

Aalborg Universitet
cand. merc. aud.

Kandidatspeciale

Revisors uafhængighed med fokus på selvrevision

Opgaveskriver:

Nicolai Rønde Vissing - studienr. 20122589

Vejleder:

Hans Henrik Berthing

Februar 2016



Gør holdt, stop op!



Skærpet opmærksomhed!



Klar bane. Kør videre!

1. Resume	3
2. Indledning.....	5
3. Opgaveformulering.....	7
4. Disposition.....	8
5. Afgrænsning	9
6. Revisors eksistensberettigelse	10
6.1 Revisors formål	10
6.2 Agent-principal teorien.....	10
6.3 Revisorloven.....	13
6.4 Staffeansvar for revisor	14
6.5 Regnskabsbrugerne.....	15
6.6 Opsummering	16
7. Revisors uafhængighed	18
7.1. Hvad er uafhængighed.....	18
7.2 To former for uafhængighed.....	18
7.3 Revisors betydning	19
7.4 Definition på revision	20
7.5 Uafhængighedsbestemmelserne	21
8. Den lovmæssige regulering af revisors uafhængighed.....	24
8.1. Hvor er uafhængigheden reguleret?	24
8.2 Generalklausulen	24
8.3 God revisionsskik	25
8.4 Revisorlovens § 24, stk. 2.....	26
8.4.1 Økonomiske forhold.....	27
8.4.2 Forretningsmæssige forhold	29
8.4.3 Ansættelsesmæssige forhold.....	32
8.5 Kunde eller klient	34
8.7 Opsummering	35
9 Trusler mod revisors uafhængighed	37
9.1 Revisorlovens § 24, stk. 3.....	37
9.2 Bekendtgørelse om revisors uafhængighed.....	40
9.3 Selvrevision	42
9.3.1 Omsætning under pres.....	43

9.3.2 Hvilke ydelser er en trussel mod uafhængigheden?	44
9.3.2.1 Advokeringstrusler	45
9.3.2.2 Honorar	46
9.3.2.3 Regnskabsmæssig assistance	51
9.3.2.4 Udarbejdelse af budgetter	56
9.3.2.5 Rekruttering af medarbejdere	58
9.3.2.6 Skattemæssig assistance	59
9.3.2.7 Implementering af økonomisystemer	60
9.3.2.8 Vurderingsberetninger	62
9.3.2.9 Andre trusler	64
9.3.3 Opsummering	66
10 Sikkerhedsforanstaltninger	70
10.1 Revisorlovens § 24, stk. 3 - del 2	70
10.2 Hvornår skal der træffes sikkerhedsforanstaltninger?	71
10.3 Hvad er passende sikkerhedsforanstaltninger?	73
10.4 Opsummering	76
11 PIE-virksomheder kontra øvrige virksomheder	78
11.1 PIE-virksomheders samfundsmæssige betydning	78
11.2 PIE-virksomheders skærpede krav	79
11.3 To regelsæt - er det hensigtsmæssigt?	80
11.4 Opsummering	81
12 Mulighed for andre ydelser end revision	82
12.1 Overblik	82
12.2 Opsummering	83
13 Forventningskløften	84
13.1 Forventningskløften i relation til uafhængighed	84
13.2 Opsummering	85
14 Uafhængighed i et fremtidigt perspektiv	87
14.1 Ny Revisorlov på vej - nye krav til PIE-virksomheder	87
14.2 Kommende krav til ikke PIE-virksomheder	89
14.3 Opsummering	89
15 Konklusion	90
16 Litteraturliste	93

1. Resume

One of the fundamental requirements for the auditors role as a representative of the public's is independence and therefore I have chosen to make this my main topic in my report.

In the problem definition I have my main focus on what covers the very concept of auditors independence. Also I have chosen to look further into the threats to the independence besides what may be appropriate precautions to mitigate those threats. Furthermore I have decided to look at which tasks can be performed to customers where there are statement tasks. Throughout my report I have kept my focus on the differences between PIE companies and other companies outside this definition.

The economy and not least the financial crisis that emerged in autumn 2008 has led to that the auditors role as a public representative of credibility is more topical than ever. The report is based on the auditor's role in society and also looks at the auditors eligibility. My primary focus is however the auditors independence. The entire project aims to clarify the purpose of the independence of the auditor to assume the role as a public representative of credibility . In addition my attention is particularly focused on self-audit. There are various threats to the auditors independence and these have been reviewed. To clarify these threats I have also seen which preventive measures that can meet the threats to independence. The many threats can be viewed from several angles, which is also taken into account in the assignment in order to form a better view.

Therefore there are many aspects to be considered. In assessing the independence the auditor must always keep in mind that "informed third man" should not cast doubt on the auditors independence. Moreover I have added practical examples on threats to the independence of the auditor and has described how they can be handled in daily life. There is also included examples where there is doubt about whether there is specific threats to the independence of the auditor. The report also intends to compare PIE companies and other businesses, as well as looking at whether these differences are reasonable - also from a social perspective.

In addition I have also taken in consideration which services auditors can offer PIE customers where they are performing statement tasks, to assess which options the auditor have.

To support the individual issues, I have included analyzes, opinions, and not least legal guidelines to ensure the proper understanding of the various areas. The report is designed as a help to support the auditor in the daily assessment of the possible threats, and how to handle them.

As perspective to the current rules I have taken a closer look at society's expectations compared to the actually performed work by the auditor in relation to independence. Finally I have chosen to withdraw the draft of the new rules of 2016 which means increased requirements for PIE companies.

2. Indledning

De seneste års erhvervsskandaler har sat fokus på revisors rolle i forbindelse med erklæringsafgivelse på årsrapporter. Dette er kommet til udtryk i den opdaterede revisorlov fra 2008, hvor reglerne omkring uafhængighed blev skærpede. En revisorerklæring med sikkerhed på en årsrapport afgivet af en uafhængig revisor har til primært formål at tilføre årsrapporten troværdighed. Dermed ligger det også i ordene, at uafhængigheden spiller en væsentlig rolle for, at troværdigheden kan være til stede.

En revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, når der afgives erklæringer med sikkerhed på en årsrapport, modsat en advokat der primært udelukkende repræsenterer sin klient. Derfor er det af stor betydning i rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant, at tilliden ikke bringes i fare, samt at lovgivningen kan fastsætte rammerne for hvornår, der er brud herpå. En af grundstenene i at kunne varetage denne betydningsfulde rolle er, at uafhængigheden ikke må betvivles.

Jeg vil med dette speciale derfor gennemgå, hvad der foreligger af trusler mod revisors uafhængighed, samt hvilke faldgrupper der kan være tale om i revisors daglige virke. Ønsket har været at gå ind bag de lovmæssige krav og se på, hvad der egentligt dels ligger af regulering heraf på området, samt dels se på hvordan dette praktisk kan udføres i dagligdagen. Der er tale om et område, hvor der ligger en høj grad af fortolkning bag, hvorfor der kan opstå situationer, der kan gradbøjes. Jeg vil dog se nærmere på, hvad revisor specifikt skal tage højde for, når truslerne mod uafhængigheden er truet. Endvidere er der i høj grad skærpede krav til PIE-virksomheder, hvorfor disse vil blive sammenlignet med virksomheder, der ikke er omfattet af denne PIE definition.

Desuden vil jeg se på, hvad der yderligere kan forekomme af aspekter, der ikke nødvendigvis er nedfæstet ved lov, heriblandt forventningskløften som revisor endvidere skal tage med i sine overvejelser for at kunne agere professionelt.

Der er en række begreber der anvendes hyppigt i opgaven, som jeg kort vil redegøre for.

”Velinformeret 3. mand” kan karakteriseres som en person, hvor det forventes at denne har den fornødne indsigt omkring en konkret erklæringsafgivelse.

”Revisor” skal forstås som en godkendt revisor jf. Revisorloven, som herved kan udføre opgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2.

”Revisionsteam” omfatter de i revisionsvirksomheden, som er medvirkende i udførelsen af erklæringerne jf. Revisorlovens § 1, stk. 2.

”Erklæringskunder” her henføres der til henholdsvis kundevirksomheder hvor der udføres erklæringer efter Revisorlovens § 1, stk. 2.

3. Opgaveformulering

En revisor skal være offentlighedens tillidsrepræsentant, derfor er der i revisorloven bestemmelser omkring uafhængighed.

Denne opgave har til formål at vurdere de centrale områder i revisorloven vedrørende revisors uafhængighed, særligt rettet mod selvrevision i forbindelse med afgivelse af erklæring med sikkerhed overfor kunder.

Endvidere vil opgaven rette fokus på, hvilke trusler der kan opstå, som truer revisors uafhængighed, og hvilke muligheder revisor har for at tilbyde sine erklæringskunder andre ydelser end revision.

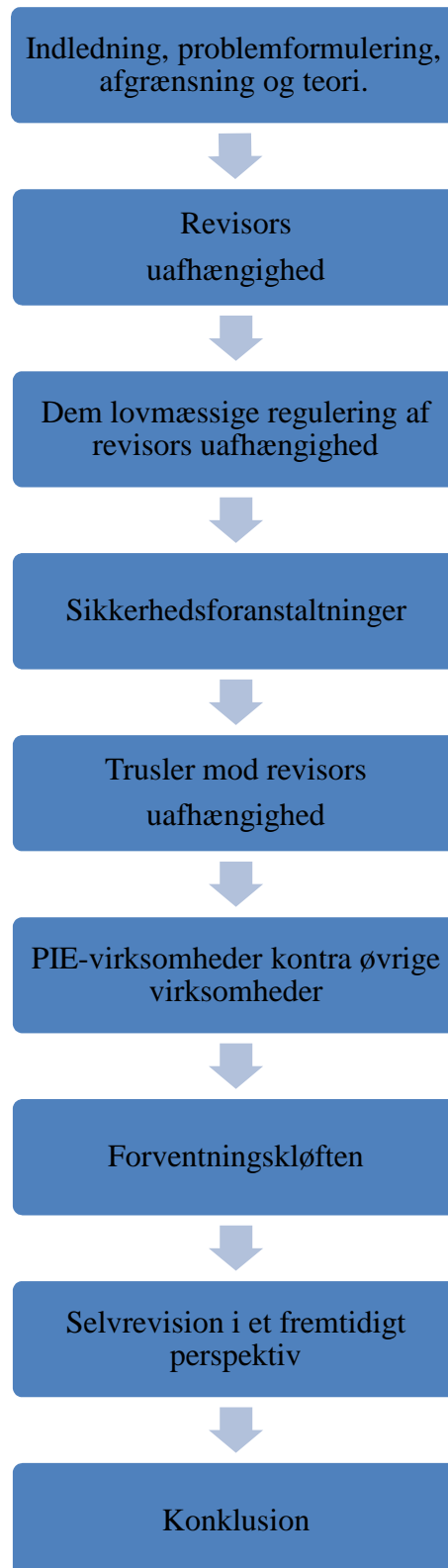
Til at afdække disse problemstillinger vil jeg tage udgangspunkt i følgende hovedspørgsmål:

1. Hvad dækker der over begrebet "revisors uafhængighed" jf. Revisorlovens § 24?
2. Hvornår opstår der trusler mod revisors uafhængighed i henhold til Revisorlovens § 24, stk. 3, og hvad er passende sikkerhedsforanstaltninger?
3. Hvilke muligheder har revisionsteamet for at tilbyde erklæringskunder omfattet af Revisorlovens § 1, stk. 2 og § 21, stk. 3 andre ydelser end revision, og hvilke yderligere muligheder vil dette give, såfremt erklæringskunden ikke er omfattet af § 21, stk. 3?

Opgaven tager udgangspunkt i reglerne for PIE-virksomheder, og vil endvidere inddrage virksomheder, som ikke er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3, samt vurdere om reglerne er hensigtsmæssige for de to grupper af virksomheder.

Desuden vil der blive berørt gråzone-områder, særligt for de PIE-virksomheder, herunder faktiske eksempler, hvor velinformeret 3. mand kan så tvivl om revisors uafhængighed. Dette vil blive fulgt op på af opstillede scenarier, hvor revisors uafhængighed kan være i fare.

4. Disposition



5. Afgrænsning

Jeg vil i denne opgave tage udgangspunkt i revisors uafhængighed samt herunder i selvrevision, som er et udspring af bestemmelserne i Revisorloven omkring revisors uafhængighed. Selve uafhængighedsbegrebet er meget omfattende, og denne opgave vil således ikke gå i dybden med alle aspekter heraf. Da selvrevision som nævnt er afledt af uafhængighedsbestemmelserne i Revisorloven og reguleret heraf, vil jeg dog komme ind på de centrale områder i relation til uafhængighed.

Opgaven vil tage udgangspunkt i PIE virksomheder, men for at drage en parallel til virksomheder, som ikke er PIE virksomheder, vil disse også i høj grad blive inddraget som sammenligningsgrundlag og for at styrke forståelsen.

Der er ikke udført empiriske handlinger, men der er i stedet fokuseret på det lovmæssige grundlag, artikler og andet relevant materiale.

Erklæringsopgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2 omfatter revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelse om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug. Jeg har i opgaven valgt primært at rette fokus på erklæringsafgivelse i forbindelse med revision af årsrapporter og årsregnskaber.

Gråzoneområderne vedrørende revisors uafhængighed vil være det gennemgående i opgaven, idet det er her der skal foretages fortolkning på området.

6. Revisors eksistensberettigelse

6.1 Revisors formål

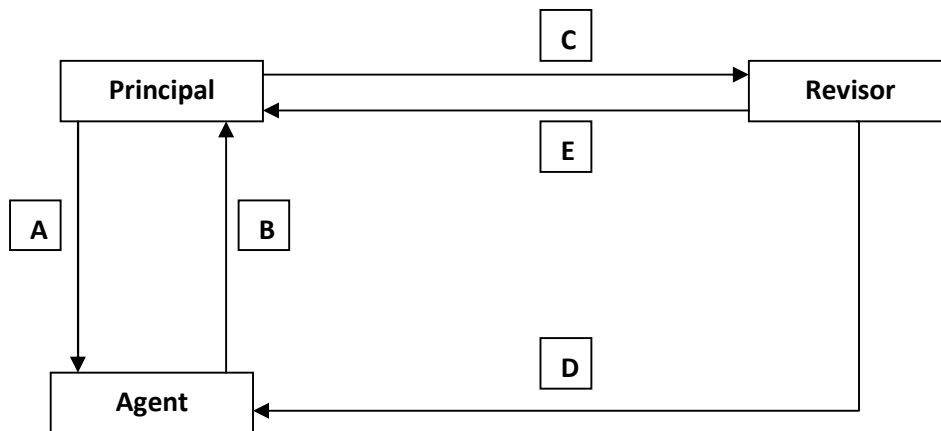
Som revisorer ser vi vores erklæring på en årsrapport som det fornemmeste kvalitetsstempel af en årsrapport og for at give dette dokument troværdighed. Bemærkelsesværdigt er det dog, at revisorlovgivningen ikke giver noget entydigt svar på, hvad revision af en årsrapport har som direkte formål. Der kan ikke henvises til en konkret bestemmelse i revisorlovgivningen omkring dette. Jeg vil derfor i dette afsnit anskueliggøre, hvorfor revisors rolle har været, og fortsat er, et vigtigt element - også set ud fra et samfundsmæssigt perspektiv.

6.2 Agent-principal teorien

Som afledt af ovenstående er der en vigtig teori, "Agent-principal teorien", som meget tydeligt klarlægger, hvor revisors rolle er af stor betydning, ikke blot for de enkelte regnskabsbrugere, men også set i et større perspektiv.

Agent principal teorien bygger på, at der i en virksomhed er et to-leddet hierarki. Agenten (den daglige ledelse) og principalen (investorerne/ejerne). I mindre virksomheder, typisk klasse B virksomheder, vil der ofte være sammenfald mellem agenten og principalen, eksempelvis en eneansvarshaver, som også udgør den daglige ledelse. Men i større virksomheder, som PIE virksomheder, vil der i sjældnere tilfælde være det samme sammenfald herimellem. Her kan der opstå konflikt mellem de to parter agenten og principalen. Agenten vil ikke altid nødvendigvis arbejde i samme interesse som principalen. Desuden sikrer selskabsloven endvidere, at principalen holder kontrol med agentens arbejde, dette sker ved den lovpligtige årlige generalforsamling, hvor principalen kan tage stilling til det forgangne år og vurdere, hvorvidt ledelsen skal genvælges.

Agent-principal teorien kan illustreres således¹:



- A. Principalen (generalforsamlingen) ansætter Agenten (ledelsen)
- B. Ledelsen forelægger årsrapporten til generalforsamlingens godkendelse
- C. Minimum hvert år ved den årlige ordinære generalforsamling er revisor på valg
- D. Revisor udfører revision og rapporterer til ledelsen
- E. Revisor forsyner årsrapporten med en revisionspåtegning

I store børsnoterede virksomheder vil det være vanskeligt for småaktionærene at holde kontrol med, hvorvidt agenten tilbageholder oplysninger eller videregiver ukorrekte eller mangelfulde oplysninger. Her er årsrapporten typisk det centrale område, og ligeledes som konsekvens, da det selskabsretligt skal godkendes på den ordinære generalforsamling. For at investorerne kan stole på årsrapporten, er de afhængige af, at de kan stole på indholdet, og her kommer den tredje part ind - den eksterne, uafhængige revisor.

Den uafhængige revisor vil her være bindeleddet mellem agenten og principalen. Revisor skal derfor være investorernes forsikring for, at årsrapporten er retvisende og uden væsentlig fejlinformation.

¹ Egen tilvirkning

For at investorerne kan stole på en revisor, skal denne være en uafhængig part. Selve uafhængigheden vil blive gennemgået i kapitel 7. At investorer skal kunne have troværdighed til de oplysninger, de får oplyst gennem en årsrapport, må antages at være af væsentlig betydning. Det er essentielt med troværdigheden, idet værdiansættelse bl.a. dels tager udgangspunkt i fremtidige finansielle oplysninger som budgetter, og dels udgangspunkt i de historiske oplysninger om de forgangne år, og dette kan aflæses i årsrapporterne. Her kan investorerne sætte deres lid til, at når der er påført en påtegning uden modifikationer, så skal det være revisionens formål, at investorernes tillid er sikret herigennem. Det samme gælder for lånegivere, heriblandt banker og realkreditinstitutter. De skal kunne sikre, at de indregnede værdier er intakte, og årsrapporten ikke indeholder væsentlig fejlinformation, således at deres opfattelse af den pågældende virksomhed vil kunne ændres. I den forbindelse er det også værd at hæfte sig ved, at låntager må antages at betale markedsrenten i låneforhold, eftersom lånegivers risiko er minimeret, idet denne har adgang til oplysninger, hvor der har været en uafhængig 3. part til at udtale sig herom.

Ud over at sikre tillid til regnskabsbrugerne, er der et andet centralt element i denne teori, hvilket er de samfundsmæssige perspektiver. På et velfungerende marked med fri konkurrence vil køber og sælger alt andet end lige have modstridende interesser. Men køber vil ofte ikke være i besiddelse af alle oplysninger, som sælger har. Derfor vil der i en handel mellem køber og sælger ligge en vis grad af risiko, som derfor vil afspejle sig i prisen. På boligmarkedet har man til dels forsøgt at minimere denne risiko ved at få udarbejdet tilstandsrapporter. En tilstandsrapport har til opgave at sikre, at køber har de bedst mulige betingelser for at vurdere den rette pris på en bolig. Det samme kan siges om en revisionspåtegning som, i modsætning til en tilstandsrapport, ikke kun oplyser om væsentlige fejl og mangler, men skal sikre troværdighed. Ved disse sikkerhedsforanstaltninger kan selv dårlige "varer" blive vurderet mere nøgternt, og derved kan der etableres et større udbud, hvilket sikrer en større og ikke mindst mere gennemsigtig konkurrence.

Sikkerhedsforanstaltninger i form af fx. en revisionspåtegning kan have den positive effekt, at virksomheder som forsøger at skjule oplysninger for offentligheden ikke har så gode vilkår.

Selve reguleringen omkring revision er altså tildels indirekte reguleret som følge af markedskræfterne, da investorerne vil kræve revision som sikkerhedsnet for at kunne stole på de informationer, som er oplyst i årsrapporten. Herudover er revision reguleret ved lov, idet virksomheder omfattende af regnskabsklasse C og D altid er omfattet af revisionspligt. Til gengæld er det frivilligt for alle i klasse A, samt for de mindre virksomheder i klasse B, såfremt de ikke overskrider 2 ud af 3 grænser, i 2 på hinanden følgende år.

Agent-principal teorien afdækker derfor meget præcist, hvorfor revisors rolle er af så vigtig betydning. "Principalen" og "Agenten" kan have differentierede interesser!

6.3 Revisorloven

Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, også betegnet som "Revisorloven", dækker i dag alle godkendte revisorer, dermed både statsautoriserede og registrerede revisorer.

Revisorloven har over de seneste mere end 100 år været igennem omfattende ændringer, siden den første revisorlov kom til Danmark i 1909, og senest er den blevet ændret væsentligt i 2008, hvor der blev tilføjet nye regler bl.a. omkring efteruddannelse. Der har igennem årene været en række erhvervsskandaler, en af de større i nyere tid er Nordisk Fjer, hvilket har medført øgede og skærpede krav til revisors rolle i samfundet. Hvor Agent-Principal teorien i høj grad bygger på markedskræfterne, og for at sikre et gennemskueligt marked, så skal lovgivningen, herunder Revisorloven, direkte medvirke til, at risikoen for erhvervsskandaler som tilfældene med Nordisk Fjer, IT Factory m.fl. minimeres. Det vil altid være vanskeligt at undgå disse skandaler helt, men ved løbende at stramme op på lovgivningen kan det trods alt være medvirkende til, at revisors rolle skærpes. Der er visse kontrolforanstaltninger, som sikrer, at revisionen udføres på en hensigtsmæssig måde, således at revisionen er udformet til at kunne identificere væsentlige risici for besvigelser, hvad enten det er misbrug af aktiver eller regnskabsmanipulation.

I Revisorloven er der regulerede krav hvad angår efteruddannelse, dokumentationskrav, kvalitetsstyring og kvalitetskontrol samt en hel række andre forhold, som skal øge kravene for de godkendte revisorer. Derfor anses revisoreksamen (eksamen for statsautoriserede revisorer) også som en af de vanskeligste. Dog er det interessant at se på, at beståelsesprocenten både for den skriftlige- samt den mundtlige eksamen er steget over en 13-årig periode. Hvor beståelsesprocenten i 2001 lå på 41,5 % for den skriftlige del, lå den i 2013 på 59,4 %², fremgår det af Revisorkommissionens evaluering udarbejdet i marts 2015. Derimod lå den mundtlige beståelsesprocent i samme perioden mere stabilt omkring de ca. 70 %.

I forlængelse af Agent-principal teorien er det dog af yderste vigtighed, at de faglige krav hele tiden skærpes og udvikles i takt med de udfordringer, revisor i sit virke bliver udsat for. Ved at sætte kravene til revisoreksamen højt, sikres det, at både de faglige krav forbliver på et højt niveau, samt at tilliden til revisors faglige egenskaber fastholdes.

6.4 Staffeansvar for revisor

Både i Bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer (erklæringsbekendtgørelsen) og Revisorloven, er der i henholdsvis kapitel 3 og 12 bestemmelser omkring revisor straffeansvar, hvor der kan være straf med fængsel indtil 4 måneder jf. Revisorlovens § 54, stk. 4. Dette er naturligvis som led i, at revisor handler som virke af offentlighedens tillidsrepræsentant og afgiver erklæringer, som skal være egnet til brug for 3. part. FSR³ har dog været skeptiske i forhold til udmålingen af straffe for revisorerne, som det udtales til Jyllandsposten. FSR lægger her op til, at der differentieres mere mod egentlige "brodne" kar i branchen i forhold til mindre forseelser, såsom forkerte overskrifter eller formuleringer. Det vil dog altid være vanskeligt at vurdere, hvorvidt der udmåles for hårde straffe til revisorer, idet revisor udfører sit hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant, og ikke handler i virke i et 2. parts forhold, men derimod til en langt bredere kreds af brugere, som end ikke revisor eller ledelsen kan lave en udtømmende liste af.

² Revisorkommissionens evaluering af revisoreksamen 2014, marts 2015

³ FSR - Skal revisorer straffes som advokater? - Presseklip til Jyllandsposten den 26. april 2015

6.5 Regnskabsbrugerne

Når revisor påtegner et regnskab, kommunikeres der i visse tilfælde ud til en meget bred kreds af interessenter. I børsnoterede virksomheder kan der i princippet være flere tusinde, der direkte eller indirekte, anvender revisors påtegning i forhold til deres mulige investering, ligesom der vil være pengeinstitutter, andre lånegivere, offentlige institutioner samt medarbejdere, som anvender revisors påtegning i deres vurdering af virksomheden. Når der tales om en bred kreds af brugere eller interessenter, kan dette være et vidt begreb, men jf. erklæringsbekendtgørelsen her nærmere præciseret hvad brugerne af en erklæring er:

"Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder, og offentlige myndigheder m.v., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne og udtalelserne".⁴

Ovenstående præcisering er interessant, idet der hverken er udelukket nogle egentlige grupper eller fremhævet visse modtagere, som altid vil være aktuelle. Dog fremgår det af Revisorlovens § 16, at revisor *skal udvise den nøjagtighed, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne*. Derved kan det udledes, at revisor aktivt skal tage stilling til, hvilke grupper af modtagere hvis beslutninger normalt må forventes at kunne blive påvirket af erklæringerne og udtalelserne. Dette kan herved tolkes som, at revisor i den forbindelse skal tage stilling til, om mindre minoritetsgrupper, fx. fagforbund, kunne blive påvirket af erklæringens udfald. I forbindelse med stillingtagen til hvilke modtagere af erklæringen der kan forekomme, må der i den forbindelse derfor lægges til grund for vurdering, hvilke modtagere der *normalt* forventes at blive påvirket. Derved kan der opstå situationer, hvor pressen undersøger visse virksomheders regnskaber nøje, ofte afledt som følge af en helt anden sammenhæng, og herved vil der komme en modtager af erklæringen, som normalt ikke må forventes at blive påvirket af erklæringen. Derfor vil pressen som helhed i dette tilfælde typisk ikke indgå som en af de primære modtagere.

⁴ Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer § 1, stk. 4

I Erklæringsbekendtgørelsen fremgår det endvidere:

"Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v."⁵

Erklæringsbekendtgørelsen præciserer endvidere, at erklæringerne og udtalelserne skal være *under hensyn til de forhold, som modtagerne forventes normalt at tillægge betydning*, herved er det som i tråd med § 1, stk. 4 det, at erklæringen både skal tilsikre at den rettes mod den rette kreds af modtagere, samt at være udformet med henblik på modtagernes forhold, som de må forventes at tillægge betydning, når de træffer beslutninger.

6.6 Opsummering

En revisors eksistensberettigelse er et altid højaktuelt spørgsmål, måske særligt i en tid med efterdønningerne af den internationale finansielle krise, samt de seneste års erhvervsskandaler, herunder IT Factory, Gate Gourmet og Genan sagerne, hvor revisors rolle har været sat under lup. Agent principal teorien sigter mod, at vi i et samfund med frie markeds kræfter skal have det uafhængige led mellem agenten og principalen, og dette for at sikre de bedst mulige vilkår, og ligeledes for at sikre det bedst mulige samspil mellem de to parter; Agenten og principalen.

Vi kan dog udlede af de seneste års erhvervsskandaler og ikke mindst de økonomiske konsekvenser heraf, at revisors berettigelse fortsat er høj aktuel. Dog kan det tilføjes, at vi lever i et forsat mere komplekst samfund, hvilket ligeledes også betyder, at der hele tiden skal sættes højere krav til revisorerne, for at den enkelte revisor kan leve op de gældende krav. Dette gælder både i form af relevant efteruddannelse, faglig kompetence, og særligt revisors uafhængighed, bliver sat på en

⁵ Bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer § 1, stk. 2

prøve, idet samfundet og herunder modtagerne af erklæringer på regnskaber, sætter deres lid til, at den erklæring som er afgivet revisor er udformet korrekt.

Derfor mere end nogensinde før er det af stor betydning, at revisor lever op til Revisorlovens kapitel 4 omkring uafhængighed, idet der ikke må tilskrives nogen form for tvivl om, at revisor ikke udformer erklæringen i sit virke som offentlighedens tillidsrepræsentant, og derved skal udforme erklæringen på et regnskab til ledelsen, men ikke for ledelsen.

Endvidere lever den røde tråd i forhold til Agent principal teorien, da det er principalen, der årligt skal vælge en revisor, og revisor afgiver en erklæring på et regnskab udarbejdet af agenten. Dette sikrer jo i den optimale situation, at principalen uafhængigt af agenten vælger revisor på den ordinære generalforsamling til at kontrollere regnskabet aflagt af agenten. I mange tilfælde vil agenten og principalen dog have et sammenfald, typisk i mindre B virksomheder, hvor ejeren samtidig er den øverste ledelse. Princippet i Agent principal teori fornægter sig dog ikke, og er med til at sikre den optimale sammenhæng mellem de tre parter.

7. Revisors uafhængighed

7.1. Hvad er uafhængighed

I dette kapitel vil jeg komme nærmere ind på, hvad der dækker over begrebet "revisors uafhængighed" jf. Revisorlovens § 24 og jf. hovedspørgsmål 1 i opgaveformuleringen. Uafhængighed er et meget bredt favnende begreb indenfor revisorer - der vil være utallige gråzoner, hvorved revisors uafhængighed vil være i fare. Jeg vil i dette kapitel komme nærmere ind på, hvad der dels dækker over uafhængighedsbegrebet, samt hvilke forholdsregler der skal tages i agt for. Når vi taler om uafhængighed i denne forbindelse, er det derfor vigtigt at understrege, at der er tale om revisors uafhængighed i forbindelse med opgaver omfattet af Revisorlovens § 1, stk. 2.

Uafhængighed vil i daglig tale kunne forveksles med objektivitet. Ikke at begrebet objektivitet ikke er en vigtig bestanddel af hele uafhængighedsbegrebet, dog er det værd at understrege, at hele uafhængighedsbegrebet er langt mere omfattende.

7.2 To former for uafhængighed

Uafhængighed kan opdeles i to typer: "Synlig uafhængighed" og "faktisk uafhængighed"⁶. Hvor den faktiske uafhængighed er den situation, hvor revisor under sin udførelse af revision ikke kommer i konflikt med at skulle tage andre for opgaven uvedkommende hensyn. Dette kunne herunder være i forbindelse med going concern problemstilling op til en refinansieringsaftale. Ved den faktiske uafhængighed vil revisors arbejde ikke komme i konflikt med det hensyn, at investorerne alt andet end lige ønsker det bedst mulige billede af virksomheden, samt en påtegning uden modifikationer.

Derimod er den synlige uafhængighed mere svævende og mindre håndgribelig. Her er der tale om alle de forhold, der vil kunne bringe velinformeret 3. mand i tvivl om revisors uafhængighed. Her

⁶ Jf. Betænkning afgivet af Revisorkommissionen, pkt. 3.1.

kan vi komme i situationer, hvor velinformeret 3. mand står tvivl om, hvorvidt der er taget de fornødne sikkerhedsforanstaltninger, om der er relationer, der læner sig op ad familiær tilknytning samt om den synlige uafhængighed er bragt i fare.

7.3 Revisors betydning

Som anført i agent principal teorien spiller revisors uafhængighed en helt afgørende og central rolle i forhold til investorenes syn på den årsrapport, de skal godkende på generalforsamlingen. Revisorerne tilfører i al sin enkelthed blot en årsrapport troværdighed, i form af en revisionspåtegning. Selve årsrapporten, eller årsregnskabet, aflægges af ledelsen, hvorimod selve revisionspåtegningen udelukkende er revisorerne "bidrag" til selve årsrapporten, hvor revisoren udtrykker sin konklusion eller manglende konklusion på hele årsrapporten. Revisionspåtegningen bliver derfor et kvalitetsstempel af selve årsrapporten, idet de uafhængige revisorer udtrykker en konklusion om, hvorvidt en årsrapport udviser det retvisende billede og er i overensstemmelse med Årsregnskabslovens, samt hvorvidt der har været behov for modifikationer i påtegningen i form af enten forbehold eller supplerende oplysninger. Derfor er denne påtegning, som ofte blot kan udgøre én side ud af en hel årsrapport, et vigtigt redskab for regnskabsbrugeren, herunder investorerne, for at vurdere kvaliteten af det, som er aflagt af ledelsen. Hertil kommer dog, at revisor endvidere skal føre en revisionsprotokol, hvis årsregnskabet mv. revideres.⁷, hvor revisor har mulighed for at kommunikere vedrørende forhold i forbindelse med revision af årsrapporten. Denne revisionsprotokol er et dokument udarbejdet til ledelsen, som aflægges årsregnskabet og ikke er offentligt tilgængeligt, ligesom revisionspåtegningen på selve årsregnskabet.

For at vende tilbage til revisors betydning, hvor revisor som tidligere nævnt er den uafhængige part, hvis fornemmeste opgave er at tilføre årsregnskabet troværdighed. Denne troværdighed skal fuldende årsregnskabet som et brugbart dokument, ikke mindst i forbindelse med indstilling til generalforsamlingens godkendelse, men herudover at kunne anvende årsregnskabet aktivt som redskab i forbindelse med finansiering, tiltrækning af nye investorer og mange andre forhold.

⁷ Jf. Revisorlovens § 20

Uden den uafhængige revisors påtegning vil årsregnskabet ikke få tilført den grad af troværdighed, som en revisor i kraft af at være en uafhængig part tilfører. En udefrakommet ekspert eller regnskabskyndig osv., som fagligt set kan have nøjagtig de samme faglige kvalifikationer, vil ikke kunne tilføre samme grad af troværdighed, idet de ikke er underlagt det samme regelsæt, herunder Revisorloven.

For at den enkelte revisor/revisionsvirksomhed ikke udelukkende skal blive betragtet som regnskabskyndig, ekspert mv. af regnskabsbrugerne, er det derfor af yderste vigtighed, at der værnes omkring netop revisors uafhængighed.

7.4 Definition på revision

For at se nærmere på hele uafhængighedsbegrebet i henhold til opgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2, er det dog imidlertid vigtigt at rette fokus på, hvad revision egentligt er. Det kan være svært præcist at give et bud på, hvad revision er, hvis det skal formuleres klart og entydigt - dog har jeg valgt at fremhæve to definitioner.

ASOBAC's definition af revision er:

*"Revision er en systematisk proces, der går ud på objektivt at opnå og vurdere bevismateriale vedrørende påstande om økonomiske handlinger og begivenheder for at forvisse sig om graden af overensstemmelse mellem disse påstande og anerkendte kriterier"*⁸

⁸ A Statement of Basic Auditing Concepts, AAA, 1973

og i ISA 200 fremgår følgende definition:

"Formålet med en revision er at styrke de tiltænkte brugeres tillid til regnskabet. Dette opnås ved, at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med en relevant regnskabsmæssig begrebsramme. Er der tale om en regnskabsmæssig begrebsramme med en generelt formål, skal der udtrykkes en konklusion om, hvorvidt regnskabet i alle væsentlige henseender giver et retvisende billede eller giver et retvisende billede i overensstemmelse med begrebsrammen. En revision, der er gennemført i overensstemmelse med ISA'er og relevante etiske krav, gør det muligt at udforme sådan en konklusion."⁹

De to definitioner udtrykker for så vidt både, at konklusionen på revisors erklæring skal styrke regnskabsbrugernes tillid til regnskabet og bygger samtidig på, at revisor skal opnå og vurdere bevismaterialet. Ved en revision skal revisor opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis for at udtrykke en konklusion. Der er ikke nogen klar definition af, hvad der er egnet revisionsbevis, det er en vurderingssag. Hvad angår om et revisionsbevis er egnet, så er eksterne bekræftelser og dokumentation alt andet end lige, det bedste materiale revisor kan indsamle. Men når dette materiale skal vurderes, må revisor i denne sammenhæng ikke være inhabil, uafhængigheden kan ikke anfægtes på noget tidspunkt i revisionsprocessen!

Senere i opgaven vil der komme konkrete eksempler på, i hvilke situationer uafhængigheden kan blive bragt i fare, når revisor skal vurdere det indsamlede materiale.

7.5 Uafhængighedsbestemmelserne

Uafhængighedsbegrebet og selve reguleringen heraf er meget omfattende, så jeg vil i opgaven foretage gennemgang af selve uafhængighedsbegrebet, men idet selvrevision er en udmøntning af uafhængighed, vil jeg specifikt komme ind på de centrale områder omkring uafhængighed i relation

⁹ ISA 200, afsnit A1

til selvrevision. Hvor uafhængighed kan være et svært begreb at forholde sig til, er der mange interessante aspekter, der skal tages i betragtning. Overordnet kan man udtrykke uafhængighed som at revisor ikke må foretage handlinger, der kan så tvivl om uafhængigheden hos velinformeret 3. mand. Der kan være talrige eksempler på, hvor uafhængigheden ikke længere vil være opfyldt, eller hvor det er en gråzone, hvor uafhængigheden står til diskussion.

Et eksempel kunne være, at revisor bliver inviteret til rund fødselsdag hos en direktør og hovedaktionær i et selskab, hvor revisor foretager revision. Hvis den pågældende har sat en annonce i avisen, hvor familie, venner og forretningsforbindelser inviteres til en reception, så vil selv 3. mand ikke umiddelbart så tvivl om uafhængigheden. Hvis revisor derimod inviteres til en lukket fest bestående af familie og venner, samt forretningsforbindelser, så kan vi allerede være i en situation, hvor revisor skal vurdere, hvilken position denne ønsker at sætte sig selv i. Hvis forretningsforbindelserne, i dette tænkte eksempel, består af revisor og advokat, som samtidig er gode venner af familien, så bør revisor allerede her træde et skridt tilbage og overveje kraftigt, om dette ikke vil være et brud på uafhængighedsbestemmelserne. Så hvor grænserne går mellem at være uafhængig og ikke længere at være det, er meget flydende, der er ingen præcise definitioner eller udtømmende liste for, hvornår revisor med sikkerhed kan være uafhængig. Der er mange gråzoner, som fx. at revisor med tiden kan opbygge et familiært lignende forhold, som betyder, at uafhængigheden på sigt bliver truet, selvom revisor måske tager de samme forholdsregler i det daglige arbejde.

Hele grundideen med at have en uvildig revision af en virksomheds årsrapport bygger på uafhængighed. Tankegangen er lidt som en pengeseddel. Når vi står med en pengeseddel med National Bankens logo og på det specielt fremstillede papir, har vi ligesom mange andre valutaer igennem generationer opbygget en tillid til, at en pengeseddel, som blot er et stykke papir, repræsenterer en vis værdi. Det samme gør sig gældende ved en årsrapport. Når årsrapporten er påhæftet en revisionspåtegning, tilfører den årsrapporten troværdighed og skal have det formål, at regnskabslæseren herefter vil stole på de oplysninger, som årsrapporten indeholder. Derfor kan det for en revisionsvirksomhed have fatale konsekvenser, hvis troværdigheden lider et knæk, da det kan

medføre, at en regnskabslæser ikke vil opnå samme grad af tillid til en revisionspåtegning fra denne revisionsvirksomhed.

De seneste år har der været to meget opsigtsvækkende sager, hvor henholdsvis KPMG (nu Ernst & Young) kører en verserende retssag i sagen om IT Factory A/S's kollaps i 2008, og seneste har Deloitte indgået et forlig med ejerkredsen omkring dækfirmaet Genan, hvor Deloitte rent officielt har ydet en kompensation til at kunne reetablere Genan¹⁰. Deloitte anerkendte, at den udførte revision ikke levede op til deres egne standarder, hvorimod KPMG afviser at have et medansvar i forhold til de erstatningskrav, der er opstået efter IT Factory skandalen. Her er der klart bevis på, at to sager er håndteret meget forskelligt af de to store revisionsfirmaer. Både KPMG og Deloitte har foruden de direkte økonomiske afledte konsekvenser helt sikkert vurderet, hvad de to respektive sager har medført, og vil medføre, af betydning for den fremtidige troværdighed omkring deres brands.

Ovenstående er dog blot eksempler på, hvor revisor kan komme i problemer hvad angår uafhængighedsbestemmelserne. Jeg vil i det følgende afsnit se nærmere på den lovmæssige regulering af uafhængighedsbestemmelserne, samt opbygningen af lovgivningen.

¹⁰ Finanswatch, Deloitte lægger sig fladt ned - betaler kompensation til PKA og 4 banker i Genan-sag af 5. februar 2015

8. Den lovmæssige regulering af revisors uafhængighed

8.1. Hvor er uafhængigheden reguleret?

Loven omkring revisors uafhængighed er reguleret i Revisorlovens kapitel 4 samt i Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed. Selvom der både forelægger direkte lovregulering heraf, samt en bekendtgørelse, hvor Erhvervsstyrelsen endvidere har udsendt en vejledning til bekendtgørelsen, så foreligger der ikke en udtømmende liste over de situationer, hvor uafhængigheden bringes i fare, ligesom der ikke er nogen facitliste.

Jeg vil dog i kommende afsnit se nærmere på Revisorlovens kapitel 4's opbygning og dens betydning for hele uafhængighedsproblematikken.

8.2 Generalklausulen

I revisorlovens kapitel 4 er der forskellige forhold, der kan skabe tvivl om revisors uafhængighed, og § 24 stk. 1 (generalklausulen) beskriver det meget bredt: *"En revisor, der udfører opgaver omfattet af § 1, stk. 2, skal være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning"*.

Dette er en meget overordnet formulering og rummer mange elementer, dog en ændring af den tidligere generalklausul fra Revisorloven af 2003, hvoraf det fremgik jf. § 11, stk. 1 at *"Revisor må ikke udføre opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed"*.

Her kan tales om den synlige uafhængighed, men hvor loven af 2003 var formuleret ved, at der ikke måtte foreligge omstændigheder, der kunne være egnet til at så tvivl hos velinformeret 3. mand om

revisors uafhængighed, står der nu direkte i generalklausulen, at revisor *skal være uafhængig af den virksomhed*.

Formuleringen i Revisorloven af 2008 er uden tvivl mere hensigtsmæssig, idet formuleringen skærpes til, at revisor *skal* være uafhængig. Derved kan visse risici i form af gråzoneområder nedbrydes, hvor selv velinformeret 3. mand ikke vil kunne drage tvivlen i spil om revisors uafhængighed.

8.3 God revisionskik

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

Heraf fremgår det således, at revisor skal udvise "objektivitet" ved udførelsen af opgaverne. Dermed kan der udledes som indledning til uafhængighedsbestemmelserne af Revisorlovens kapitel 4, at denne objektivitet udmunder i, at revisor ikke må have nogen form for forudindtaget indstilling eller synspunkt, herunder må revisor ikke tage stilling til en problemstilling ud fra et rådgivningssynspunkt. Dette understøttes naturligvis af de øvrige elementer jf. stk. 1, som *"integritet, professionel adfærd, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne."*

Når benævnelsen "forudindtaget" anvendes, skal dette dog lige præciseres. Revisor kan i flere situationer med rette have en forudindtaget indstilling til visse problemstillinger. Ved en finansiel revision af et årsregnskab kan revisor på baggrund af løbende revision, hvor der fx. er foretaget analyse af årets første 9 måneders drift, gennemgang af bestyrelsesmødereferater, beholdningseftersyn eller udsendelse af saldomeddelser godt være forudindtaget. Ved udførelse af

disse revisionshandlinger kan revisor på den baggrund have visse forventninger ved udførelsen af den endelige revision. Dette helt i overensstemmelse med god revisorskik, og kan anvendes med fordel for at sikre en mere effektiv revision, således at revisionen også kan udføres med den hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. Når jeg i relation til uafhængighed anvender udtrykket "forudindtaget indstilling", er det for at synliggøre, at revisor ikke må lade sin udførelse af erklæringsopgaver omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 påvirke af øvrige forhold, herunder forhold der kan være en trussel for revisors uafhængighed, som jeg gennemgår i kapitel 9.

Ovenstående elementer jf. stk. 1 er yderst interessante og relevante i forhold til revisors uafhængighed, som behandles i dette kapitel. I min delkonklusion i dette kapitel vil jeg opsummere på ovenstående i henhold til revisors uafhængighed for at vise, hvilken symmetri der ligger mellem uafhængighedsbegrebet og god revisorskik.

8.4 Revisorlovens § 24, stk. 2

I § 24, stk. 2 bliver det mere konkret, og formuleringen er blevet betydeligt indsnævret i forhold til generalklausulen, som jeg her vil konkretisere.

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

Jeg har i nedenstående opdelt formuleringen "*direkte eller indirekte økonomisk, forretnings- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser*" i enkelte elementer for at skabe et bedre overblik, hvor der bliver fortolket på de enkelte delelementer.

8.4.1 Økonomiske forhold

Dette indbefatter herunder, at en revisor ikke må have økonomiske interesser i virksomheden, hvilket bl.a. omhandler, at revisor ikke må eje andele i de pågældende virksomheder. Man kan diskutere, hvor grænsen præcist skal gå. Såfremt en person i revisionstemaet ejer en aktie i fx. Novo Nordisk, vil der ligge en yderst minimal økonomisk interesse. Her bør man dog overveje, om uafhængighedsbestemmelserne ikke er så fundamentalt afgørende for revisors rolle i samfundet, at ejes der for nominelt 1 kr. i en virksomhed, vil man have en økonomisk interesse, og derved ikke længere være uafhængig. Det samme fastslås der i vejledningen om bekendtgørelsen herom, at ejerskab af blot én aktie vil udelukke revisor for at påtage sig erklæringsopgaverne omfattet af Revisorlovens § 1, stk. 2 for den pågældende virksomhed.¹¹

Såfremt en revisor har mere end ét års honorar til gode hos en kunde, ville dette i selv sig kunne medføre, at uafhængigheden ikke længere vil være til stede, idet revisor her vil have en økonomisk interesse i virksomheden. I tilfældet hvor den pågældende virksomhed vil have going concern problemer, vil man kunne sætte spørgsmålstegn ved revisors uafhængighed, idet denne vil have en økonomisk interesse i, at virksomheden netop ikke vil gå konkurs, og at revisor dermed ville få et medført tab til følge. I vejledningen til bekendtgørelsen er det positivt oplyst, at såfremt forholdene er væsentlige for revisor, eller udøves uden for den normale virksomhed, må lån ikke ydes til erklæringskunder.¹²

De økonomiske forhold kan derfor alene spænde vidt for, hvornår en revisor vil have et økonomisk forhold direkte eller indirekte. Det kan endvidere udledes, at en revisionsvirksomhed ikke må have

¹¹ Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed, side 12

¹² Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed, side 13

væsentlige økonomiske forpligtelser i relation til et kundeforhold. Her kan helt banalt nævnes, såfremt der er tale om en finansiel virksomhed, hvor en revisionsvirksomhed har optaget et lån hos. I dette tilfælde, ikke alene bør, men skal, revisoren frasige sig at påtage sig erklæringsopgaver, såfremt dette er tilfældet. Herudover kan der være personer i revisionstemaet, som har private låneforhold, som gør, at det ikke længere vil være muligt for revisionsteamet at påtage sig erklæringsopgaver. Her må revisionsvirksomheden enten tage det valg ikke at påtage sig opgaven, eller den pågældende person må afstå fra at være involveret i den pågældende sag.

Ved leverandørkredit overfor en revisionsvirksomhed skal det også overvejes, om det foregår på markedsmæssige lige vilkår. Hvis en revisionsvirksomhed får stillet lukrative fordele i udsigte, i form af lang kredittid, skal det her overvejes, hvornår en velinformeret 3. mand ville så tvivl om ens uafhængighed. Det samme gælder endvidere for særlige rabataftaler ydet overfor revisionsvirksomheden eller dens ansatte. I flere situationer kan en erklæringskunde tilbyde eksempelvis lagersalg til særlige favorable priser. Når der er tale om åbent lagersalg, hvor alle har adgang, vil dette ikke give anledning til problemer med uafhængigheden. Tilbydes de ansatte derimod at møde op en time før alle andre og drage fordel af særligt udvalgte varer, hvor andre ikke vil have samme mulighed, vil der allerede her være problemer i forhold til uafhængighedsbestemmelserne.

Gråzone forhold hvor revisor muligvis kan være i god tro, men alligevel være i en position hvor der er økonomiske interesser kunne fx. være en helt almindelig privat pensionsopsparring, som varetages af en pensionskasse. I denne situation vil der være tale om ofte meget ubetydelige ejerandele, dog skal revisor alligevel være opmærksom på, om der opstår situationer, hvor uafhængigheden alligevel kan bringes i fare, på trods af at den enkelte medarbejder ikke har nogen daglig indflydelse med anbringelsen af pensionsmidlerne.

Generelt skal det bemærkes omkring de økonomiske interesser, at revisor aldrig må befinde sig i en situation, hvor udfaldet af udførelse af erklæringsopgaverne jf. Revisorlovens § 1, stk. 2 påvirkes af

en økonomisk fordel. Det samme gælder i øvrigt modsat, at revisors ikke må lade sin udførelse påvirke, således at en økonomisk ulempe undgås at tilfalde revisor.

8.4.2 Forretningsmæssige forhold

Hvor de økonomiske interesser kan være mere håndgribelige, kan det for de forretningsmæssige forhold være lidt mere nuanceret, hvornår der er tale om gråzoneområder, og hvornår de røde advarselsslamper for alvor blinker. Forretningsmæssige forhold, som kan true uafhængigheden, er alt andet end lige forhold, som gør, at revisionsvirksomheden bliver afhængig af forhold i relation til kunden. Dette kan være den situation, hvor betalingen for et honorar gøres resultatafhængigt eksempelvis som i forbindelse med salg af en koncern. Denne form for "no cure no pay" aftale vil klart være i strid med uafhængigheden. Her er der afsagt dom i en sag, hvor to revisorer indgik aftale om et resultatafhængigt honorar vedrørende salg af en koncern, hvor salget ville udløse et honorar på 28 mio. kr. Revisornævnet indskærpede, at dette er et brud på habilitetsbestemmelserne, og hver af de to statsautoriserede revisorer modtog en bøde på 250.000 kr.¹³

Denne situation kan opstå, hvis klienten ønsker at benytte sin revisor til at assistere med forhold som ovenstående, idet revisor bør have et indgående kendskab til virksomheden, og derved vil kunne være en kompetence, der kan sikre et bedre økonomisk resultat. Ved andre rådgivere i forbindelse med salg af en koncern vil det ikke være ualmindeligt, at en del af honoraret vil være ud fra "no cure no pay" modellen, principielt det samme som vi kender fra ejendomsmæglerbranchen, hvor "solgt eller gratis" ofte er en anvendt model. Såfremt revisor ønsker at assistere, og hvor der forhandles frem til et resultatafhængigt honorar, skal revisor fratræde, og hvis der er tale om koncernforhold, så skal der ske fratrædelse for hele koncernen, idet de øvrige selskaber kan være påvirkede og direkte eller indirekte have en økonomisk interesse. Herefter kan den fratrædende revisor fortsat yde regnskabsmæssig assistance og rådgivning, dog blot ikke afgive erklæringer med sikkerhed. Ved at fratræde som revisor, kan denne derved godt påtage sig, som ved ovennævnte sag, en opgave, hvor der kan udløses et honorar, der udelukkende er resultatafhængigt. Endvidere er det direkte indskærpet i Revisorloven, at revisor ikke må betinge sig ved udførelse af

¹³ Revisornævn: Sag nr. 10-2011

erklæringsopgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2 at "*et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af andre forhold end det udførte*"¹⁴

Årsagen til, at Revisornævnet indskærpede dette til at være et groft brud på habilitetsbestemmelserne, og at der skulle gives en bøde på 250.000 kr. i ovennævnte sag, kan man så drøfte, om hvorvidt dette er rimeligt ud fra sagens oplysninger. Såfremt en generalforsamlingsgodkendt revisor påtager sig disse sager, hvor honoraret gøres resultatafhængigt, giver i den grad anledning til at betvivle, hvorvidt revisor er habil i at kunne udtale sig om bl.a. påtegningen i et årsregnskab. Såfremt vi fortsat tager udgangspunkt i sagen omkring salg af koncernen, så vil de seneste årsregnskaber alt andet end lige blive lagt til grund i en værdiansættelse af de enkelte selskaber og koncernen som helhed. Her vil et resultatafhængigt honorar være konfliktskabende, idet revisor vil være i den situation, hvor der kan ligge en økonomisk interesse i at selskabernes økonomiske resultater optimeres. Her vender vi så tilbage til problemstillingen omkring, at revisor aldrig må have nogen form for økonomisk interesse hos en klient.

Vejledningen til bekendtgørelsen fastslår dog klart omkring de forretningsmæssige forhold: "*Forretningsmæssige forbindelser kan antage forskellige former. Bestemmelsen afgrænses der for således, at forretningsforbindelser, der udøves inden for begge partners normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel, ikke behøver at betyde, at transaktionen truer revisors uafhængighed. Men alle tre betingelser skal være opfyldt.*"¹⁵

Dermed er forbud mod honorarafhængige aftaler ligeledes i tråd med ovenstående, idet aftalen endvidere for revisionsvirksomheden ikke vil være på almindelige forretningsmæssige vilkår. I et fiktivt eksempel med en revisionsvirksomhed med en årlig omsætning på 50 mio. kr., som har en lokal sportsforening som kunde, hvis årsregnskab skal revideres. Honorarer på markedsvilkår herfor udgør 50.000 kr. Det aftales, at sportsforeningen ikke direkte skal betale honoraret, men at der gives

¹⁴ Revisorlovens § 26, stk. 2, punkt 2

¹⁵ Vejled. om bekendtgørelse om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed, side 13

en modydelse i form af et sponsorat. Dette honorar vil ikke i sig selv udgøre et betydeligt omfang, derved er det ene kriterium opfyldt, desuden udøves det af begge parter inden for den normale virksomhed, derfor er 2 af de 3 kriterier opfyldt. Hvor det dog kan gå galt jf. vejledningens afgrænsning er, om dette er på almindelige forretningsmæssige vilkår, hvilket kan betvivles, eftersom de almindelige forretningsmæssige vilkår ville være for begge parter, og at de enkelte ydelser betales med gængse betalingsbetingelser ikke længere vil være opfyldt. Desuden kan man sætte spørgsmålstegn ved, om de enkelte værdier afspejler hinanden, hvis det var sket under almindelige forretningsmæssige vilkår.

Herudover har EU-kommissionen i 2002 udarbejdet en henstilling, hvor der nævnes eksempler af *"forretningsforbindelser, der - såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed - kan skabe trusser i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering:"*¹⁶

- en finansiel interesse i et joint venture sammen med revisionsklienten eller en ejer, direktør eller andre personer med en højere ledelsesfunktion hos klienten
- en finansiel interesse i en klient uden forbindelse med revisionen, der har en forbindelse med revisionsklienten enten som investor eller investeringsobjekt
- lån, der ydes til revisionsklienten eller garantier for revisionsklientens risici
- lån fra en revisionsklient eller lån, der er garanteret af en revisionsklient
- tjenesteydelser til en direktør eller en anden person med en højere ledelsesfunktion hos revisionsklienten, der er i dennes personlige interesse
- tjenesteydelser fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder vedrørende garanti, udbud, markedsføring eller salg af værdipapirer, der udstedes af revisionsfirmaet eller et firma i samme koncern.

Interessant er det, at EU kommissionen fremhæver begrebet egeninteresse, inden egeninteresse direkte er nævnt som en trussel mod revisors uafhængighed. Ovenstående eksempler belyser endvidere meget fint, hvilke forhold der kan tale imod, at revisor længere kan betragtes som uafhængighed - idet der nu kan være tale om forhold, der kan ændre revisors beslutning i forhold til konklusionen i en revisionspåtegning. Men generelt omkring forretningsmæssige forbindelser er det

¹⁶ EU Kommissionens Henstilling af 16. maj 2002 (2002/590/EF), side 43

gennemgående, at der ikke må foretages transaktioner mellem revisor og erklæringskunden, som ikke sker på sædvanlige forretningsmæssige vilkår, hvorpå der vil kunne sås tvivl om revisors uafhængighed.

8.4.3 Ansættelsesmæssige forhold

Umiddelbart kan det virke meget håndgribeligt, at der ikke må foreligge noget ansættelsesmæssigt forhold mellem virksomheden og en ansat indenfor revisionsteamet, samt "*mellem andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, revisionsvirksomheden eller revisionsvirksomhedens netværk, og den virksomhed, som opgaven vedrører*"¹⁷. Det er igen væsentligt og centralt for vurdering heraf, at der ikke må forekomme situationer, hvor der er tale om egenkontrol.

I bekendtgørelsen fremgår det direkte, at der altid foreligger en trussel mod uafhængigheden såfremt: "*Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører.*"¹⁸

Dette er for at eliminere usikkerheden omkring, hvorvidt en person i revisionsteamet er uafhængig, såfremt denne har været ansat enten i en ledelsesfunktion eller anden form for leder med væsentligt indflydelse på udarbejdelse af årsregnskaberne, eller i øvrigt andre opgaver, hvorpå der skal udarbejdes erklæringer med sikkerhed. Vejledningen til bekendtgørelsen omkring revisors uafhængighed anvender benævnelsen "leder". Hvad der dækker over dette begreb "leder", vil i denne forbindelse være et fortolkningsspørgsmål. SMV'er kan ofte have ansat finansielle controllere til at varetage en række forskellige opgaver i en regnskabs- og økonomifunktion, hvorved der kan udøves betydelig indflydelse, herunder på udarbejdelsen af årsrapporten.

¹⁷ Revisorlovens § 24, stk. 2

¹⁸ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, § 2, punkt 2

Ansættelsesmæssige forhold kan herudover ses i et andet perspektiv. Erklæringskunden kan have interesse i at ansætte den underskrevne revisor som leder i virksomheden. En af de mest opsigtsvækkende sager i nyere tid er, da Søren Thorup Sørensen, som var en af de underskrevne revisorer hos KPMG og en af de ansvarlige revisorer for revisionen af koncernen, fratrådte hos KPMG, og umiddelbart efter tiltrådte som CFO hos A.P. Møller - Mærsk.¹⁹ Skiftet skete i 2006, men ville ikke have været tilladt efter den nye Revisorlov af 2008, hvoraf det fremgår at "*En revisor må ikke udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en sådan virksomhed, må ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed, før 2 år efter at vedkommende er fratrådt som revisor.*"²⁰

Selve Søren Thorup Sørensens' skifte vakte en del opsigt i medierne, og A.P. Møller - Mærsk blev kritiseret for at have tilsidesat corporate governavnce, men skiftet var ikke direkte i strid med uafhængighedsbestemmelserne i 2006. Derved er her et tydeligt eksempel på, at Revisorloven også her er strammet op i forhold til den tidligere af 2003. Sagen, som ved valget af KPMG revisoren til en post som CFO i A.P. Møller - Mærsk koncernen, vil være meget bekymrende, idet den nye underskrevne revisor vil skulle revidere et årsregnskab aflagt af den pågældendes tidligere overordnede.

Bemærkelsesværdigt var det dog, at et af landets største selskaber valgte at udnytte de daværende regler til at hyre den tidligere revisor som CFO. Endnu mere forunderligt var det dog, at et af de fire store revisionshuse, KPMG, valgte at acceptere dette. Selvom det ikke var et brud på den daværende revisorlovgivning, så var det alligevel stik imod de uskrevne regler og etik.

Bestemmelsen omkring den 2-årige karenperiode omhandler kun PIE virksomheder, og er således et eksempel på hvordan der i Revisorloven forskelsbehandles mellem PIE virksomheder og øvrige virksomheder. Senere i opgaven fokuseres der på netop denne problemstilling.

¹⁹ Borsen.dk, Mærsk skifter revisor - beholder KPMG trods kritik, den 7. juli 2006

²⁰ Revisorlovens § 24, stk. 4

8.5 Kunde eller klient

I advokatbranchen anvendes betegnelsen "klient", hvor revisorer ofte omtaler det som "kunder". Det er muligvis behæftet med en overvejende grad af symbolik, alligevel er det interessant at bemærke, at revisionsbranchen taler om kunder frem for klienter. Ved "kunde" betegnelsen, kan der udledes, at der er tale om en relation, hvor kunden kan stille krav til revisor i henhold til de udførte opgaver. Netop de opgaver behøver ikke udelukkende at være revision, men kan være alt fra bogholderi, skattemæssig assistance til rådgivning. Der kan være tale om krav til pris, men også spørgsmål om hvorvidt de ydelser der leveres, vil stille revisor i en situation, hvor denne ikke længere fungerer som primært den uafhængige part, men i højere grad som et serviceorgan, der skal fungere som en organisatorisk ad-hoc funktion, set fra virksomhedens synspunkt. Et gammelt ordsprog siger; "kunden har altid ret". I relation til revisor, kan eller må man ikke drage denne sammenhæng, når der udføres erklæringsopgaver med sikkerhed. Desuden kan der ligge et sælger-perspektiv, når der tales om kundeforhold. Altså at det er negativt ladet, da der kan påføres revisor en sælgerrolle, som udadtil kan fremstå mere klart end rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Ser vi i relation til den uafhængige velinformerede 3. mand, så kan denne situation stille revisor i et dårligt lys, da der kan være tale om, at revisor aktivt er deltagende i virksomhedens daglige beslutningstagen.

Kunde eller klient - muligvis symbolik - men alligevel er det værd at tage med i betragtningen omkring, hvordan revisor ser på relationen. Med "revisorbriller" og set i forhold til Revisorlovens kapitel 4, skal revisor være påpasselig med, at kunderelationen ikke udvikler sig til at være dels i strid med uafhængighedsbegrebet, og dels også bestemmelserne omkring god revisorskik.

8.7 Opsummering

Revisors uafhængighed må aldrig betvivles. Som gennemgået i de foregående afsnit kan revisors uafhængighed ofte være udfordret, og revisor skal altid være på vagt overfor de forhold, som kan bringe uafhængig 3. mands i tvivl om uafhængigheden. Kan der sættes spørgsmålstejn ved revisors uafhængighed, kan der sættes spørgsmålstejn ved revisors erklæringer, hvorved hele formålet ved en erklæringsafgivelse efter Revisorlovens § 1, stk. 2 ikke længere vil være til stede.

Ovenstående er dog ikke udtømmende, derudover er der bestemmelser omkring selvrevision, dette vil jeg gennemgå i kapitel 9.

Hvis revisors uafhængighed skal koges ned til en mere specifik definition, så vil det være, at revisor skal være den uafhængige part, hvor erklæringerne udarbejdes på baggrund af objektivitet og professionel adfærd og kompetencer, som sikrer, at opgaverne tilfører regnskabet troværdighed.

Bag ved begrebet objektivitet ligger, at revisors arbejde vil være uafhængigt af øvrige forhold, hvor der naturligt ville træffes en anden beslutning. Eksempelvis uanset hvordan revisors rådgivning omkring finanseringsforhold har forløbet, skal revisor udføre opgaverne omfattet af revisorlovens § 1, stk. 2 i henhold til Revisorlovens kapitel 4. Hvorvidt revisor altid kan bevare uafhængigheden samt objektiviteten, når der udføres andre opgaver end de, som er omfattet af § 1, stk. 2, er det, jeg vil se nærmere på i kapitel 9.

God revisorskik tilskriver også, at revisor skal udføre opgaverne med professionel adfærd. Kobler vi det sammen med objektivitet og uafhængighed, giver det igen meget god symmetri imellem god revisorskik og uafhængighedsbestemmelserne. Hvis revisor skal udføre opgaverne med professionel adfærd, ligger det implicit heri, at revisor ikke kan have subjektive holdninger, som ligger til grund for udførelsen af erklæringsopgaver omfattet af Revisorlovens § 1, stk., 2, hvor revisor skal erklære sig med høj grad af sikkerhed. Ved bestemmelsen om god revisorskik anvendes begrebet

"professionel kompetence" ligeledes. Dette hænger sammen med den professionelle adfærd, hvor revisor skal kunne bevare sin professionelle dømmekraft, hvorved der ved erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed skal afgives erklæring på et sagligt grundlag, hvor den professionelle adfærd og kompetence er intakt.

Dermed kan udledes, at dette igen skal foregå med den rette objektivitet, uafhængighed og uden den forudindtagne indstilling til opgaven, for at revisor sikrer troværdigheden omkring udførelsen af opgaven.

9 Trusler mod revisors uafhængighed

9.1 Revisorlovens § 24, stk. 3

Uafhængigheden skal sikre, som gennemgået i kapitel 8, at regnskabet bliver tilført troværdighed, men uafhængigheden kan være truet fra flere sider. Jeg vil her i kapitel 9 gennemgå, hvilke former for trusler, der kan opstå i relation til revisors uafhængighed jf. Revisorlovens § 24, stk. 3 og i henhold til hovedspørgsmål 2 i opgaveformuleringen. Dog vil området omkring, hvad der er passende sikkerhedsforanstaltninger blive gennemgået særskilt i kapitel 10. Endvidere vil jeg inddrage hovedspørgsmål 3 omkring, hvilke andre ydelser end revision der kan tilbydes erklæringskunder, hvor der udføres opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2.

Ser vi nærmere på lovgrundlaget, så fremgår det af Revisorlovens § 24, stk. 3 at: *"I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de truffe sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2."*

Jeg vil her i kapitel 9 således koncentrere mig om § 24, stk. 3. Den sidste del af § 24, stk. 3 vedrørende sikkerhedsforanstaltninger vil blive en del af kapitel 10. Når der tales om trusler mod uafhængigheden, er det typisk fordi, at revisor "ifører sig flere kasketter", det at sige en rolle udover revisor eller offentlighedens tillidsrepræsentant. Meget firkantet kan det udtrykkes, at såfremt revisor ikke udelukkende fungerer som offentlighedens tillidsrepræsentant, så skal truslen mod uafhængigheden vurderes nøje.

Tilbage i 2002 udarbejdede Revisorkommissionen en betænkning vedrørende de typer af uafhængighedstrusler, der kan opstå²¹:

1. Egen interesse
2. Egenkontrol/selvrevision
3. Partsidentifikation
4. Kundenærhed
5. Andre trusler

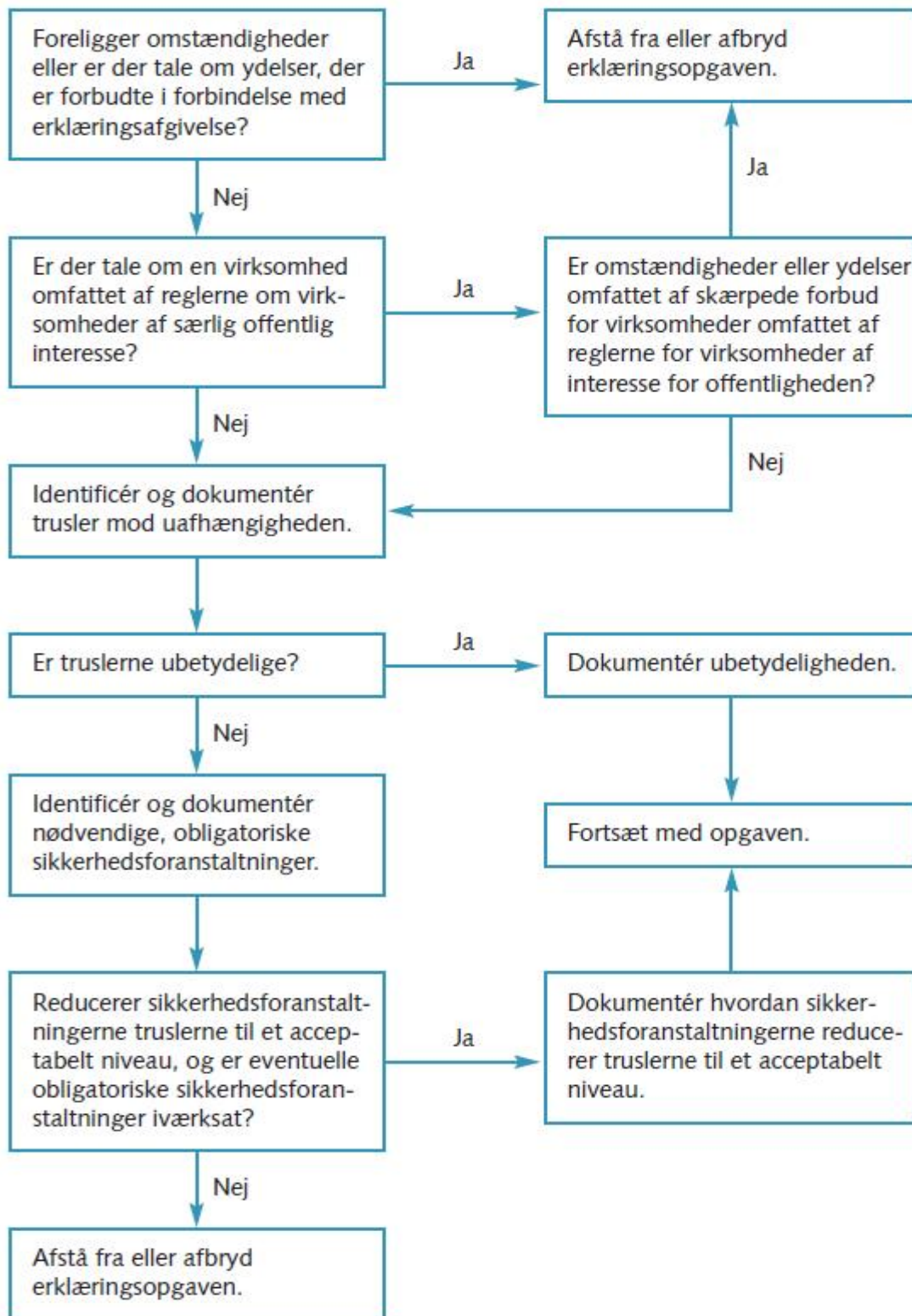
Da opgaven, som indledningsvist omtalt, primært har rettet sit fokus på selvrevision, vil jeg i dette kapitel ligge hovedfokus på selvrevision, men jeg vil komme ind på de øvrige områder, ligesom ovenstående punkt 4 omkring kundenærhed er gennemgået tidligere. I opgaveformuleringen har jeg nævnt, at jeg vil rette fokus mod PIE-virkosmheder, dog vil jeg tage udgangspunkt i de forhold, der af generel karakter vil udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, men hvor jeg i kapitel 11, jf. opgaveformuleringen, vil drage en parallel mellem PIE-virksomheder samt de øvrige virksomheder, som ikke er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3.

Der vil også forekomme situationer, hvor det ikke er grænsetilfælde med forbud, som det fremgår af kapitel 9.2 i opgaven. Disse situationer vil jeg ikke foretage en dybdegående analyse af, da det vil være en gråzone, hvor revisor direkte skal ind at fortolke regelsættet, jeg har fundet interessant at vurdere truslerne mod revisors uafhængighed udfra.

I udgivelsen "Professionsetik for revisorer"²² henviser de til en figur fra 2006 fra FSR's Etikudvalg. Denne figur kan ses som et beslutningstræ for revisorer og kan give et godt indtryk af, hvordan revisor i sit daglige virke skal agere i forhold til trusler mod uafhængigheden, og kan være et vigtigt hjælperedskab i at håndtere disse trusler korrekt.

²¹ Revisorkommissionens betænkning nr. 1411 - side 78

²² FSR - Professionsetik for revisorer - af Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner



23

²³ FSR - Professionsetik for revisorer - Figur 4

Figuren skal dog ikke ses som en retningsindikator, da vurderingen altid må bero på revisors faglige vurdering. Den må dog tilskrives en form for vigtighed, idet det kan fremtvinge revisor til klart at skulle tage stilling til, om uafhængigheden fortsat er til stede. Jeg vil i opgaven komme ind på visse af de elementer, der indgår i dette beslutningstræ.

9.2 Bekendtgørelse om revisors uafhængighed

Når det skal vurderes, hvilke ydelser der udgør en trussel mod revisors uafhængighed, er det væsentligt for vurderingen at se bestemmelserne i bekendtgørelsen om revisors uafhængighed, hvoraf ordlyden jf. § 2 er som følger:

"Trusler, som nævnt i § 1, stk. 1, foreligger altid, jf. revisorlovens § 24, stk. 2, når:

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til en opgave, jf. § 1, stk. 1, eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der
 - a) har en væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, som opgaven vedrører,*
 - b) har en ledende stilling hos den, som ønsker opgaven udført, eller som opgaven vedrører,*
 - c) har direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører, eller*
 - d) har forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, som opgaven vedrører, med mindre forbindelsen er inden for normal virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.**
- 2) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion i den virksomhed, som opgaven vedrører, og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører.*
- 3) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, opgaven vedrører.*

4) *Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har en forretningsmæssig forbindelse med den virksomhed, opgaven vedrører, som indebærer en fælles kommerciel eller økonomisk interesse, medmindre den forretningsmæssige forbindelse udøves inden for begge parter normale virksomhed og på almindelige forretningsmæssige vilkår og ikke har et så betydeligt omfang, at den udgør en trussel mod uafhængigheden. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.*

5) *Den virksomhed, opgaven vedrører*

a) har en direkte eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet, eller

b) har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed.

Stk. 2. Tætte familiemæssige bånd, som nævnt i stk. 1, nr. 1, foreligger i relation til forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn samt andre personer, som er i et afhængighedsforhold til den pågældende."²⁴

Det er i høj grad værd at bemærke, at i vejledningen til Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, at ovenstående jf. § 2 er forbud, som er absolutte, hvor revisor altid skal afstå sig fra at påtage erklæringsopgaver med sikkerhed.²⁵ Her kan end ikke sikkerhedsforanstaltninger afhjælpe truslen mod revisors uafhængighed. Denne bestemmelse jf. § 2 har en direkte tilknytning til bestemmelsen i Revisorlovens § 24, stk. 2, hvor bekendtgørelsen dog fremhæver direkte, hvilke forbudssituationer der kan være tale om. Dette er altså "rødt lys" zoner, men det er dog ligeledes situationer, hvor benævnelser som bl.a. "tætte familiemæssige bånd" eller "væsentlige direkte eller indirekte økonomisk interesse" er taget i brug. Derfor vil det som oftest være situationer, hvor revisor skal registrere alle advarselsslamperne.

²⁴ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 2

²⁵ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 4

9.3 Selvrevision

Indledningsvist kan det siges om selvrevision, at det som et led i uafhængighed samt da det dækker over egenkontrol, er et væsentligt element ved vurdering af revisors uafhængighed. Derfor vil selvrevision dukke op mange steder i forbindelse med uafhængighedsvurderingen, da selvrevision er helt centralt begreb i denne sammenhæng. Selvrevision er positivt nævnt i Revisorlovens § 24, stk. 3 over, hvad der kan være en trussel mod revisors uafhængighed. Men hvad er selvrevision, og kan det defineres nærmere specifikt, så det aktivt kan formindske risiciene for at revisors uafhængighed bliver truet i det daglige virke? Det vil jeg her se nærmere på.

Indledningsvist kan selvrevision bedst beskrives som: *"Dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser, f.eks. når man træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af kundens ledelse"*²⁶.

Jeg har omkring uafhængigheden været inde på netop objektiviteten som det centrale. Objektiviteten kan dog være truet både af uafhængighed almindeligvist, men også specifikt på selvrevision. Selvrevision er altså, hvor revisor yder opgaver omfattet af Revisorlovens § 1, stk. 2, hvor der i øvrigt også ydes andre opgaver for erklæringskunden. Men hvilke opgaver kan være en trussel mod revisors uafhængighed i en grad, således at der vil være tale om selvrevision eller udtalelse om eget arbejde, vil jeg se nærmere på.

Med hensyn til selvrevision er det dog vigtig at iagttage, at der gælder særlige regler for de såkaldte PIE-virksomheder, som er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3, her er der direkte forbud mod selvrevision og egeninteresse. Ordlyden i Revisorloven er følgende: *"En revisor må ikke udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en sådan virksomhed, må ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed, før 2 år efter at*

²⁶ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 3

vedkommende er fratrukket som revisor"²⁷. Ved PIE virksomheder er der altså således ikke tale om, at der skal være passende sikkerhedsforanstaltninger, som det er tilfældet for virksomheder, der ikke er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3. Ved PIE-virksomheder er der derved skærpede regler, hvor revisor ikke må udføre erklæringsopgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2.

Begrebet selvrevision kan udelukkende henføres til erklæringsopgaver, hvor der udføres revision. Vejledningen til Bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed anvender primært betegnelsen "egenkontrol"²⁸. Dog omfatter erklæringer med sikkerhed jf. Revisorlovens § 1, stk. 2 også andre former for erklæringer, der afgives med sikkerhed.

9.3.1 Omsætning under pres

Ser vi på nøgletallene fra det største revisionshus i Danmark, Deloitte, er det interessant at betragte udviklingen i omsætningsfordelingen. Heraf fremgår det, at der udføres en lang række andre ydelser for erklæringskunden end revision. Dette kan dels give anledning til at betvivle, om revisor kan opretholde objektiviteten i alle tilfælde, samt om andre ydelser end revision er blevet et vigtigere forretningsområde for revisionsbranchen som helhed, så dette isoleret set kan medføre en generelt øget trussel mod uafhængigheden.

Nøgletallene for omsætningsfordelingen er således:²⁹

Område	2014/2015	2013/2014	2012/2013	2009/2010
Revision (inkl. ERS)	54%	57%	59%	64%
Skat	13%	13%	13%	12%
Business Process Solutions	8%	8%	8%	8%
Financial Advisory Services	6%	6%	5%	4%
Consulting	19%	16%	15%	12%

²⁷ Revisorlovens § 24, stk.

²⁸ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 4.2

²⁹ 2014/2015 & 2013/2014 tal - Årsrapport for Deloitte 2014/2015
2009/2010 tal - Årsrapport for Deloitte 2013/2014

Ovenstående dækker over den samlede omsætning hos Deloitte, og det er værd at betragte, at revisionsdelen i perioden 2009/2010 - 2014/2015 falder markant med 10 % -point, hvorimod konsulentdelen stiger med 7 % -point. Dette skal dog endvidere ses i sammenhæng med lempelser af revisionspligten for de mindre B-virksomheder, hvor der kan fravælges revision, såfremt 2 af 3 størrelsesgrænser på 2 hinanden følgende år ikke overskrides. Endvidere er der indført lempelsen på revision, hvor B-virksomheder kan vælge at lade regnskabet revideres efter Erhvervsstyrelsens erklæringsstandard om udvidet gennemgang.

Lempelserne, for de førnævnte B-virksomheder, har medført pres på revisionsbranchen som helhed, og den totale omsætning for branchen har ligeledes været under pres, viser en brancheanalyse foretaget af FSR. Heraf fremgår det, at fra 2013 til 2014 dykkede omsætningen for hele revisionsbranchen med 0,5%³⁰ og i perioden 2007 til 2014 er omsætningen faldet fra 15,98 mia. kr. til 15,39 mia. kr.³¹ svarende til et fald på 3,7%, hvorved faldet dog i en vis udstrækning alt andet lige kan henføres til de foretagne administrative lempelser for klasse B-virksomheder. Dog vil et pres på revisionsdelen kunne medføre øget fokus på revisionsfirmaernes andre forretningsområder, som kan spænde fra bogførings- og regnskabsmæssig assistance, rådgivning, skat og en lang række andre ydelser., der ligger uden for revision. Dette kan i sig selv være en naturlig del, idet revisor ofte har et indgående kendskab til virksomhederne, samt har en god forståelse af branchen, og dens muligheder og udfordringer, og kan på den måde bidrage aktivt som sparringspartner.

9.3.2 Hvilke ydelser er en trussel mod uafhængigheden?

De ydelser der kan skabe tvivl hos velinformeret 3. mand omkring revisor uafhængighed, vil jeg her komme ind på, hvad konkret kan være. Som nævnt udfører de fleste revisionsfirmaer en række ydelser ud over den lovpligtige revision, der kan være tale om situationsbestemte ydelser samt løbende og tilbagevendende ydelser, såsom bogføringsassistance og lønadministration. Det vil være vanskeligt at lave en udtømmende liste, idet bl.a. rådgivning kan dække over en bred vifte af

2012/2013 tal - Årsrapport for Deloitte 2012/2013

³⁰ FSR, Revisorbranchen 2014, Nøgletal - Tabel 1

³¹ FSR, Revisorbranchen 2014, Nøgletal - Figur 1

forskellige former for rådgivning, lige fra rådgivning om skat, selskabsretlige forhold til generationsskifte. Jeg vil her koncentrere mig om de områder, jeg mener er centrale for de daglige arbejdsopgaver for de almene revisionsvirksomheder. Jeg vil under de enkelte delafsnit komme ind på, hvor der kan være direkte forbud for PIE-virksomhederne, samt hvorvidt der er lovgivningsmæssige forskelle - særligt for denne gruppe af virksomheder.

I lovbemærkningerne til Revisorloven fremgår det desuden, at revisor skal udvise "*en særlig agtpågivenhed*", såfremt uafhængigheden kan være truet overfor velinformeret 3. mand. Denne agtpågivenhed vil jeg også gå dybere ind i under de enkelte afsnit.

9.3.2.1 Advokeringstrusler

Indledningsvist er FSR meget klare i deres holdninger omkring, hvilke ydelser der kan true uafhængigheden "*Hvis man støtter en opfattelse så langt, at objektiviteten kompromitteres, tales der om en advokeringstrussel.*

*Revisor vil ofte af sin klient blive anmodet om at bistå i fortolkning af regnskabsspørgsmål eller medvirke i skattekonstruktioner, hvor der kan være risiko for, at man opretholder et måske forkert råd. ER afsnit 200.6 eksemplificerer truslen med anbefaling af aktier og optræden som advokat, hvilket næppe er typiske trusler i en dansk sammenhæng. Generelt er advokeringstruslen nok den mindst behandlede kategori i det detaljerede kapitel 290."*³²

Objektivitet fremhæves igen og understreger vigtigheden heraf, når uafhængigheden skal vurderes. Hvis revisor foretager sig yderligere end de pålagte opgaver, og mere end hvad man med rimelighed kan forvente af offentlighedens tillidsrepræsentant, så kan man betvivle revisors objektivitet, hvilket hænger meget godt i tråd med, at revisor skal bevare sin professionelle dømmekraft, hvilket også hermed er afgørende for at objektiviteten er intakt. I nedenstående afsnit kommer jeg ind på de områder, hvor revisor dels kan støtte kundevirksomhedens opfattelse i vidt omfang, men også

³² FSR - Professionsetik for revisorer - side 26

støtter kundevirksomhedens interesser ud over det forventede, og hvor der i pågældende tilfælde kan være tale om trusler mod revisors uafhængighed.

9.3.2.2 Honorar

Jf. Revisorloven fremgår det at "*En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af 5 på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis der foreligger særlige omstændigheder*"³³. På den ene side kan det derfor vurderes, hvorvidt denne 20 % grænse er rimelig. Dette set i forhold til at såfremt en revisionsvirksomhed har en kunde, som potentielt kan reducere omsætningen med så forholdsvis stor en andel, vil revisor så fortsat være i stand til at bevare objektiviteten, i situationer hvorpå kravene til fx. formuleringer i revisionspåtegningen spidser til. Når der tales honorar, skal man i forbindelse med vurderingen af uafhængigheden ikke forglemme, at honorarer er en del af levebrødet for revisionsvirksomhederne, som har deres egne forretningsmæssige hensyn at tage. Der vil dog være en lang række andre forhold, hvor sammensætningen af honoraret vil kunne få velinformeret 3. mand til at tvivle på revisors uafhængighed. Her kommer egeninteresse-truslen i høj grad ind i billedet.

Ved honorarer bør der være en rimelig sammenhæng mellem revisionshonoraret og de øvrige ydelser, der ydes til erklæringskunden. Årsregnskabsloven har for store C-virksomheder specifikt et note krav, hvor lovens ordlyd er som følger: "*En stor virksomhed skal angive det samlede honorar for regnskabsåret til den revisionsvirksomhed, der udfører den lovpligtige revision, og til revisionsvirksomhedens dattervirksomheder. Oplysningen skal specificeres i honorar for lovpligtig revision af årsregnskabet, honorar for andre erklæringsopgaver med sikkerhed, honorar for skatterådgivning og honorar for andre ydelser. For de i 1. pkt. omhandlede beløb skal angives de tilsvarende beløb for det foregående regnskabsår*"³⁴. Dermed er dette ikke alene for PIE-virksomheder, denne bestemmelse gør sig gældende. Denne bestemmelse i Årsregnskabsloven er dog med til at styrke regnskabsbrugen i dennes vurdering af uafhængigheden. For er der tale om en

³³ Revisorlovens § 26

³⁴ Årsregnskabslovens § 96, stk. 2

virksomhed, hvor honoraret til den lovpligtige revision udgør en forholdsmeæssig lille andel, kan dette give anledning til at stille spørgsmålstegn omkring netop uafhængigheden.

Ved aflæggelsen af årsrapporten af 2012 for Vestas er det i den forbindelse værd at se på noten for honoraret til PriceWaterhouseCoopers, som er de generalforsamlingsvalgte revisorer. Her er fordelingen som følger³⁵:

Ydelse	MEUR 2012	MEUR 2011
Revision	3	3
Erklæringer med sikkerhed	0	0
Skatterådgivning	1	1
Andre ydelser	8	1
I alt	12	5

Det fremgår af noten hertil, at udviklingen i honoraret til andre skyldtes konsulentassistance til finansieringen af Vestas. Dette var i en tid, hvor Vestas var under stort pres, både hvad angik indtjeningen og likviditeten. Her bør man med rette udfordre ens stillingstagen til, hvorvidt PWC fortsat kunne stå inde for deres uafhængighed. Skal dette sættes lidt i perspektiv, så fra 2011 steg det samlede honorar med 7 mio. EUR og blev mere end fordoblet, dog med den bemærkning, at revisionshonoraret forblev på samme niveau, samt at stigningen alene kunne henføres til kategorien "andre ydelser", og jf. Vestas selv skyldtes konsulentassistance i forbindelse med finansieringen af Vestas. Netop i en situation hvor Vestas havde økonomiske udfordringer, gik PWC ind og ydede assistance med finansieringen af Vestas med et honorar, der er over det dobbelte af selve honoraret til revisionen. Ikke alene kan man her diskutere, om PWC havde en egeninteresse trussel, men når der ydes assistance af sådant et omfang, hvis vi antager at stigningen jf. Vestas alene skyldtes assistancen hermed, så kan det også i høj grad vække tvivl om, hvorvidt PWC var medvirkende til at udtale sig om sit eget arbejde.

³⁵ Tallene fremgår af årsrapport for 2012 for Vestas Wind Systems A/S jf. note 31

Revisor bliver ofte anvendt, når en virksomhed er i krise, idet som tidligere nævnt at revisor både antagelsesvist har et indgående branchekendskab, samt et dybdegående kendskab til selve kunden. Ser vi på en anden offentligt kendt virksomhed, som de seneste år har haft problemer, både hvad angår finansielle udfordringer, samt problemer i andre henseender, kan her nævnes fodboldklubben Brøndby IF, hvis selskabsretlige navn er Brøndbyernes IF Fodboldklub A/S.

Ser vi på noten for honorarerne til de generalforsamlingsvalgte revisorer (i 2013 havde Brøndby IF både KPMG og PWC som generalforsamlingsvalgte revisorer), så tegner lidt af det samme billede sig, som vi så ved Vestas, og fordelingen af honorar er som følger³⁶:

Ydelse	TDKK 2014	TDKK 2013
<i>KPMG:</i>		
Revision	0	220
Erklæringer med sikkerhed	0	16
Skatterådgivning	0	79
Andre ydelser	0	731
I alt	0	1.046
<i>PWC:</i>		
Revision	421	380
Erklæringer med sikkerhed	0	51
Skatterådgivning	58	47
Andre ydelser	153	429
I alt	632	907

I 2013 udgjorde honoraret til "andre ydelser" 70 % for KPMG og 47 % for PWC, hvorimod der i 2014 kun blev valgt PWC, men at fordelingen i honoraret blev mere normaliseret. Men for 2013 tallene er der tale om en usædvanlig høj andel, som vedrører andre ydelser. Det fremgår ikke nærmere specifikt, hvad disse ydelser omfatter, men det kan tilskrives ydelser og rådgivning i forbindelse med rekapitalisering af selskabet, efter der har været likviditetsproblemer, som følge af

³⁶ Tallene fremgår af årsrapport for 2014 for Brøndbyernes IF Fodboldklub A/S jf. note 7 (koncerntal)

underskud på driften. Ser vi på de to eksempler, så er der en skrævvridning i forhold til, hvis vi sammenligner med 2014 tallene for Deloitte jf. tidligere, hvor revisionsdelen udgjorde 54 % af den samlede omsætning. Det kan vække en vis bekymring omkring honorarets fordeling, når vi ser på både Brøndby IF samt Vestas, at der i lovgivningen ikke nærmere specifikt er reguleret, hvorvidt at honoraret til andre ydelser end revision må udgøre en vis procentdel af det samlede honorar til en kunde. Der er dog ændringer i vente på dette område, som jeg ser på i afsnittet vedrørende udkastet til en ny revisorlov.

Men hvorfor kan dette være et problem i forhold til truslen mod revisors uafhængighed. Forklaringerne kan være flere, for det kan være situationsbestemt, hvilke opgaver der er udført for kunden udover revision. Den ene problemstilling, som revisionsteamet bør drøfte og overveje ved alle kunder er, om rådgivningsdelen udgør en så stor del af honoraret, at revisor føler sig sat i et dilemma, hvor en påtegning der udformes imod ledelsens interesse, kan have påvirkning for om kunden fortsat ønsker revisor som rådgiver. Her skal revisor stille sig selv det spørgsmål, hvorvidt denne trussel mod at miste et honorar, også udgør en trussel mod dømmekraften, altså et spørgsmål om egeninteresse-trussel. Dernæst skal revisor overveje nøje, hvorvidt denne går ind i et område, hvorpå der skal foretages vurdering af egne handlinger, og hvorvidt der i så fald vil være tale om selvrevision.

Et tænkt eksempel kunne være flg: En kunde hvor der udføres opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2, og fordelingen af honoraret er jf. 2013 for KPMG for Brøndby IF, hvor altså "andre ydelser" udgør 70 % af det samlede honorar. Kunden har going concern problemer, men har fået revisor til at yde bistand i forbindelse med rådgivning omkring en låneoptagelse, der skal sikre, at selskabet har tilstrækkelig med likviditet til at fortsætte driften. Desuden har kunden ikke den tilstrækkelige indsigt i de regnskabsmæssige opgørelser, herunder budgetudarbejdelse. Revisor assisterer med perioderegnskab, hvor der ydes regnskabsmæssig assistance samt udarbejdelse af budget, hvorpå både regnskabet og budgettet påføres en assistanceerklæring, altså en erklæring uden sikkerhed. Herudover ydes der rådgivning omkring, hvilken låneform og størrelse der skal optages. Ved aflæggelsen af det officielle årsregnskab, viser det sig, at den pågældende låneoptagelse ikke med den rette overbevisning vil være tilstrækkelig til at sikre den fornødne likviditet mindst et år efter

balancedagen. Her skal revisor ind og vurdere på going concern problematikken som altid, men vil samtidig være i det dilemma, at denne har ydet rådgivning og assistance i forbindelse med låneoptagelsen. Her kan revisor stå i en situation, hvor revisor skal forklare kunden, at det pågældende lån ikke længere er tilstrækkeligt. Derved opstår der en konflikt - dels står revisor overfor at kunne miste en væsentlig potentiel del af et honorar fremover, desuden bør det vurderes, at når honoraret til andre ydelser overstiger selve revisionshonoraret så markant, er der så tale om vurderinger af materiale uarbejdet af kunden selv eller af revisor. I forhold til problemet omkring selve honorarfordelingen så må revisor, som det illustreres af eksemplet, aldrig sætte sig selv i en situation, hvor der kommer en højere grad af interesse for mulighed for et højere honorar, bl.a. ved salg af andre ydelser end revision, som kan bringe revisors uafhængighed i fare, ellers er alternativet at afstå fra at udføre opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2.

Ser vi på forskellen mellem PIE-virksomheder i forhold til øvrige virksomheder, foreligger der ikke konkrete retningslinjer mellem de to grupper. Dog fastslår EU-Kommissionen, at såfremt PIE-virksomheder har etableret et kontrolorgan, bør revisor mindst en gang årligt rapportere omfanget af honorarer opdelt på kategorier, som skal bestå af³⁷:

- Lovpligtige revisionstjenester
- Yderligere forsikringstjenester
- Skatterådgivning
- Andre tjenester uden for revision

Ovenstående kan i hovedtræk sammenlignes med bestemmelsen i Årsregnskabsloven, som ikke blot gælder for PIE-virksomheder, men også for store klasse C-virksomheder. Dermed vil der indirekte blive rapporteret i form af en note til årsregnskabet, en gang årligt til ledelsen, som samtidig vil blive offentliggjort. Dog foreslår EU Kommissionen at den sidstnævnte kategori "Andre tjenester uden for revision" opdeles i underkategorier, hvorved kontrolorganet vil have et øget informationsniveau i forhold til den lovpligtige opdeling jf. Årsregnskabsloven.

³⁷ EU kommissionen Henstilling af 16. maj 2002 (2002/590/EF) - afsnit 4.1.2

9.3.2.3 Regnskabsmæssig assistance

Hos især mindre B-virksomheder vil revisor som oftest yde bistand i forbindelse med regnskabsudarbejdelse. Særligt efter det er blevet påkrævet, at regnskaberne skal indberettes elektronisk i XBRL format, vil de mindre erhvervsdrivende føle det tidskrævende at skulle forholde sig til dette, samt at skulle udarbejde et regnskab der opfylder Årsregnskabslovens krav. Derfor er det ofte en naturlig del af pakken, når regnskabet skal revideres, at revisor ligeledes står for regnskabsudarbejdelse.

Regnskabsmæssig assistance kan dog bestå i flere elementer. Der er som nævnt ovenfor selve regnskabsudarbejdelsen, hvorpå regnskabet udarbejdes på grundlag af en bogføringsbalance. Dette er i sig selv en assistanceopgave af mere mekanisk karakter. Men alt andet end lige vil det være en naturlig proces, at revisor er medvirkende til at klassificere de enkelte bestanddele som anlægsaktiver, tilgodehavender mv. under de korrekte poster, samt udarbejdelse af regnskabet efter Årsregnskabslovens bestemmelser. Dog skal revisor være opmærksom på et væsentligt forhold, at det til hver en tid er ledelsen, som retsligt aflægger årsrapporten, ligesom det er ledelsen, der træffer valget omkring regnskabspraksis. Revisor kan yde bistand med rådgivning herom, samt formidle dennes viden om de aktuelle lovgivningsmæssige krav, men revisor skal holde skarpt for øje, hvem der træffer beslutningerne. Omkring regnskabspraksis vil den mindre erhvervsdrivende ofte ikke være vidende omkring de pågældende regler og lovgivningsmæssige krav ved udarbejdelse af en årsrapport. Men netop en virksomheds regnskabspraksis er helt fundamentalt afgørende for, hvordan regnskabet udarbejdes, og på hvilket grundlag aktiver og forpligtelser indregnes. Set i det lys er det fortsat af afgørende betydning, at det er ledelsen, der træffer valg omkring regnskabspraksis, her kan revisor i så fald begrænse sig til at yde rådgivning og til at støtte ledelsen i at træffe deres valg. Dog kan der tales for, at revisor yder rådgivning herom for at tilsikre, at kundevirksomheden opnår det retvisende billede af virksomheden i årsrapporten. Der kan blive tale om en gråzone, hvor det er vanskeligt at vurdere, hvorvidt ledelsen selv har foretaget vurderingen af bl.a. valg af regnskabspraksis, samt en række andre stillingtagen ved udarbejdelsen af årsrapporten, herunder som nævnt klassifikation af de enkelte regnskabsposter. I den forbindelse er det vigtigt, at revisor tager sig i agt for Revisorlovens regler omkring at mindske truslen mod uafhængigheden ved at træffe sikkerhedsforanstaltninger jf. Revisorlovens § 24, stk. 3, hvilket her ligeledes

harmonerer med bestemmelsen i § 24, stk. 1, hvor revisor ikke må være involveret i virksomhedens beslutningstagen. Revisorkommissionen har i en betænkning givet udtryk for, at sådan en assistance med opstilling af årsregnskaber ikke behøver at være i strid med selvrevisionstruslen. De udtaler følgende; *"Det er ganske underordnet, om revisors vurdering, der er uafhængig af regnskabsaflæggeren, kommer til udtryk på det ene eller det andet tidspunkt i det forløb, der fører frem til et aflagt regnskab med en påtegning på."*³⁸ Kommissionen mener derfor ikke, at det for ikke PIE-virksomheder nødvendigvis er et problem, at revisor udfører sådanne opgaver. Dette kan ses i relation til, at det er tilladt for revisor at komme med forslag til ændringer af årsrapporten, for at denne kan leve op til de lovgivningsmæssige krav, samt herunder det retvissende billede. Endvidere fremhæver kommissionen i samme betænkning i forbindelse med rådgivning til kunden at; *Den rådgivende revisor, der således lægger to muligheder frem for kunden, behøver med andre ord ikke at afstå fra at besvare spørgsmålet: "hvad ville du gøre, hvis det var dig selv". Hvis blot revisor påser, at kunden ikke bare er klar over, at det er hans egen opgave, men rent faktisk også træffer valget selv, er der i uafhængighedsmæssig sammenhæng ingen problemer forbundet med den pågældende rådgivning".* Dette er lidt af en åbning, idet revisor herved blot skal sikre, at kunden tager den endelige beslutning, men revisor har reelt her en markant position til at kunne støtte kunden i dennes valg.

Ved regnskabsmæssig assistance ligger der andre ydelser end assistance med udarbejdelsen af årsrapporten. Der kan være regnskabsmæssige afstemninger, som udarbejdelse af anlægskartotek, lønafstemning, periodiseringer mv. Her kan revisor godt bistå med regnskabsmæssig assistance, hvor der er tale om en mekanisk proces, hvilket fremgår af vejledningen om revisors uafhængighed. Dog skal revisor vurdere, hvorvidt arbejdet udføres i harmoni med de udstukne retningslinjer fra ledelsen, så revisor ikke kommer ind i farezonen, hvor der træffes beslutninger på vegne af kunden.

Ved regnskabsmæssig assistance kan revisor altså dermed godt yde bistand, endda i et væsentligt omfang for ikke PIE-virksomheder, dog skal revisor være påpasselig med, at der ikke bliver tale om selvrevision, og hvor der tages beslutninger på kundens vegne. Det er derfor også vigtigt at holde sig for øje, at de mindre erhvervsdrivende ofte vil have en høj grad af tillid til, at revisor træffer den

³⁸ Revisorkommissionens betænkning - Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering - afsnit 2.3.2

bedst mulige beslutning for kunden, men dette kan dog være et fareelement, for ved eksemplet omkring anvendt regnskabspraksis, bør det netop derfor drøftes nøje med kunden, således at denne har det bedste grundlag for at træffe sin beslutning herom. Ved indregning af igangværende arbejde for fremmed regning vil en håndværksmester typisk ikke være kyndig til selv at kunne vurdere, hvorvidt det skal indregnes efter salgs- eller produktionsmetoden. I forlængelse heraf er det måske endda i højere grad væsentligt, at det er kunden, der vurderer værdiansættelsen, og ikke revisor der foretager den vurdering, når der skal afgives erklæring efter Revisorlovens §1, stk 2. ved aflæggelsen af årsrapporten, til trods for at ledelsen kan have vanskeligt ved at foretage den konkrete vurdering, som følge af minimal regnskabsmæssig indsigt. Her kan revisor dog godt yde vejledning i forbindelse hermed, således at kunden på den baggrund kan foretage sin vurdering.

Ser vi nærmere på bogføringsassistance, så kan det ligeledes være et valg, kunden tager, at revisor foretager den løbende bogføring. Her bør man som ved regnskabsmæssig assistance være opmærksom på, hvad der konkret udføres. Foretages der kontering på baggrund af manuelle kasserapporter, eller indlæsning af elektroniske kasserapporter, hvor kunden selv har foretaget konteringen, læner dette sig mere op af en mekanisk proces. Der kan dog ofte være tale om, at kunden afleverer bilag mv. til revisor, hvorefter der skal udarbejdes en bogføringsbalance. Kunden kan endvidere have udarbejdet en bogføringsinstruks. Dog vil der her være tale om, at der foretages vurderinger ved konteringen i et væsentligt omfang således, at egenkontroltruslen vil være til stede og bringe revisors uafhængighed i fare. Her skal revisor i den situation nøje vurdere, hvordan risiciene for at der foretages selvrevision minimeres eller helt fjernes. Her bør der tilsikres en passende sikkerhedsforanstaltning, dette kunne være, at en person uden for revisionsteamet foretager konteringen uden revisionsteamets involvering. Herved kan risikoen for selvrevision minimeres og ofte fjernes helt, således at revisors uafhængighed ikke bringes i fare. Tilsvarende for afslutningsposterings, fx. ved fejl fundet under revisionen, dette er i princippet forslag til efterposterings, som vil gøre regnskabet mere retvisende. Disse efterposterings skal godkendes af ledelsen, inden de endeligt konteres og bogføres. Revisor skal dog i den forbindelse være opmærksom på, om der blot er tale om kontering af ned- og afskrivninger, hensættelser, lagerreguleringer og periodiseringer, som er besluttet af ledelsen, men der ligger en risiko for, at det er revisor selv, der har foretaget de passende skøn, og hvorfor ledelsen, på baggrund af denne tillid til revisors faglige ekspertise, godkender de afsluttende posterings uden videre.

Ved bogførings assistance, kan der også være tale om at revisionsvirksomheden udfører betalinger for kunden. Her skal truslen for uafhængighed i den grad tages i akt, idet der her er tale om at der foretages disponeringer på vegne af kunden. Der skal i denne sammenhæng som minimum foretages den adskillelse, at kunden godkender betalinger, inden de gennemføres. Alligevel kan det være en væsentlig trussel mod uafhængigheden, såfremt at der er tale om at den pågældende medarbejder, skal foretage en vurdering af hvilke betalinger der skal gennemføres og hvilke der skal undlades, i tilfælde af likviditetsproblemer. Her vil der blive taget beslutninger på vegne af kunden, hvorved et af de fundamentale krav til uafhængigheden vil være brudt. Der kan endvidere være tale om rykkerprocedure på debitor. Her skal revisor være opmærksom på at der ikke i samme grad vil kunne tages en kritisk stillingtagen til kundevirksomhedens interne kontroller, men i denne sammenhæng en høj grad af selvrevision.

Hvor der for virksomheder, der ikke er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3, er meget brede grænser for, hvilke assistanceopgaver der må ydes i forhold til regnskab- og bogføringsassistance, så er der for PIE-virksomheder helt andre regler, eller nærmere direkte forbudsregler. Jf. bekendtgørelsen³⁹ om revisorers uafhængighed er der direkte forbud mod at afgive en erklæring *"hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om. Det samme gælder, hvis revisor har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører. Forbuddet er absolut og omfatter således også mekanisk registrering af data mv."*⁴⁰, som det fremgår af vejledningen hertil.

Derved store forskelle rent lovgivningsmæssigt mellem de to grupper af virksomheder, dog bør revisor altid vurdere sin uafhængighed nøje, herunder truslen for selvrevision, til trods for at der er tale om en virksomhed, der ikke er en PIE-virksomhed. Reglerne omkring hvorvidt revisor anvender egne regnskabsmæssige skøn i forbindelse med værdiansættelse, klassifikation mv., vil være mere ensartet for de to grupper af virksomheder. Det samme gælder vedrørende bogføring, at dette skal ske efter en instruks fra ledelsen, således at der ikke kan herske tvivl om, hvorvidt det er ledelsen eller revisor, der har truffet de pågældende beslutninger. Ved forslag til ændringer af

³⁹ Bekendtgørelse nr. 663 af 26. juni 2008 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

⁴⁰ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 7.1

regnskabsudkast for PIE-virksomheder fastslår uafhængighedsvejledningen, at revisor kan stille forslag, der lovliggøre regnskabet eller forbedrer det, dog må forslagene ikke være af en karakter, så de erstatter et forbehold i påtegningen. Derved vil den tilladte grænse være overskredet, og det skal altid være ledelsen, der træffer den endelige beslutning herom. Det kan udledes af uafhængighedsvejledningen, at det igen er graden af væsentlighed, der er afgørende for, hvorvidt revisor kan tillade sig at fremsætte forslag til ændringer af regnskabet, eller om der direkte vil være tale om, at revisor har medvirket til udarbejdelsen heraf.

Der kan dog være tale om særlige tilfælde, hvor en koncern, hvor modervirksomheden er en PIE-virksomhed, ikke selv har mulighed for at udarbejde regnskaber for dattervirksomheder, hvor revisor kan forestå udarbejdelsen af regnskaberne, dog under visse forudsætninger⁴¹:

- bistanden har udelukkende teknisk eller mekanisk karakter,
- rådgivningen er kun informativ,
- de regnskaber, der bistås med, er ikke - hverken enkeltvis eller samlet - væsentlige set i forhold til den samlede koncerns regnskab, og
- det samlede honorar til revisionsvirksomheden for disse tjenesteydelser er uvæsentligt set i forhold til det samlede revisionshonorar

Igen er det væsentligheden, der er en afgørende faktor for, om der ved PIE-virksomheder må ydes sådanne ydelser. Ovenstående gælder endvidere såfremt der er tale om nødsituationer, hvor" *I helt særlige, uforudsete og enkeltstående situationer - nødsituationer - vil det kunne accepteres, at revisor udarbejder regnskabet for kunden og derefter selv reviderer det. En nødsituation forudsætter, at revisors manglende deltagelse i udarbejdelsen ellers ville medføre væsentlig skade for virksomheden. Der skal være tale om et tilfælde, hvor en sådan uforudset og ikke selvforskyldt situation opstår og medfører, at der hos erklæringskunden ikke findes nogen, der er kvalificeret til at udføre arbejdet, og hvor virksomheden ikke uden revisors indsats vil kunne undgå en tvangsopløsning eller tilsvarende væsentlig skade.*⁴² . Her er der ikke tale om selve datterselskaberne, som enkeltvis eller samlet udgør en uvæsentlig del, men regnskabet for selve modervirksomheden.

⁴¹ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 7.1

⁴² Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 7.1

Hvorvidt denne bestemmelse er i overensstemmelse med uafhængigsreglerne i øvrigt, kan der stilles spørgsmålstegn ved. Opstår der en nødsituation hos kunden, ændrer dette ikke på de grundlæggende principper omkring uafhængighed, og hvordan denne skal vurderes og værnes om. Dét der kan tale for, at det skal være tilladt i nødsituationer at udføre opgaver, der ellers er forbudt, er, ud fra de samfundsmæssige hensyn, at det kan få store konsekvenser, såfremt der er tale om en tvangsopløsning eller tilsvarende skade for en PIE-virksomhed, i form af tabte arbejdspladser, skatteindtægter mv. Men de langsigtede konsekvenser kan muligvis være mere vidtrækkende, hvis man begynder at gradbøje revisors uafhængighed.

9.3.2.4 Udarbejdelse af budgetter

Udarbejdelse af budgetter kan være et vigtigt styringsredskab for en kundevirksomheds daglige drift. Ofte har de mindre virksomheder dog ikke de fornødne kompetencer til at udarbejde budgetter, og derfor er dette et oplagt område at søge bistand til hos sin revisor. Ved udarbejdelse af et budget hvor revisor har ydet bistand, kan der påføres to typer af revisorerklæringer: En erklæring med sikkerhed (begrænset sikkerhed) eller assistanceerklæring uden sikkerhed. Et budget udarbejdes på baggrund af ledelsens forventninger og forudsætninger. Hvis revisor er inde over udarbejdelsen heraf, skal denne dels sikre, at der ikke træffes beslutninger på kundens vegne, samt være opmærksom på, at der i forbindelse med vurderingen af virksomhedens evne til at fortsætte driften i forbindelse med revision af årsrapporten, kan opstå en problemstilling, såfremt budgettet alene eller i væsentlig grad lægger til grund for vurderingen heraf.

Ved udarbejdelsen af budgetter gælder der de samme regler som ved regnskabsmæssig assistance, her skal revisor holde sig nøje i agt for, at budgettet udarbejdes på grundlag af instruks fra ledelsen, og der ikke foretages konkrete vurderinger af revisor selv. Jf. ovenstående blev det nævnt, at revisor kan komme i problemer omkring vurderingen af going concern ved revisionen af årsrapporten. Såfremt revisor har været medvirkende til at udarbejde et budget med en assistanceerklæring for 2016, og der skal foretages revision af årsrapporten for 2015, vil det være et naturligt led i

revisionsprocessen, at lægge budgettet til grund for vurderingen heraf. Men hvis revisor har ydet blot assistance med opstillingen af budgettet, vil der alt andet end lige være en grad af selvrevision, da man i forbindelse med opstillingen har ydet assistance med opstillingen på baggrund af forudsætninger og ledelsens forventninger. Her kommer objektiviteten i høj grad i fare, idet revisor næppe vil have samme skepsis for, hvorvidt budgettet er korrekt udarbejdet på grundlag af de pågældende instrukser. Her bør budgettet som minimum aldrig stå alene, ikke blot i forhold til den rette revisionsoverbevisning, men også i forhold til truslen omkring selvrevision. Som alternativ skal revisor indhente andre revisionsbeviser, der understøtter budgettet, samt at der bør foretages budgetopfølgning for en given periode, der ligeledes højner graden af sikkerheden, samt minimere truslen ved, at revisor anvender delvist eget arbejde som revisionsbevis. Er der tale om et budget med revisorerklæring med sikkerhed altså en RS 3400-erklæring, kan man argumentere for, at truslen for selvrevision er højnet ved at anvende budgettet aktivt i samme forbindelse. Her skal ens egenkontroltrussel igen vurderes nøje, endda i endnu højere grad, idet der er påført budgettet en erklæring med begrænset sikkerhed.

For at minimere truslen kunne man med rette i revisionsvirksomheden igen lade en person uden for revisionsteamet udarbejde budgettet, således at der er truffet sikkerhedsforanstaltninger for på den måde at minimere risiciene for selvrevision.

Hvorvidt der er forskelle mellem PIE- og ikke PIE-virksomheder, kan være vanskeligt at vurdere i forhold til udarbejdelse af budgetter. Dog kan det udledes som ved regnskabsmæssig assistance, at revisor ikke må deltage i udarbejdelsen af erklæringsmateriale. Dette kan for så vidt ofte forekomme, hvis revisor har deltaget aktivt i forbindelse med rådgivning og assistance med udarbejdelse af budgetter, herunder kommet med forslag hertil. I så fald kan dette betyde, at ved nedskrivningstest, ved indikationer på nedskrivninger og vurdering af going concern, så kan der med rette argumenteres for, at revisor har medvirket i et vist omfang til at udarbejde erklæringsmaterialet. Dette kan i høj grad være et fortolkningsspørgsmål, men det skal overvejes nøje, hvorvidt budgettet indgår som en del af selve revisionsprocessen, om revisor i så fald har medvirket til udarbejdelsen af erklæringsmaterialet, og hvorved der kan være direkte forbud mod at afgive erklæring på selve årsrapporten.

9.3.2.5 Rekruttering af medarbejdere

Rekruttering af medarbejdere, eller nok snarere nøglemedarbejdere, er et område hvorpå der i særdeleshed kan opstå konflikter i forhold til revisors uafhængighed. Når der tales om nøglemedarbejdere, antages dette er være ansatte, som i høj grad påvirker virksomhedens daglige drift og fortsatte udvikling. Hvis revisor assisterer med rekruttering af medarbejdere til en kundevirksomhed, er det første revisor skarpt skal holde sig for øje, at der ikke er tale om nogen form for familiemæssige bånd, eller at der bliver tale om "vennetjenester", der her isoleret set kan bringe uafhængigheden i fare. Dernæst skal det desuden vurderes, hvorvidt revisor kan bringe sig selv i en situation, hvor der skal vurderes på et grundlag udarbejdet af den pågældende medarbejder, som revisor selv har været med til at rekruttere. Særligt hvis der er tale om en enten ledende medarbejder eller en ansat i økonomifunktionen, bør revisor afskære sig fra at være med i rekrutteringsprocessen. Hvis der er tale om denne type af medarbejdere, vil revisor skulle vurdere, dels hvor troværdige de pågældende medarbejdere er i forbindelse med revisionen, samt vurdere hvorvidt grundlaget for regnskabsudarbejdelse er tilstrækkeligt pålidelig, og her vil revisor selv have sat sig i en dårlig position. En velinformeret 3. mand vil kunne drage tvivl om, hvorvidt objektiviteten vil kunne opretholdes, hvorved uafhængigheden er bragt i fare.

Ser man på reglerne for PIE-virksomheder, kan revisor godt forestå rådgivning omkring selve rekrutteringsforløbet, i forhold til hvilke kompetencer revisor selv mener, der er relevante.⁴³ Dermed kan kunden godt søge rådgivning omkring selve udvælgelsesprocessen, samt revisor kan vejlede kunden inden de fysiske ansættelsessamtaler. Dog må revisor ikke være en del af selve beslutningsprocessen, og i givet fald skal denne afstå sig for at erklære for kundevirksomheden. Her bør reglerne for ikke PIE-virksomheder, dog alt andet lige, læne sig op af disse bestemmelser, idet revisor overfor velinformeret 3. mand netop kan blive betragtet som ikke uafhængighed.

⁴³ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, afsnit 7.2

9.3.2.6 Skattemæssig assistance

I forhold til skatteopgaver af flere afskygninger vil det ikke være unaturligt for en erklæringskunde, at der på skatteområdet søges bistand hos revisor, idet skattelovgivningen er et meget komplekst område, hvor de færreste, særligt klasse B-virksomheder, har de fornødne ressourcer eller kompetencer til at kunne varetage de opgaver, der er forbundet hermed. Ved vurderingen omkring truslerne mod uafhængigheden kan sontringen ligne dem, vi har omkring regnskabsmæssig assistance. Visse ydelser indenfor skat kan være af en mekanisk proces, som ved indberetning af selvangivelsen, som derved i sig selv ikke skaber nogen decideret trussel mod uafhængigheden, og ernæst kan der i forbindelse med, at revisor forestår selve opgørelsen af den skattepligtige indkomst på baggrund af en instruks fra ledelsen. Her kan revisor rådgive omkring de aktuelle skattemæssige regler, men revisor skal dog afstå sig fra at tage beslutninger omkring forhold, der kan have væsentlig betydning for erklæringen ved aflæggelsen af årsrapporten. Dette kan være om forhold af håndtering af skattemæssige afskrivninger, hvor der med rette skal foretages en konkret vurdering ud fra de skattemæssige bestemmelser. Der kan oftest argumenteres for, at nettoskatten vil være den samme under antagelse af, at udskudt skat indregnes til kurs 100, men der kan forekomme situationer, hvorved en forkert fortolkning af skattelovgivningen kan forrykke forholdet mellem den aktuelle skat og den udskudte skat, hvor der opstår et andet grundlag for vurderingen af going concern for kundevirksomheden. Hvis de skattemæssige opgørelser i dette tilfælde i overvejende grad bygger på revisors rådgivning herom, så kan der i høj grad blive tale om en trussel mod uafhængigheden, idet revisor her skal ind og vurdere eget arbejde, som i væsentligt omfang har betydning for erklæringer på årsrapporten.

Ved bistand omkring skattesager, bør revisor også være påpasselig med, hvor langt denne strækker sig i forhold til at bistå med rådgivning mv. i en konkret skattesag. Her skal man ind og vurdere, hvorvidt man bør afstå sig fra den konkrete sag og få en anden til at bistå kundevirksomheden, eller alternativt frasige sig at afgive erklæringer efter Revisorlovens § 1, stk.2. Problemet omkring skattesager hvor der ydes assistance er, at man direkte går ind og tager kundevirksomhedens parti, og vil hermed ikke længere i det pågældende tilfælde optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant, men udelukkende repræsentant for kundevirksomheden, hvorved uafhængigheden overfor velinformeret 3. mand kan få alvorlige konsekvenser. Hertil bør revisor

overveje kompleksiteten samt væsentligheden heraf, og på dette grundlag enten træffe de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger, eller afstå sig fra opgaven, alternativt som nævnt afstå sig fra at erklære sig efter § 1, stk.2. Ved at bistå ved skattesager skal revisor i høj grad tage højde for advokeringstruslen, som læner sig meget op af FSR's udtalelse omkring, at såfremt man støtter en opfattelse langt, så objektiviteten kompromitteres, så vil der være tale om advokeringstrussel.

Hvorvidt der for PIE-virksomheder direkte kan udledes, at der er forbud mod en skattemæssig opgørelse kan ses i relation til, hvorvidt dette er en direkte afledt bestanddel af selve årsrapporten. Som nævnt kan fordelingen af skatten, forholdet mellem den udskudte skat og aktuelle skat, have stor betydning for aflæggelsen, idet dette kan have betydning for opfattelsen hos regnskabsbrugeren. Desuden skal der tages højde for, hvorvidt det blot er accessorisk assistance, eller det kan betragtes som et delelement af årsrapporten, hvorved det ikke længere kan betragtes som udelukkende accessorisk. For en fuldstændig skattemæssig opgørelse, herunder rådgivning omkring de enkelte elementer der indgår heri, må antages afledt heraf, at dette vil være direkte imod uafhængighedsbestemmelserne. Så hvor langt kan revisor gå, for at det kan gå ind under kategorien accessorisk, er vanskeligt at udtale sig generelt om. Men der kan ydes assistance i forbindelse med selve skatteafstemningen, bistand omkring skattesatser, afskrivningsregler samt i forbindelse med sambeskatningsregler mv., hvor der er tale om bistand af generel karakter, og ikke en direkte involvering, for man går langt for at støtte et synspunkt, som dette kan være tilfældet, ved at minimere den aktuelle skat, dels for direkte at udskyde skatten og likviditetsbelastningen, men ligeledes af hensyn til going concern vurderingen.

9.3.2.7 Implementering af økonomisystemer

IT opgaver i form af assistance med implementering af økonomisystemer kan foregå på flere niveauer, og afledt heraf er der flere aspekter, der skal iagttages i forhold til uafhængighedstruslen.

Økonomisystemer kan være meget komplekse, samt nøje tilpasset den enkelte virksomhed. Desuden findes der en lang række udbydere af økonomisystemer, hvilket i sig selv kan være en

årsagsforklaring til, hvorfor, set fra en kundevirksomhed, det kan være naturligt at inddrage revisor i implementeringsforløbet, således at der optimeres i forhold til, at dette kan bidrage bedst muligt både som økonomisk styringsredskab samt til at danne det bedste grundlag for udarbejdelsen af årsrapporten mv. FSR har været ude med retningslinjer omkring, at det er ledelsen, som skal tage "ejerskab" både for projektførløbet, drift og data.⁴⁴ Dette vil sige, at det er ledelsen, som skal være selve "motoren" i forløbet og den efterfølgende drift og brug heraf. Der skal søges bistand hos revisor ved design og implementeringen, men dette bør begrænses til at omfatte rådgivning af mere general karakter, som hvad der er branchespecifikt, omkostningseffektivt og lignende. Revisor må ikke aktiv tage beslutninger på ledelsens vegne, samt skal afholde sig fra at være medvirkende til at være en del af beslutningsprocessen i forbindelse med forhold, der har væsentlig betydning for de data, der efterfølgende vil blive systemgenereret som følge heraf.

Problemet med at være involveret i væsentlighed grad i forhold til design og implementering af et økonomisystem, skal naturligvis ses i sammenhæng med kompleksiteten. Såfremt det er en stor produktionsvirksomhed, hvor der både foretages udvikling og flere forløb i produktionen, inden produktet er salgsklart, vil dette økonomisystem, alt andet lige, stille væsentligt højere krav end til den mindre handelsvirksomhed. Jo højere krav der stilles til det rette økonomisystem, jo højere vil det antagelsesvist blive inddraget i revisionsprocessen, bl.a. i form af revision af IT kontroller. Desuden skal revisor herudover vurdere, i hvor høj grad økonomisystemet er medvirkende til at danne grundlag for informationer, der indgår i årsrapporten. Her kan der blive tale om direkte selvrevision, såfremt der er tale om, at revisor har været en medvirkende faktor til at designe og implementere et økonomisystem. Der stilles spørgsmålstegn ved, hvorvidt revisor kan bevare sin professionelle dømmekraft og objektivitet, når et system skal vurderes ud fra, at denne selv har bistået med udformningen heraf. Det samme vil gøre sig gældende ved den løbende vedligeholdelse heraf, samt de løbende tilretninger. Bliver det så nøje tilpasset kundevirksomheden, og disse tilretninger kan henføres til at være besluttet af revisor, vil en velinformeret 3. mand kunne stille sig tvivlende overfor, hvorvidt grundlaget for årsrapporten er revideret, er udarbejdet af ledelsen eller revisor.

⁴⁴ FSR - Professionsetik for revisorer - afsnit 3.5.5

Hernæst kan det være interessant at vurdere, om det er i overensstemmelse med retningslinjerne, når revisor stiller et økonomisystem til rådighed for kundevirksomheden, hvor systemet endda serviceres og vedligeholdes af revisionsvirksomheden. Dette kan ofte forekomme hos de mindre erhvervsdrivende, hvor bogføringen varetages af revisionsvirksomheden. Overvejelsen om uafhængigheden skal vurderes i disse tilfælde, dog kan det argumenteres, at dette ikke direkte er en trussel mod uafhængigheden, såfremt der er tale om en kompleksitet i meget lav grad, samt hvor bl.a. kontoplan ikke direkte er kundespecifik, men hvor der som udgangspunkt anvendes en standard kontoplan. Driften og vedligeholdelsen kan igen være outsourcet af revisionsvirksomheden, og her bør der indhentes IT erklæringer, i form af ISEA 3000 eller 3402, for at sikre at drift og vedligeholdelses fungerer på betryggende vis.

Ved mindre virksomheder, særligt klasse B, vil revisionen sjældent tage udgangspunkt i systemrevision, hvor der ved større virksomheder er mere komplekse økonomisystemer, og hvor disse i højere grad danner grundlaget for regnskabsudarbejdelsen, vil systemrevision alt andet lige ofte gøre sig gældende for PIE-virksomheder. Såfremt revisor derfor har deltaget i væsentligt grad ved design og implementering af økonomisystemet, vil dette være et klart forbud i relation til at have medvirket til udarbejdelsen af erklæringsmaterialet. Dog vil der kunne tales for, at revisor godt kan yde bistand i mindre omfang, som dels ikke vil have væsentligt betydning for regnskabsafleggelsen, samt dels hvis der er tale om bistand af mere generel karakter.

9.3.2.8 Vurderingsberetninger

Hvilke ydelser der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, er det mest interessante muligvis vurderingsberetninger foretaget af revisor. Vurderingsberetninger anvendes ved nystiftelse af kapitalselskaber eller ved efterfølgende erhvervelser. Et typisk eksempel kan være ved stiftelse af et selskab ved apport indskud, altså med indskud med andre værdier end kontanter. Revisor påtegner en erklæring på vurderingsberetningen med høj grad af sikkerhed. Revisor er derfor underlagt reglerne for god revisorskik og skal erklære sig om, at de indskudte aktiver og forpligtelser svarer til mindst det kontante vederlag.

Hvilke aktiver og forpligtelser der kan indgå ved apportindskud er talrige, det kan både være en eksisterende virksomhed, der er drevet i personligt regi eller fx. en ejendom, der anvendes som indskud. Ved vurderingen af disse aktiver og forpligtelser skal der, som ved revision af en årsrapport, derfor lægges de samme grundlæggende principper til grund for vurderingen.

For overblikkets skyld tager jeg udgangspunkt i et tænkt eksempel. Udgangspunktet er en eksisterende personligt drevet virksomhed med en udlejningsejendom, hvor ejeren gerne vil foretage en virksomhedsomdannelse til selskabsform. Her skal revisor ind og foretage en værdiansættelse af den konkrete ejendom, og allerede her kan problemerne opstå, hvis vi antager, at for det pågældende selskab under stiftelsen, skal selvsamme revisor efterfølgende foretage revisionen. Revisor foretager en vurdering af den indskudte ejendom og anvender ekspertekspertise i form af to uafhængige valuarer. De to valuarer fremkommer begge efter deres bedste overbevisning, at dagsværdien for den pågældende ejendom er 1 mio. kr. Efterfølgende foretager revisor efterprøvelse af værdiansættelse, ud fra tidligere års historiske data samt budgetter, og konkluderer, at denne er enig i værdiansættelsen heraf.

Selskabet stiftes herefter, hvor ejendommen indskydes til en værdi af 1,0 mio. kr. den 1. oktober 2015. Første år har ledelsen valgt, at regnskabsåret løber fra 1. oktober 2015 til 31. december 2015 og har ikke fravalgt revision, og samme revisor, som fungerede som vurderingsmand, skal påtegne årsrapporten med en erklæring efter Revisorlovens § 1, stk.2. Ejendommen indregnes efter ledelsens valg som investeringsejendom.

Ledelsen udarbejder herefter årsrapporten med indregning af ejendommen til 1. mio. kr. da de ikke mener, der på 3 måneder har været værdiændringer. Ved revisionen konstateres det, at forudsætningerne for en værdiansættelse på 1 mio. kr. for ejendommen ikke længere er til stede, men nu er et mindre beløb. Vil revisor her være i stand til dels at bevare sin professionelle dømmekraft, idet denne skal vurdere værdiansættelsen, få måneder efter samme person fungerede som uafhængig vurderingsmand i forbindelse med vurderingsberetningen, samt vil objektiviteten fortsat være intakt, når vurderingen i høj grad skal efterprøves på eget grundlag. I denne situation

vil det derfor være hensigtsmæssigt at have en uden for revisionsteamet til at foretage vurderingsberetningen, idet risikoen for selvrevision i høj grad er til stede. FSR har nogle retningslinjer, der er værd at bemærke den forbindelse, hvor de mener, at vurderingsopgaver generelt er i gult lys farezonen, men ved to nedenstående tilfælde mener de direkte, at dette vil være "at køre over for rødt" og endda uden mulige sikkerhedsforanstaltninger.

De to situationer er⁴⁵:

- Væsentlige forhold for regnskabet, og
- Nødvendig udøvelse af betydelig grad af subjektivitet ved vurderingen

Dette kan herved henføres til, at revisor ikke må foretage nogen involvering hos erklæringsklienter, samt at objektiviteten skal være til stede for, at den professionelle dømmekraft skal kunne bevares. Dog er ovenstående meget gode, og ikke mindst klare retningslinjer fra FSR, hvor der altså ikke blot er tale om gult lys faresignaler, men direkte forbud, ikke blot for PIE-virksomheder, men for kunder, hvor der afgives erklæringer efter Revisorlovens § 1, stk. 2 i almindelighed.

For PIE-virksomheder må det antages, at vurderingsberetninger, direkte eller indirekte, vil være at medvirke til at udarbejde erklæringsmateriale, hvorfor dette i sig selv vil helt være en del af forbuddet jf. bekendtgørelsens § 5, nr. 1⁴⁶.

9.3.2.9 Andre trusler

Under de 5 typer af trusler der blev nævnt indledningsvist i kapitel 9, blev der anført typen "andre trusler". Det kan dække over adskillige former for øvrige trusler, som kan være en trussel mod uafhængigheden. Hvis vi dog dykker ned i reglerne herfor, så kan det dog konkretiseres til at give et bedre overblik over, hvad dette kan bestå i. Kategorien "andre trusler" er dog meget bred, men bør

⁴⁵ FSR - Professionsetik for revisorer - afsnit 3.5.3

⁴⁶ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

ikke tolkes som en opsamlingsbestemmelse, da dette kan medføre et forenklet billede heraf. Ser vi på bekendtgørelsen⁴⁷ fremgår det særskilt som overskrift for § 6, netop at "andre trusler" er en selvstændig type af trussel mod uafhængigheden .

Ser vi på ordlyden i bekendtgørelsens § 6 er den som følger:

"Trusler, som er nævnt i § 1, stk. 1, kan ud over de i §§ 2 og 5 nævnte tilfælde blandt andet foreligge, hvis

- 1. revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste 2 år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, erklæringen vedrører, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde,*
- 2. revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste 2 år har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed eller klient, opgaven vedrører, eller*
- 3. andre personer end de i § 2, stk.1, nr. 1, jf. stk. 2, omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste 2 år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse."⁴⁸*

Særligt punkt 2 er interessant, og er et område jeg ikke har berørt direkte og kan henføres til begrebet "partiskhed". Ser vi på udtalelsen fra FSR's udgivelse "*Hvis man støtter en opfattelse så*

⁴⁷ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

⁴⁸ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 6

langt, at objektiviteten kompromitteres, tales der om en advokeringstrussel"⁴⁹. At revisor optræder som partsrepræsentant for en kundevirksomhed, er ligesom ved skattesager, hvor man som revisor optræder i et toparts forhold, hvor man udelukkende er kundens mand. Som det fremgår af Uafhængighedsvejledningen at " *Revisor skal imidlertid til enhver tid være meget opmærksom på, at rollen ikke ændrer karakter fra at være bisidder til at være partsrepræsentant* ".⁵⁰ Der er jf. Uafhængighedsvejledningen ikke noget til hindrer for, at revisor optræder på kundens vegne i forskellige forhold, og i store træk udelukkende fungerer som kundens mand, som det kan være tilfældet med indberetninger af erklæringer og indberetninger til offentlige myndigheder. Herudover kan revisor fungere som rådgiver i skattesager og andre juridiske anliggender. Rollen som rådgiver skal gå inden for grænsen af at være bisidder, hvorimod revisors rolle som partsrepræsentant, derimod er mere negativt ladet i relation til uafhængighed. Ved vurderingen af hvor grænsen går vil udmunde i en konkret vurderingssag, fra opgave til opgave. Revisor bør dog udvise agtpågivenhed i disse situationer og nøje vurdere, hvorvidt revisor ikke overskrider sine beføjelser som offentlighedens tillidsrepræsentant. Endvidere kan revisor inddirekte medvirke til at danne grundlaget for materiale, der danner grundlag for erklæringsopgaven jf. Revisorlovens § 1, stk.2, hvorved der kan opstå trussel fra anden side i form af selvrevision. Det fremgår endvidere jf. bekendtgørelsens § 6, at der *kan* foreligge trusler jf. de ovenstående 3 punkter i § 6, det er således ikke givet, at der vil være en trussel, dog som nævnt når det er formuleret, at der *kan*, bør revisor udvise agtpågivenhed herfor.

9.3.3 Opsummering

Jeg har i ovenstående redegjort for udvalgte af de centrale områder, hvor ydelser, udover den lovpligtige revision, udgør en trussel mod revisors uafhængighed. Både hvad angår en kundevirksomhed, som er en PIE-virksomhed, eller en virksomhed uden for denne kategori. PIE-virksomheder er i hovedtræk underlagt et langt strammere regelsæt for, hvor langt revisor kan strække sig i form af at yde assistance med forskellige opgaver, som regnskabsudarbejdelse, bogføring og skatteopgørelsen. Dog bør selve uafhængigheden, til trods for at der formelt set er langt bredere grænser for, hvad der er tilladt, dog altid vurderes meget nøje. Dette under hensyntagen til, at velinformeret 3. mand i lige så stor udstrækning kan så tvivl om revisors

⁴⁹ FSR - Professionsetik for revisorer - side 26

⁵⁰ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 6.2

uafhængighed ved den lille klasse B-virksomhed, som ved den store PIE-virksomhed. Derfor kan grænsetilfældene og overvejelserne måske endda i højere grad være vanskeligere, end ved PIE-virksomhederne, idet der ikke foreligger direkte forbud.

Generelt kan det udtrykkes, omkring hvilke ydelser der udgør en trussel mod uafhængigheden, at det er graden af involvering i beslutningsprocessen, der er afgørende for, hvornår velinformeret 3. mand kan så tvivl om revisors uafhængighed. Endvidere er det væsentligt for vurderingen heraf, hvilken væsentlighed det har for erklæringsmaterialet, herunder udarbejdelsen af årsrapporten, som FSR fremhæver det under vurderingsopgaver jf. ER afsnit 290.176, men som måske er meget dækkende generelt⁵¹:

- Væsentlige forhold for regnskabet, og
- Nødvendig udøvelse af en betydelig grad af subjektivitet ved vurderingen

Netop væsentlighed for regnskabsaflæggelsen, samt hvorvidt revisor ikke optræder subjektivt, men er objektiv hele vejen i denne relation til erklæringskunden, er helt fundamentalt. Desuden er det væsentligt for uafhængigheden, at revisor ikke strækker sig for langt for at støtte en beslutning på vegne af kundevirksomheden.

Omkring honorar skal revisor vurdere, hvorvidt der tages hensyn til den rolle, denne har påtaget sig som offentlighedens tillidsrepræsentant, eller hvorvidt der ligger egne forretningsmæssige hensyn, hvor hensynet til at levere andre ydelser maksimeres. Foruden førnævnte skal det vurderes, hvorvidt den udførte rådgivning eller assistance giver problemer i forhold til selvrevision og egenkontrol, idet risiciene for at erklære sig om eget arbejde vil være til stede.

⁵¹ FSR - Professionsetik for revisorer - afsnit 3.5.3

Indledningsvist her i kapitel 9 blev der henvist til Revisorkommissionens betænkning vedrørende de typer af uafhængighedstrusler, der kan opstå, og som var⁵²:

1. Egen interesse
2. Egenkontrol/selvrevision
3. Partsidentifikation
4. Kundenærhed
5. Andre trusler

De 5 typer af trusler dækker meget godt overfor, hvilke udfordringer revisor har i sit daglige virke, hvor der kan opstå trusler mod uafhængigheden. Selvrevision er muligvis det gennemgående, når der tales om uafhængighed, fordi truslen mod at udtale sig om eget arbejde opstår ved mange forskellige lejligheder, så snart der ydes andre former for opgaver udover erklæringer jf. Revisorlovens § 1, stk. 2.

Hvorvidt mange af reglerne følges i praksis, hvis man lavede en mere nærgående undersøgelse, vil nok give et nuanceret billede af hvordan virkeligheden reelt er. For de mindre virksomheder, som ikke selv råder over ressourcerne og kompetencerne til bl.a. at udarbejde regnskabet og skatteopgørelsen, er der som nævnt brede grænser for, hvor meget bistand revisor kan yde, men må dog aldrig være en del af beslutningsprocessen, ligesom revisor aldrig må tage del i kundevirksomhedens daglige beslutningsproces. Dog kan det måske udtrykkes som, at revisor hjælper de mindre virksomheder *langt* hen ad vejen for at komme i mål med regnskabsudarbejdelsen mv., selvom det er ledelsen, der rent lovgivningsmæssigt og formelt set aflægger årsrapporten.

Slutteligt kan det endvidere udtrykkes, at såfremt der ikke foreligger forbud, og at revisor med rette kan opretholde objektiviteten, så vil truslen mod revisors uafhængighed minimeres til et acceptabelt niveau eller helt fjernes, og så kan revisor udføre andre opgaver end revision.

⁵² Revisorkommissionens betænkning nr. 1411 - side 78

Vedrørende PIE virksomheder er det dog vigtigt at fastslå, at sikkerhedsforanstaltninger ikke kan modvirke truslen mod revisors uafhængighed. Dette som bekendt jf. Revisorlovens § 24 stk.4 hvoraf ordlyden er som følger: "*En revisor må ikke udføre opgaver efter § 1, stk. 2, der vedrører en virksomhed omfattet af § 21, stk. 3, hvis der er tale om selvrevision eller egeninteresse. Den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen i en sådan virksomhed, må ikke påtage sig en ledende stilling i denne virksomhed, før 2 år efter at vedkommende er fratrukket som revisor.*"

Derfor såfremt der er tale om selvrevision eller egeninteresse, så er det ikke et grænsetilfælde ved PIE-virksomheder, men derimod et direkte forbud. Det samme gælder ved de ansættelsesmæssige vilkår for PIE-virksomhederne, hvor som tidligere nævnt i opgaven eksemplet med A.P. Møller - Mærks gruppen, som ikke efter de daværende regler var et forbud, men at man muligvis ikke handlede i overstensstemmelse med de uskrevne regler. I dag ville dette være et klart forbud jf. Revisorloven af 2008.

10 Sikkerhedsforanstaltninger

10.1 Revisorlovens § 24, stk. 3 - del 2

Kapitel 9 omhandlede hvilke former for trusler, der kan opstå i relation til revisors uafhængighed jf. Revisorlovens § 24, stk. 3 og i henhold til hovedspørgsmål 2 i opgaveformuleringen. Her i kapitel 10 vil jeg beskæftige mig med, hvad der er passende sikkerhedsforanstaltninger, ligeledes i henhold til Revisorlovens § 24, stk. 3 og i henhold til hovedspørgsmål 2.

Ser vi igen tilbage på lovgrundlaget, så fremgår det af Revisorlovens § 24, stk.3 at: *"I tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2."*

Her i kapitel 10 vil jeg således koncentrere mig omkring sikkerhedsforanstaltninger, og hvad der er passende i forhold til opgavens beskaffenhed, for at dette kan mindske truslerne mod revisors uafhængighed. Sikkerhedsforanstaltninger er dog primært møntet på virksomheder, der ikke er omfattet af Revisorlovens § 21, stk. 3. I denne sammenhæng er det dog værd at bemærke, at det jf. Revisorlovens § 24, stk. 4, hvor forbudsreglen fremgår, kun er gældende vedrørende selvrevision og egeninteresse, samt reglen omkring de ansættelsesmæssige vilkår. Derfor kan der for PIE-virksomheder være talrige eksempler på opgaver, der udføres, og hvori der ligger en trussel mod uafhængigheden, hvor sikkerhedsforanstaltninger kan bringes i spil for at minimere eller helt fjerne truslen mod revisors uafhængighed.

10.2 Hvornår skal der træffes sikkerhedsforanstaltninger?

Sikkerhedsforanstaltninger skal mindske eller helt fjerne truslen mod revisors uafhængighed. Ser man lidt sort og hvidt på sikkerhedsforanstaltninger, kan det derfor være en sikkerhedsforanstaltning i selv selv af afstå sig fra at udføre erklæringsopgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2. Dette behøver for så vidt heller ikke være nogen dårlig løsning hverken for revisor eller for kundevirksomheden. Ved at revisor afstår sig fra at udføre erklæringsopgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2, behøver revisor ikke længere at være uafhængig. Der kan nu udføres opgaver uden nogen former for begrænsninger, i henhold til uafhængighedsbestemmelserne. Endvidere kan der ligge et forretningsmæssigt forhold, der kan være gavnligt for revisor, idet den fratrædende revisor kan være bindeleddet mellem kundevirksomheden og den tiltrædende revisor. Her kan den fratrædende revisor dog gennem sin erfaringer og involvering i virksomheden, ofte tilbyde højt kvalificeret rådgivning samt andre assistanceopgaver, og nu uden at skulle bekymre sig om uafhængigheden.

Men ser vi bort fra denne situation og ser nærmere på de forhold, hvor revisor fortsat ønsker at forblive den generalforsamlingsvalgte revisor, og fortsat ønsker at udføre opgaver ud over den lovpligtige revision, så vil der her gælde de regler jf. Revisorloven, hvoraf såfremt revisors uafhængighed er i fare, skal denne afstå sig fra opgaven, eller indføre sikkerhedsforanstaltninger, der skal eliminere truslerne for revisors uafhængighed til et acceptabelt niveau.

Hvad der er tilstrækkeligt i form af sikkerhedsforanstaltninger, for enten at fjerne eller minimere truslerne, er svært konkret at svare på. Dette vil komme an på den enkelte situation. Revisor skal som altid huske, at velinformeret 3. mand aldrig må så tvivl om revisors uafhængighed. Derfor kan det set fra revisors synspunkt godt være vanskeligt at vurdere, hvornår denne situation fremkommer, men må bero på revisors professionelle dømmekraft.

Det fremgår af Revisorloven, at der påhviler revisionsvirksomheden et ansvar i form af at opstille retningslinier for at imødegå truslerne, og ordlyden er som følger: "*Revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at revisor, inden denne påtager sig opgaver efter § 1, stk. 2,*

tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om vedkommendes uafhængighed. Revisionsvirksomhederne skal endvidere sikre, at revisorerne i forbindelse med udførelsen af opgaverne i deres arbejdspapirer dokumenterer alle væsentlige trusler mod revisors og revisionsvirksomhedens uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, der er truffet for at mindske disse trusler."

Det kunne være passende i forbindelse med kundeaccepten, at der tages en konkret vurdering af, hvorvidt der er forhold som vækker tvivl hos velinformeret 3. mand. Derved undgår man endvidere efterfølgende at skulle foretage justeringer i forhold til eventuelle sikkerhedsforanstaltninger, samt eventuelt at må afstå sig fra at udføre erklæringsopgaver jf. § 1, stk. 2.

Derved kan det udledes heraf, at der påhviler revisor og revisionsvirksomheden et direkte ansvar i form af at opstille retningslinier, for at imødegå truslerne om revisors uafhængighed. Dernæst kan vi udlede, at det er i det øjeblik, at velinformeret 3. mand kan betvivle revisors uafhængighed, at der skal foretages visse sikkerhedsforanstaltninger, alternativt afstå sig fra erklæringsopgaverne jf. Revisorlovens § 1, stk. 2.

Som det fremgår af Bekendtgørelse om revisors uafhængighed § 1: "*En revisor må ikke udføre opgaver, som omhandlet i revisorlovens § 1, stk. 2, når der foreligger trusler, der kan vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand.*

*Stk. 2. Foreligger der trusler mod uafhængigheden, jf. revisorlovens § 24, stk. 3, skal revisor træffe de fornødne sikkerhedsforanstaltninger til at mindske disse trusler. Hvis revisors uafhængighed uanset de truffne sikkerhedsforanstaltninger fortsat er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaven."*⁵³

Der er altså tale om, at revisor ikke *må* udføre erklæringsopgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2, hvis der er trusler mod revisors uafhængighed, og disse trusler ikke kan minimeres ved sikkerhedsforanstaltninger. Dette er derved en rød-lys zone, såfremt der efter eventuelle foretagne sikkerhedsforanstaltninger fortsat vil kunne vække velinformeret 3. mands tvivl om revisors uafhængighed.

⁵³ Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed § 1

10.3 Hvad er passende sikkerhedsforanstaltninger?

Der må aldrig være tvivl om revisors uafhængighed hos velinformeret 3. mand, og hvis der er trusler imod dette, skal der indføres sikkerhedsforanstaltninger. Derfor vil jeg her se nærmere på, hvad der er passende sikkerhedsforanstaltninger. I uafhængighedsvejledningen om revisors uafhængighed⁵⁴ fremgår der følgende formulering omkring sikkerhedsforanstaltninger:

*"Sikkerhedsforanstaltninger kan være af vidt forskellig karakter afhængig af uafhængighedstruslen, revisionsvirksomhedens størrelse og organisation, opgavens karakter samt beskyttelsesforanstaltningerne hos den, der er ansvarlig for erklæringsemnet, men der kan f.eks. være tale om udskiftning af medarbejder eller underskrivende revisor, ekstra omhu ved gennemgang af opgaven, supplerende gennemgang af en uafhængig partner og yderligere kontrolforanstaltninger."*⁵⁵

Uafhængighedsvejledningen giver ikke konkrete bud på, hvad der kan være passende sikkerhedsforanstaltninger, men dog bud af generel karakter, som er værd at hæfte sig ved. Som det nævnes, afhænger sikkerhedsforanstaltninger af *afhængighedstruslen*, hvilket vil sige i hvor høj grad revisors uafhængighed er truet. Udskiftning af medarbejdere vil ofte kunne forebygge visse former for trusler mod uafhængigheden. Bogføringsassistance kan udføres af en given person i opgaveteamet, men som ikke har indflydelse på selve revisionsteamet. Her skal der fortsat udvises en vis agtpågivenhed, idet den pågældendes arbejds papirer fortsat skal gennemgås med en vis skepsis. Ved at der er adskillelse på denne måde, kan dette principielt fungere, ligesom når en virksomhed implementerer funktionsadskillelse. Dette kan indebære, at samme person ikke varetager opgaven som både den, der disponerer og godkender. Et typisk eksempel kan være, at en bogholder lægger regninger til betaling, hvorefter økonomichefen godkender, inden betalingerne kan gennemføres. Derved kan denne funktionsadskillelse forebygge besvigelser. Ved sikkerhedsforanstaltninger er det ikke besvigelser, der skal forebygges, men derimod at revisor dels ikke udtaler sig om sig eget arbejde, samt at truslerne mod revisors uafhængighed minimeres. Tager vi situationen med bogføringsassistance, så kan her ligge en overvejende grad af vurderinger, foretaget af den pågældende person, som

⁵⁴ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed

⁵⁵ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - side 7

varetager bogføringen, ligesom der kan forekomme fejl. Ved at indføre sikkerhedsforanstaltninger i form af at personen, som bogfører, ikke umiddelbart efter foretager revision heraf, sikres, at den professionelle skepsis til arbejdet fastholdes hele vejen igennem processen.

Derudover kan der være tale om, at bogføringen opsplittes i en separat afdeling, som i sit daglige virke ikke har sin gang hos revisionsafdelingen. Dette kan iværksættes hos de større revisionshuse, hvor der kan etableres særskilte afdelinger, som hver varetager deres egne funktioner. Ved at have denne adskillelse, sikrer man dels, at revisionsteamet ikke har daglig indblanding i, hvordan bogføringen foretages.

Sådanne sikkerhedsforanstaltninger vil dog ikke helt eliminere truslen mod revisors uafhængighed. Der vil fortsat være tale om, at der, såfremt der findes fejl i den foretagne bogføring, kan opstå en situation, hvor revisor derved skal videregive information omkring, at ens egen revisionsvirksomhed ikke har udført arbejdet i en tilstrækkelig høj kvalitet. Derved vil revisor fortsat stå tilbage med det dilemma, at det dels kan påvirke erklæringen, såfremt fejlen ikke korrigeres, eller at revisor kan stå tilbage med et ønske om, at kundevirksomheden ikke får de fyldestgørende oplysninger om de fundne fejl, idet der kan ligge et forretningsmæssigt aspekt ved at kunne miste kunden.

En komplet sikkerhedsforanstaltning vil derfor være, at den pågældende revisionsvirksomhed, eller en i dennes netværk, ikke foretager den pågældende opgave indenfor bogføringsassistance, da risikoen for selvrevision eller risikoen ved det forretningsmæssige aspekt ikke længere vil være tilstede.

Nu er Revisorloven dog imidlertid formuleret således, at ved passende sikkerhedsforanstaltninger vil ovenstående scenarie, hvor opgaver helt udskilles og foretages af en ekstern og uafhængig part, kan være at overfortolke reglerne, men bør dog helt og aldeles ses som et brugbart alternativ.

Ekstra omhu ved opgaverne kan ligeledes være en effektiv sikkerhedsforanstaltning. Vi tager igen kort udgangspunkt i, at revisionsvirksomheden har foretaget bogføring, og endda assisteret med

udarbejdelsen af grundbilag. Ved at revisionsteamet i den forbindelse udfører opgaverne jf. Revisorlovens § 1, stk. 2 med ekstra omhu, forebygges der, at uafhængig 3. mand vil så tvivl om uafhængigheden. Dette vil igen ikke helt eliminere uafhængigheden, men vil dog nedbringe truslen til et acceptabelt niveau, hvor revisor vil kunne fremvise, at der i revisionsprocessen er taget højde for, at disse risici skal imødekommes. Hvad der kan udledes af ekstra omhu kan være vidt forskelligt. Det kan bestå i ekstra stikprøver samt periodisk kontrol, som ved et beholdningseftersyn forekommer uanmeldt, dog her ved at en given periodebalance med rette kunne blive underlagt en gennemgang af revisionsteamet, for at imødekomme risici for fejl.

Supplerende gennemgang af en uafhængig partner vil også fungere lidt med samme fremgangsmåde, og ligesom eksemplet med funktionsadskillelse. Her sikres der igen, at der kommer "friske øjne" på sagen, og de risici der ligger forbundet med at udtale sig om eget arbejde, vil derved kunne minimeres betydeligt. Den variant af sikkerhedsforanstaltning kan endda med fordel anvendes på regnskabsposter, som har stor væsentlighed for regnskabsbrugerne, samt har en høj grad af risiko. Derved kan denne sikkerhedsforanstaltning målrettes mod de poster, hvor der er øget risiko for, at der foretages selvrevision. I en situation med en investeringsejendom hvor revisor assisterer med bogføringen, samt med regnskabsudarbejdelsen og anden regnskabsmæssig assistance i forbindelse med beregning af forretning af ejendommene, kan denne supplerende gennemgang af en uafhængig partner sikre, at arbejdspapirerne lever op til god revisionskik, samt at risikoen for at revisor har udtalt sig om eget arbejdet minimeres.

Yderligere kontrolforanstaltning kunne være intern rotation. Dette kan både være ved opgaveteam samt i revisionsteams, hvorved der løbende indføres rotation. Denne sikkerhedsforanstaltning ligger tæt op af bestemmelsen i Revisorlovens § 25, hvor den underskrivne revisor for PIE-virksomheder, efter 7 år, skal udskiftes i en periode af mindst 2 år. Rotation kan dog foregå i vid udstrækning, da personen der fx. foretager den løbende bogføring udskiftes, eller at de eksempelvis første 3 kvartaler bogføres af en, hvorefter en anden person foretager bogføringen for 4. kvartal. Dette sikrer, at fejl i bogføringen igen bedre kan opdages, idet der kommer "nye øjne" på sagen, og hvor den nytilkomne person, alt andet lige vil se på opgaven med en anden skepsis. I revisionsteams kan dette foregå på samme måde, og dette kan endvidere sikre, at kvaliteten i arbejdspapirer samt

fremgangsmåder i revisionsprocessen højnes, og på den måde imødegår trusler, for at velinformeret 3. mand kan så tvivl om uafhængigheden.

Yderligere kontrolforanstaltninger kunne herudover være at indrage kundevirksomheden aktivt i beslutningsprocessen, og derved højne kundens kvalifikationer til de pågældende beslutninger. Dette kan være i løbende regnskabsmøder, hvor opgørelser og værdiansættelser nøje bliver gennemgået. Ligesom forretningsgange og kundevirksomhedens egne interne kontrolle løbende bliver vurderet. Der kan også løbende rapporteres til ledelsen, i hvilket omfang der er ydet assistance, og hvor det præciseres, at det er ledelsen som i alle tilfælde skal tage de afgørende beslutninger, og hvor revisor "blot" skal assistere.

Dette kan ofte i mindre virksomheder tilsikre, at det synliggøres, dels hvilket ansvar ledelsen har, men også vigtigheden af, at de indgår i beslutningsprocessen omkring fx. de løbende værdiansættelser og andre opgørelser til brug for regnskabet.

Checklister til at fremme kvaliteten i det udførte arbejde, samt til at minimere risikoen for fejl, er i sig selv et vigtigt redskab som sikkerhedsforanstaltning. Ved assistance med opstilling af skatteopgørelsen kan checklister være med til at sikre, at driftsmidler eksempelvis er afskrevet efter de gældende skattemæssige regler og tilbageførsel af regnskabsmæssige afskrivninger. Dette kan støtte revisor i, at der kan udføres opgaver for kunden, hvor der er trusler mod uafhængigheden, men at dette kan minimeres ved at udfylde disse checklister, hvorefter arbejdet i højere grad vil være af mekanisk karakter. Derved vil checklister dels sikre det professionelle arbejde, men ligeledes indirekte have denne positive effekt, at revisors egen grad af vurdering minimeres.

10.4 Opsumering

Præcist hvad der dækker over, hvad der kan være passende sikkerhedsforanstaltninger, afgøres i høj grad af opgavens omfang, samt i hvilken grad der ligger vurderinger til grund, som kan øge risiciene for dels selvrevision, men også for revisors uafhængighed.

Det er i høj grad vigtigt at holde for øje, at revisor ikke må tage del i kundevirksomhedens beslutningstagen, som det fremgår af Revisorlovens § 24, stk. 1. Derudover skal revisor være opmærksom på de forhold, hvor sikkerhedsforanstaltninger ikke kan afhjælpe truslerne mod uafhængigheden. Dette er altså forbudssituationerne, som fremgår af Revisorlovens § 24, stk. 2, idet der her vurderes at *"at der i alle de opregnede tilfælde vil være en uacceptabel høj risiko for, at revisor ikke er uafhængig"*⁵⁶. Derfor er det vigtigt, inden der indføres sikkerforanstaltninger, at revisor identificerer risiciene for trusler mod uafhængigheden. Herudover fremgør det af uafhængighedsvejledningen at: *"Endvidere skal revisor i sine arbejdspapirer dokumentere alle væsentlige trusler mod uafhængigheden samt angive, hvordan de i givet fald er imødegået. Ved den periodiske kvalitetskontrol vil kvalitetskontrollanten bl.a. påse revisors uafhængighed i forbindelse med de erklæringsopgaver med sikkerhed, som revisor beskæftiger sig med, og kontrollanten skal have adgang til de arbejdspapirer og den dokumentation, der skal danne baggrund for kontrollen."*⁵⁷

Således skal revisor blot sikre, at truslerne er identificeret, og at disse imødegås ved sikkerhedsforanstaltninger, der skal også kunne dokumenteres. Den gamle læresætning "ikke dokumenteret arbejde - er lig ikke udført arbejde", gælder således i høj grad også ved uafhængighedsvurderingen. Som det fremgår, skal dokumentation indeholde, hvordan risicien mod uafhængigheden er imødegået. Derved skal revisor således sikre sig i forbindelse med opgave accepten af erklæringsopgaverne jf. Revisorlovens § 1, stk. 2, at der foreligger en fyldestgørende beskrivelse af de konkrete forhold.

Sikkerhedsforanstaltningerne skal dog altid sikre, at velinformeret 3. mands tvivl om revisors uafhængighed ikke kan bringes i fare, eller at denne risici nedbringes til et acceptabelt niveau. Som afslutning på dette, kunne et godt bud på en sikkerhedsforanstaltning netop være, at en person helt uden for opgaveteamet bistår med at identificere risiciene, samt angiver passende sikkerhedsforanstaltninger, og derved opnåes der en høj grad af objektivitet hele vejen igennem processen.

⁵⁶ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 4

⁵⁷ Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed - afsnit 2

11 PIE-virksomheder kontra øvrige virksomheder

11.1 PIE-virksomheders samfundsmæssige betydning

I Revisorlovens § 21, stk. 3 er der defineret, hvad PIE-virksomheder er. PIE kommer af *Public Interest Entity*, hvor den danske benævnelse er *virksomheder af særlig offentlig interesse*. Hvis vi starter med at se på den danske PIE-definition jf. Revisorloven, så er det som følger⁵⁸:

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

Som jeg har været inde på tidligere, er der forskel mellem PIE-virksomhederne og de øvrige virksomheder, i henhold til uafhængighedsbestemmelserne. Dette er for så vidt for at dele da danske virksomheder op i to kategorier, de betydningsfulde og de mindre betydningsfulde. I medierne er der ingen tvivl om, at PIE-virksomhederne fylder markant mere end de øvrige. Til gengæld udgør SMV segmentet (små og mellemstore virksomheder) til sammenligning alene 57% af den samlede omsætning fra de danske virksomheder i 2009, og derudover beskæftigede SMV'erne 52,8% i den

⁵⁸ Revisorloven § 21, stk. 3

private sektor⁵⁹. Så om PIE-virksomhederne samfundsøkonomisk udgør så stor en del i Danmark, er der på baggrund af disse tal fra FSR ikke noget belæg for. Alligevel kan man diskutere vigtigheden af PIE-virksomhederne, idet de dels har en markant større synlighed i mediebildet, samt afledt heraf vil have en større rolle i erhvervslivet, både hvad angår indflydelse hos erhvervsorganisationer, dagsblade samt i det politiske spil. Desuden vil disse PIE-virksomheder typisk være frontløbere, hvad angår eksempelvis corporate governance, regnskabsafklæggelse samt samfundsansvar. De samfundsmæssige konsekvenser vil alt andet lige også være større, såfremt en PIE-virksomhed udsættes for en væsentlig påvirkning, end hvis det samme var tilfældet for en klasse-B virksomhed. Seneste har vi hørt i medierne omkring diesel skandalen med Volkswagen koncernen. Dette sendte bølger gennem hele den tyske industri, fordi der kunne være store følgekonskvenser heraf, såsom tab af ordrer for underleverandører, tabte arbejdspladser samt en generel mistillid til bilbranchen. Derfor vil der være en vis logik i, at der på den baggrund også stilles højere krav til de største danske virksomheder. Det ligger også lidt i begrebet *virksomheder af særlig offentlig interesse*, det er ikke udelukkende virksomheder, som målt på økonomiske tal er betydningsfulde, men ligeledes eksempelvis finansielle virksomheder, som i den grad har en samfundsmæssig rolle. At særligt finansielle virksomheder er omfattet af PIE definitionen, er ud fra et samfundsmæssigt perspektiv nok særligt vigtigt, set i kølvandet på den finansielle krise som opstod i efteråret 2008. De finansielle virksomheder spiller en afgørende rolle i samfundet, når der tales om virksomheders muligheder for at foretage investeringer, stabilisering på boligmarkedet samt opretholdelse af en økonomi i balance på både individ og nationalt niveau.

11.2 PIE-virksomheders skærpede krav

PIE-virksomheder har altså en helt særlig rolle i det danske samfund, hvilket kan tilskrives, at disse virksomheder, også på EU plan, har skærpede krav til uafhængigheden.

FSR har udarbejdet et notat omkring PIE-virksomheder til Erhvervs- og vækstministeren i 2015 kaldet "Notat om afgrænsning af virksomheder af offentlig interesse". I notatet er der en vis skepsis mod PIE definitionen jf. Revisorlovens § 21, stk. 3. FSR kan her have en vis pointe i, at der er tale

⁵⁹ FSR - Viden om SMV'erne

om overregulering i dansk lov, hvor for mange i forhold til EU reglerne bliver defineret som PIE-virksomhed. I følge EU Rådets Direktiv 2014/56/EU af 16. april 2014, er det kun børsnoterede virksomheder samt kreditinstitutter, der skal omfattes af PIE definitionen.⁶⁰ Set ud fra denne definition er der langt til den nuværende danske definition, jf. Revisorloven, som er langt mere omfattende, hvor også selv klasse C virksomheder kan være omfattet heraf. Essensen heri er, at det udelukkende bør være virksomheder af *særlig offentlig interesse*, der skal omfattes af PIE definitionen. Dette budskab er i selv meget fornuftigt, da forbudsreglerne omkring selvrevision og egeninteresse⁶¹ samt partnerrotation⁶² kan skabe øgede omkostninger for de "ramte" virksomheder. Flere klasse C vil efter de nuværende regler være klassificeret som PIE, som blandt andet LEGO, Danfoss, Coop og Arla.⁶³ Om disse virksomheder, i almindelig forstand, kan karakteriseres ved at være virksomheder af *særlig offentlig interesse*, er mere tvivlsomt. En virksomhed som Coop er uden tvivl af en kaliber, der betyder, at den både er indflydelsesrig i branchen og har en størrelsesmæssig tyngde. Hvorvidt de samfundsmæssige konsekvenser ved en væsentligt påvirkning af denne virksomhed er på niveau med eksempelvis Danske Bank, kan diskuteres, og der vil næppe være tale om de samme eftervirkninger.

Derudover kan der være et konkurrencemæssigt aspekt inde over, når statslige aktieselskaber positivt er nævnt som PIE-virksomhed jf. Revisorlovens § 21, stk. 3, nr. 2. Her tilsidesætter Revisorloven i et vist omfang den frie konkurrence ved, alt andet lige, at pålægge de statslige aktieselskaber visse krav i form af at blive omfattet af forbudsreglerne.

11.3 To regelsæt - er det hensigtsmæssigt?

Selve hensigtsmæssigheden i at have to regelsæt er for så vidt i overensstemmelse med de samfundsmæssige hensyn, der bør tages. Hvorvidt der bør være tilsvarende skærpede krav rettet mod virksomheder, der ikke er omfattet af PIE definitionen, er så et andet spørgsmål. Der er som tidligere nævnt vidtrækkende muligheder for at tilbyde andre ydelser end revision for ikke PIE-virksomheder, hvor truslerne i visse tilfælde mod revisors uafhængighed kan være alarmerende.

⁶⁰ FSR - Notat om afgrænsning af virksomheder af offentlig interesse - side 2

⁶¹ Revisorlovens § 24, stk. 4

⁶² Revisorlovens § 25

⁶³ FSR - Den danske afgrænsning af PIES bør ændres – store virksomheder omfattet af ÅRL

Derfor skal trusler altid vurderes meget nøje, uanset hvilken virksomhed der er tale om, men når der er tale om virksomheder af særlig offentlig interesse, kan værnsregler herimod være yderst hensigtsmæssige.

11.4 Opsummering

Den danske definition af PIE-virksomheder kan stå for skud. FSR kan i deres notat herom have gode argumenter for, hvorfor den bør indskrænkes, så definitionen tilpasses EU reglerne. Konsekvensen ved en for vidtrækkende definition af, hvad der går ind under virksomheder af særlig offentlig interesse, kan have økonomiske konsekvenser. Desuden kan det endda muligvis være konkurrenceforvridende, om muligvis ikke i nævneværdig størrelsesorden, men mere af principiel karakter. PIE definitionen bør dog tages ganske alvorligt og bør ikke udelukkende ses som et omkostningsfordyrende element. De samfundsmæssige aspekter bør i høj grad tages med i overvejelserne, når denne definition reguleres ved lov. Der kan være meget, der taler for FSR's argumentation for at indsnævne definitionen, således, at det dels stemmer overens med EU reglerne, samt at det vil harmonere mere med, at det reelt vil betyde, at det kun vil være virksomheder, der er af særlig offentlig interesse, som omfattes heraf.

En sådan definition vil aldrig kunne udarbejdes, men EU definitionen vil med rette kunne ramme bedre, samt undgå direkte overregulering, som vil være et omkostningsfordyrende element for de pågældende virksomheder.

Harmonien mellem de øgede krav til PIE-virksomheder kontra øvrige virksomheder er dog ikke til at tage fejl af. De skærpede PIE krav vil disse alt andet lige være med til at sikre en bedre balance set med samfundsøkonomiske briller.

12 Mulighed for andre ydelser end revision

12.1 Overblik

I den forløbne del af opgaven har jeg set nærmere på de trusler, der kan opstå i relation til revisors uafhængighed, samt set på PIE-virksomhederne. Jeg vil i dette kapite danne et overblik over de ydelser, der kan tilbydes for PIE-virksomheder, og i begge tilfælde hvor der er tale om, at der udføres opgaver jf. Revisorlovens § 1, stk. 2.

Opgave ⁶⁴	
Forslag til ændringer til årsrapporten	Tilladt
Assistance med opstilling af skatteopgørelse for ubetydelige datterselskaber	Tilladt
Assistance med indberetning til offentlige myndigheder	Tilladt
Assistance med uarbejdelse af CSR rapporter	Tilladt
Due dilligence	Tilladt
Regnskabsmæssig assistance (afstemninger mv.) på baggrund af instruks fra kunden	Gråzone
Skattemæssig rådgivning	Gråzone
Rådgivning om regnskabspraksis	Gråzone
Rådgivning om finansieringsforhold	Gråzone
Rådgivning om finansieringsforhold	Gråzone
Bistand i forbindelse med retstvister	Gråzone
Assistance med IT	Gråzone
Rådgivning omkring værdiansættelse af aktiver og forpligtelser	Gråzone
Rekruttering af centrale medarbejdere	Ikke tilladt
Bogføringsassistance på baggrund af instruks fra kunden	Ikke tilladt
Assistance med opstilling af årsrapport på baggrund af instruks fra kunden	Ikke tilladt
Assistance med opstilling af skatteopgørelse	Ikke tilladt
Rådgivning ved beslutning af IT implementering	Ikke tilladt
Dirigent ved generalforsamling	Ikke tilladt

⁶⁴ Oversigt er egen tilvirkning

Ovenstående tabel er dog vejledende og kan ikke ses som hverken udtømmende eller gældende i alle tilfælde. Det skal endvidere bero på vurderingen, for egeninteresse i høj grad kan finde sted, til trods for at revisor "kun" bevæger sig i gråzone områder.

12.2 Opsumering

Når der er tale om PIE-virksomheder, er der absolut forbud, når der gælder trusler mod selvrevision og egeninteresse. Her kan som tidligere nævnt end ikke sikkerhedsforanstaltninger afhjælpe til at disse opgaver udføres. Derfor vil mange af de opgaver, der ofte udføres for kunder, der ikke er PIE-virksomheder, ikke være tilladte her. Endvidere vil der være en del opgaver, som vil ligge i en gråzone, idet de ikke entydigt kan kategoriseres, men må bero på en konkret vurdering. Dog viser ovenstående tabel med al sin tydelighed, at der for PIE-virksomheder er markant skærpede krav til hvor grænsen går i forhold til, hvornår der er rødt lys for revisor.

Hvorvidt dette efterleves i praksis er vanskeligt at svare helt konkret på. Som med eksemplet i Vestas kunne rådgivningsydelse delvis være af et omfang, hvor egeninteressen var direkte truet, samt af en karakter hvorpå der kunne være tale om direkte selvrevision.

13 Forventningskløften

13.1 Forventningskløften i relation til uafhængighed

Når ledelsen aflægger et regnskab, som revideres af uafhængig revisor og efterfølgende offentliggøres for offentligheden, vil der opstå en forventningskløft mellem regnskabsbrugernes forventninger til revisors arbejde, og hvad revisor i praksis leverer. I FSR's "Professionsetik for revisorer" er forventningskløften formuleret således: *"For at opretholde tilliden til revisor er det vigtigt, at offentligheden har viden om revisors arbejde. Forventningskløften opstår på grund af uoverensstemmelser mellem det, offentligheden forventer, revisor udfører, og det, revisor skal udføre for at leve op til god tidssvarende skik. Hvis de forventninger, der er til revisors arbejde, er urimelige eller uberettigede, vil det undergrave revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, selvom revisor leverer en professionel ydelse."*

Skal vi drage en parallel til revisors uafhængighed, vil forventningskløften spille ind på den måde, revisor også her skal tage højde for, hvad offentligheden forventer af det udførte arbejde. Der kan være væsentlige forskelle på forventningen af det udførte arbejde, og det faktisk udførte arbejde i en lang række tilfælde, og herved som nævnt opstår forventningskløften. Denne kløft kan være påvirket af, hvem der er brugerne. Der kan være væsentlig forskel på, om brugeren er fra pressen, eller om det er et kreditinstitut. Mediernes forventninger til det udførte arbejde vil nok typisk kunne karakteriseres ved, at der er uforholdsmæssige høje forventninger til det af revisor udførte arbejde. Skal revisor så i sit arbejde udføre det efter hvad både medierne, aktionærerne, lånegivere og andre vil forvente af revisor. Nej ikke entydigt - men revisors fornemmeste opgave er bl.a. at tilføre en årsrapport troværdighed. Denne troværdighed højnes, såfremt forventningskløften ikke vokser sig for stor. Derfor skal dette aspekt drages ind, når det udførte arbejde tilrettelægges. Paradoksalt vil der så kunne opstå et misforhold mellem revisors uafhængighed og forventningskløften. Bent Warming-Rasmussen har lavet en interessant analyse, som fremviser følgende:

"Det må forventes, at den statsautoriserede revisor har retten til at fastlægge den regnskabsmæssige behandling af selskabets økonomiske transaktioner"

Respondenternes:	Statsaut. revisorer	Direktører	Aktionærer	Arb. mark. jornal.
svarfrekvens:	69	72	75	50
uenige i %	71	50	29	34
gennemsn. svar	1.6	2.2	3.2	3.0
enige i %	17	32	48	46

65

Hvis revisor skulle have retten til at fastlægge den regnskabsmæssige behandling af selskabets økonomiske transaktioner, ville dette klart være selvrevision ved at være ledelsesmæssige beslutninger. Alligevel er aktionærerne og journalisterne henholdsvis 48% og 46% enige i, at det er revisor, som har retten til at fastlægge den regnskabsmæssige behandling. Derved kan revisor ikke lukke hullet i forventningskløften uden at gå på kompromis med uafhængigheden. Der skal ikke herske tvivl om, at uafhængigheden har første og eneste prioritet i denne sammenhæng.

13.2 Opsummering

Forventningskløften kan være et vanskeligt begreb at forholde sig til. Set i relation til uafhængigheden kan dette endda give visse udfordringer. Revisor skal på den ene side leve op de til lovmæssige krav, og på den anden side sikre, at forventningskløften ikke bliver for stor. Dog skal det tages i agt for, hvad brugerne faktisk forventer af revisor. Dette kan spille ind på vurderingen af trusler mod uafhængigheden, for hvad brugerne lægger vægt på. Dette skal samkædes med, når revisor skal vurdere, hvorvidt en trussel er ubetydelig, eller at sikkerhedsforanstaltninger kan minimere dette til et acceptabelt niveau - her kan forventningskløften med rette drages ind. Vil regnskabsbrugerne have samme opfattelse og ikke mindst om velinformeret 3. mand på dette

⁶⁵ Bent Warming-Rasmussen - Tillidsforholdet og forventningskløften mellem brugeren af ydelsen og den statsautoriserede revisor fra 1990

grundlag, vil have samme opfattelse som revisor. Derfor bør forventningskløften vurderes i relation til uafhængigheden.

14 Uafhængighed i et fremtidigt perspektiv

14.1 Ny Revisorlov på vej - nye krav til PIE-virksomheder

Der er netop sendt et udkast til en ny Revisorlov i høring den 21. december, efter at Revisorkommisionen har udfærdiget deres rapport af 18. september 2015. Denne nye lov vil i sin nuværende form medføre mere skærpede krav til særligt PIE-virksomhederne.

Der kan dog forventes en lempelse for store klasse-C virksomheder, idet PIE definitionen er ændret til at følge EU direktivet, og som det fremgår af lovforslaget; "*For at undgå at erhvervslivet påføres unødvendige byrder ændres definitionen af PIE virksomheder derfor, således den indsnævres til direktivets mindstekrav (børsnoterede virksomheder, kreditinstitutter og forsikringsselskaber). Dvs. at store virksomheder, kommuner, kommunale fællesskaber regioner, statslige aktieselskaber samt andre finansielle virksomheder omfattet af kapital- eller formuekrav udgår af definitionen.*" Dette medfører, at bl.a. store klasse-C virksomheder og statslige aktieselskaber udgår af PIE definitionen. Dette vil konkret betyde et fald i antallet af PIE-virksomheder fra ca. 800 til ca. 385 virksomheder, der herefter vil være omfattet af den nye PIE definition⁶⁶.

Et af de mere markante forslag jf. den nye EU Forordning (Nr. 537/2014), artikel 5, hvor der indføres et direkte forbud for PIE-virksomheder med en række ikke-revisionsydelser⁶⁷:

- 1) Visse skatteydelser
- 2) Ydelser vedrørende ledelse og beslutningstagning
- 3) Bogføring og udarbejdelse af bogholderi og regnskab
- 4) Ydelser vedrørende lønninger
- 5) Udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring vedrørende finansielle information samt udformning og gennemførelse af finansielle informationssystemer

⁶⁶ FSR - Høringssvar til Forslag om ændring af revisorloven mv. af 18. januar 2016 - side 12

⁶⁷ Revisorkommisionens rapport af 18. september 2015 - side 66

- 6) Vurderingsydelser
- 7) Juridiske ydelser
- 8) Ydelser vedrørende intern revision
- 9) Ydelser vedrørende finansiering, kapitalstruktur mv.
- 10) Ydelser vedrørende handel med tegningsgarantier
- 11) Ydelser vedrørende menneskelige ressourcer

Det er interessant at observere, at der indføres omkostningsfordyrende krav, og disse skal ses som en klar skærpelse af de nuværende regler. Dog er bl.a. punkt 2 allerede helt fundamentalt afgørende i gældende ret. Der åbnes for, at ovenstående ydelser kan udføres, hvis det skønnes uvæsentligt for regnskabet. Væsentlighedsvurderingen skal foretages i forhold til de i ISA 320 fastsatte principper herfor.⁶⁸ Men selvrevisionsbestemmelsen bliver dels tydeliggjort og muligvis vanskeligere for virksomhederne at håndtere i praksis, idet revisor hidtil har været anvendt som faglig sparingspartner.

I tillæg hertil indføres en øvre grænse tilladte ikke-revisionsydelser til 70% af det samlede honorar til en enkelt kunde. Denne ændring vil dog næppe have de helt store konsekvenser, idet en analyse foretaget af FSR⁶⁹ viser, at det kun skønnes til at være 10 virksomheder, hvor honoraret oversteg med 70% til tilladte ikke-revisionsydelser.

Cooling off periode skal nu gælde for alle revisionsklienter, og ikke blot for PIE-virksomheder. Dog skal karenperioden kun være på 1 år for ikke PIE-virksomheder. Dette er en stramning i forhold til den nuværende Revisorlov. Derved lægger ikke PIE-virksomhederne sig op ad de skærpede krav på dette område for PIE-virksomhederne.⁷⁰

⁶⁸ Udkast til ændring af revisorloven af 15. december 2015 - § 1 nr. 36

⁶⁹ Revisorkommissionens rapport af 18. september 2015 - side 75

⁷⁰ Udkast til ændring af revisorloven af 15. december 2015 - § 1 nr. 6

14.2 Kommende krav til ikke PIE-virksomheder

Ikke PIE-virksomheder bliver ikke nævneværdigt berørt af ændringerne til den nye Revisorlov. Klasse-B virksomheder har over de seneste år, for de små i klasse B, undergået lempelser, idet ikke alle længere i klasse-B er underlagt revisionspligt, samt at der er kommet mulighed for udvidet gennemgang. Hertil hører dog hele regnskabs klasse-C. Denne kategori vil næppe inden for de kommende år blive fritaget for revisionspligten, hvorfor uafhængigheden fortsat her vil være højaktuel. Dog må det forventes, at der ikke inden for den nærmeste fremtid vil ske skærper eller lempelser for denne kategori.

14.3 Opsummering

Udkastet til den nye Revisorlov betyder både fordele og ulemper helt overordnet set for dansk erhvervsliv. PIE definitionen indskrænkes og betyder omtrent en halvvering i danske PIE-virksomheder. Derimod indføres der en række skærper særligt for PIE-virksomhederne, ligesom det kan karakteriseres, at ændringsforslaget i hovedtræk udelukkende påvirker PIE segmentet. Som PwC udtaler det; *"Den nye revisorlov er netop sendt i høring. Loven medfører en række øgede omkostninger og byrder for erhvervslivet, uden at den er med til at højne revisionskvaliteten, lyder konklusionen fra PwC, der dog glæder sig over, at politikerne har lyttet til erhvervslivet, og at de skærpede krav kommer til at gælde færre virksomheder end forventet."*⁷¹

Hvorvidt det ikke vil højne revisionskvaliteten er om muligt nok tvivlsomt. Dette har dog en nuance, idet det formentligt med 70% grænsen vil hindre visse situationer, hvor der kan være tale om selvrevision eller egeninteresse. 70% kan endda argumenteres med at være lempelig, idet andre ydelser end revision tilsammen kan udgøre mere end det dobbelte af selve revisionsydelserne. Slutteligt er det positivt, at dansk lovgivning følger EU retningen på dette område, hvilket ligeledes giver mere gennemsigtighed for regnskabsbrugere, set med internationale briller.

⁷¹ PwC - Ny revisorlov for lempelig implementering i dansk lovgivning

15 Konklusion

En baker lever af at sælge brød, og sælges der fordærvet brød vil dette kunne rygtes, og eksistensgrundlaget vil blive revet væk. En revisor lever af sin troværdighed, og som bageren skal sørge for at sælge frisk brød, skal revisor værne om sin troværdighed. Hvad sikrer så troværdigheden. Der er mange elementer heri. Et af de helt fundamentale krav er revisors uafhængighed, hvorfor jeg har valgt at se nærmere herpå.

I opgaveformuleringen har jeg valgt at sætte hovedfokus på, hvad der dækker over selve begrebet revisors uafhængighed. Desuden har jeg valgt at se på truslerne mod revisors uafhængighed, samt hvad der kan være passende sikkerhedsforanstaltninger til at imødegå disse trusler. Endvidere har jeg i forlængelse heraf valgt at se nærmere på, hvilke opgaver der kan udføres til kunder, hvorpå der i forvejen udføres opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2. I hele opgaven har jeg valgt at sætte fokus på forskellighederne mellem PIE-virksomheder samt øvrige virksomheder udenfor denne definition.

Baggrunden for væsentligheden af revisors uafhængighed i nyere tid er, at vi lever i et samfund, som bliver mere og mere komplekst med mange nye lovmæssige krav. Desuden har de økonomiske konjunkturer, og ikke mindst den finansielle krise som opstod i efteråret 2008, medført, at revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant er mere højaktuel end nogensinde før. Dette skal yderligere ses i lyset af de seneste årtiers erhvervsskandaler, såsom Nordisk Fjer, Enron, IT Factory m.fl. Derfor sættes der i disse år fokus på revisors rolle i kraft af, at regnskabsbrugere sætter deres lid til, at revisor opfylder alle gældende krav. For at dette kan være troværdigt, skal revisor være uafhængig af dens kunde. Netop begrebet kunde giver anledning til en hel række problemstillinger. Almindeligvist vil man sige, at "kunden har altid ret", og pludselig er revisor blevet sælger i kraft af, at der skal sælges en ydelse, og hvor der gerne skulle komme mersalg ud fra et forretningsmæssigt perspektiv. Desuden er revisor i en situation, hvor ikke alle kan få udført opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2. Dette kan ses som en trussel eller en mulighed. En trussel for at revisor må afstå at udføre opgaver efter § 1, stk. 2, og såfremt det sker, åbner det en mulighed

for, at revisor pludselig kan agere mere åbent uden at være underlagt uafhængighedsbestemmelserne. Dette skal dog vurderes under hensyntagen til, at hvis revisor ikke er uafhængig, skal revisor afstå sig fra opgaver efter Revisorlovens § 1, stk. 2.

Revisor skal være den uafhængige part, hvor erklæringerne udarbejdes på baggrund af objektivitet, professionel adfærd og kompetence, som sikrer, at opgaverne tilfører regnskabet troværdighed. Uafhængigheden spiller en altafgørende rolle for at kunne tilføre troværdighed. En troværdighed som ikke blot skal være i relation til kundeforholdet, men udadtil for hele omverdenen. Listen af regnskabsbrugere kan være udtømmelig. Derfor vil der være mange aspekter, der skal overvejes. Ved vurderingen af uafhængigheden skal revisor altid holde sig for øje, at velinformeret 3. mand ikke må så tvivl om revisors uafhængighed. Velinformeret 3. mand vil dog i en række tilfælde kunne betvivle revisors uafhængighed. Truslerne mod revisors uafhængighed skal derfor iagttages nøje og tages alvorligt, da det er revisors levebrød, der kan stå for skud. De mulige trusler skal altid vurderes nøje, både ud fra hvorvidt de er væsentlige, samt hvordan de udgør en trussel mod revisors uafhængighed. I opgaven har jeg valgt at sætte fokus på selvrevision, da dette er helt central trussel mod revisors uafhængighed. Dette at udtale sig om eget arbejde vækker alt andet lige tvivl hos velinformeret 3. mand, da risikoen for objektivitet ved selvrevision er alvorligt truet. Netop objektivitet er både relevant set i forhold til uafhængighed, samt herunder i forhold til selvrevision. Ved afgivelse af en erklæring jf. Revisorlovens § 1, stk. 2, som afgives med høj grad af sikkerhed, så vil der ved selvrevision mangle det kritiske led. Det samme gælder ved andre trusler mod uafhængigheden, hvor den kritiske sans er i farezonen for at være minimeret, samt der vil være en risiko for at opretholdelsen af objektiviteten ikke længere vil være tilstede.

Til at minimere disse trusler til et acceptabelt niveau, kan der indføres sikkerhedsforanstaltninger. Sikkerhedsforanstaltninger skal derfor vurderes, hvorvidt de er passende implementeret til at minimere truslerne mod revisors uafhængighed. Endelig skal revisor altid tage sig i agt for, om velinformeret 3. mand fortsat vil kunne så tvivl om uafhængigheden. Er dette tilfældet må revisor afstå sig fra opgaven.

Endvidere kan der opstå problemer i relation til forventningskløften. Forventningskløften spiller også en rolle i forhold til vurderingen af uafhængighed. For hvad forventer omverdenen af revisor, og må revisor opfylde omverdenens krav for at opfylde uafhængighedsbestemmelserne. Dette er blot et yderligere aspekt, men bør være en del af overvejelserne i relation til uafhængigheden.

PIE-virksomhederne er underlagt langt strammere krav end øvrige virksomheder. Desuden er der lagt op til i udkastet til ændringer af den nuværende Revisorlov, at der kommer yderligere skærpede krav i henhold til EU direktivet af 2014. Til trods for at revisor ved en ikke PIE-virksomhed ikke skal tage hensyn til de skærpede krav, må revisor dog aldrig lade sig forblinde af, at truslerne fortsat kan eksistere i lige så høj grad for ikke PIE-virksomhederne. Her har revisor dog den fordelagtige mulighed at indføre sikkerhedsforanstaltninger.

Kan revisor opretholde den nødvendige objektivitet og professionelle skepsis. Hvis ja, så er revisor nået langt for at opfylde kravet om at være uafhængig, og hvor velinformeret 3. mand ikke kan så tvivl om revisors uafhængighed. Når revisor kan bevare sin uafhængighed overfor kunden, så vil et af de helt fundamentale krav til, at revisor kan udføre rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant være opfyldt.

16 Litteraturliste

- **Publikationer**

- Grønbog, Revisionspolitik: Lære af krisen, af Europa-Kommissionen af 13. oktober 2010
- Notat om afgrænsning af virksomheder af offentlig interesse, FSR, af 6. marts 2015
- Revisorlovgivningen – styrkelse af revisionskvalitet, uafhængighed og konkurrence, Revisorkommissionen rapport, af 18. september 2015
- Betænkning afgivet af Revisorkommissionen, Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisme
- Revisorkommissionens evaluering af revisoreksamen 2014, marts 2015
- Årsrapport for Deloitte for 2014/2015
- Årsrapport for Deloitte for 2013/2014
- Årsrapport for Deloitte for 2012/2013
- Årsrapport for Vestas A/S for 2012
- Årsrapport for Brøndbyernes IF Fodboldklub A/S for 2014
- Revisorbranchen 2014 af FSR
- Notat om Etik for revisorer vedrørende skatterådgivning og risiko for grænseoverskridende skatteundragelse, af Lars Kiertzner, ad 27. januar 2014
- Høring om Europakommissionens forslag til nye regler på revisionsområdet, FSR, af 12. december 2011
- Høringssvar til forslag om ændring af revisorloven mv., af FSR af 18. januar 2016

- **Artikler**

- Skal revisorer straffes som advokater? FSR, 26. april 2015
- Styrelse lægger op til hård straf til Genan-revisor, Jyllands Posten - Finans, 25. marts 2015
- Finanswatch, Deloitte lægger sig fladt ned - betaler kompensation til PKA og 4 banker i Genan-sag af 5. februar 2015

- Må revisor være konsulent, Jyllands-Posten, 12. december 2011, af Lars Bo Langsted
 - Skal revisorer straffes som advokater? - Presseklip til Jyllandsposten af 26. april 2015, af FSR
 - Mærsk skifter revisor – beholder KPMG trods kritik, Børsen, af 7. juli 2006
 - Viden om SMV'erne, af FSR
 - Den danske lovgivning af PIES bør ændres – generelle betragtninger, af FSR af 12. marts 2015
 - Den danske lovgivning af PIES bør ændres – store virksomheder omfattet af ÅRL, af FSR af 8. april 2015
 - Grundlæggende revisoradfærd, af FSR af 21. januar 2014
 - Pressemeddelelse, FSR hilser Grønbog om revision velkommen
 - EU Kommissionen er på vej med kæmperegning til dansk erhvervsliv, af FSR af 28. september 2011
 - Ny revisorlovgivning for lempelig implementering i dansk lovgivning, af PWC af 21. december 2015
-
- **Lovmateriale mv.**
 - Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) – lov 468 af 17. juni 2008
 - Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (revisorloven) – lov 302 af 30. april 2003
 - Årsregnskabsloven - lov 1.253 af 1. november 2013
 - Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed af 17. juni 2008
 - Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders erklæringer
 - Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisorer erklæringer af 24. marts 2009
 - Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed af 24. marts 2009
 - Professionsetik for revisorer, FSR, af Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner

- Kommissionens Henstilling af 16. maj 2002 (2002/590/EF)
- Udkast til forslag til lov om ændring af revisorloven og forskellige andre love af 21. december 2015
- ISA 320

- **Bøger**
 - Revisor, Regulering & Rapportering, 2. udgave 2009, Thomson, af Kim Fücksel, Peter Gath, Lars Bo Langsted & Jens Skovby
 - Hovdlinier i Erhvervsstrafferetn, 7. udgave, jurist- og økonomiforbundets Forlag, af Vagn Greve & Lars Bo Langsted
 - Selskabsret 9. udgave, Karnov Group, af Erik Werlauff

- **Revisornævnssafgørelser**
 - Sag nr. 10-2011