er listet lige ovenover⁸.

⁸ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/1120/index.htm> (27.03.09).

7. Lovens anvendelsesområde

Dette kapitel vil omhandle underspørgsmål 1, som lyder:

"Hvad er den nye revisorlovs anvendelsesområde? Hvad skal revisor være særlig opmærksom på i denne henseende?"

Anvendelsesområdet er ændret ift. 2003-loven. Det er således indskrænket til kun at gælde erklæringer med sikkerhed som nævnt § 1, stk.2, dette er hovedanvendelsesområdet, som vil blive redegjort for i næste afsnit. Samtidig er der dog stadig bestemmelser i revisorloven, der gælder for andre erklæringer, der kræves i henhold til lovgivningen, eller ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug. Disse bestemmelser er oplistet i § 1, stk. 3, og betegnes som det sekundære anvendelsesområde af revisorloven.

7.1. Hovedanvendelsesområde jf. lovens § 1, stk. 2

Hovedanvendelsesområdet er med den nye lov "*revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetningen i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug*" jf. § 1, stk. 2.

Årsregnskabsloven (ÅRL) § 135 stiller krav om, at en virksomhed, der er forpligtet til efter ÅRL, at aflægge årsrapport, som udgangspunkt skal lade sit årsregnskab og evt. koncernregnskab revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor. Dermed er det fastslået i ÅRL, at et regnskab skal revideres, dog undtaget er de små virksomheder, der ligger under fastsatte størrelsesgrænser, som listet i ÅRL § 135. Revisorloven og ikke mindst erklæringsbekendtgørelsen sætter dernæst de egentlige rammer og krav til, hvordan revisor skal udføre denne revision.

2003-revisorloven kunne anvendes på revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug jf. 2003-loven § 1, stk.

2. 2003-loven gjaldt således for alle erklæringer overfor tredjemand. Med det nye anvendelsesområde er dette indskrænket til at kun at gælde for erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed. De resterende erklæringer er dog delvist omfattet af særbestemmelser i loven. Regler de ikke er omfattet af, er lovens regler om uafhængighed og kvalitetskontrol, men de er stadig dækket af bestemmelser om professionel kompetence og fornøden omhu, forsikring og disciplinærsystem. Mere om dette i afsnittet sekundært anvendelsesområde, hvor disse erklæringer vil blive gennemgået.

Med det nye anvendelsesområde tilgodeses således på den ene side, at der skabes en klarere afgrænsning af, hvilke erklæringer, der er omfattet af alle lovens regler, samtidig med at man tilnærmer sig internationale forhold, således at der er ens regler pga. 8. Direktiv.

Den nye revisorlov går videre end anvendelsesområdet i det nye 8. Direktiv fra EU om lovpligtig revision, som alene omfatter lovpligtig revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber. Direktivet er på dette område et minimumsdirektiv, og dette betyder, at man i Danmark godt kan vedtage et bredere anvendelsesområde, hvilket er blevet gjort. Baggrunden for dette, er bl.a., at en indsnævring af anvendelsesområdet til kun at omfatte lovpligtig revision som i 8. direktiv ville indebære, at en meget begrænset del af statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer ville være omfattet af den danske revisorlovgivning⁹. Dette skyldes, at danske revisorer udbyder en bred vifte af ydelser, bl.a. de erklæringer som er omfattet af lovens § 1, stk. 3. Hvis man i Danmark ikke havde det udvidede anvendelsesområde i forhold til direktivet, ville det kun være en meget lille del af revisors arbejde, der var reguleret, og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant ville ikke være så klart defineret, som den er nu, hvor offentligheden ved, at revisors arbejde er klart reguleret.

Opbygningen i ovenstående § 1, stk. 2 er karakteriseret ved, at der er tre hovedgrupper af erklæringer, som er omfattet af stk. 2. Dette er

- Afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber
- Revisors udtalelser om ledelsesberetningen

⁹ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?/Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (16.03.09)

- Afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug.

Disse vil blive nærmere gennemgået i næste afsnit om erklæringsbekendtgørelsen samt vejledning dertil, da det er disse, der præciserer, hvilke erklæringer der er omfattet af § 1, stk. 2, samt hvordan de skal behandles, og hvad revisor skal være særlig opmærksom på.

Det der forstås ved begrebet erklæring er, at det dækker over en lang række forskellige typer af skriftlige rapporteringer fra revisor. Dette kan være en revisionspåtegning, der udtrykker en høj grad af sikkerhed, eller en erklæring om regnskabsmæssig assistance, hvor der ikke gives nogen konklusion, og dermed ingen grad af sikkerhed har. Dette er de to yderpunkter på skalaen for erklæringer¹⁰. Sidstnævnte er kun omfattet af lovens § 1, stk. 3.

Der findes diverse revisionsstandarder til hjælp for revisor, når denne skal udfærdige erklæringer af den ene eller anden slags, men disse vil jeg ikke gå dybere ind i her. Et eksempel kunne være RS 300 om planlægning af revision af regnskaber, RS 320 om væsentlighed ved revision osv. Der findes revisionsstandarder til enhver situation.

7.1.1. Erklæringsbekendtgørelsen samt vejledning dertil

Bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisorers erklæringer omfatter kun det i RL, der kaldes hovedanvendelsesområdet, dvs. erklæringer efter lovens § 1, stk. 2. Som supplement til erklæringsbekendtgørelsen har E & S udstedt en vejledning om netop erklæringsbekendtgørelsen. Det er disse to, der vil være udgangspunktet, når lovens hovedanvendelsesområde vil blive fortolket yderligere i dette afsnit.

Erklæringsbekendtgørelsen er udstedt på baggrund af den nye revisorlovs § 16, stk. 4, der bemyndiger E & S til at udstede nærmere regler om bl.a. revisors afgivelse af revisionspåtegninger, udtalelser om ledelsesberetningen samt andre erklæringer med sikkerhed, og § 54, stk. 2 om straffebestemmelser. Det er § 16, stk. 4, der er vigtig i denne henseende.

Baggrunden for den nye erklæringsbekendtgørelse er det ændrede anvendelsesområde for revisorloven. Den er således tilrettet loven og omfatter som sagt kun hovedanvendelsesområdet,

¹⁰ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (27.03.09).

som er erklæringer, som nævnt i § 1, stk. 2. Den gamle erklæringsbekendtgørelse¹¹ omfattede også revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen, eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers brug ligesom 2003-loven. Dette betød f.eks., at der i den gamle erklæringsbekendtgørelse var et særskilt afsnit om erklæringer om assistance med regnskabsopstillinger i §§ 14-15, hvilket der ikke er i den nye, da disse ikke længere er reguleret i erklæringsbekendtgørelsen.

En anden væsentlig ændring i den erklæringsbekendtgørelse er, at bestemmelser om f.eks. arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokollen og arbejdspapirer nu reguleres direkte i loven og ikke i erklæringsbekendtgørelsen¹².

Det er forskelligt, hvilke bestemmelser i den nye erklæringsbekendtgørelse, der gælder for de respektive erklæringer nævnt i lovens § 1, stk. 2. Karakteristisk er det, at erklæringsbekendtgørelsen § 1-2 og 17-18 gælder for alle typer erklæringer, som er omfattet af lovens § 1, stk. 2.

§§ 1-2 omhandler de indledende bestemmelser. Erklæringer skal udformes uafhængigt af hvervgiver og med hensyn til de forhold, som modtagerne forventes at tillægge betydning. I erklæringerne skal revisor inddrage de forhold, som er væsentlige for formålet med erklæringen. Væsentlighedsbegrebet vurderes ud fra de behov, en modtager normalt må anses for at have. Noget kan være væsentligt, hvis det ikke var medtaget, ville have medført en anden beslutning hos modtageren/brugeren af en erklæring.

§ 2 definerer hvad der forstås ved regnskaber. Dette er som udgangspunkt regnskaber som nævnt i ÅRL, bl.a. årsrapporter, koncernregnskaber og delårsregnskaber.

§§ 17-18 omhandler straffebestemmelser og ikrafttrædelsesbestemmelser og vil ikke blive nærmere gennemgået.

De typer af erklæringer som er omfattet af erklæringsbekendtgørelsen kan inddrages i tre, ligesom de bliver gjort i lovens § 1, stk. 2. Jeg vælger dog at slå to af dem sammen, da de er omfattet af de samme bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen. Der er således to rækker af bestemmelser i erklæringsbekendtgørelsen, som vil blive gennemgået nedenfor.

¹¹ Bekendtgørelse nr. 1537 af 22/12/2004 om statsautoriserede og registrerede revisorerers erklæringer mv.

¹² Erklæringsvejledningen, s. 1

Revisors **afgivelse af revisionspåtegninger** på regnskaber er første gruppe og er omfattet af §§ 3-8 udover de fællesbestemmelser i §§1-2 og 17-18 ligesom anden gruppe om **revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven**.

§§ 3-8 regulerer indhold, krav, rækkefølge mv., når revisor afgiver revisionspåtegninger på reviderede regnskaber. Dette er meget udførligt beskrevet. Ligeledes er kravene til revisors udtalelse om ledelsesberetningen at finde i disse paragraffer. I § 6, stk. 2 er der en gennemgang af situationer, hvor revisor skal tage forbehold.

I forhold til 2003-bekendtgørelsen er det meget få ting, der er ændret. Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber var også fuldt ud omfattet af 2003-loven, ligesom de er det i den nye 2008-lov.

Sidste gruppe er den mest omfattende med hensyn til antallet af erklæringer. Det er **revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug**. Disse er omfattet af §§ 1-2, 17-18 og afhængig af, hvilken erklæring der er tale om, §§ 9-12 eller 13-16.

Med andre erklæringer med sikkerhed, som er den tredje hovedgruppe i § 1, stk. 2, menes der f.eks. rewieverklæringer af regnskaber hos virksomheder, der ikke er underlagt revisionspligt i henhold til ÅRL § 135. Dette er f.eks. klasse A-virksomheder, som i stedet vælger at underkaste deres regnskab et review (gennemgang). Af andre erklæringer kan nævnes undersøgelse af fremadrettede finansielle oplysninger som reguleret i RS 3400 og erklæringsopgaver om generelle IT-kontroller reguleret via RS 3411¹³.

At de ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug betyder, at der er tale om et trepartsforhold, dvs. der er en tredje part ud over revisor og klienten, som erklæringen med sikkerhed er rettet til. Det kan f.eks. være myndighederne, aktionærerne, långivere mv.

§§ 9-12, som gælder for den sidste gruppe af erklæringer, omhandler erklæringer om gennemgang/review af regnskaber. Der er listet en række krav, der skal være opfyldte, når revisor laver en gennemgang. Bl.a. skal der oplyses om, hvilke standarder der er anvendt, der skal være

¹³ Erklæringsvejledningen, s. 6

en konklusion enten med eller uden forbehold eller afkræftende, og hvis den er med forbehold, skal dette klart fremgå.

I forhold til 2003-erklæringsbekendtgørelsen er der ikke sket de store ændringer. Denne havde også et særskilt afsnit for review erklæringer.

§§ 13-16 omhandler andre erklæringer med sikkerhed, der ikke er omfattet af § 3-12, det er således en slags restbestemmelse for de andre erklæringer med sikkerhed. Erklæringer der f.eks. falder indenfor denne kategori er erklæringer på skatteregnskaber, spaltningsregnskaber, erklæringer på budgetter, der skal foreligges for pengeinstitutter, miljøregnskaber osv.¹⁴. Disse kan således variere med hensyn til formål, indhold, omgang og ikke mindst med hensyn til, hvem der er modtager af erklæringen. Fælles er, at der er mindstekrav til indholdet i erklæringerne, samt hvilken rækkefølge det skal komme i. Dette er reguleret i § 14 i erklæringsbekendtgørelsen. Et af de væsentlige aspekter man skal være opmærksom på, er graden af sikkerhed, da dette har betydning for, hvordan konklusionen skal udtrykkes. Er det en erklæring med høj grad af sikkerhed skal revisor afgive en positiv formuleret konklusion, og er det en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal konklusionen formuleres negativt jf. § 14, stk. 14 i bekendtgørelsen.

I relation til 2003-bekendtgørelsen var der et afsnit, som hed øvrige erklæringer, et afsnit der var meget kortfattet. I den nuværende erklæringsbekendtgørelse hedder dette afsnit andre erklæringer med sikkerhed, da den nuværende erklæringsbekendtgørelse som sagt kun gælder for erklæringer med sikkerhed. Dette afsnit er også langt mere omfattende i den nye erklæringsbekendtgørelse end i den gamle.

Alt i alt må man sige, at den nye erklæringsbekendtgørelse nok dækker mindre end den gamle jf. det nye anvendelsesområde, men den er også blevet langt mere detaljeret end sin forgænger, sådan at krav, indhold og omfang i erklæringerne nøje er beskrevet i erklæringsbekendtgørelsen.

¹⁴ "Ny revisorlov - hvilke opgaver er omfattet, og hvordan skal revisor afgive erklæringer?", Fücksel og Lunden, R & R, nr. 9 2008.

7.2. Sekundært anvendelsesområde jf. lovens § 1, stk. 3

Det sekundære anvendelsesområde omfatter: "*andre erklæringer der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug*" jf. lovens § 1, stk. 3.

Følgende er eksempler på erklæringer der falder indenfor det sekundære anvendelsesområde:

- Erklæringer om udført assistance, f.eks. i forbindelse med at revisor opstiller et regnskab på baggrund af bogføringen (som også er reguleret i RS 4400 og RS 4410)
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af skattemæssigt specifikationshæfte eller andre skatteopgørelser til et regnskab for virksomheder eller personer.
- Erklæring om assistance med udarbejdelse af budgetter.
- Erklæring om aftalte arbejdshandlinger mellem virksomheden og revisor til brug for en långiver vedrørende sale and lease back transaktioner.
- Erklæring om aftalte arbejdshandlinger mellem virksomheden og revisor til Advokatrådet i relation til kontrol af advokaters klientkontomidler¹⁵.

Som sagt er det bl.a. RS 4400 og RS 4410, der supplerer lovens særbestemmelser om professionel kompetence mv. (som er nævnt nedenfor), når det gælder erklæringer, som er omfattet af lovens § 1, stk. 3. Når lovens bestemmelser og erklæringsbekendtgørelsen ikke kan anvendes, er det op til revisor, hvordan denne vil udforme erklæringerne, dog under hensynstagen til særbestemmelserne for denne type erklæringer i loven. Det mest relevante vil som sagt være at benytte relevante revisionsstandarder, bl.a. RS 4400 om aftalte arbejdshandlinger og RS 4410 om assistance med regnskabsopstilling.

Erklæringer, der falder indenfor det sekundære anvendelsesområde, er omfattet af følgende bestemmelser i loven jf. § 1, stk. 3:

- § 16, stk. 3 om professionel kompetence og fornøden omhu og uafhængighed.

Det er kun de etiske principper om professionel kompetence og fornøden omhu, der gælder for revisor, når denne udarbejder erklæringer efter § 1, stk. 3. Professionel kompetence og fornøden omhu hænger bl.a. sammen med lovpligtig efteruddannelse. Revisor skal vedligeholde sin

¹⁵ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/1120/index.htm> (24.02.09)

viden og holde sig ajourført med gældende regulering for at kan udvise professionel kompetence og fornøden omhu. Den simple årsag til, at de andre principper ikke gælder, er, at integritet, objektivitet, fortrolighed og professionel adfærd ikke er relevante principper for erklæringer efter § 1, stk. 3. Dette skyldes, at revisor ikke skal være uafhængig (kun oplyse om det, hvis man ikke er det) ved denne type opgaver. Netop integritet og objektivitet drejer sig om uafhængighedsproblematikken. Fortrolighed er ikke gældende, da revisor ved stk. 3 erklæringer er dækket af tavshedsbestemmelsen i lovens § 30 jf. senere. Professionel adfærd er ikke relevant, da det knytter sig til revisors omdømme som offentlighedens tillidsrepræsentant, et princip der ikke gælder for stk. 3 erklæringer¹⁶.

Revisor skal oplyse, hvis denne ikke er uafhængig jf. § 24. Uafhængighedsbegrebet vil blive behandlet i kapitlet om etik og uafhængighed.

- § 22 om rapportering af økonomiske forbrydelser.

Dette gælder for alle typer erklæringer i RL. Revisor skal, hvis denne opdager grove økonomiske forbrydelser af betydelig karakter underrette hvert medlem af virksomhedens ledelse. Derudover skal underretningen indføres i revisionsprotokollen. Er der ikke rettet op på skaderne indenfor 14 dage, skal revisor underrette Statsadvokaten for Særlig Økonomisk Kriminalitet (SØK).

- § 30 om revisors tavshedspligt.

§ 30 indeholder en henvisning til straffeloven, hvor udvalgte bestemmelser finder anvendelse på revisor.

- §§ 43-46 om revisornævnet.

Revisor kan indbringes for Revisornævnet, hvis denne har tilsidesat sine pligter i forbindelse med udførelsen af sit arbejde. Der er således mulighed for at indbringer revisor for nævnet, uanset om det er erklæringer efter § 1, stk. 2 eller 3. Dette giver en tryghed for hvervgiverne og brugerne af alle typer af erklæringer, at der er denne mulighed. Det må også antages at have en præventiv effekt, således at revisor altid vil forsøge at overholde god revisionsskik i udførs-

¹⁶ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?/Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (27.03.09).

len af diverse opgaver. Sanktionerne kan være bøder eller i yderste tilfælde fratagelse af godkendelsen som revisor.

- § 54, stk. 4, 1. Pkt. om straffebestemmelser i forhold til afgivelse af en urigtig skriftlig erklæring.

Her er der mulighed for straf i form af bøder eller fængsel for revisor, hvis denne afgiver en urigtig erklæring, som er omfattet af § 1, stk. 2 eller 3.

Erklæringer udarbejdet af revisor efter § 1, stk. 3, omfattes ligeledes af følgende beskyttelsesregler i loven:

- Krav om at udførelsen af opgaven er omfattet af lovpligtig forsikringsdækning.

Som det her er beskrevet, er der stadig en del bestemmelser i loven, der skal sikre kvaliteten af opgaver, der ikke er omfattet af revisorloven i sin helhed. Dette må betegnes som en slags forbrugerbeskyttelse og er som tidligere særegent for Danmark, da EU-direktivet kun lægger op til, at det er erklæringer med sikkerhed, der er omfattet.

7.3. Delkonklusion

Der er i dette kapitel nøje gjort rede for hvilke to anvendelsesområder, der er nu med den nye revisorlov, hvor der tidligere i 2003-loven var et meget bredt anvendelsesområde. Selvom der nu er to områder, er de snævret ind og det er præciseret, at det kun er erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed som i § 1, stk. 2, der er dækket af alle bestemmelser i loven. Det sekundære anvendelsesområde i § 1, stk. 3 "*andre erklæringer der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug*" er kun dækket af udvalgt detailbestemmelser. Karakteristisk for dette område er, at der ikke gives nogen grad af sikkerhed.

Det revisor dermed skal være mest opmærksom på, er hvad der er dækket af revisorloven, og hvad der ikke er dækket. Der er således en lang række forskelle. De bestemmelser, der gælder for alle typer af erklæringer er listet ovenfor under afsnittet sekundært anvendelsesområde.

Et vigtigt aspekt med den nye lov er derfor, at revisor klart skal kunne afgrænse, hvilke typer af erklæringer, der er omfattet af hele loven, og hvilke der kun er omfattet delvist. Det er derfor vigtigt at vide, hvad der forstås ved en erklæring med sikkerhed. I ovenstående er der givet en række eksempler på, hvad der falder ind under de to kategorier.

Selve arbejdet med at udforme erklæringer med sikkerhed er ikke væsentlig ændret i forhold til 2003-loven, revisor skal stadig udvise nøjagtighed, omhu mv. Som det senere vil fremgå i dette speciale er § 1, stk. 2 opgaver stadig omfattet af lovpligtig kvalitetskontrol. Det nye er altså ændringerne i § 1, stk. 3 opgaver, der kun er omfattet af dele af loven såsom professional kompetence og fornøden omhu. Dette er endda en udvidende regel i forhold til internationalt set, hvor det kun er erklæringer om revision af årsregnskaber der er omfattet. Dette er gjort for at skabe gennemsigtighed samt for at sikre brugerne af revisors erklæringer¹⁷.

Umiddelbart vil jeg vurdere, at det er selve forarbejdet til at lave en erklæring med sikkerhed, der er væsentligt mere omfattende end ved erklæringer uden sikkerhed. Dette skyldes, at det er hele loven der skal tages hensyn til. I vurderingen af uafhængigheden er der således en lang række aspekter, som det vil blive gennemgået i næste afsnit, man skal igennem ved erklæringer med sikkerhed. Samme krav er der ikke ved § 1, stk. 3 opgaver.

¹⁷ "Ny revisorlov - hvilke opgaver er omfattet, og hvordan skal revisor afgive erklæringer?", Fücksel og Lunden, R & R, nr. 9 2008.

8. Etik og uafhængighed

Dette kapitel omhandler underspørgsmål 2, som har følgende formulering:

"Hvilke nye regler/ændringer er der kommet på etik og uafhængighedsområdet for revisorer, og hvordan ser fremtiden ud på dette område?"

I forbindelse med at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant og følge god revisorsskik, er det vigtigt at være opmærksom på begreberne etik og uafhængighed. Der findes regler i revisorloven, i de "Ethiske Regler" samt bekendtgørelsen om revisors uafhængighed og vejledningen dertil. Med den nye revisorlov kom der også nye regler på disse områder, om end disse ikke er så omfattende som flere af de andre ændringer, er etik og uafhængighed vigtige elementer, der tit skal ses i sammenhæng med andet i revisorloven, bl.a. anvendelsesområderne.

Vigtigt er det at være opmærksom på, at de "Ethiske Regler" endnu ikke er en del af loven, ligesom der ikke er en bekendtgørelse på netop dette område. Dette er dog meget sandsynligt en ændring, der vil ske ud i den nærmeste fremtid på EU plan og dermed også i dansk ret, der er i hvert fald hjemmel til at implementere det i Danmark i form af § 16. Indtil videre er IFAC's "Code of Ethics" implementeret i Danmark via FSR/FRR¹⁸, hvilket vil sige, at det er deres medlemmer, der forpligter sig til at følge disse regler. Implementeringen er sket i form af "Retningslinjer for revisors etiske adfærd (etiske regler for revisorer)". Da der er en forholdsvis høj organisationsprocent på 83,99 i FSR¹⁹, er dette et udtryk for at reglerne skal følges af stort set alle revisorer i dag.

Det er som sagt vigtigt at forstå reglerne på det etiske område og uafhængighedsområdet, da disse skal ses i sammenhæng med de ændrede regler om det nye anvendelsesområde for den nye revisorlov. Når revisor afgiver erklæringer indenfor hovedanvendelsesområdet, skal denne således overholde god revisorskik som beskrevet i § 16 stk. 1, men netop § 16, stk. 3 skal revi-

¹⁸ Jf. "Retningslinjer for revisors etiske adfærd"

¹⁹ <http://fsr.dk/Om%20FSR/Medlemmer/Medlemsstatistik.aspx> (12.06.09).

sor også overholde når denne laver erklæringer omfattet af lovens § 1, stk. 3, det såkaldte sekundære anvendelsesområde. Det gælder principperne om professionel kompetence og omhu.

8.1. Lovens § 16

Etik hænger sammen med god revisions-skik, og i loven er dette reguleret i § 16 for erklæringsopgaver med sikkerhed som nævnt i § 1, stk. 2.

De nyeste regler i den nye revisorlov blev implementeret, da det i EU's 8. Direktiv står, at medlemsstaterne skal sikre, at revisorer og revisionsfirmaer er underlagt principper om faglig etik. Dette er sket i § 16, som bygger på IFAC's etiske principper. Disse er:

- Integritet: Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser.
- Objektivitet: Revisor må ikke være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.
- Fortrolighed: Revisor skal respektere fortroligheden omkring informationer, der er modtaget som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser, og ikke må videregive sådanne informationer til tredjemand uden behørig og særlig tilladelse hertil, medmindre der er en juridisk eller professionel ret eller pligt hertil.
- Professionel adfærd: Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, der kan give standen et dårligt omdømme.
- Professionel kompetence og fornøden omhu: Revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse. Ydelsen skal være baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

I 2003-loven var det, at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant reguleret i § 2, stk. 1 og 2 med følgende ordlyd: *"Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant... Opgaverne*

skal udføres med omhu, nøjagtighed den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader samt i overensstemmelse med god revisorskik" Ændringerne ift. den gamle lov er, at det i den nye er mere præciseret, hvad der menes med god revisorskik og offentlighedens tillidsrepræsentant. I den nye lov er det konkret præciseret, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med § 1, stk. 2 opgaver, dvs. erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed. Revisor skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer og være opmærksom på, at disse interessenter kan have modstående interesser i forhold til de interesser, virksomhedens ledelse har.

Ligesom det konkret er præciseret nu, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, er det også præciseret, hvad der forstås ved god revisionsskik, da dette var en anbefaling i EU's 8. Direktiv. Dette er sket med de 5 etiske principper, som er beskrevet ovenfor. God revisorskik er et dynamisk udtryk, der kan ændre sig i takt med samfundsforholdene. Hvad der er god revisorskik i dag, er måske ikke det samme som om et år, men normerne i form af de fem etiske principper ligger fast. Generelt kan man sige, at god revisorskik er, at arbejdet skal udføres som en god og kompetent gennemsnitsrevisor ville udføre det tilsvarende arbejde²⁰.

Som det kort er beskrevet under anvendelsesområdet, er det ikke alle etiske principper, der gælder for det sekundære anvendelsesområde i revisorloven. Det er kun princippet om professionel kompetence og fornøden omhu.

8.2. Lovens § 24 - Revisors uafhængighed

Dansk revisorlovgivning bygger på den principbaserede tilgang, hvad angår uafhængighed. Dette medfører, at der ikke er opstillet en egentlig facitliste til, hvad der er tilladt, og hvad der er forbudt for revisor. De eneste forbud, der er ved uafhængighed, er i RL § 24, stk. 2 og uafhængighedsbekendtgørelsen § 2-4. Begge vil blive gennemgået nedenfor. Ovennævnte betyder for revisor, at hver gang denne påtager sig en erklæringsopgave med sikkerhed, skal der foretages en konkret vurdering af, om der foreligger trusler mod uafhængigheden²¹.

²⁰ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?/Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (27.03.09).

²¹ Uafhængighedsvejledningen, s. 2.

Revisors uafhængighed er nøje reguleret og beskrevet i § 24. Udgangspunktet er, at revisor skal være uafhængig af virksomheden, når revisor udfører § 1, stk. 2 opgaver for denne. Revisor må heller ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagen. At det kun er opgaver efter § 1, stk. 2, for hvilke det gælder, at revisor skal være uafhængig, er nyt i forhold til 2003 loven. Kravet til opgaver efter § 1, stk. 3, er nu, at revisor skal oplyse, hvis denne ikke er uafhængig, men der er altså ikke forbud mod at påtage sig § 1, stk. 3 opgaver, selvom revisor ikke er uafhængig. Der er dog en enkelt undtagelse, hvis klienten er en offentlig betydningsfuld virksomhed. For disse kan der ikke udføres opgaver, hvor revisor er afhængig. Dette vil blive nærmere redegjort for under kapitlet offentlige betydningsfulde virksomheder.

§ 24, stk. 2 oplister forhold, hvor revisor ikke er uafhængig. Situationer, hvor revisor ikke er uafhængig er, hvor der foreligger et direkte eller indirekte økonomisk, forretnings-, eller ansættelsesmæssigt forhold, herunder ydelser der ikke er omfattet af § 1, stk. 2 mellem revisor og virksomheden en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. Dette kaldes den synlige uafhængighed. Problematikken vedrører også andre personer i revisors netværk og personer i revisionsvirksomheden, som er knyttet til opgaven.

Med netværk menes der en større struktur, der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller revisionsvirksomhed deltager i, og som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsfordeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer²².

Stk. 3 omhandler trusler mod revisors uafhængighed. Hvis givne sikkerhedsforanstaltninger ikke er tilstrækkelige, skal revisor/revisionsvirksomheden afstå fra opgaver efter § 1, stk. 2. Trusler kunne være selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige/familiære relationer eller intimidering. Hvad truslerne angår, vil blive disse gennemgået under uafhængighedsbekendtgørelsen. Stk. 3 situationer er det, der kaldes gult lys situationer, og disse kan blive til rødt, dvs. direkte forbud mod udførelsen af opgaverne, hvis der ikke kan iværksættes sikkerhedsforanstaltninger til at mindske truslen.

²² Bkg. om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 7, stk. 3

Stk. 4 omhandler regler, der gælder for offentlige betydningsfulde virksomheder. Disse regler vil blive gennemgået i kapitlet om offentlige betydningsfulde virksomheder.

Stk. 5 er en bemyndigelse for E & S til at fastsætte regler om forholdene i stk. 2 og 3. Dette er gjort i form af bekendtgørelsen om uafhængighed.

Stk. 6 kommer ind på problematikken om faktisk kontra synlig uafhængighed. Med faktisk uafhængighed menes der, om man rent faktisk er uafhængighed. Med synlig uafhængighed menes, der om der foreligger omstændigheder, der for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed. I stk. 6 er der krav om, at revisionsfirmaet skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som kan vække tvivl hos tredjemand om revisors uafhængighed. Revisor skal tage stilling til dette, inden denne påtager sig opgaver efter § 1, stk. 2. Revisionsfirmaerne skal sikre, at deres revisorer i deres arbejdsrapporter dokumenterer alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed, samt hvilke sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske de pågældende trusler.

§ 25-26 omhandler også revisors uafhængighed, bl.a. rotation af underskrivende revisor i § 25 efter senest 7 år. § 26 går på revisors størrelse af honoraret fra de samme klienter. Dette må ikke være større end 20 % af revisionsfirmaets samlede omsætning. Denne regel er til for at undgå for stor uafhængighed af denne samme klient. Jeg vil ikke gå dybere ned i § 25-26, men i stedet koncentrere mig om § 24 og dertil hørende bekendtgørelse samt vejledning.

Det nye i forhold til 2003-loven om uafhængighed er, at bestemmelsen nu er en rammebestemmelse, og at E & S nu har bemyndigelse til at udstede nærmere regler, hvilket de som sagt har gjort i form af en bekendtgørelse. 8. Direktivs bestemmelse om uafhængighed er også en rammebestemmelse, og det er denne der ligger til grund for bestemmelsen i dansk ret. Selve direktivbestemmelsen udspringer af en EU-henstilling om revisors uafhængighed. At det er en rammebestemmelse medfører, at lovgivningen i Danmark hurtigt kan tilpasses den internationale lovgivning, hvis der kommer ændringer i denne, da E & S har bemyndigelse til at udstede forskrifter på området. Derudover er der ikke de store ændringer i selve indholdet af uafhængighedsbestemmelserne i loven. Det, der er ændret, er bl.a., at det er nævnt i loven, at revisor kan opstille en række sikkerhedsforanstaltninger for at kunne mindske truslen mod uafhæn-

gigheden. Ligeledes er begrebet netværk nu indarbejdet i lovgivningen, ligesom det foreslås i 8. direktiv²³.

8.3. Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed samt vejledning dertil

Dette er en helt ny bekendtgørelse, der har aldrig tidligere været en bekendtgørelse på uafhængighedsområdet. Dermed er vejledningen dertil også helt ny. Bekendtgørelsen er udstedt, da lovens § 24 er en rammebestemmelse, og dermed giver E & S mulighed for med hjemmel i loven at udstede yderligere forskrifter på uafhængighedsområdet. En lignende hjemmel er der på etik området i lovens § 16. Denne har E & S som sagt ikke anvendt, da Etiske Regler udelukkende findes på foreningsniveau i Danmark pt., hvilket vil blive gennemgået i det efterfølgende afsnit.

I dette afsnit vil jeg gennemgå uafhængighedsbekendtgørelsens vigtigste aspekter. Bekendtgørelsen er bygget kronologisk op i forhold til lovens § 24. Vigtigt er det at være opmærksom på, at denne kun gælder for § 24, og ikke for §§ 25-26. Alle tre paragraffer skal dog medtages, når der skal ske en samlet vurdering af trusler mod revisors uafhængighed.

§ 2: Dette omhandler de direkte forbud for revisor, dvs. hvor denne skal afstå fra opgaven pga. afhængighed. Disse trusler kan ej afhjælpes ved at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger. Dette kan være:

- Tætte familiemæssige bånd
- Ansættelse i kundevirksomheden
- Nogen form for økonomisk interesse i kundevirksomheden
- Forretningsforbindelser
- Kundevirksomhedens interesse i revisionsvirksomheden

§ 3 +§ 4: Særlige forhold vedrørende familiemæssige bånd og økonomiske interesser.

§ 5: Virksomheder af interesse for offentligheden. Bestemmelserne findes i § 24, stk. 4 i loven og vil blive gennemgået særskilt i kapitlet om offentlige betydningsfulde virksomheder.

²³ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (27.03.09.)

§ 6: Andre trusler mod uafhængigheden. Dette drejer sig om trusler, hvor revisors uafhængighed KAN være truet. Her vil det være muligt at opstille sikkerhedsforanstaltninger for at mindske truslen, dette var ikke muligt under § 2 i bekendtgørelsen, hvor der var tale om direkte forbud. Det kan være situationer såsom bistand med regnskabsudarbejdelse, udvikling og implementering af økonomistyringssystemer, vurderingstjenester samt forholdet til den interne revision.

§ 7 om netværk er som tidligere nævnt nyt i forhold til 2003. Den indeholder definitionen på netværk, som er den samme, som er beskrevet tidligere i kapitlet under lovens § 24.

Det, som bekendtgørelsen her og vejledningen dertil, gør i forhold til lovens § 24 er at præcisere, hvad der menes med de enkelte bestemmelser i paragraffen. Vejledningen sørger ligeledes for at give fortolkningsbidrag, når revisor skal vurdere, om denne er uafhængig inden en konkret opgave påtages. Vejledningen er god på det område, at den er meget udførlig, samt at den direkte deler op i de direkte forbud i § 2, og kommer med definitioner og eksempler samt den beskriver "kan være" truslerne i § 6. Jeg vil i det følgende vælge de passager ud, som jeg mener, er de vigtigste for revisor at være opmærksom på i forbindelse med uafhængighed.

I loven er det bestemt, at revisor skal kunne dokumentere i sine arbejdspapirer at trusler mod uafhængigheden er vurderet og evt. sikkerhedsforanstaltninger er foretaget. Dette skal gøres for at kvalitetskontrollanten i forbindelse med den periodiske kvalitetskontrol kan påse, at revisors uafhængighed i erklæringsopgaver med sikkerhed er overholdt. Kvalitetskontrol vil blive gennemgået i et senere kapitel, da dette er et særskilt underspørgsmål.

Vigtigt er det at være opmærksom på, at det ikke kun er revisors uafhængighed, man skal være opmærksom på i vurderingen. Der kan således være andre end revisor selv, der kan have indflydelse på, om revisor er uafhængig eller ej, selvom reguleringen fokuserer på revisor selv. Derfor skal alle personer, der kan påvirke opgaven indledningsvist identificeres. Eksempler på dette kan være personer, der er med i erklæringsteamet, samt personer der på en eller anden måde er knyttet til opgaven. Det kan være advokater, IT-specialister, eksterne eksperter, personer der indgår i revisionsvirksomhedens kommandokæde osv. Det kan ligeledes være personer, der er med i revisionsvirksomhedens netværk. I uafhængighedsvejledningen er der givet en række fortolkningsbidrag til, hvad der forstås ved ovennævnte personer.

Hvis revisionsfirmaet er medlem af netværk på tværs af landegrænser, skal disse også inkluderes i vurderingen, f.eks. i form af om de har økonomiske eller finansielle interesser i den pågældende klient. Man kunne godt tænke sig en situation hvor et udenlandsk firma i ens netværk har ejerandele i ens klients firma. Så umiddelbart er det en rimelig omfattende vurdering, der skal laves for at sikre revisors uafhængighed.

Aspekter der skal med i vurderingen af uafhængigheden, er revisionsfirmaets størrelse. Det er lettere for et større revisionsfirma med mange ansatte og mange partnere at blive uafhængig, end hvis det er et lille revisionsfirma med kun 4-5 partnere. Med dette mener jeg, at i det lille firma vil der ofte være større familiære eller personlige relationer mellem partnerne, og hvis den enes ægtefælle er medejer i en klients firma, er det ikke altid muligt at opnå uafhængighed, netop pga. mulige tætte personlige forhold partnerne imellem. Der vil være større risiko for, at den partner afhængigheden vedrører, vil kunne udøve indflydelse på udførelsen af opgaven²⁴.

Når revisor skal vurdere trusler i forbindelse med uafhængigheden, oplister Revisorloven, EU's 8. Direktiv samt EU-henstillingen om revisors uafhængighed følgende typeeksempler:

- **Egeninteresse**
 - f.eks. revisors finansielle interesser i kunden eller for stor afhængighed af honoraret.
- **Selvrevision** (egenkontrol)
 - hvis revisor f.eks. deltager i klientens beslutningstagen, det være sig beslutninger som kun klientens ledelse burde træffe. Dermed opstår der vanskeligheder ved at være objektiv.
- **Partiskhed**
 - partiskhed drejer om revisors deltagelse i klienters retstvister, eller hvis revisor handler med kundens aktier. Begge dele kan true uafhængigheden.
- **Nære personlige, herunder familiære, relationer**
 - Dette dækker over et tæt forhold til klientens selv eller dennes personale f.eks. i form af familieforhold eller venskab. I disse situationer kan det være svært for revisor at bevare objektiviteten.

²⁴ Uafhængighedsvejledningen, s. 4-6

- **Intimidering**

- Denne trussel kan opstå som følge af, at revisor kan blive truet af eller frygte sin klient, hvis denne f.eks. er meget indflydelsesrig eller dominerende.

Truslens væsentlighed skal også vurderes, og dette skal gøres i enhver situation, da denne kan skifte i styrke afhængig af opgavens type, de involverede personer samt miljøet omkring udførelsen af arbejdet.

Et aspekt man skal tage højde for, når man skal vurdere uafhængigheden kan være i forbindelse med, man tidligere har givet assistance til klienten, f.eks. i form af regnskabsopstilling eller lignende. Dette er opgaver, der typisk vil falde ind under § 1, stk. 3. Man kan skelne mellem mekanisk contra beslutningsmæssig assistance. Med mekanisk assistance menes der f.eks. IT-assistance. Det kræver større sikkerhedsforanstaltninger ved beslutningsmæssig kompetence, da revisor her har haft større indflydelse på opgavens udførelse, og dermed er der fare for selvrevision jf. truslerne ovenfor.

8.4. Etiske Regler, Retningslinjer for revisors etiske adfærd udstedt af FSR

Disse regler figurerer som nævnt på foreningsniveau i form af FSR. De er udarbejdet på baggrund af IFAC's "Code of Ethics", og medlemmer af FSR og FRR er som sagt forpligtede til at følge disse. Er der dog uoverensstemmelser mellem dansk revisorlovgivning eller den internationale lovgivning og retningslinjerne, er det lovgivningen, FSRs medlemmer skal forholde sig til. Reglerne er blevet opdateret/ajourført som følge af den nye revisorlov, bl.a. pga. det nye anvendelsesområde. Et karakteristisk træk ved de opdaterede regler er, at de henviser meget til den nye bekendtgørelse om uafhængighed, så på det område kan man sige, at reglerne forsøges harmoniseret.

FSRs retningslinjer for revisors etiske adfærd er temmelig omfattende, og jeg vil derfor ikke gå i detaljer med at beskrive dem. I stedet vil jeg koncentrere mig om at drage de væsentlige elementer frem i forhold til, hvordan lovgivningen er på området. De er delt sådan op, at der er en del, der gælder for alle revisorer, dvs. både praktiserende og ikke-praktiserende, dernæst en del der kun gælder for de praktiserende revisorer og sidste og tredje del, der gælder for ikke-praktiserende revisorer. Det er de to første dele, jeg finder interessant at beskæftige mig med.

De Etiske Regler arbejder også med de fem grundlæggende etiske principper, som findes i lovens § 16. Indholdet af disse er nærmere gennemgået ovenfor. Derudover arbejder de med en principbaseret begrebsramme, ligesom uafhængighedsbekendtgørelsen, hvilket betyder at, revisor skal gå ind og vurdere hver enkelt trussel konkret, frem for at denne har et regelsæt, man bare går ind og slår op i. Netop de Etiske Regler for revisorer giver sådan en begrebsramme for revisor, som denne kan tage udgangspunkt i²⁵. Revisor skal vurdere både kvantitative og kvalitative faktorer, og kan der ikke opstilles egnede sikkerhedsforanstaltninger, skal revisor afstå fra opgaven. Dette minder meget om fremgangsmåden ved vurderingen af, om revisor er uafhængig eller ej, hvor hver trussel også skal vurderes og analyseres, og revisor skal afstå fra opgaven, hvis der ikke kan opstilles egnede sikkerhedsforanstaltninger.

De Etiske Regler arbejder også med en række trusler ligesom under uafhængighed. Disse er:

- Egeninteresse-trusler
- Egenkontrol-trusler
- Advokers-trusler
- Familiaritets-trusler
- Intimiderings-trusler

De to første er identiske med egeninteresse og selvrevision under uafhængighed, ligesom intimidering også er identisk med den femte trussel i uafhængighed. Truslen under uafhængighed, der hedder "nære personlige, herunder familiære, relationer" er her angivet som familiaritets-trusler. Advokering kan til dels sammenlignes med partiskhed under uafhængighedsbestemmelserne. Her angives det som en trussel, der kan forekomme, hvis revisor støtter en indstilling eller opfattelse så langt, at objektiviteten efterfølgende kan være kompromitteret²⁶.

Truslerne her angives som trusler, der kan opstå mod de fem grundlæggende etiske principper. De sikkerhedsforanstaltninger, som kan iværksættes, kan inddeles i to kategorier. Den første er sikkerhedsforanstaltninger iværksat af professionen selv, lovgivningen eller reguleringen. Den anden gruppe er sikkerhedsforanstaltninger opstillet i det miljø, som opgaven udføres i.

²⁵ Etiske regler, 100.5

²⁶ Etiske regler, 100.10

De Etske Regler angiver en lang række situationer i deres anden del, delen som gælder for de praktiserende revisorer. Disse situationer er eksempler på situationer, hvor revisor skal være opmærksom på, om de fem grundlæggende etiske principper er truet, og de er samtidig med til at illustrere, hvordan den principbaserede begrebsramme i del et kan anvendes. Det er vigtigt at være opmærksom på, at det ikke er en udtømmende liste, der vil også kunne forekomme situationer, som ikke er nævnt her.

Først gives der en række eksempler på, hvordan der kan opstilles givne sikkerhedsforanstaltninger, hvis en af de tidligere nævnte trusler optræder. Kapitel 210-280 omhandler situationer, hvor revisor skal være opmærksom på de fem grundlæggende etiske principper, og om disse kan være truet. Dette kan f.eks. være professionelle aftaler, interessekonflikter, honorarer, markedsføring og objektivitet. Hvis jeg anvender professionelle aftaler som eksempel, er det vigtigt, at revisor vurderer, om denne er uafhængig af klienten inden opgaven accepteres, dvs. om objektiviteten kan være truet. Ligeledes skal revisor vurdere, om denne har den fornødne kompetence, bl.a. i form af relevant uddannelse og efteruddannelse. Ligeledes skal der tages højde for fortrolighed, hvis revisor kommer i den situation at skulle overlade opgaven til anden revisor²⁷. Sådan beskrives de efterfølgende situationer på tilsvarende vis.

Opsigtsvækkende er, at der i de Etske Regler er et afsnit om uafhængighed i kapitel 290. Dette vedbliver med at bestå i de reviderede Etske Regler for revisorer²⁸, selvom der er kommet en bekendtgørelse og vejledning på området. Dette er endnu et eksempel på dobbelt regulering. Dette kapitel gælder kun for erklæringsopgaver med sikkerhed efter lovens § 1, stk. 2, da der ikke er krav om uafhængighed ved § 1, stk. 3 opgaver. Dette kapitel er således blevet tilrettet i forhold til de gamle Etske Regler og tilpasset den nye lovgivning. Forskellen til reguleringen af uafhængighed er ikke stor. Denne regulering beskriver også økonomiske interesser, familiemæssige bånd, ansættelse hos revisionsklienter og har ligeledes et særskilt afsnit om offentlige betydningsfulde klienter. De Etske Regler er lidt mere udførlige, da de også har særskilte afsnit om honorarer og prisfastsættelse, diverse assistanceopgaver, så på den måde er de udvidende i forhold til lovgivningen.

²⁷ Etske regler, kapitel 210.

²⁸ "Nye" retningslinjer for revisors etiske adfærd, januar 2009

Er der modstridende elementer mellem retningslinjerne og loven/bekendtgørelsen, angiver retningslinjerne selv, at det er loven der skal følges og dermed også den nye uafhængighedsbekendtgørelse.

Som det er gennemgået under de Ethiske Regler, er der mange lighedspunkter mellem reguleringen på uafhængighedsområdet og de foreningsbaserede etiske regler. Dette fører til undren, om det overhovedet er relevant at have to forskellige regelsæt. Dette vil jeg diskutere i delkonklusionen nedenfor, hvor der også vil være en opsamling på de forskellige reguleringer.

8.5. Delkonklusion

Idet foregående er de Ethiske Regler og uafhængighed gennemgået hver for sig, da det er sådan lovgivningen/reguleringen er i dag. Dette virker ikke hensigtsmæssigt, da de har så mange elementer tilfælles. Bl.a. de fem typer af trusler, begge regelsæt arbejder med. Dette betyder altså, at for medlemmer af FSR og FRR er der to sæt næsten identiske regler/retningslinjer, der skal overholdes. Dette virker ikke hensigtsmæssigt for en revisor, der i det daglige har nok regulering mv. denne skal tage højde for, når arbejdet skal udføres.

Et spørgsmål man kunne stille sig selv er, om der overhovedet er brug for uafhængighedsreguleringen, når vi i adskillige år har haft regulering af uafhængighed i de Ethiske Regler? Jeg har netop beskrevet, at der ikke er de store forskelle på de to sæt reguleringer, så tankerne ledes hen på, om udstedelsen af den relative nye bekendtgørelse nr. 663 om uafhængighed er overflødig og kun er gjort, fordi der nu er hjemmel i lovens § 24, stk. til det. Omvendt kan der argumenteres imod, at netop retningslinjerne om revisors etiske adfærd ikke findes på lovgivningsniveau, og dette kan være lidt problematisk, da ikke alle godkendte revisorer er medlem af FRR eller FSR, og dermed ikke er forpligtet til at følge disse (organisationsprocent på 83,99 i FSR jf. tidligere).

Et andet eksempel på to sæt næsten identiske regler er, at der to steder i loven, både § 16, stk. 4 og § 24, stk. pt. er hjemmel til for E & S til at udstede yderligere forskrifter på de to områder. Dette er som sagt kun gjort på uafhængighedsområdet. Når jeg argumenterer for, at det ikke er hensigtsmæssigt, at de to områder er så adskilte skal man tage både dansk og international lovgivning i betragtning. For Danmark læner sig som sagt op ad EU, og da de heller ikke

har gjort det til lovkrav endnu, at de Etske Regler skal indarbejdes i lovgivningen, har vi i Danmark heller ikke gjort det. Det tyder dog på, at der vil ske ændringer på området i de kommende år. Alt peger i retning af, at det er IFACs "Code of Ethics", der i fremtiden vil blive hævet til lovniveau i EU, og dermed også skal implementeres i Danmark. Det vil også kunne lade sig gøre rimelig smertefrit, da der i § 16, stk. 4 er hjemmel til at udstede forskrifter på etik området.

Det er på det europæiske plan, det er galt med lovgivningen. For det er dem, der forpligter Danmark, til både at implementere de Etske Regler fra IFAC, hvilket er gjort via FSR, og ligeledes er Danmark forpligtet til at implementere bestemmelserne om uafhængighed i form af lovgivning på baggrund af EU's 8. Direktiv²⁹.

²⁹ Inspiration til diskussionen i delkonklusionen er bl.a. hentet fra Kiertzner, "Revisors uafhængighed"

9. Efteruddannelse for revisorer

Dette kapitel vil omhandle underspørgsmål 3, som har følgende ordlyd:

"Hvilken lovpligtig uddannelse er der i henhold RL og bekendtgørelse sat i relation til de foreningsbaserede krav som FSR/FRR havde?"

Som et led i, at revisor kan yde den bedst mulige indsats og hele tiden være opdateret med de nyeste regler, ændringer mv. er løbende ajourføring bl.a. i form af efteruddannelse vigtig. Dette er nu blevet et lovkrav pga. bestemmelserne i EU's 8. Direktiv, som Danmark har forpligtet sig til at implementere. Det nye lovkrav bygger på retningslinjer fra IFAC om obligatorisk efteruddannelse. FSR/FRR har i flere år haft krav til deres medlemmer om efteruddannelse for at kunne være medlem af foreningerne. Med efteruddannelse menes der, den uddannelse revisor erhverver sig, efter denne er blevet enten statsautoriseret eller registreret revisor. Dette krav er med den nye revisorlov blevet et lovkrav, således at alle revisorer, dvs. ikke kun dem der er medlem af FSR/FRR, skal have og dokumentere efteruddannelse. Der er samtidig kommet en ny bekendtgørelse om efteruddannelse. I og med at det nu er blevet lovkrav, at revisor skal have efteruddannelse, er FSR/FRRs interne retningslinjer ophævet³⁰, da det ikke vil være hensigtsmæssigt at have to parallelle regelsæt. Det er derfor relevant at se på de nye lovkrav i henhold til de tidligere krav, som foreningerne havde for derigennem at vurdere hensigtsmæssigheden af det nye lovkrav, samt hvilken betydning det har for revisor. Dette vil blive gjort igennem en redegørelse af de to krav og en diskussion af forskellene, samt hvad revisor nu skal være opmærksom på i henhold til dennes efteruddannelse.

9.1. Loven § 3 og § 4

Det har aldrig tidligere været hjemlet i loven, at revisor skal have efteruddannelse, det har hidtil kun været et foreningskrav i skikkelse af FSR/FRRs interne retningslinjer. Med den nye revisorlov kom der nu et lovkrav om lovpligtig efteruddannelse for godkendte revisorer, dvs.

³⁰ <http://frr.dk/FRR/For%20medlemmer/Medlemsinformation/Obl%20efteruddannelse.aspx> (16.03.09)

revisorer som nævnt i § 3 eller § 10. Dette vil typisk være registrerede, statsautoriserede eller udenlandske revisorer her i landet, der har uddannelse svarende til uddannelserne til statsautoriseret eller registreret revisor her i Danmark. Derudover er der en række krav, som er oplyst i § 3, som revisor skal have overholdt for at kunne opnå godkendelse. Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der godkender revisorer i Danmark, og de har udstedt en bekendtgørelse (nr. 660 af 26. juni 2008) om netop dette. Denne godkendelse, samt hvordan vejen er til at blive statsautoriseret eller registreret revisor, vil jeg ikke komme nærmere ind på i denne afhandling.

De nye krav for obligatorisk efteruddannelse trådte i kraft pr. 1. januar 2009, og det er dermed første år, at revisor skal overholde de nye krav.

Efteruddannelse i henhold til loven bliver således aktuelt, når revisor har opnået godkendelse efter § 3. Formålet med efteruddannelse er i henhold til § 4, at sikre, *"at den pågældende til stadighed vedligeholder sin teoretiske viden, sine faglige kvalifikationer og sin viden om kravene til offentlighedens tillidsrepræsentant på et tilstrækkelig højt niveau"*.

I § 4, stk. 2 er det fastslået, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har bemyndigelse til at fastsætte nærmere regler om efteruddannelse og kontrol heraf. Dette har de helt konkret gjort i form af "bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008 om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer". Denne vil blive gennemgået og fortolket i næste afsnit.

Den sidste betingelse i § 4 er stk. 3. Denne pålægger revisor til enhver tid at kunne dokumentere at kravene til obligatorisk efteruddannelse er opfyldte. Kravene til dette er ligeledes at finde i bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse, som vil blive gennemgået nedenfor.

9.2. Bekendtgørelse nr. 1289 af 12. december 2008

Denne bekendtgørelse præciserer de krav, der er til obligatorisk efteruddannelse for en godkendt revisor, som findes i § 4 i den nye revisorlov.

Jf. § 2 i bekendtgørelsen skal revisor indenfor en periode på tre år have mindst 120 timers efteruddannelse, gældende fra 1. januar 2009. Efteruddannelsen skal være på samme niveau som dette, der kræves for at bestå eksamen til godkendt revisor, dvs. eksamen til statsautoriseret

eller registreret revisor. Ligeledes skal efteruddannelsen være indenfor de samme fagområder som eksamen til godkendt revisor.

Minimumskravet er jf. § 2, 24 timer indenfor revisions- og erklæringsområdet, 24 timer indenfor regnskabsområdet, 12 timer indenfor direkte og indirekte skatter. De sidste 60 timer skal ligge indenfor de tre ovennævnte fagområder tilpasset den enkelte revisors individuelle behov. Er revisor f.eks. specialiseret indenfor skatteområdet skal minimum 30 timer af de 60 valgfrie timer være indenfor dette område.

Derudover er der krav til efteruddannelsens form, bl.a. vedrørende indholdet. Efteruddannelsen kan ske ved at deltage i revisionsfirmaernes interne kurser eller i kurser udbudt af en professionel kursusudbyder jf. § 3. Undervisnings- eller foredragsvirksomhed jf. § 5 i bekendtgørelsen samt udgivelse af faglitteratur kan også udgøre efteruddannelse jf. § 6.

Al efteruddannelse, hvad enten det er kurser, foredrag eller forfattervirksomhed, skal dokumenteres og indberettes. Dokumentation skal bl.a. ske i form af navnet på kursusudbyder, beskrivelse af kursets indhold, længde og/eller navnet på udvalget, udvalgets målgruppe osv., hvis det er efteruddannelse i form af udvalgsarbejde jf. § 9 og § 10. Forfattervirksomhed skal dokumenteres i form af henvisning til materialet jf. § 13. Indberetningen skal ske til det offentlige register over godkendte revisorer jf. § 13 i bekendtgørelsen.

Kontrollen af deltagelsen i efteruddannelsen sker i forbindelse med revisionsfirmaets obligatoriske kvalitetskontrol jf. revisorlovens § 29, hvis revisoren er tilknyttet et revisionsfirma, som er registreret i Revireg. jf. bekendtgørelsen § 16-17. Den obligatoriske/lovpligtige kvalitetskontrol i revisionsfirmaer vil blive behandlet senere i denne afhandling i forbindelse med besvarelsen af underspørgsmål 4.

Sanktioner ved manglende efteruddannelse er, at E & S kan fastsætte en frist, hvor revisor indenfor denne skal gennemføre den manglende efteruddannelse. Sker dette ikke, kan E & S i yderste konsekvens fratage revisor godkendelsen jf. § 18 i bekendtgørelsen.

9.3. De foreningsbaserede krav: FSR/FRR

FSR/FRR havde, før det blev et lovkrav som det tidligere er nævnt, retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse, som deres medlemmer skulle overholde. Det er derfor relevant nu at se på de krav, og hvorledes de adskiller sig fra de nuværende krav, hvis de overhovedet gør det, for derigennem at vurdere ændringerne i revisorloven og deres betydning for revisor. Derudover vil det være relevant at se på, hvor mange revisorer, der ikke er medlem af enten FSR eller FRR, og dermed vurdere hvor mange det vil være helt nyt for, at der nu er disse krav til obligatorisk efteruddannelse.

FSR og FSR havde et sæt retningslinjer hver til deres medlemmer, og der er forskelle i deres krav, så jeg vil gennemgå dem hver for sig. Det er vigtigt at være opmærksom på nu, at med den nye revisorlov er kravene identiske til både statsautoriserede og registrerede revisorer.

9.3.1. FSR

FSRs retningslinjer tager udgangspunkt i de retningslinjer, der er udsendt af IFAC (International Federation of Accountants) om efteruddannelse, og de gælder for dem af deres medlemmer, der ikke har deponeret deres beskikkelse., dvs. dem der praktiserer som revisorer. Formålet med efteruddannelse er ifølge retningslinjerne at sikre og vedligeholde kvaliteten af de statsautoriserede revisors kompetencer og ydelser. Kravet til timeantal var 120 timer over en treårig periode, hvilket er det samme som i den nye revisorlov. Forskellen er fordelingen af de 120 timer på de forskellige fagområder. FSR havde krav om 30 timer indenfor revision (mod 24 i RL), 20 timer indenfor regnskab (24 i den nye RL) og 15 timer indenfor skatteområdet (12 i den nye RL). De resterende 55 timer (mod nu 60), skulle ligge indenfor revisors arbejdsområde, som det er defineret i FSRs vedtægter § 5, stk. 1 og 2, herunder også selskabsret og virksomhedsledelse. Forskellen til den nye RL er, at der nu er krav om, at de resterende timer tilrettelægges efter revisors individuelle behov, således at de afspejler det område, denne er specialiseret indenfor. Det var der i retningslinjerne ikke krav om. Ligeledes er der i retningslinjerne mulighed for, at efteruddannelse kan ske indenfor selskabsret og virksomhedsledelse, dette er der ikke direkte mulighed for i den nye RL. Her er det angivet i bekendtgørelsens § 2, at det skal være indenfor et af de tre obligatoriske efteruddannelsesområder.

I FSRs retningslinjer var der ligeledes dokumentationskrav, som der er i den nye RL, man skal således kunne dokumentere, at man har deltaget i det påkrævede antal timer. En anden ting der ikke er ændret ved med lovkravet er, at man også før som medlem af FSR havde mulighed for at holde foredrag, udøve forfattervirksomhed eller deltage i udvalgsarbejde som et led i ens efteruddannelse.

Nu er det et lovkrav, at der skal ske indberetning af den udførte efteruddannelse jf. bekendtgørelsen om obligatorisk efteruddannelse for revisorer § 13. FSR anbefalede allerede i deres retningslinjer under punkt 9, at revisionsvirksomhederne registrerede deres medarbejders deltagelse i efteruddannelse med udgangspunkt i deres kvalitetsstyringssystem. Netop kvalitetskontrol og derunder kvalitetsstyring vil blive behandlet senere i denne afhandling under spørgsmål 4.

9.3.2. FRR

FRRs retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse minder meget om FSRs i udformning og krav. Der stor også direkte i retningslinjerne, at FRRs retningslinjer læner sig op af IFAC-reglerne, FSRs regler samt 8. Direktiv, der netop er implementeret i den nye RL. Dermed må man også forvente, at kravene minder om dem, der er kommet i den nye RL. Der er dog enkelte forskelle ift. FSR og ikke mindst loven, som jeg vil komme ind på her.

Den største forskel ligger i fordelingen af timeantal, samt hvor mange timer der skal kunne dokumenteres. I FRRs retningslinjer punkt 5 var der krav om, at mindst 63 timer af de 120 skulle kunne dokumenteres. I bekendtgørelsen samt FSRs retningslinjer er der ikke sådan et minimumskrav, og man må gå ud fra, at det er fordi, at alle 120 timer skal kunne dokumenteres. Fordelingen af timeantal hos FRR var 28 indenfor revisions- og erklæringsområdet (mod 24 i den nye RL og 30 hos FSR), 21 indenfor regnskab (24 i den nye RL og 20 hos FSR) samt 14 indenfor skatter (mod 12 i den nye RL og 15 hos FSR). Hos FRR var der således 57 udkommenterede/valgfrie timer mod 55 hos FSR og 60 i den nye RL, som dog begge steder skal kunne dokumenteres.

FRR foreslog deres medlemmer, at de hvert år deltog i kurser indenfor hver kategori for bedst muligt at holde sig ajourført jf. punkt 7. Dette foreslog FSR ikke, og der findes ej heller lig-

nende forslag i bekendtgørelsen. Men det var kun et forslag, og dermed ville der ikke komme sanktioner, hvis det ikke blev efterlevet.

Foredrag, udvalgsarbejde og forfattervirksomhed kunne også hos FRR udgøre obligatorisk efteruddannelse. Ligesom hos FSR var der krav om, at et max antal timer, der må benyttes til disse former for efteruddannelse jf. punkterne 10, 11 og 12 i FRRs retningslinjer. Timeantallet her var også lidt anderledes end hos FSR.

FRR anbefalede også deres medlemmer ligesom FSR, at registrering af timerne skete med udgangspunkt i deres kvalitetsstyringssystem jf. punkt 9.

Pr. 12.03.09 har FRR på deres hjemmeside gjort deres medlemmer opmærksom på, at der er kommet nye regler i form af loven og bekendtgørelsen på området efteruddannelse, og det betyder, at det er ikke længere er FRRs retningslinjer, der skal følges³¹.

9.4. Delkonklusion

I dette kapitel er obligatorisk efteruddannelse for revisorer blevet beskrevet, analyseret og diskuteret. Det var som sagt helt nyt, at det med den nye revisorlov blev et lovkrav. Før var der kun de foreningsbaserede krav. Umiddelbart ville man mene, at det så var en stor ændring for revisor i dennes hverdag, men den nye RL samt dertil hørende bekendtgørelse lægger sig meget tæt op af de gamle foreningskrav. Dette har flere årsager. Først og fremmest var de foreningsbaserede krav udsprunget af de internationale IFAC-regler samt EU's 8. Direktiv³², der som sagt blev implementeret i forbindelse med den nye revisorlov. Dermed har både retningslinjer, loven og bekendtgørelser haft det samme udgangspunkt, da de blev udfærdiget, dog med det forbehold at retningslinjerne er en anelse ældre end loven og bekendtgørelsen, og der kan være sket ændringer i internationalt set siden.

Den største forskel for revisor i hans dagligdag er nuanceforskellene af fordelingen af antal timer, der bliver brugt på hvert område, da denne afviger en smule fra de gamle krav henholdsvis FSR og FRR havde. En vigtig ændring er således også, at reglerne nu er fuldstændig identiske for revisorer, hvad enten de er registrerede eller statsautoriserede. Ændringen er dog

³¹ <http://frr.dk/FRR/For%20medlemmer/Medlemsinformation/Obl%20efteruddannelse.aspx> (16.03.09)

³² Jf. begge foreningers retningslinjer til obligatorisk efteruddannelse.

ikke så gennemgribende, da fagområderne ikke har ændret sig væsentligt, og det er således kun et teknisk spørgsmål, revisor skal være opmærksom på, når denne vælger sin obligatoriske efteruddannelse.

Alt andet lige er de nye lovkrav blevet mere gennemgribende for revisor, idet sanktionerne er anderledes nu end tidligere. Før, hvor det kun var retningslinjer for medlemmerne af henholdsvis FSR og FRR, var sanktionen yderste tilfælde eksklusion af den pågældende forening jf. punkt 2 i begge sæt retningslinjer. Nu hvor det er lovkrav, er sanktionen ved manglende obligatorisk efteruddannelse i yderste konsekvens fratagelse af godkendelsen som revisor. Det kan dog først ske, efter man har haft en frist til at få erhvervet sig den krævede efteruddannelse jf. § 18 i bekendtgørelsen. Hvis det ikke er sket indenfor den frist, er det E & S, der vurderer, hvad der så skal ske. Alt andet lige vurderer jeg ikke, at det er en sanktion, der vil træde i kraft i ret mange tilfælde, da man får den frist til at nå det påkrævede timeantal. Men teoretisk set er det en langt hårdere sanktion, der kan indtræde nu, hvor det er et lovkrav og ikke kun et foreningskrav.

Når man taler om, hvor gennemgribende det er for revisor, er det relevant at se på, hvor mange henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, der er organiserede i foreningerne, og for hvem det dermed er helt nyt, at der er disse krav om obligatorisk efteruddannelse.

Ifølge FSRs hjemmeside har de en organisationsprocent på 83,99. Af FSRs medlemmer har 2.003 medlemmer beskikkelse og 863 har deponeret deres beskikkelse. En stor del af disse er pensionister, for hvilke det ikke er aktuelt med efteruddannelse³³. De medlemmer, som ikke er praktiserende revisorer, er ikke underlagt obligatorisk efteruddannelse jf. retningslinjerne punkt 16, men de anbefales at holde deres viden og kompetencer ved lige, ikke mindst hvis de agter at vende tilbage som praktiserende revisor.

Når FSR oplyser, at der er en organisationsprocent på 83,99, må der alt andet lige være 16 % af de danske statsautoriserede revisorer, som ikke er medlem af FSR, og for hvilke at det er helt nyt, at der nu er krav til obligatorisk efteruddannelse i form af RL § 4. Disse kan dog tidligere have været medlem af FSR og have været underlagt efteruddannelse tidligere.

³³ <http://fsr.dk/Om%20FSR/Medlemmer/Medlemsstatistik.aspx> (12.06.09).

FRRs organisationsprocent har jeg ikke kunne finde, men ifølge deres egne tal er 2.100 registrerede revisorer og 600 registrerede revisionsvirksomheder medlem af FRR³⁴. Alt andet lige vurderer jeg ikke, at FRRs organisationsprocent afviger væsentligt fra FSR, og dermed er det heller ikke mange registrerede revisor, for hvem det er helt nyt, at der er krav om obligatorisk efteruddannelse.

Som udgangspunkt vil jeg ikke mene, at der er mange revisorer, der ikke før i tiden, dvs. før det blev et lovkrav, deltog i efteruddannelse af en eller anden form, da det vil være fuldstændig umuligt i henhold til god revisionsskik ikke at holde sig opdateret med ændringer, der løbende kommer på alle områder indenfor en revisors arbejde.

³⁴ <http://frr.dk/ServiceMenu/Om%20FRR/Kort%20om%20FRR.aspx> (16.03.09)

10. Kvalitetskontrol

Dette kapitel omhandler underspørgsmål 4, som lyder:

"Hvilke ændringer er der sket ifm. kvalitetskontrol?"

Der har i Danmark været lovpligtig kvalitetskontrol i 5 år, alt sammen reguleret efter den gamle revisorlov fra 2003. Det er således først i år, at der udføres kvalitetskontrol efter den nye revisorlov. Der er sket nogle ændringer i forhold til tidligere og disse vil jeg bl.a. gennemgå i dette kapitel.

Kendetegnende for området kvalitetskontrol er, at der er megen regulering bl.a. i form af direkte lovbestemmelser, bekendtgørelser og revisionsstandarder. Også FSR havde retningslinjer for deres medlemmer. Disse retningslinjer samlede op på de typer af opgaver, der ikke var dækket af den lovpligtige kvalitetskontrol. Disse er imidlertid ophævet nu, og FSR har i stedet et kvalitetsudvalg, der har en overvågende funktion af foreningens medlemmer. Det er dog stadig relevant at se på FSRs funktion, idet ikke alle typer af erklæringsopgaver er dækket af den lovpligtige kvalitetskontrol. Med den megen regulering er der dermed en del revisor og ikke mindst revisionsvirksomheden skal forholde sig til. I dette kapitel vil gennemgå ovennævnte reguleringer og komme med eksempler på, hvad en sådan kvalitetskontrol kan omfatte.

Ved kvalitetsstyring forstås, at revisionsvirksomheden har et effektivt system til styring af deres arbejde, således at man kan højne kvaliteten af den lovpligtige revision og andre erklæringer med sikkerhed. Det skal således ses i lyset af de evigt voksende krav til god revisorskik og det, at revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant. Kvalitetsstyringssystemet kan fremstå som en slags sikkerhed for klienterne, de offentlige myndigheder og på sin vis revisionsvirksomheden selv. Med dette mener jeg, at når der er fokus på denne måde på revisors arbejde, er dette med til øge bevidstheden om kvaliteten af det arbejde revisor skal udføre. Arten og omfanget af kvalitetsstyringssystemet afhænger af, hvilken størrelse revisionsfirmaet har, og typen af opgaver de udfører. Der er selvsagt mere behov for et større kvalitetsstyrings-

system hos den store statsautoriserede virksomhed, der har mange klienter, bl.a. offentlige betydningsfulde virksomheder end hos den lille enkeltmands revisionsvirksomhed.

Ved kvalitetskontrol forstås, at revisionsvirksomhedens kvalitetsstyringssystem bliver kontrolleret af Revisortilsynet, for at undersøge om det fungerer hensigtsmæssigt. At Revisortilsynet kontrollerer, er med til at højne revisors ry som offentlighedens tillidsrepræsentant. Derfor hænger det uløseligt sammen med etik og uafhængighed, da det er revisors arbejde, der bliver kontrolleret i forbindelse med kvalitetskontrol³⁵.

Ud fra Revisortilsynets årlige redegørelse 2007, hvor den lovpligtige revision har fungeret i 4 år, kan man konkludere, at der i høj grad er behov for kontrol af revisionsvirksomhederne. Først og fremmest er der sket en oprydning i branchen, idet 23 % af de revisionsvirksomheder, der har gennemgået kvalitetskontrol er ophørt med at udføre opgaver, der går ind under den lovpligtige kvalitetskontrol. Ifølge Revisortilsynet selv er det små virksomheder, der har valgt ikke at underkaste sig kontrol. Derudover er der i 28 % af virksomhederne konstateret forhold som gør, at det har været nødvendigt med sanktioner af den ene eller anden forn, bl.a. i form af påtale. På baggrund af disse tal er det stadig i høj grad aktuelt med kvalitetskontrol for at højne kvaliteten af revisors arbejde³⁶.

10.1. Loven

Lovens regulering om kvalitetskontrol- og styring er en rammebestemmelse, der kan blive udfyldt med bekendtgørelser udstedt af E & S jf. § 28, stk. 2 samt § 34, stk. 3. Dette er gjort bl.a. i form af bekendtgørelsen om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, som vil blive gennemgået nedenfor.

I loven er kvalitetsstyring reguleret i § 28 og kvalitetskontrol i § 29. Det er værd at bemærke, at loven først gælder for kvalitetskontroller efter 1. januar 2009, så de nye regler har ikke været afprøvet i praksis pt. Det er først for kvalitetskontroller, der bliver gennemført i 2009 eller senere denne gælder.

³⁵ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/1120/index.htm> (27.03.09).

³⁶ Redegørelse 2007, Revisortilsynet, s. 3-4.

Kravet er, at revisionsvirksomheder skal have et kvalitetsstyringssystem, og skal kunne dokumentere anvendelsen heraf. Kvalitetskontrollen foretages af Revisortilsynet efter reglerne i §§ 34-36. Kvalitetskontrollen omfatter kort sagt en vurdering af kvalitetsstyringssystemet samt udførelsen af de opgaver og den dertil knyttede uafhængighed, når revisor udfører opgaver efter § 1, stk. 2.

Vigtigt er det at være opmærksom på, at kvalitetskontrol ikke gælder alle typer af revisionsopgaver. Det gælder således kun for erklæringer omfattet af lovens § 1, stk. 2, dvs. erklæringer med høj eller begrænset grad af sikkerhed jf. lovens § 29, stk. 2.

Værd at bemærke er også, at kravet til hyppighed af kvalitetskontrollen er forskellig, hvad enten man har offentlige betydningsfulde virksomheder³⁷ eller ej som klienter. For revisionsfirmaer, der har offentlige betydningsfulde klienter, er der krav om kvalitetskontrol med højst tre års interval, hvorimod andre revisionsfirmaer uden offentlige betydningsfulde klienter er underlagt Revisortilsynets kontrol minimum hvert sjette år jf. loven § 29, stk. 3.. Dette er en af nyskabelserne i forbindelse med kvalitetskontrol. Tidligere var det hvert 4 år, og dette gjaldt for alle typer af revisionsfirmaer, hvad enten de havde offentlige betydningsfulde klienter eller ej.

Jf. stk. 4 skal den pågældende revisionsvirksomhed, der bliver udvalgt til kvalitetskontrol, give Revisortilsynet og kvalitetskontrollanten adgang til at foretage de nødvendige undersøgelser for at de kan gennemføre kontrollen.

Da loven som sagt er en rammebestemmelse, der er fyldt ud ved hjælp af en bekendtgørelse, er det denne, jeg vil gå i dybden med i næste afsnit.

10.2. "Bekendtgørelse nr. 42 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed" samt "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom"

Bekendtgørelsen er meget ny og trådte først i kraft i januar 2009, så det er meget få, hvis overhovedet nogen, der har nået at anvende denne, da denne ligesom loven også først gælder for

³⁷ For definition og yderligere beskrivelse, se kapitel 12 om offentlige betydningsfulde virksomheder.

kvalitetskontroller i år eller senere. Målet var, at revisionsvirksomhederne skulle have at vide 1. marts 2009, hvilke virksomheder der var udtaget til kvalitetskontrol, men dette er ikke sket endnu, målet er nu, at denne udtrækningsliste fra Revireg. skal ligge klar 1. juni, således at revisionsvirksomhederne kan få at vide, hvem der er udvalgt til den lovpligtige kvalitetskontrol i år³⁸.

Bekendtgørelsen om kvalitetskontrol er udstedt med hjemmel i revisorlovens § 34, stk. 3 samt § 54, stk. 2, og regulerer gennemførelsen af kvalitetskontrollen efter lovens § 29 samt Revisortilsynets virksomhed jf. § lovens § 34-36. I tillæg dertil er der udsendt "Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom" af Revisortilsynet (instans under E & S) i maj 2009, som er tilrettet den nye lov og bekendtgørelsen.

Den tidligere bekendtgørelse er fra 2004 og regulerede også kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed. Derfor vil jeg lægge størst vægt på at beskrive ændringerne, dvs. det som er nyt for revisor og revisionsvirksomhederne, og ikke mindst kvalitetskontrollanterne og Revisortilsynet, hvis arbejde bliver direkte reguleret i denne bekendtgørelse.

Opbygningen i bekendtgørelsen er følgende:

Kap. 1: Anvendelsesområde.

Kap. 2: Udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol og udvælgelse af kvalitetskontrollanter.

Kap. 3: Aftale om gennemførelse af kvalitetskontrol.

Kap. 4: Bestemmelser om kvalitetskontrollanterne og krav til disse.

Kap. 5: Kvalitetskontrollens udøvelse og indhold.

Kap. 6: Kvalitetskontrollantens opfølgning på kontrollen og rapportering til Revisortilsynet.

Kap. 7: Revisortilsynets opfølgning på indsendte erklæringer.

Kap. 8: Revisortilsynets tilsyn med kvalitetskontrollanterne.

³⁸ <http://frr.dk/Faglig%20viden/Kvalitetskontrol/Artikler%20og%20info/Ekstra%20forsinkelse%20paa%20Revisortilsynets%20udtraekningsliste.aspx> (26.05.09).

Kap. 9: Betaling.

Kap. 10: Almindelige bestemmelser

Kap. 11: Straffe-, overgangs- og ikrafttrædelsesbestemmelser.

Følgende er de markante ændringer i forhold til tidligere:

En nyskabelse er, at der ikke længere er frit kvalitetskontrollantvalg. Denne ændring er sket for at sikre uafhængigheden, og er en anbefaling fra 8. Direktiv. Før kunne revisionsvirksomhederne selv udvælge en kvalitetskontrollant, når de var blevet udvalgt til kvalitetskontrol. Revisionsvirksomheden kan dog komme med en begrundet indsigelse mod den valgte, hvis denne mener, at uafhængigheden er truet pga. den valgte kvalitetskontrollant. Ligeledes skal kvalitetskontrollanten gøre indsigelser, hvis denne ikke er uafhængig, eller har den fornødne kompetence til at foretage kontrollen.

En anden nyskabelse er intervallet mellem kvalitetskontrollerne, som er beskrevet tidligere, hvor det nu er med max seks år og tre år, hvis man har offentlige betydningsfulde klienter. Før var det fire år uanset typen af klienter.

Betalingen/honoreringen har også fået nye regler. Revisortilsynet fastsætter nu årligt timepriser for kvalitetskontrollanterne. Før var betalingen en sag mellem kontrollanten og den kontrollerede revisionsvirksomhed. Selve udbetalingen bliver også mere kompliceret, da denne skal gå gennem Revisortilsynet, der bagefter opkræver det pågældende beløb hos revisionsvirksomheden.

Omfanget af kvalitetskontrollen er ændret til at omfatte en snævrere afgrænsning. Denne afgrænsning findes i lovens § 1, stk. 2 og 3. Helt konkret skal Revisortilsynet, som er dem der foretager kvalitetskontrollerne, se på revisionspåtegninger på regnskaber, udtalelser om ledelsesberetninger samt andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers brug. Det er disse, der er nævnt i lovens § 1, stk. 2, og dermed dem, som er lovens hovedanvendelsesområde. Det, som Revisortilsynet ikke skal se på er at erklæringerne mv. listet i stk. 3. Disse er andre erklæringer, der afgives i henhold til lovgivningen, erklæringer uden sikkerhed der ikke udelukkende er bestemt til hvergivers eget brug samt rådgivningsopgaver. I henhold til diskussionen i kapitlet om lovens anvendelsesområde, er det her også vig-

tigt at være opmærksom på, hvilke erklæringer der falder ind under de to grupper. Det vil typisk være erklæringer vedrørende aftalte arbejdshandlinger regnskabsmæssig assistance, der vil blive fritaget for den lovpligtige kvalitetskontrol³⁹.

En anden nyskabelse er, at en revisionsvirksomhed, der ikke afgiver erklæringer med sikkerhed eller udfører revision, kan hvert år inden den 31. december afgive en tro- og loveerklæring til Erhvervs- og selskabsstyrelsen med henblik på at blive undtaget fra kvalitetskontrol⁴⁰.

Derudover er der en række nyskabelser for selve kvalitetskontrollanten. Disse nyskabelser går på, at denne skal kontrollere en række forhold, herunder også ressourceanvendelse, honorarbejregning, efterlevelse af reglerne om obligatorisk efteruddannelse, og efterlevelse af regler til forebyggelse og forhindring af hvidvask og terrorfinansiering. Disse er beskrevet i § 20, nr. 7-10 i bekendtgørelsen.

Med hjemmel i §§ 13 og 20, stk. 4, i bekendtgørelsen om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed, har Revisortilsynet udstedt retningslinjer for kvalitetskontrollens udøvelse. Disse er langt mere udførlige for både virksomheden, der skal kvalitetskontrolleres samt kvalitetskontrollanten.

"Retningslinjer for kvalitetskontrol og rapportering herom" indeholder selvsagt de samme aspekter som bekendtgørelsen, men er noget mere detaljeret end bekendtgørelsen. De indeholder retningslinjer både om udvælgelsen af virksomheden til kvalitetskontrol, indgåelse af aftale, selve kvalitetskontrollens gennemførelse osv. Det vil være for omfattende at gå i dybden med at beskrive det hele, så jeg vælger at lægge fokus på, hvad en kvalitetskontrol går ud på, dvs. hvad der bliver kontrolleret.

Selve kvalitetsstyringssystemet bliver gennemgået, dette indeholder procedurer og politikker, som virksomhedens revisorer skal rette sig efter, når de udfører opgaver. Dette kan være lavet på baggrund af RS 1 og RS 220, som vil blive beskrevet nedenfor. Registreringerne i Revireg bliver også kontrolleret. Dette kan f.eks. være registreringer af efteruddannelse, og kundesammensætning kontrolleres også. Dette gøres bl.a. i relation til, at en revisionsvirksomhed

³⁹ "Den fremtidige kvalitetskontrol - hvilke ændringer sker der i den lovpligtige henholdsvis foreningsbaserede kvalitetskontrol", Skovby, INSPI nr. 7/8 2008.

⁴⁰ <http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember> (20.04.09).

max må have 20 % i honorar fra samme kunde jf. revisorloven. Ejer- og ledelsesstrukturen gennemgås også, og ligeledes er det med revisionsfirmaets egen interne kvalitetskontrol.

I forbindelse med kontrollen udvælges der stikprøver af de erklæringer med sikkerhed, revisionsfirmaet har udført, som bliver kontrolleret. I retningslinjerne er der regler for omfanget af denne stikprøvestørrelse.

Hovedpunkterne i kontrollen er gennemgang af:

- hvorvidt godkendte revisorer og medarbejdere anvender det beskrevne kvalitetsstyringssystem på erklæringsopgaver med sikkerhed,
- hvorvidt planlægningen og udførelsen af erklæringsopgaven opfylder kravene i lovgivningen og relevante standarder, og
- hvorvidt der er sammenhæng mellem de arbejds papirer, der er udarbejdet på erklæringsopgaven og konklusionerne i revisors erklæring.

Derudover er der som nævnt særskilte regler for virksomheder der har kunder omfattet af RL § 21, stk. 3, dvs. offentlige betydningsfulde virksomheder. Her skal den lovpligtige gennemsigthedsrapport kontrolleres⁴¹. Dette vil blive gennemgået i kapitlet om offentlige betydningsfulde virksomheder.

10.3. Revisionsstandarderne 1 og 220

Disse standarder omhandler kvalitetsstyring og i mangel på bekendtgørelser på området er det disse, revisor skal anvende, hvis denne er medlem af FSR/FRR, da medlemmer heraf er forpligtet til dette. Det vil være uhensigtsmæssigt for E & S at udsende bekendtgørelse, når der er to så gode revisionsstandarder, der dækker området, og ligeledes er der en meget høj organisationsprocent i de to foreninger. Der er ellers hjemmel i lovens § 28 eller 29 til at gøre dette.

Forskellen på de to standarder er, at RS 1 gælder for revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver. RS 220 gælder kun i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger, herunder revision af regnskaber. Både RS 1 og RS 220 er internationale standarder, hvilket betyder, de også

⁴¹ Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, maj 2009, s. 16-28

gælder i resten af EU, hvor disse er implementeret. RS 1 er mere rettet mod selve firmaet, mens RS 220 er rettet mod firmaets ansatte, samt hvad de skal være opmærksomme på, når de udfører revision, for altid at sikre at kvaliteten er i orden.

Kvalitetsstyring/kvalitetssikring hænger sammen med etik og uafhængighed, som det fremgår af de to standarder, og som jeg også i indledningen til dette kapitel har gjort rede for. Helt konkret opstiller de to standarder bl.a. eksempler på hvordan man sikrer, at overholdelsen af de Ethiske Regler samt uafhængighed finder sted i virksomheden. Det er den opgaveansvarlige, der skal sikre denne overholdelse ved udførelsen af opgaverne ved hjælp af faste procedurer, som skal være beskrevet i virksomhedens kvalitetsstyringssystem. Dette sker bl.a. i form af måden den opgaveansvarlige sammensætter sit opgaveteam på.

RS 1 beskriver bl.a. hvilke politikker og procedurer et revisionsfirma kan etablere for at have et velfungerende kvalitetssikringssystem. Dette drejer sig bl.a. om etiske krav, accept af klienter samt specifikke opgaver, udførelse af opgaven samt overvågning.

10.4. FSRs kvalitetskontrol

FSRs nuværende retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom (juni 2008) gælder for kvalitetskontroller til og med 2008. Disse bliver fra 2009 ophævet, idet FSR ikke længere udfører selvstændige kontroller i foreningsregi. I stedet har FSR et kvalitetsudvalg, der har en overvågende funktion.

FSRs kvalitetsudvalg er nedsat af FSRs bestyrelse. De gennemfører foreningsbaseret kvalitetskontrol hos FSRs medlemsvirksomheder for de opgavetyper, som ikke er omfattet af Revisortilsynets kvalitetskontrol. De har fra 2009 skiftet status til en arbejdsgruppe og initierer ikke selvstændige kvalitetskontroller hos medlemsvirksomhederne, men supporterer den lovpålagte kvalitetskontrol og overvåger kvalitetsstyringen blandt medlemsvirksomhederne⁴².

Denne gennemgang vil dog stadig inddrage de nu ophævede retningslinjer for den kvalitetsbaserede kvalitetskontrol for derigennem at vurdere hensigtsmæssigheden i, at de nu er ophævet

⁴² FSR årsberetning 2008, s. 27

på trods af, at den lovpligtige kvalitetskontrol ikke kontrollerer alle opgaver. Det var tidligere den foreningsbaserede kvalitetskontrols opgave at dække disse typer af opgaver.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol dækkede som sagt dette, som Revisortilsynet ikke tidligere dækkede.

Tidligere var efteruddannelse ikke et lovkrav og fandtes kun på foreningsniveau. I og med at det er blevet et lovkrav, er det også blevet et krav, at Revisortilsynet kontrollerer registreringen af den afholdte efteruddannelse i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol⁴³. Dette har hidtil været kontrolleret af foreningerne, da det som tidligere beskrevet kun fandtes på foreningsniveau. Så i og med at det er gået over til den lovpligtige kvalitetskontrol, taler det for hensigtsmæssigheden i at have ophævet den foreningsbaserede kvalitetskontrol.

Tidligere var det som sagt FSRs opgave at kvalitetskontrollere de opgaver, som ikke var dækket af den gamle 2003-revisorlovs § 1, dvs. opgaver indenfor virksomhedsområdet, men som ikke var dækket af 2003-lovens § 1, stk. 2. Typisk var det rådgivningsopgaver, der ikke var dækket af § 1, stk. 2 i den gamle revisorlov⁴⁴. I og med at den lovpligtige kvalitetskontrol er indsnævret til kun at gælde for revision, review og andre erklæringsopgaver med sikkerhed, og ikke længere beslægtede opgaver såsom assistance og aftalte arbejdshandlinger, er der opgaver, som ikke bliver kontrolleret i den lovpligtige kvalitetskontrol, typisk opgaver, der falder ind under § 1, stk. 3 i den nye revisorlov. Disse bliver med ophævelsen af den foreningsbaserede kvalitetskontrol slet ikke kontrolleret længere. Problematikken i dette, vil jeg diskutere i delkonklusionen.

Hvis man kigger på opbygningen i retningslinjerne var der en vis lighed med de lovpligtige retningslinjer. Der var indledende afsnit om hjemmel, der var afsnit om kvalitetskontrollanten og dennes opgaver, afsnit om indgåelse af aftale som kvalitetskontrollant, kvalitetskontrollens gennemførelse, rapportering om kvalitetskontrollen samt diverse bilag med erklæringer og tjeklister.

⁴³ Bekendtgørelse nr. 42 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed § 20, nr. 9

⁴⁴ FSRs kvalitetskontrol, retningslinjer, s. 2

10.5. FRRs kvalitetskontrol

FRR har ikke længere retningslinjer for kvalitetskontrol, disse blev ophævet i 2003, da kvalitetskontrol blev indført i loven. Dette betyder, at medlemmer af FRR kun har haft lovens, bekendtgørelsens og revisionsstandardernes regelsæt at forholde sig til siden 2003. En situation FSRs medlemmer også skal forholde sig til nu.. Dette betyder også, at når det kun er lovens § 1, stk. 2 opgaver, der er omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol, er der for medlemmer af FRR ikke kontrol af opgaver efter lovens § 1, stk. 3. Betydningen er umiddelbart, at der dermed ikke er kontrol med medlemmer af FRRs arbejde, når det gælder erklæringer uden nogen grad af sikkerhed.

10.6. Delkonklusion

Der er som sagt en række nye tiltag på området for kvalitetskontrol. Der er således kun en kvalitetskontrol nu, i og med at FSR har ophævet den foreningsbaserede kvalitetskontrol fra og med 2009. Intervallet af kvalitetskontroller er steget til max seks år (tre år, hvis offentlige betydningsfulde virksomheder) mod fire år tidligere. Derudover er der ikke længere frit kvalitetskontrollantvalg. En anden nyskabelse er, at den lovpligtige kvalitetskontrol kun gælder for virksomheder, der udfører § 1, stk. 2 opgaver og ikke længere for opgaver så som regnskabsmæssig assistance eller aftalte arbejdshandlinger. Der er også kommet nye krav til, hvad der skal kontrolleres, f.eks. skal den lovpligtige efteruddannelse kontrolleres.

Som det fremgår tidligere, har FSR haft et regelsæt/retningslinjer vedrørende kvalitetskontrol, mens FRR ophævede deres ved den forrige lovændring i 2003, hvor kvalitetskontrol blev lovpligtig. Dette betyder nu, at hverken FRR eller FSR har retningslinjer for foreningsbaseret kvalitetskontrol. Ydermere betyder dette, at opgaver der falder udenfor den lovpligtige kvalitetskontrol ikke vil blive kontrolleret. Det kan derfor undre en, om det er problematisk, at FRR og FSR ikke længere har regelsæt for deres medlemmer, som samler op på de opgaver, der ikke er omfattet af den lovpligtige kvalitetskontrol. Efter at have gennemgået FSRs retningslinjer ovenover er jeg nået frem til den konklusion, at det på den ene side kan være fordelagtigt at have et sæt retningslinjer i FSR, der samler op på de opgaver, der ikke er dækket af den lovpligtige kvalitetskontrol. Dette er med til at sikre kvaliteten af de opgaver, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2 i loven, dvs. opgaver med en grad af sikkerhed. Det skal dog opvejes mod, om det

er omkostningseffektivt at have den ekstra kontrol. Før var det muligt at have den samme kvalitetskontrollant til både den lovpligtige og den foreningsbaserede kvalitetskontrol, således, at de kunne finde sted samtidig og derved spare omkostninger for revisionsvirksomheden⁴⁵.

Det, der taler for, at det ikke er relevant med selvstændige foreningsbaserede kvalitetskontroller længere er, at i og med at revisorlovens anvendelsesområde er indsnævret, således at § 1, stk. 3 opgaver ikke er dækket af loven i sin helhed og dermed ikke har helt den samme forbrugerbeskyttelse, er det ikke hensigtsmæssig, at disse opgaver så skal prioriteres ens med § 1, stk. 2 opgaver i den lovpligtige kvalitetskontrol, når de ikke bliver det i loven. Det er § 1, stk. 2 opgaver, der er mest fokus i loven og sådan bør det også være i den lovpligtige kvalitetskontrol.

⁴⁵ FSRs kvalitetskontrol, retningslinjer, s 5-6.

11. Tilsyn

Dette kapitel omhandler det femte underspørgsmål:

"Hvilke ændringer er der sket på området "offentligt tilsyn"?"

Behandlingen af dette underspørgsmål vil have et lidt andet aspekt end de andre underspørgsmål, hvor der også har været bekendtgørelser og/eller foreningsbaserede krav indover. Dette skyldes, at afgrænsningen er foretaget således, at det er E & S's rolle, dvs. de offentlige myndigheder, i tilsynet med revisionsvirksomhederne. FSRs tilsyn med deres medlemmer sker bl.a. i form af den overvågende foreningsbaserede kvalitetskontrol, og denne er behandlet i foregående kapitel.

Ændringerne på dette område i forhold til tidligere er, at 8. Direktiv kræver, at der tilrettelægges et effektivt offentligt tilsynssystem, som omfatter alle revisorer og revisionsvirksomheder. Allerede i 2003-loven havde E & S ansvaret for en række af de opgaver, som skal varetages af dette offentlige tilsynssystem, så derfor faldt det naturligt med den nye lov at lade dem fortsætte. Det nye er, at E & S's rolle ændres, fra før at skulle administrere revisorloven, til en egentlig rolle som tilsynsmyndighed.

Nyt er ligeledes, at direktivet foreskriver, at de offentlige tilsyn i EU/EØS landene skal samarbejde på tværs for at kunne føre tilsyn med revision i grænseoverskridende koncerner⁴⁶. Dette vil jeg dog ikke komme nærmere ind på jf. min afgrænsning af dette speciale.

For at forstå E & S's rolle, vil jeg først beskrive, hvordan systemet indenfor det offentlige tilsyn med revisionsvirksomheder er bygget op. E & S er den øverste myndighed, og en styrelse under Økonomi- og Erhvervsministeriet. Ministeriet har den pågældende minister på området som øverste instans. Under E & S er der en række udvalg/tilsyn. Dette er bl.a. Revisortilsynet, der skal varetage den lovpligtige kvalitetskontrol, Revisorkommissionen, der skal varetage

⁴⁶ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/1120/index.htm> (27.03.09).

eksamen og efteruddannelse samt Revisornævnet, som er organet, revisor kan blive indbragt for, hvis denne ikke har overholdt god revisorskik.

11.1. Loven

Jf. § 32 i den nye revisorlov er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ansvarlig for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. De ting, E & S skal holde tilsyn med, er oplyst i stk. 2, dette er:

- Eksamen og efteruddannelse jf. § 33 udføres af Revisorkommissionen
- Kvalitetskontrol jf. §§ 34-36 udføres af Revisortilsynet
- Undersøgelser jf. §§ 37-42 udføres af E & S
- Disciplinære sanktioner jf. §§ 43-47 udføres af Revisornævnet
- Samarbejde og udveksling af oplysninger med andre landes kompetente myndigheder jf. §§ 48 og 49

Det er ikke alle aspekter, jeg vil behandle i dette underspørgsmål. Dem, jeg vil lægge vægt på, er efteruddannelse og kvalitetskontrol, da disse er blevet behandlet tidligere som underspørgsmål til problemformuleringen samt undersøgelser og disciplinære sanktioner. Jeg fravælger som nævnt ovenfor også at se på samarbejde og udvekslingen med andre landes myndigheder, da dette er fravalgt i min afgrænsning af problemformuleringen.

I henhold til eksamen og efteruddannelse jf. § 33 ligger det nye i, at E & S i form af Revisorkommissionen også tager sig af efteruddannelse. Før var det kun eksamen jf. den gamle lovs § 9. Dette skal ses i sammenhæng med, at efteruddannelse, som det er beskrevet i kapitlet om netop efteruddannelse, nu er blevet et lovkrav. Det er E & S, der har nedsat Revisorkommissionen og udstedt dennes forretningsorden. Revisorkommissionens job er at bistå E & S med udarbejdelsen af krav til den lovpligtige efteruddannelse og stå for afholdelsen af eksamen til henholdsvis statsautoriseret eller registreret revisor jf. § 33, stk. 3. I § 33 er der ligeledes krav til, hvem der kan besidde en plads i Revisorkommissionen. Under Revisorkommissionen nedsættes der en Eksamenskommission, der bistår ved afholdelsen af eksamenerne.

Lovpligtig kvalitetskontrol foretages, som tidligere beskrevet af Revisortilsynet, der ligeledes er en myndighed under E & S. Der er ligeledes krav til, hvem der må besidde en plads her,

ligesom der er ved Revisorkommissionen. Her findes kravene i § 34. Revisortilsynets opgave er at sørge for, at kvalitetskontrollen finder sted, som det er foreskrevet i lovens § 29 og dermed også "Bekendtgørelsen om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed", der er udstedt med hjemmel i loven. Revisortilsynets opgave er også at udpege de revisorer, der kan foretage kvalitetskontrollen. Disse vælges for en 5 årig periode og benævnes kvalitetskontrollanter.

Revisortilsynet eksisterede også tidligere. Det blev indført i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol i den daværende revisorlov anno 2003. Det nye i forhold til tidligere med kvalitetskontrol er beskrevet under kapitlet kvalitetskontrol i dette speciale.

§ 36 er også ny i forhold til tidligere og kommer som følge af anbefalingen om et effektivt offentligt tilsyn. Bestemmelsen går på, at alle der er beskæftiget med eller inddraget i arbejdet med kvalitetskontrollen skal følge de samme regler om uafhængighed som revisorerne. Dette er igen et tiltag til at højne troværdigheden. Uafhængigheden sikres bl.a. ved at der ikke længere er frit kvalitetskontrollantvalg. Tavshedspligten i § 26, stk. 2 er en videreførelse af bestemmelsen i den gamle lov.

Undersøgelser jf. §§ 37-42 er nyt i revisorloven. Bestemmelserne udspringer af formålet med direktivet, nemlig at forebygge regnskabsskandaler og genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber. Helt konkret betyder det, at E & S nu har muligheden for at iværksætte en undersøgelse med henblik på at konstatere, korrigere og forhindre utilstrækkelig gennemførelse af en revision eller en anden afgivelse af erklæring med sikkerhed. Selve formålet går dog ikke på at iværksætte undersøgelser og dermed konstatere strafbare forhold. Hvis dette konstateres overlades sagen til politiet⁴⁷.

Selve § 37-42 er bygget således op, at den beskriver hvornår E & S kan iværksætte en undersøgelse, nemlig når der er mistanke om at en revisor eller revisionsvirksomhed har overtrådt eller vil overtræde bestemmelser i revisorloven (§ 37). § 38 bestemmer, at E & S kan kræve alle oplysninger af den mistænkte revisionsvirksomhed, bl.a. arbejdspapirer, revisionsprotokoller og korrespondance. § 39 giver E & S ret til, til enhver tid at få adgang til revisionsvirksomhedens bygninger uden forudgående retskendelse men med behørig legitimation. Når un-

⁴⁷ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/1120/index.htm> (27.03.09).

dersøgelsen er afsluttet, skal E & S i følge § 40 tage stilling til, om undersøgelsen giver anledning til en påtale, et påbud om at overtrædelser skal bringes til ophør, eller om revisor og/eller revisionsvirksomheden skal indbringes for Revisornævnet. I henhold til § 41 kan E & S vælge at offentliggøre resultatet af undersøgelsen. § 42 giver E & S mulighed for at pålægge de ansvarlige, såsom bestyrelsen, direktionen eller lignende i revisionsvirksomheden bøder.

I forhold til 2003-loven er det nyt, at E & S selv kan iværksætte undersøgelser. Før var der ikke særskilt afsnit i loven om, at E & S kunne iværksætte undersøgelser.

De disciplinære sanktioner for revisor eller revisionsvirksomheden, hvis revisorloven er overtrådt, hører ind under Revisornævnet, der ligeledes er et organ under E & S. Dette er reguleret i lovens § 43-47. Klager over revisor når denne har udført opgaver efter enten § 1, stk. 2 eller § 1, stk. 3 kan indbringes for Revisornævnet. Ligeledes kan klager over revisorer, der er registreret efter § 11, stk. 2, dvs. også revisorer der har opnået godkendelsen i et EU/EØS land indbringes for Revisornævnet. Tilsvarende er det gældende for klager over revisor, hvor dennes omdømme er blevet så kompromitteret, at der er fare for, at denne ikke kan varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant på en tilfredsstillende måde jf. § 44, stk. 3, 2. pkt. Revisionsvirksomheden kan også indbringes for Revisornævnet, hvis denne ikke har retningslinjer for uafhængighed, ikke har et kvalitetsstyringssystem, eller hvis der ved kvalitetskontrollen er fundet fejl, som Revisortilsynet mener, bør indbringes for Revisornævnet. Ligeledes kan revisionsvirksomheden indbringes for Revisornævnet, hvis der findes fejl i forbindelse med en undersøgelse, som E & S har iværksat, som det også er beskrevet ovenfor.

Revisornævnet har også tidligere eksisteret, den gang under navnet Disciplinærnævnet. Det havde lignede funktion, altså en instans man kunne indbringe revisor eller revisionsvirksomheden for, hvis revisorloven var blevet overtrådt. Før blev det etableret i samarbejde med FSR og FRR, hvor E & S udstedte forretningsordnen jf. gl. lov § 19. I dag er det udelukkende E og S, der nedsætter Revisornævnet jf. den nye lov § 43.

Der er selvsagt ingen foreningsbaserede regler i forbindelse med offentligt tilsyn. Det, der kommer tættest på, er den overvågende foreningsbaserede kvalitetskontrol, hvor FSR har et slags opsyn med deres medlemmer. Denne er beskrevet i kapitlet om kvalitetskontrol, så denne vil jeg ikke gå i dybden med her.

11.2. Delkonklusion

Reglerne for offentligt tilsyn er blevet skærpet ved, at E & S skal iværksætte undersøgelser ved mistanke om overtrædelse af revisorloven. Spørgsmålet er så blot, i hvor høj grad dette kommer til at ske eller om bestemmelsen er mere af præventiv karakter for at forhindre regnskabskandaler. Det er i denne henseende vigtigt at huske på, at det er en anbefaling fra 8. Direktiv og dermed en fælles regel for alle EU lande.

Ved en hurtig gennemgang af de sager, der indtil videre i 2009 er blevet afsagt kendelse i af Revisornævnet, ses det, at der til og med maj måned har været 18 kendelser. Cirka halvdelen af disse kendelser er indbragt for Revisornævnet af Revisortilsynet, og det må derfor formodes, at det er sager vedrørende fejl, der er observeret i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol. Andre kendelser er indbragt af klienterne. Der er to kendelser om alvorlige sager (de samme personer er involveret), hvor statsadvokaten for SØK (særlig økonomisk kriminalitet) har været den ene involverede part. Ingen af sagerne har været direkte indbragt af E & S. Hvad dette skyldes må stå hen i det uvisse⁴⁸.

Man kan stille sig følgende spørgsmål, når man skal fortolke antallet af sager, og hvem der har indbragt dem for Revisornævnet:

Er det fordi, E & S ikke har kompetencer og ressourcer til at opdage og iværksætte undersøgelser? Eller er det fordi, der er andre instanser, der er tættere i berøring med revisionsvirksomhederne, der opdager sagerne først så som Revisortilsynet? Eller er lovændringen for ny til at man allerede nu kan se en markant ændring af sagerne?

Efter min vurdering skal årsagen findes i, at den eventuelle effekt ikke kan ses endnu, da lovændringen stadig er for ny. Sagerne der er afsagt kendelse i, i 2009 er typisk sager, der er indbragt i tidligere år, da der også er behandlingstid. Bl.a. sagerne som Revisortilsynet har indbragt, må alt andet lige være sager, der er opstået i forbindelse med kvalitetskontroller i 2008, da der ikke er udført kontroller i 2009 endnu.

De næste år må derfor vise, hvilken effekt lovændringen om, at E & S kan iværksætte undersøgelser vil få.

⁴⁸ <http://www.disciplinaernaevnet.dk/sw50382.asp> (08.06.09).

12. Offentlige betydningsfulde virksomheder

Dette kapitel omhandler sjette og sidste underspørgsmål, som lyder:

*"Hvilke nye regler er der kommet i RL om offentlige betydningsfulde virksomheder?
Hvilke skal revisor især være opmærksom på?"*

Dette område er lidt anderledes, hvad angår supplerende regulering til loven, der findes nemlig ikke noget specifikt. Offentlige betydningsfulde virksomheder er som udgangspunkt reguleret fuldt ud i loven. Der findes dog aspekter i diverse bekendtgørelser om offentlige betydningsfulde virksomheder. I bekendtgørelsen om revisors uafhængighed findes der således specifikke regler kun for revisorer, der har offentlige betydningsfulde virksomheder. Ligeledes findes der i kvalitetskontrol særregler. Begge dele vil blive gennemgået senere i dette kapitel. Et yderligere supplement er en bekendtgørelse om finansielle virksomheder, disse er som definitionen nedenfor vil angive, en del af offentlige betydningsfulde virksomheder i Danmark. Denne har jeg dog ikke til hensigt at behandle i dette speciale.

I revisorloven fra 2003 var der ikke specifikke oplysningskrav til virksomheder, der afgav erklæringer med sikkerhed bestemt til andet end hvervgivers eget brug, når dette var en virksomhed af interesse for offentligheden. Derfor vil der blive grundigt redegjort for de nye regler, når der afsiges erklæringer ifm. virksomheder, der har offentlig interesse.

Nyt er bl.a., at revisionsfirmaer, der har offentlige betydningsfulde virksomheder som klienter, og for disse afgiver revisionspåtegninger på regnskaber eller afgiver andre erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug, på deres hjemmeside skal offentliggøre en gennemsigtighedsrapport årligt. Denne gennemsigtighedsrapport skal bl.a. indeholde oplysninger om revisionsfirmaets ejer- og ledelsesstruktur, eventuelle tilhørsforhold til netværk, kvalitetsstyring samt kontrol, deres politik om uafhængighed mv.

Reglerne for kvalitetskontrol og kravene til uafhængigheden i form af intern rotation af underskrivende revisor efter 7 år var allerede indarbejdet i 2003-loven. Det nye i forhold til kvalitetskontrol i 2008-loven er, at kvalitetskontrollen i revisionsfirmaer, der udfører revision for PIES virksomheder, nu skal ske hvert tredje år. Ligeledes er det som sagt nyt, at revisionsfir-

maerne skal offentliggøre en gennemsigthedsrapport jf. lovens § 27 på deres hjemmeside⁴⁹. Mere om denne i næste afsnit, hvor lovens bestemmelser for offentlige betydningsfulde virksomheder vil blive gennemgået.

Først vil jeg dog definere, hvad der forstås ved offentlige betydningsfulde virksomheder i Danmark, da vi her i landet har en udvidende definition i forhold til EU's 8. Direktiv.

12.1. Definition

Følgende er en definition af, hvad der forstås ved offentlige betydningsfulde virksomheder, disse kan også benævnes PIES virksomheder. Definitionen findes i lovens § 21, stk. 3, og følgende omfattes.

- Børsnoterede virksomheder, dvs. virksomheder der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i et EU-land eller EØS (Europæisk Økonomisk Samarbejde) land
- Statslige aktieselskaber
- Kommuner, kommunale fællesskaber, jf. § 60 i lov om kommunernes styrelse, regioner.
- 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
- Virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier: medarbejderstab på 2500 pers, en balancesum på 5 mia. kr. eller en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Værd at bemærke er at kommuner, kommunale fællesskaber og regioner først er omfattet af reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder fra 1/1 2012. Grunden til at disse medtages i den danske definition af offentlige betydningsfulde virksomheder er, at kommunernes og regionernes forvaltning af penge er af stor interesse for offentligheden, og med de skærpede krav er det lovgivernes håb, at der vil komme en øget tillid til den kommunale regnskabsafleggelse og revision fra offentlighedens side. Ligeledes vil kravene om, at revisionsfirmaet

⁴⁹ <http://www.folketinget.dk/doc.aspx?Samling/20072/lovforslag/L120/index.htm> (27.03.09).

skal give oplysninger på deres hjemmeside være nyttige for kommunalbestyrelserne og Regionsrådet, da disse to instanser skal sikre, at revisor er uafhængig.

I forhold til 8 direktiv medtager vi i Danmark også alle finansielle virksomheder, når vi definerer offentlige betydningsfulde virksomheder. I art. 2, nr. 13, EU's 8. Direktiv er det som udgangspunkt børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter og forsikringsvirksomheder. Men dette er en minimumsbestemmelse fra EU, og vi har i Danmark dermed valgt at udvide definitionen.

I forhold til 2003-revisorloven er der sket et par ændringer. For de finansielle virksomheder er forsikringsformidlere og investeringsrådgivere ikke længere omfattet. Nyt er som sagt, at kommuner mv. fra d. 1/1 2012 vil være omfattet af reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder.

12.2. Loven

I loven er reguleringen for PIES virksomheder delvis spredt. Følgende vil jeg gennemgå de væsentlige regler med stor vægt på § 27 om gennemsigtighedsrapport, da dette er helt nyt for revisionsfirmaerne. Ligeledes vil uafhængighedsreglerne for revisor, når det er offentlige betydningsfulde virksomheder blive gennemgået.

Gennemsigtighedsrapport reguleres som sagt i § 27. § 27 bygger på en anbefaling i art. 40 i EU's 8. Direktiv om oplysningskrav. Værd at bemærke er, at det er revisionsfirmaer, der udfører opgaver efter § 1, stk. 2, dvs. erklæringer med sikkerhed for offentlige betydningsfulde virksomheder. Der er altså ikke ud af loven samme krav om oplysninger og gennemsigtighedsrapport, hvis man kun udfører opgaver efter lovens § 1, stk. 3 i offentlige betydningsfulde virksomheder.

Bestanddelene i en gennemsigtighedsrapport er oplistet i selve § 27 og uddybet i lovens forarbejder. Der skal være en beskrivelse af revisionsvirksomhedens juridiske struktur, f.eks. en hvordan fordelingen er mellem ikke-revisorer og revisorer i forbindelse med ejerskabet, samt hvor mange der er statsautoriserede, registrerede eller godkendt i et EU/EØS land. Ejerskabsstruktur med et mix af ovennævnte tre er jo muligt nu med den nye revisorlov. Beskrivelsen skal være på det overordnede plan, da man i stedet kan slå det op i de offentlige registrere.

Ledelsesstrukturerne i revisionsfirmaet skal ligeledes beskrives. Det er primært den interne, der her tænkes på og ikke den der er anmeldt til E & S, som man jo kan se hos dem. Beskrivelsen af den interne skal ske helt ned til det laveste niveau, hvorpå der udøves ledelse.

Nr. 3 i § 27 pålægger revisionsfirmaet at oplyse om hvilke netværk, man evt. er medlem af, samt hvilke retlige og strukturelle aftaler der er mellem netværksfirmaerne. Netværk er en større struktur, der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller et revisionsfirma tilhører, og som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsfordeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer. Netværket skal beskrives ud fra denne definition, som er den, der findes i EU's 8. Direktiv art. 2, nr. 7.

Mange revisionsfirmer i Danmark er efter min opfattelse medlem af en eller anden form for netværk, og derfor er det yderst aktuelt, at de får dette beskrevet, hvis de har offentlige betydningsfulde klienter. Netværk har at gøre med uafhængighedsproblematikken, dvs. om revisionsfirmaet er uafhængig. Er man i et netværk, er det ikke altid, at man er uafhængig af de andre i netværket.

Nr. 4, der skal oplyses om i gennemsigthedsrapporten, er partnernes vederlag. Det skal ikke være en detaljeret gennemgang men mere en beskrivelse af grundlaget, bl.a. fordelingen af overskud, evt. bonusprogrammer og performanceaf lønning

Der skal efter nr. 5 være en tilstrækkelig beskrivelse af revisionsfirmaets kvalitetsstyringssystem. Med tilstrækkelig menes der således, at en udenforstående kan forstå beskrivelsen og dermed systemet. Der er et mindstekrav til indholdet, som inkluderer følgende: ledelsesansvar for firmaets kvalitet, etiske regler/krav inklusiv uafhængighedspolitik, kundeaccept og fortsættelse af klientforholdet samt specifikke opgaver, menneskelige ressourcer inklusiv politik for den lovpligtige efteruddannelse, udførelse af opgaver samt overvågning. Disse ovenstående elementer er jf. RS 1 elementer i et kvalitetsstyringssystem.

Kontrolåret hvor den sidste lovpligtige kvalitetskontrol fandt sted skal oplyses jf. nr. 6.

Nr. 7 indebærer, at revisionsfirmaets øverste ledelse skal afgive en erklæring om at kvalitetsstyringssystemet fungerer effektivt, og at uafhængighedspolitikken overholdes. 8. Direktiv

foreskriver, at begge dele skal undersøges. Uafhængighedspolitikken er en del af kvalitetsstyringssystemet, så det må antages at begge dele bliver undersøgt i forbindelse med kontrollen af kvalitetsstyringssystemet, som er gennemgået i et tidligere kapitel.

Størrelsen og sammensætningen af revisionsfirmaets omsætning skal ifølge § 27, nr. 8 opgøres. Med sammensætningen menes der, hvor meget der fordeler sig på revision af regnskaber, andre erklæringsopgaver med sikkerhed, skatterådgivning samt andre ydelser. Denne specifikation kan laves på baggrund af revisionsvirksomhedens fakturering til klienterne.

Sidste punkt i § 27 er nr. 9. Ifølge den skal revisionsfirmaet lave en oversigt over de virksomheder, for hvilke man har udført § 1, stk. 2 opgaver, dvs. opgaver med sikkerhed. Listen skal indeholde de offentlige betydningsfulde virksomheder, som er listet i lovens § 21, stk. 3.

Gennemsigthedsrapporten skal kontrolleres i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol, som finder sted minimum hvert tredje år i revisionsfirmaer med offentlige betydningsfulde virksomheder. Dette er særegent for disse revisionsfirmaer, for revisionsfirmaer, der ikke har sådanne klienter, skal selvsagt ikke udarbejde ovennævnte gennemsigthedsrapport. Det, der kontrolleres i kvalitetskontrollen, er, om alle punkter i § 27 er beskrevet i rapporten, som loven foreskriver. Sanktionen er som ved alt andet i forbindelse med kvalitetskontrol et påbud om at få bragt tingene i orden, eller hvis det er grove forsømmelser, indbringes sagen for Revisornævnet.

Ligesom der er i 2003-loven, er der også i 2008-loven regler om rotation, cooling off og uafhængighed. Dette er ikke alt sammen nyt.

Vedrørende uafhængighed gælder der selvfølgelig de almindelige bestemmelser, som er gennemgået i kapitel 8 om etik og uafhængighed. For virksomheder, som er offentlig betydningsfulde, er der ligeledes krav i § 24, stk. 4 om at revisionsfirmaer, der har disse som klienter ikke må udføre opgaver efter § 1, stk. 2 i disse virksomheder, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Med selvrevisions menes der, at man ikke må revidere regnskaber, man har ydet assistance med at opstille. Med egeninteresse menes der revisors finansielle interesser i klienten i form af for stor afhængighed af honoraret fra den pågældende klient. En max størrelse af honoraret fra en enkelt klient er da også reguleret i revisorlovens § 26. Dette er anderledes end ved "almindelige" klienter. Her må revisor godt påtage sig opgaver efter § 1, stk. 2, selvom der

er trusler i form af egeninteresse eller selvrevision, så længe det er udformet diverse sikkerhedsforanstaltninger. Det kunne f.eks. være, at erklæringsteamet ikke er identisk med det team, der f.eks. udfører regnskabsmæssig distance. Dette er ved "almindelige" klienter det, der under de Etske Regler og uafhængighedsområdet kaldes en gul lys situation og ved offentlige betydningsfulde virksomheder en rød lys situation, altså et direkte forbud.

Derudover er der i § 24, stk. 4 forbud mod, at den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en offentlig betydningsfuld virksomhed, ikke må påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed, før tidligst 2 år efter at denne er fratrådt som revisor. Dette er også en særregel for offentlige betydningsfulde virksomheder. Dette punkt er nyt i forhold til 2003-loven. Dette er det, man kalder cooling off, på dansk nedkøling, hvor at der skal være denne periode, for at imødegå truslen om, at klienten kunne have haft indflydelse på revisor under udførelsen af dennes opgave for virksomheden. Værd at bemærke er, at det kun gælder revisionsopgaver efter § 1, stk.2. Andre erklæringsopgaver efter § 1, stk. 2 er således ikke omfattet af bestemmelsen.

Rotation er reguleret i § 25, og gælder udelukkende for revisionsfirmaer, der har offentlige betydningsfulde virksomheder som klienter. Rotationen indebærer, at den eller de underskrivende revisorer senest efter en periode på 7 år, efter de er udpeget til opgaven, skal udskiftes for en periode af mindst 2 år. Dette krav er en videreførelse af 2003-lovens § 10, stk. 2, 1. Pkt.

Revisionsudvalg er reguleret i § 31. Det er den pågældende virksomhed, der har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked, der skal nedsætte dette udvalg. Dette udvalg har karakter af at være overvågende af bl.a. regnskabsaflæggelsen, uafhængigheden og den lovpligtige revision. Der findes en række krav til udvalget i § 31, bl.a. til hvem der må sidde i det. Bl.a. skal mindst et medlem være uafhængig af virksomheden og samtidig have kvalifikationer indenfor regnskab og revision. Revisionsudvalget kan være identisk med bestyrelsen, hvis ingen i bestyrelsen er med i direktionen.

12.3. Betydning for revisor at have en offentlig betydningsfuld virksomhed som klient

Som det er gennemgået ovenfor, er der en lang række yderligere krav til revisionsfirmaerne, der har offentlige betydningsfulde virksomheder som klienter, der ressourcemæssigt vil tage tid at udfærdige og vedligeholde. Derfor er det vigtigt for revisorfirmaet, hvis det får en forespørgsel om revision fra en mulig klient, der er offentlig betydningsfuld, at gøre op med sig selv, om man har ressourcerne til at påtage sig den pågældende klient som virksomhed. Har man allerede en sådan klient, er det lettere at påtage sig nye klienter, som er offentlig betydningsfulde, da kravene om gennemsigthedsrapport gælder, uanset om man har én offentlig betydningsfuld virksomhed eller 30 som klienter, da gennemsigthedsrapporten kun skal udfærdiges en gang om året og er rettet på revisionsvirksomheden.

Det andet aspekt, som kan have betydning for revisor i hans beslutningstagen om at have en offentlig betydningsfuld virksomhed som kunde, er, at denne kan være underlagt § 137 i ÅRL, der pålægger virksomheden at udarbejde sit koncernregnskab efter IFRS (internationale regnskabsstandarder). Dette betyder, at revisionsfirmaets medarbejdere skal sætte sig ind i et andet regelsæt end ÅRL og løbende holde sig ajourført. Virksomheder, der er underlagt at aflægge regnskab efter IFRS, er noterede virksomheder. Med noterede virksomheder menes der virksomheder, hvis aktier eller obligationer er optaget til notering eller handel på en fondsbørs, en autoriseret markedsplads eller et tilsvarende reguleret marked i EU/EØS.

Vigtigt at bemærke er, at det kun er ved koncernregnskaber, der er krav om anvendelse af IFRS, ved selskabsregnskaber er det valgfrit, om man vil bruge ÅRL eller IFRS⁵⁰. Dette var egentlig en "skal" regel, således at selskabsregnskabet skulle aflægges efter IFRS fra 1. januar 2009. Reglen skulle være trådt i kraft 1. januar 2009, men den blev altså afskaffet allerede inden den trådte i kraft, og det er således stadig valgfrit.

Konklusionen må derfor være, at det skal være et revisionsfirma med en anseelig størrelse, der påtager sig offentlige betydningsfulde virksomheder som klienter, da det er meget ressourcetekrævende på flere områder. Bl.a. at få udfærdiget gennemsigthedsrapporten og vedligeholdt denne, samt det kræver medarbejderressourcer, at disse skal være opdateret med IFRS reglerne, hvis regnskabsaflæggelsen sker efter internationale standarder.

⁵⁰ <http://www.eogs.dk/sw38819.asp> (11.04.09).

12.4. Delkonklusion

Ændringerne på området offentlige betydningsfulde virksomheder er meget omfattende, da der på flere områder er tale om helt nye regelsæt. Man skal bruge mange ressourcer umiddelbart på at få lavet gennemsigtighedsrapporten og hele tiden holde den ajourført. Ligeledes er der afvigelser i reglerne om uafhængighed og kvalitetskontrol, der kun gælder for revisionsfirmaer, der har offentlige betydningsfulde kunder. Dertil skal der lægges reglerne om cooling off, rotation, revisionsudvalg mv., der kun gælder for offentlige betydningsfulde virksomheder.

I disse "krisetider", hvor ordet finanskrise er på alles læber, skal alle revisorer, især dem der har finansielle virksomheder som en del af deres kundekreds, være yderst opmærksom, når de revidere denne type regnskaber. Der er meget fokus på banker i offentligheden, og mange af dem har haft det svært med store nedskrivninger på aktiver til følge. Der er forskellige aspekter, revisor skal være opmærksom på i planlægningen og udførelsen af revisionen. I planlægningen er det vigtigt at vurdere risici for væsentlig fejlinformation, vurdere kontrolmiljøet samt væsentligheden. Under selve udførelsen af revisionen er det vurderingen af de regnskabsmæssige skøn, opgørelsen af dagsværdier og virksomhedens brug af eksperter. Det kan være relevant at udføre diverse nedskrivningstest for at vurdere, om aktiver skal nedskrives i værdi⁵¹

Der er samme problematik ved ændringerne i bestemmelserne for offentlige betydningsfulde virksomheder, som ved flere af de andre regelændringer. Ændringerne er så nye, at vi ikke har set effekten af dem endnu. F.eks. den nye bestemmelse om gennemsigtighedsrapporten. Denne skal først offentliggøres senest 3 måneder efter regnskabsårets udløb jf. § 27 i loven. Dette vil sige, at for revisionsvirksomheder, der har kalenderåret som regnskabsår, er det først fra 1 / 4-2009, at denne skal offentliggøres, og først i kvalitetskontroller i 2009 denne kan blive tjekket, og som jeg tidligere har beskrevet, er kvalitetskontrollerne for 2009 ikke sat i gang endnu.

⁵¹ "Revision i en recessionsperiode", Davidsen, INSPI, nr. 2, 2009

13. Konklusion

Denne konklusion vil ikke være en egentlig konklusion på, hvad der er skrevet i specialet, for dette henviser jeg til hver enkel delkonklusion, der findes efter hvert kapitel. Dette er mere en konklusion på, hvad jeg har opnået med specialet, om jeg har fået et tilfredsstillende svar på den opstillede problemformulering samt en diskussion af hvilke af ændringerne, der er/har været mest gennemgribende. Ligeledes vil der være en perspektivering til, hvad jeg kunne være gået dybere ned i, i dette speciale.

Målet med dette speciale var at opnå en forståelse af de ændringer i den nye revisorlov fra 2008, som jeg havde udvalgt og afgrænset mig til at behandle i dette speciale. Dette er sket igennem en fortolkning af den nye lov i relation til den gamle fra 2003. Det, der har været vigtigt for mig gennem specialet, er at få en forståelse af, hvad der er gældende ret nu, hvad der er af problemstillinger for revisor, hvilket der er nyt i forhold til tidligere og ikke mindst hvilken eller hvilke af ændringerne, der er mest omfattende.

Følgende er problemformuleringen, som jeg har forsøgt besvaret i dette speciale.

"Hvilke markante ændringer er der sket med den nye revisorlov i 2008? Hvilke konsekvenser har det for berørte parter så som revisor, revisionsbranchen, brancheforeninger og offentlige myndigheder og revisors klienter?"

Første del af problemformuleringen har jeg besvaret ved, at jeg har beskrevet hver enkelt ændring i forhold til, hvordan reguleringen var tidligere, og hvordan den er nu.

I forbindelse med sidstnævnte del af problemformuleringen er denne besvaret ved, at jeg ved hver ændring har forsøgt at inddrage de berørte parter og beskrive konsekvenserne for disse. Det er forskelligt fra ændring til ændring, hvem der bliver berørt mest. F.eks. ved efteruddannelse, er det revisor der bliver berørt mest, da det er denne der skal deltage i den lovpligtige efteruddannelse og kunne dokumentere denne. Men de offentlige myndigheder og klienterne er også berørte. De offentlige myndigheder i form af, at de nu skal kontrollere deltagelsen i efteruddannelsen i forbindelse med kvalitetskontrollen. Klienterne er berørte på den måde, at efteruddannelsen gerne skulle være med til at højne revisors arbejde i form af, at denne altid er ajourført. På denne måde skulle der være større sikkerhed for kvaliteten.

I forbindelse med det ændrede anvendelsesområde er det igen revisor der er mest berørt, da denne skal være opmærksom på, hvilke erklæringer der er omfattet af hele loven, og hvilke der kun er delvist omfattet af detailbestemmelser. Her er klienten også berørt i form af en slags beskyttelse af erklæringer omfattet af § 1, stk. 3, da Danmark har udvidet bestemmelserne for disse i forhold til 8. Direktiv, således at de også er dækket af professionel kompetence og fornøden omhu. Dette er med til at sikre kvaliteten af revisors arbejde.

Denne ændring af anvendelsesområdet har betydet at troværdigheden af erklæringer omfattet af § 1, stk. 3 stadig forsøges tilgodeset. Dog skal revisor ikke længere være uafhængig, når denne afgiver erklæringer efter § 1, stk. 3, kun oplyse om dette. Oplysningskravet er også med til at sikre åbenheden.

Brancheforeningerne i form af FSR/FRR er berørte af ændringerne på den måde, at de skal ind og ændre i deres retningslinjer mv. på grund af lovændringen. I forbindelse med deres tidligere retningslinjer for efteruddannelse bliver der tale om en ophævelse, da dette nu er blevet et lovkrav. Offentligt tilsyn berører ikke brancheforeningerne. På området for etik og uafhængighed er der tale om, at FSR har implementeret Ethiske Regler fra IFAC. Disse er blevet tilrette det nye anvendelsesområde i loven, og henviser derudover meget til den nye bekendtgørelse om uafhængighed. I fremtiden er der som tidligere beskrevet stor sandsynlighed for, at det bliver hævet til lovniveau. Området med offentlige betydningsfulde virksomheder har ingen direkte betydning for FSR/FRR, da de ikke har regler på dette område. Også på området for kvalitetskontrol er FSR berørte, da de har valgt ikke selvstændigt at lave kontroller længere, men i stedet har valgt en overvågende position, hvor de vil sikre, at deres medlemmers kvalitetsstyringssystem fungerer optimalt.

Ikke alle ændringer beskrevet i denne afhandling er lige omfattende og gennemgribende, som det er beskrevet ovenfor. Ændringerne på området for offentlige betydningsfulde virksomheder er meget omfattende, hvorimod efteruddannelse ikke er særlig gennemgribende for de medlemmer af FSR/FRR, der tidligere har været underlagt stort set de samme regler. På området etik og uafhængighed er ændringerne ej heller særlig omfattende, men etik og uafhængighed er så vigtig en del i revisors arbejde og tilliden til denne. Kvalitetskontrol er ikke så omfattende for revisionsfirmaerne, da der også tidligere har været lovpligtig kvalitetskontrol. Ændringerne går mere på indholdet i selve kontrollen. Indholdet i et kvalitetsstyringssystem er

ikke ændret væsentligt. Anvendelsesområdet er indskrænket, hvilket betyder en øget opmærksomhed på, hvilke erklæringer, der er omfattet af revisorloven i sin helhed, og hvilke der ikke er.

Et mål med den nye revisorlov var at styrke kvaliteten af den lovpligtige revision samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers regnskaber. Jeg vurderer, at det stadig er for tidligt at konkludere om den nye revisorlov har haft denne effekt, netop fordi vi ikke har set den fuldstændige effekt af den endnu. Men rammerne til at få genskabt tilliden, er der i hvert fald med 2008-loven.

Hovedvægten har været på dansk regulering, da Danmark har forpligtet sig til at implementere EU's 8 direktiv. Bl.a. derfor har jeg valgt at afgrænse mig og ikke gå i dybden med dette. 8 direktiv er dog blevet inddraget på de områder, hvor dansk lovgivning er udvidende i forhold til direktivet, bl.a. på området for offentlige betydningsfulde virksomheder, hvor Danmark har en udvidet definition af, hvad der forstås ved denne type virksomheder. En anden vinkel på projektet kunne være, at jeg var gået dybere ned i EU-reguleringen og 8. direktiv.

En mulighed til dette speciale var at inddrage empiri i form af f.eks. spørgeskemaer eller interviews med nogle revisionsfirmaer for derigennem at få deres syn på den nye revisorlov, hvor omfattende den har været for dem, og hvilke ændringer, der har påvirket dem mest. Dette er dog vanskeliggjort ved, at mange af ændringerne stadig er relative nye, og man har ikke set effekten af dem endnu, f.eks. kvalitetskontrollen, der slet ikke har været prøvet endnu og efteruddannelse, der først skal opgøres over en treårig periode og dermed først engang i 2011.

Ligeledes vil det kræve en anden videnskabelig tilgang til dette speciale, hvor jeg bl.a. tager højde for validitet og reliabilitet. Desuden ville jeg skulle have mange overvejelser med såsom udvælgelsen af stikprøven, og om denne vil være repræsentativ nok, bl.a. med henblik på størrelsen af de revisionsfirmaer, der kunne have deltaget, da ikke alle regler og ændringer beskrevet i dette speciale gælder for alle størrelser af revisionsfirmaer. Derfor har jeg ikke fundet det relevant pga. ovenstående årsager at inddrage empiri i form af egne undersøgelser, da ressourceforbruget ikke vil stå mål med det resultat, jeg evt. vil kunne få ud af det. Usikkerheden om, der ville komme noget brugbart ud af undersøgelsen, er simpelthen for stor.

Overordnet set har jeg fået et tilfredsstillende svar på min problemformulering og de dertil hørende underspørgsmål. Jeg har fået en dybere forståelse af de udvalgte ændringer, og hvordan reguleringen er på disse områder. Ligeledes har jeg kunne se perspektiver ud over min afgrænsning, med hvilke jeg kunne have fået en anden vinkel på dette speciale i form af inddragelsen af selvstændig genereret empiri.

14. Kildefortegnelse

14.1. Love

Lov 2003-04-30 nr. 302 om statsautoriserede og registrerede revisorer (**2003-loven**)

Lov 2008-06-17 nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (**Revisorloven**) inklusiv forarbejder fundet på www.folketinget.dk

ÅRL: Lovbekendtgørelse nr. 395 af 25/05/2009. Bekendtgørelse af Årsregnskabsloven.

14.2. Bekendtgørelser

Bekendtgørelse nr. 42 om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed

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

Bekendtgørelse nr. 668 af 26. juni 2008 om godkendte revisoreres erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen)

Bekendtgørelse nr. 1537 af 22/12/2004 om statsautoriserede og registrerede revisoreres erklæringer mv. (erklæringsbekendtgørelsen) (HISTORISK BEKENDTGØRELSE)

Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af godkendte revisorer

14.3. Vejledninger

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisoreres erklæringer (**erklæringsbekendtgørelsen**)

Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (**uafhængighedsvejledningen**)

14.4. Revisionsstandarder

RS 1 - Kvalitetsstyring i virksomheder som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver.

RS 220 - Kvalitetssikring i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger.

14.5. Retningslinjer

FSRs retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse

Retningslinjer for efteruddannelse, FRR

FSRs kvalitetskontrol. Retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom, FSRs Kvalitetsudvalg, juni 2008

Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom, Revisortilsynet, maj 2009.

14.6. Redegørelser/beretninger

Redegørelse 2007, Revisortilsynet.

FSR årsberetning 2008

14.7. Direktiv

Europa-parlamentets og Rådets direktiv 2006/4/EF af 17. Maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØF" (**EU's 8. Direktiv**).

14.8. Artikler

Der er hentet inspiration i Revision og Regnskabsvæsen (R & R) temanummer om den nye revisorlov (nr. 9 2008) samt INSPIs temanummer nr. 7/8 2008. Derudover er der konkret henvist til følgende artikler i specialet.

- **"Introduktion til ny revisorlov"** af **Christina Maria Davidsen**, INSPI, nr. 7/8, 2008
- **"Ny revisorlov- Hvilke opgaver er omfattet, og hvordan skal revisor afgive erklæringer"**, af **Kim Füchsel og Martin Lunden**, Revision og Regnskabsvæsen nr. 9 2008
- **"Revisors uafhængighed"** af **Lars Kiertzner**, Revision og Regnskabsvæsen nr. 9 2008.
- **"Den fremtidige kvalitetskontrol - hvilke ændringer sker der i den lovpligtige henholdsvis foreningsbaserede kvalitetskontrol"**, af **Jens Skovby**, INSPI nr. 7/8 2008.
- **"Revision i en recessionsperiode"**, af **Christina Maria Davidsen**, INSPI, nr. 2, 2009

14.9. Hjemmesider

For den fulde adresse - se i fodnoterne undervejs i specialet.

www.disciplinaernaevnet.dk

www.eogs.dk

www.folketinget.dk

www.frr.dk

www.fsr.dk

www.revisortilsynet.dk

15. Summary

This thesis deals with the new law for accountants (revisorloven) in Denmark, which came into effect summer 2008. This superseded its predecessor from 2003 and contains some changes. The law is based on recommendations from the EU Directive 8, which Denmark is obligated to implement. The background for the new 8 Directive is a desire for greater harmonization and internationalization of the national framework. I have chosen in this thesis some of these changes in the new revisorlov and engaged me in depth with them. **The changes that are addressed in this thesis are:**

- Changes in the areas in which you can use the law
- Ethics and independence
- In - service training
- Quality control
- Public supervision with the audit firms
- The special rules for public companies and audit firms when they have them as clients

The reasons for the choice of these changes is that they are the ones I find most interesting for the auditor and others such as authorities, clients and the most profound, and it is these that I am most able to go into depth with and describe and discuss.

The changes I have chosen **not to work with are:**

- The term "approved auditors" rather than state-authorized and registered auditors
- Deposit of approval as auditor

- Liberalization of ownership rules
- Cooperation with foreign supervisors

Each of the 6 changes is described in isolation, where it has been compared with previous regulations. At each change the applicable laws, regulations, audit standards, guidelines from FSR / FRR are involved where it has been possible. The differences are described and finally in each chapter, there is a finding in which among others the appropriateness of the new the rules are discussed.

The area on which you can use the law has been reduced compared to the 2003 law. Now the law only applies for declarations of security, which may be opinions. Statements without any degrees of security is only covered by some parts of the law. Statements without any degrees of security may be statements such as accounting assistance. This means that the auditor must be aware of what is covered fully by the law, and what is only covered by parts of it. Former all declaratins was covered in the law as long there was a third part involved.

On the ethics and independence area the five fundamental ethical principles, integrity, objectivity, professional competence and diligence, confidentiality and professional conduct are new in the law. At independence area law regulation is a framework which is filled with a notice issued by Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. The ethical rules have been discussed in relation to the law and to the future where there is high probability that these will be raised to law level and not only found on the association level, which is today in terms of FSR / FRR.

Further training/in service training is completely new in terms of law. It has existed for several years on the association level, where it has been a requirement for members of the FSR and FRR that reviewed a number of hours annually to stay updated. The new requirements in the law are very similar to the current requirements and FSR and FRR had, so there is no real difference for auditors, who are members of one of the two associations.

In relation to quality control, there are particular made the following changes. Quality inspector is appointed not by the audit firm itself, but by Revisortilsynet. Controls must now be set up with a maximum of 6-years interval, however, 3 years at audit firms that have significant public companies as clients. The level of quality is limited to those statements with some degree of security, as covered by § 1 stk. 2 in the new law.

Stricter supervision. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen now have the opportunity to undertake studies in the risk of an audit firm will violate the law. Under Erhvervs- og Selskabsstyrelsen there are now a number of boards, which deals with different things. For example Revisortilsynet which carries out the statutory quality controls and Revisornævnet which an auditor could be challenged for if, for example he or she has breached good auditor practice. Likewise, Revisorkommissionen deals with examination to the approval as auditor and retraining.

Public significant companies have also got some new rules. The auditing firms which have them as clients need to publish a transparency report on their website, this must include a description of the ownership structure, description of the quality system and partner remuneration. In addition, there are special rules in several places in the law, including separate rules on independence, rotation, interval statutory quality control and audit committee.

The conclusion of this thesis is that not all changes are equally extensive and not all are appropriate. Notably there is little new to accountants in connection with training if they are members of FSR or FRR, as they have broadly similar requirements for many years. On ethics and independence area is the regulation currently not very useful, it is not optimal to have the requirements for independence in parallel with the ethical rules, as they cover many of the same aspects. On the area public significant companies there are a lot of new rules the audit firm must be aware of.