

Skærperne i de nye etiske regler



Dorte Vadsager og Katrine Skou Severinsen
Vejleder: Lars Kiertzner
Foråret 2010

Indholdsfortegnelse

1. Forord	4
2. Executive summary	5
3. Indledning.....	9
4. Metode	10
5. Problemstilling og problemformulering	17
6. Problemstillingens afgrænsning	19
7. Uafhængighed i historisk perspektiv	20
7.1 Udvikling i revisorloven.....	20
7.2 International udvikling	23
7.3 Regulering af revisions etik i dag	25
7.4 Tilsyn og klagesystemer	26
8. Erklæringer med sikkerhed.....	29
9. Revisionsetik	31
9.1 Uafhængighed.....	31
9.2 Grundlæggende principper	32
9.2.1 Integritet	32
9.2.2 Objektivitet	32
9.2.3 Professionel kompetence og fornøden omhu.....	33
9.2.4 Fortrolighed	33
9.2.5 Professionel adfærd	33
9.3 Trusler.....	33
9.3.1 Egeninteressetrusler.....	33
9.3.2 Egenkontroltrusler	34
9.3.3 Advokeringstrusler	34
9.3.4 Familiaritetstrusler.....	34
9.3.5 Intimideringstrusler	35
9.4 Sikkerhedsforanstaltninger	35
9.5 Rødt, gult og grønt lys situationer	36
9.6 Problemløsningsmodel	39
10. Revisorloven og de etiske regler	43
10.1 Revisorloven.....	43
10.2 De etiske regler.....	44
10.3 Lovgivning samt krav i dag.....	45
10.3.1 Økonomisk interesse.....	45
10.3.2 Personlige nærtstående relationer hos klienten.....	47

10.3.3 Ansættelsesmæssige relationer og længerevarende tilknytning	49
10.3.4 Beslutningsmæssige relationer i forbindelse med andre ydelser end erklæringsopgaver.....	52
10.3.5 Honorar samt anden betaling	54
11. Generelle ændringer i de kommende etiske regler	56
11.1 Baggrund	56
11.2 Sprog.....	56
11.3 Opsplitning af kapitel 290	57
11.4 Engagement team	58
11.5 Key audit partner	60
11.6 Netværksfirmaer	61
11.7 Offentlige betydningsfulde virksomheder	62
11.7.1 Høringsudkast.....	62
11.7.2 Høringssvar.....	63
11.7.3 Definitionen i de kommende etiske regler.....	66
11.7.4 Revisorloven.....	68
11.7.5 Empirisk synsvinkel på offentlige betydningsfulde virksomheder.....	69
11.7.6 Delkonklusion.....	70
12. Ændringer i de etiske regler.....	71
12.1 Økonomiske interesser	71
12.1.1 Høringsudkast.....	72
12.1.2 Høringssvar.....	73
12.1.3 De kommende etiske regler	74
12.1.4 Revisorloven.....	77
12.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på økonomiske interesser	77
12.1.6 Delkonklusion.....	80
12.2 Tilknytning til klienten	81
12.2.1 Ansættelse hos en revisionsklient.....	81
12.2.1.1 Høringsudkast.....	81
12.2.1.2 Høringssvar.....	82
12.2.1.3 De kommende etiske regler	83
12.2.1.4 Revisorloven.....	85
12.2.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på ansættelse hos en revisionsklient.....	85
12.2.1.6 Delkonklusion.....	87
12.2.2 Partners eller ledende medarbejders længerevarende tilknytning til revisionsklient.....	87
12.2.2.1 Høringsudkast.....	88
12.2.2.2 Høringssvar.....	89

12.2.2.3 De kommende etiske regler	91
12.2.2.4 Revisorloven.....	92
12.2.2.5 Empirisk synsvinkel med henblik på lang tilknytning til klienter	92
12.2.2.6 Delkonklusion.....	95
12.3 Skattemæssig assistance	95
12.3.1 Høringsudkast.....	96
12.3.2 Høringssvar.....	97
12.3.3 De kommende etiske regler	101
12.3.4 Revisorloven.....	106
12.3.5 Empirisk synsvinkel med henblik på skattemæssig assistance.....	107
12.3.6 Delkonklusion.....	110
12.4 Honorar.....	112
12.4.1 Høringsudkast.....	112
12.4.2 Høringssvar.....	113
12.4.3 De kommende etiske regler	116
12.4.4 Revisorloven.....	117
12.4.5 Empirisk synsvinkel med henblik på honorar	117
12.4.6 Delkonklusion.....	120
12.5 Implementering af etiske regler i danske revisionsfirmaer.....	120
13. Konklusion	122
14. Perspektivering – Fremtidens etiske regler?.....	126
15. Litteraturliste	128
16. Ansvarsliste	131
17. Bilag	133
Bilag 1 – Interview med anonym revisor	133
Bilag 2 – Interview med Karl Aage Brasted.....	137
Bilag 3 – Interview med Peter Thor Kellmer	142
Bilag 4 – Interview med Jan Bo Hansen	146
Bilag 5 – Interview med Peter Gath	150
Bilag 6 – Interview med Henrik Trangeled Kristensen.....	155
Bilag 7 – Interview med Lars Christensen	160

1. Forord

Dette speciale er udarbejdet som en afsluttende opgave på Cand.merc.aud. uddannelsen. Ifølge studieordningen er specialet et udtryk for: ”En større selvstændig afhandling af relevans for en statsautoriseret revisors virke. Specialet skal dokumenteres den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne.”

Vi har valgt revision som hovedområde, og som specialisering indenfor revision arbejder vi med de etiske regler, hvor vi ønsker at klargøre de konsekvenser, der er forbundet med skærperne i de kommende etiske regler, som skal implementeres den 1/1 2011.

For at realisere dette speciale har vi desuden benyttet kilder fra diverse revisionsfirmaer, hvilket medfører, at vi kan se analysen både fra et lovgivningsmæssigt perspektiv samt fra et empirisk perspektiv. I denne forbindelse skal der lyde en stor tak til Deloitte, KPMG, PricewaterhouseCoopers, BDO, Beierholm, RGD Revision samt et anonym revisionsfirma for at stille op til interview samt kommentere og argumentere de opstillede scenarier. Endvidere skal der lyde en stor tak til Lars Kiertzner for vejledning af specialet både via vejledermøder og elektronisk korrespondance. Afslutningsvis skal det understreges, at der i specialet forekommer fortrolige oplysninger fra ovenstående virksomheder, så der er derfor kommentarer i analysen, som ikke nævnes ved navn eller firmanavn af etiske årsager, da et af revisionsfirmaerne ønsker at være anonymt. De resterende kommentarer er godkendt af respondenterne, og nævnes derfor ved navn eller firmanavn i analysen.

Udarbejdet på Aalborg Universitet af Cand.merc.aud. 10. semester – foråret 2010.

Katrine Skou Severinsen

Dorte Vadsager

2. Executive summary

In this executive summary the most important parts in this extended essay is summarized. The project is about the Code of Ethics where we find the changes in the coming Code of Ethics and make a comparison between the Danish law for auditors, the current Code of Ethics and the coming Code of Ethics. We would like to study the meaning of the changes and the importance for Danish auditors and audit firms. We have chosen the systems approach because the methodological approach is capable of handle both understanding knowledge and explanatory knowledge. Furthermore did we choose four areas in the Code of Ethics which we analyze with juridical areas and our empirical survey. At the end of the project we will provide the conclusion in relation to the above.

The area of auditor independence has gone through a significant development in the last years. In a historical perspective the laws in relation to auditor independence had been more tighten up, which probably is a reaction to the scandals in some of the largest companies in the world. Therefore we introduce some threats an auditor should be aware of when he or she is a work. Furthermore we present some safeguards an auditor can use if the independence is threatened.

IESBA recognize the need for more specific guidance and for public interest entities. When IESBA developed the guidance on which entities should be considered an entity of significant public interest, the Board reviewed the guidance of other jurisdictions where there were similarities in approach, for example, including listed entities within the definition of public interest entities and including certain other entities based on a size test. Furthermore there is a presumption that regulated financial institutions will be considered to be entities of significant public interest. The Boards recognize that in some jurisdictions, it is possible that certain regulated financial institutions would not have a large number and a wide range of stakeholders and thus, the extent of public interest in those entities would be significant. Some audit firms and associations have answered the Exposure Draft and they have come with their opinion. Most of the responses agree with IESBA that there need to be a more clearly guidance for public interest entities. But they disagree that it is possible to develop a global definition of public interest entities. The coming Code of Ethics contains additional provisions that reflect the extent of public interest in certain entities. Public interest entities are all listed entities and any entity defined by regulation or legislation as a public interest entity or for which the audit is required be regulation or legislation to be conducted in compliance with the same independence requirements that apply to the audit of listed entities. Such

regulation may be promulgated by any relevant regulator, including an audit regulator. The guidance is clearer and some of the audit firms have been heard, but IESBA has still not developed a global definition of public interest entities. In addition to our empirical survey the auditor respond that the definition of entities with public interest should be changes, so small clients but with significant public interest should be excluded.

The IESBA has considered that the guidance in existing Section 290 about financial interest should be strengthened up or clarified in three areas. The first one is that a member of the audit team, or his or her immediate family member, should not have a financial interest in an entity that has a controlling interest in the audit client, if the client is material to the entity. Furthermore it does not matter if the client is a listed entity or not. The IESBA is of the view that it should also apply to audit clients that are not listed entities. The second one is that the proposed revised Section 290 would restrict holding a financial interest only if the audit client was material to the parent. The IESBA is of the view that this modification is appropriate because the restriction would then reflect the relative impact of the clients' financial position. The third is that when an immediate family member of (a) a partner in the office in which the engagement partner practice in connection with the audit or (b) a partner or managerial employee who provides non-audit services to the audit client receives a financial interest in the audit client as a result of his or her employment rights, the interest should be disposed of or forfeited as soon as practicable. One of the responses from an audit firm agrees with IESBA's exposure draft, but another firm is concerned about the practicability of a requirement to "immediately" dispose of a financial interest. In addition to our empirical survey the changes would not have revolutionary consequences for Danish auditors and their auditor firms, because they have to follow the Danish law which is more stringent than the Code of Ethics.

IESBA provides additional guidance on employment with audit clients that are entities of significant public interest. If a key audit partner joined an audit client that is an entity of significant public interest before a cooling off period had elapsed, independence would be compromised. For a key audit partner, the cooling off period would be a period of not less than 12 months covered by audited financial statements for which the partner was not a member of the audit team for any part of the period. The IESBA is of the view that the self-interest, familiarity or intimidation threats would be so significant that no safeguards could reduce these threats to an acceptable level unless they use a cooling off period in 12 months. One audit firm does not agree with IESBA, they mean that alternative safeguard should be developed instead of a cooling off period for non listed entities.

One association does not agree with IESBA because they are in the view that the cooling off period should be two years instead of one year. In addition to the Danish law a key audit partner shall have a cooling off period of two years before he or she can have an employment with audit clients. The changes have therefore no revolutionary consequences for Danish auditors and their firms, because they have to follow the Danish law.

The IESBA is of the view that the existing requirement of seven years on the team and two years off strikes an appropriate balance between requiring the necessary fresh look and the need for continuity of key individual. The IESBA requires rotation of key audit partners on all audits of entities of significant public interest. Therefore the IESBA concluded that alternative safeguards were not adequate to address the familiarity threat. The responses from the audit firms and the associations agree with each other that IESBA not should remove the alternative safeguards for not listed entities with public interest. They are in the view that alternative safeguards can eliminate the threats because they question the benefits of such mandatory rotation requirements when considering the costs associated therewith. In addition to our empirical survey the changes would not have consequences for Danish auditor, because they have to follow the Danish law which requires a rotation after seven years.

The IESBA has considered some changes in section 290 about taxation services. The existing section 290 is generally not seen to create a threat to independence. Therefore IESBA has considered whether this position continues to be appropriate and has concluded that, given the public interest in this type of service, additional guidance in this area is necessary. IESBA realize that performing certain tax services may create self-review and advocacy threats and contains guidance on four broad categories of taxation services which are tax return preparation, preparation of tax calculations, tax planning and other tax advisory services and assistance in the resolution of tax disputes. Tax return preparation does not generally threaten independence as long as management takes responsibility for the returns. The IESBA is of the view that preparing calculations of tax liabilities or assets may create a self-review threat because the auditors are preparing accounting entries and that will be audited by the firm. About tax planning and other tax advisory services the IESBA is of the view that a self-review threat may be created where the advice will affect matters to be reflected in the financial statements. The IESBA is of the view that advocacy threats may be created when the firm represents an audit client in the resolution of a tax dispute. The service should not be provided because an advocacy threat would be so significant no

safeguards could address the threat. Some audit firms and associations have answered the Exposure Draft and they generally agree with the IEBSA about that tax services may create self-review and advocacy threats. Therefore the coming Code of Ethics will be changes significant because the existing Code of Ethics is generally not seen to create a threat to independence and suddenly some tax services will create a significant treats so no safeguard can address the threat. In addition to our empirical survey the auditors are aware of that there are a difference between tax return preparation and tax planning. There are not a directly regulation in the Danish law, which the situation therefore depends on the auditor. The Danish law will probably be change because of the changes in the Code of Ethics. The Danish auditors and their auditor firms will have to make some changes in their business processes when the changes in the Code of Ethics come.

The IESBA has for example reviewed the fees provisions and considered compensation and evaluation issues and is proposing two changes to the section about fees and compensation and evaluation policies. The IESBA acknowledges that the guidance on pricing is no longer appropriate so this paragraph has, therefore, been deleted from the proposed revised Section 290. The IESBA is of the view that compensation and evaluation arrangements may create a self-interest threat and detract from audit quality by providing an inappropriate incentive to focus on the selling non-assurance services to an audit client. It further provides that key-audit partners should not be evaluated or compensated in this manner because the threat created would be so significant that it could not be addressed by safeguards. The responses from the audit firms and the associations agree with IESBA that compensation and evaluation policies lead to treats. But they are not in the view that the suggested safeguards can eliminate the treats. In addition to compensation and evaluation policies the situation will not occur because of the Danish law. The changes have therefore no revolutionary consequences for Danish auditors and their firms, because they have to follow the Danish law.

We can hereby conclude that the changes in the Code of Ethics would not have revolutionary consequences for Danish auditors and their audit firms, because the Danish law for auditors has more stringent requirements than the Code of Ethics. The changes would have a different influence in smaller audit firms than in bigger firms, because the changes include codes for public interest entities which mainly are audited by bigger audit firms.

3. Indledning

Ud fra en diskussion af potentielle emner indenfor revisionsetik, har vi valgt at arbejde med de etiske regler samt de skærper, der skal implementeres den 1/1 2011¹. Formålet med dette speciale er at finde konsekvenserne ved de skærper, der er i de kommende etiske regler, så vi har mulighed for at konkludere, hvilken betydning skærperne får for danske revisorer og revisionsfirmaer. I den forbindelse berører reglerne ligeledes andre end revisorer og revisionsfirmaer, hvilket gør det kompliceret at udarbejde konkrete love på området.

Specialet består af indledende afsnit, hvor der metodisk bliver redegjort for relevansen for emnet, samt forekommer der en afgrænsning, som skal spore læseren ind på den eksakte problemstilling og problemformulering. Endvidere består specialet af en række afsnit, hvor den historiske udvikling indenfor området bliver introduceret, hvori der er et afsnit om, hvilke konsekvenser det har for revisorerne, hvis de overtræder reglerne. Desuden forekommer der afsnit, hvor de grundlæggende principper og trusler bliver præsenteret. Revisorloven og de nuværende etiske regler bliver holdt op imod hinanden, da en sammenligning mellem disse regelsæt leder op til analysen. Analysen præsenterer høringsudkast samt høringssvar som sammenlignes med de kommende etiske regler. Her er det interessant at undersøge udviklingen fra IESBA's høringsudkast til de kommende etiske regler, hvor det herudfra kan konstateres, om høringssvarene får betydning for udarbejdelsen af de etiske regler, hvilket dermed synliggør, hvem der udformer de etiske regler i den sidste ende. Herefter sammenlignes de kommende etiske regler med revisorloven og nuværende etiske regler, hvor de kommende skærper bliver synliggjort. Ydermere indeholder analysen en empirisk undersøgelse, hvor de adspurgte revisionsfirmaer bliver stillet overfor flere scenarier, og dermed bliver deres argumenter og kommentarer overvejende sammenholdt med nuværende lovgivning. Der udarbejdes en undersøgelse af, hvilke konsekvenser de kommende skærper får for revisorer, hvor det herefter munder ud i en konklusion. Til slut er der i en perspektivering et bud på, hvordan etikken kommer til at udarte sig efter vores overbevisning i fremtiden.

Vores ambition er at kombinere teoretiske fremstillinger og juridisk lovgivning med kommentarer og argumenter fra revisorer og revisionsfirmaer, der stilles overfor de etiske regler i praksis. Kommentarerne og argumenterne er indhentet i en empirisk undersøgelse, hvor disse bliver sammenholdt med kommentarer og argumenter fra diverse revisionsfirmaer, som har kommenteret

¹ [Basis for Conclusions]

på det høringsudkast, som International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)² har udsendt. På denne måde finder vi ud af, hvilke konsekvenser skærperne i de kommende etiske regler får for revisorer og revisionsfirmaerne i Danmark.

4. Metode

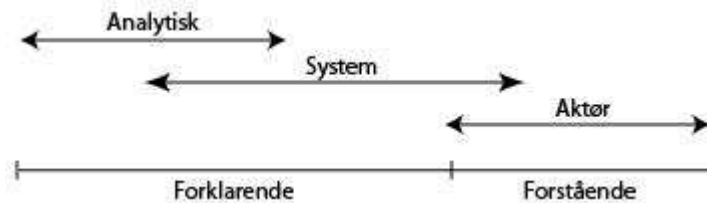
Emnet er særdeles interessant, da de etiske regler har stor betydning for den måde revisorer skal agere på, når de afgiver erklæringer med sikkerhed. Endvidere er det interessant for revisorer at vide, hvordan de skal agere, hvis de ender i en gråzone eller i forbud situationer, hvilket leder op til diskussioner på området som præges af forskellige holdninger. Desuden er de etiske regler udformet på en måde, så vi skal fortolke på reglerne for at kunne afgøre, hvilket udfald en eventuel sag får. Med henblik på offentlighedens interesse er de etiske regler særdeles relevante, da der for eksempel ofte i store besvigelssager er fokus på revisors uafhængighed. De spørgsmål, der stilles i disse situationer, er om revisor har handlet korrekt i forhold til de kriterier, der er til revisor med henblik på for eksempel egenkontrol og egeninteresse, samt om revisor er uafhængig? Dette er forhold, som er særdeles interessante i forhold til offentligheden, da der ofte er store økonomiske beløb på spil. Endvidere er det interessant at analysere de skærper, der kommer indenfor de etiske regler for at undersøge, hvilke konsekvenser disse ændringer får for revisorer og revisionsfirmaer. Yderligere er det interessant at se, hvordan de etiske regler har udviklet sig igennem tiderne, hvilket giver en indikator på, hvorfor de er udformet, som de er i dag.

Metodikken gennem projektet er baseret på et systemisk syn, idet det både kan håndtere kvalitative og kvantitative metoder, og derfor ikke på forhånd afgrænser fra datakilder. Desuden kan systemsynet bruges til at analysere på flere forskellige niveauer, hvor vi starter med et overordnet overblik over de etiske regler. Dette skabes ved en forståelse af de etiske regler på den lovgivningsmæssige side, hvor de etiske regler udformes på et internationalt plan, som herefter tilrettes de eksisterende danske love. Endvidere er systemsynet anvendeligt, når vi taler om en juridisk metode, der har betydning for kompabiliteten mellem skærperne i kravene for etiske regler og implementeringen i de danske revisionsfirmaer. Metodikken til dataopbejdningen er styret af en guideline, der lægger til grund for de etiske regler, hvilket afspejler den deduktive tilgang.³

² [IESBA 1]

³ [Bjerke] s. 294-306

Når der anlægges et systemisk metodesyn gennem projektet, åbner vi for en helhedsorienteret tankegang, som giver mulighed for at udvide til den hermeneutiske eller forklarende opfattelse.⁴ Den systemiske metode giver derved muligheden for at lave en bred undersøgelse, hvorved vi kan få et helhedsindtryk af sammenspillet mellem lovmæssighederne og den praktiske del af de etiske regler, hvilket illustreres i figur 1.



Figur 1: Grænser mellem forklarende og forstående⁵

Endvidere er det nærliggende at analysere brugen af de etiske regler med en systemisk metode, hvor det bliver muligt at undersøge lovene og revisionsfirmaernes brug af de etiske regler. Vi har ikke mulighed for at påvirke de teoretiske fremstillinger og de enkelte aktører, men vi får en mulighed for at identificere den dynamik, eller mangel på samme, der foregår mellem de kommende ændringer i de etiske regler og revisionsfirmaerne. Ydermere kan vi observere og analysere den variabilitet, der er indenfor den danske lovgivning og de internationale regler.

4.1 Empirisk undersøgelse

Specialet er hovedsageligt juridisk, da det er baseret på regler, love og bekendtgørelser, som i udgangspunktet ikke kan gradbøjes. På flere områder giver de etiske regler mulighed for fortolkning, hvor vi derfor har valgt at inddrage en empirisk undersøgelse til at klargøre disse områder. På den måde giver det en mere uddybende analyse, når vi har mulighed for at spørge praktikere i revisionsfirmaerne. Yderligere medfører den empiriske undersøgelse, at specialet bliver mere spændende, da det bliver individuelt for os. Hvis samme problemformulering skal undersøges af eventuelt andre specialeskrivende, er det nødvendigt at have den samme interviewguide, for at udarbejde den samme empiriske undersøgelse, og dermed nå til samme konklusion. Derfor mener vi, at det er en nødvendighed at inddrage den empiriske undersøgelse for at gøre specialet individuelt for os. Endvidere er den empiriske undersøgelse med til at verificere vores forståelse af de nuværende regler, love og bekendtgørelser med henblik på de fortolkningsområder, der er. Vi

⁴ [Bjerke] s. 45-47

⁵ Gengivet ud fra [Bjerke] s. 46

har derfor mulighed for at aktualisere den behandlede teori med svarerne fra de adspurgte praktikere. Desuden giver problemformuleringen anledning til teser, som vi har mulighed for at få svar på i den empiriske undersøgelse.

For at styrke troværdigheden er det vigtigt, at vi benytter os af kommentarer og argumenter fra revisionsfirmaerne, da det er revisorerne, som er offentlighedens tillidsrepræsentanter, hvilket er en del af verificeringen af opgaven. Det er muligt, at styrke validiteten ved at samle datamateriale ind fra respektive respondenter fra revisionsfirmaerne og sætte deres praktiske erfaring op imod lovgivningen og de etiske regler. Vi har derfor valgt at interviewe revisorer fra flere forskellige revisionsfirmaer, for at få en indikator på, hvilke konsekvenser de kommende skærper får for deres arbejde. Desuden kan vi udvide den empiriske undersøgelse til at interviewe brugerne af regnskaberne, da det i høj grad er dem, der skal finde regnskabet troværdigt, og det er derfor særdeles væsentlig, at revisor er uafhængig. Da en empirisk undersøgelse er omfattende og tidskrævende at udføre, har vi valgt ikke at medtage denne vinkel i specialet. I øvrigt er vi af den opfattelse, at det er problematisk, at finde for eksempel aktionærer der ønsker at stille op til et interview. Yderligere har en aktionær ikke nødvendigvis indblik i revisors uafhængighed, hvorfor der skal konstrueres en ny interviewguide, hvilket vi mener, bliver for omfattende i forhold til udbyttet.

Da vi besluttede os for at lave en empirisk undersøgelse, gav det anledning til flere løsningsmodeller, hvor vores valg stod imellem et spørgeskema eller en semistruktureret interviewguide. Fordelen ved at lave et spørgeskema er, at vi har mulighed for at spørge et større udsnit af populationen, og dermed har mulighed for at konkludere på spørgeskemaet uden at sammenholde det med andre kilder. Endvidere er det muligt at lave en statistisk analyse på svarerne ved brug af spørgeskema. Yderligere besværliggør et struktureret spørgeskema processen, da der ikke er mulighed for at stille uddybende spørgsmål, hvilket vi mener, er nødvendigt for at konkludere på de områder, hvor der er mulighed for at fortolke på reglerne. Desuden kan vi frygte, at det er svært at få svar fra revisorerne, da vi i øjeblikket befinder os i statusperioden. Endvidere kan svarerne være påvirket af revisorerens travlhed på arbejdspladsen, og dermed kan vi modtage svar, som ikke i samme grad, er overvejet, hvilket det er ved personlig interview. Vi er derfor af den opfattelse, at en semistruktureret interviewguide er den mest anvendelige i specialet, hvor vi har mulighed for at stille uddybende spørgsmål, og dermed kan besvare vores problemformulering.

Efter vi havde valgt den semistrukturerede interviewguide, gjorde vi os overvejelser om, hvordan vi skulle udvælge vores stikprøver. Vores udvælgelse er baseret på både simpel tilfældig udvælgelse, hvor vi endvidere har foretaget en geografisk udvælgelse. Vi har valgt at udarbejde en geografisk bestemt udvælgelse, da vi ved, at de store revisionsfirmaer har faglige afdelinger i for eksempel København, hvor det er spændende at undersøge, og geografien har en påvirkning på respondenternes svar.

Metoden til de valgte interviews baseres på fokusgruppe interviews, hvor vi får svar fra mellem 6 – 12 deltagere. Vi har valgt at modificere metoden, da det bliver vanskeligt at få 6 – 12 revisorer til at deltage i en diskussion på op til 2 timer i samme lokale, da vi ved, at revisorerne har særdeles travlt med statusrevision i denne periode. Dette er ligeledes en af ulemperne ved fokusgruppe interview. Ved denne metode er der mulighed for at danne en synergi mellem deltagerne og samtidig få en spontanitet frem, da vi laver et semistruktureret interview og ikke et spørgeskema.⁶ De semistrukturerede interviews bliver opbygget på en måde, så det giver mulighed for at spørge uddybende til de områder, hvor lovgivningen og de etiske regler eventuelt viser svagheder, som er gråzoneområder. Den empiriske undersøgelse bygger på syv interviews, hvor disse interviews skal sammenholdes med høringsudkast og høringssvar i analysen. På baggrund af de adspurgte revisionsfirmaer kan vi konkludere, at den relative lille anvendte gruppe af populationen ikke er repræsentativ i forhold til at generalisere revisionsverdenen som en helhed, det betyder, at undersøgelsen ikke kan stå alene. Vi er stadig af den opfattelse, at kommentarerne og argumenterne kan bruges til at give et billede af, hvordan revisionsverdenen reagerer på en gult lys situation, og hvilke konsekvenser de ser ved ændringerne i de etiske regler.

Overordnede set har vi inddelt revisionsfirmaerne i fire lag, hvor det første lag er de fire største som for eksempel Deloitte, KPMG og PWC. Det andet lag er for eksempel BDO og Beierholm og det tredje lag er for eksempel RGD Revision, hvilket er revisionsfirmaer, som er små kæder, hvor de er tilknyttet RevisorGruppen Danmark. Det sidste lag er de helt små revisionsfirmaer som for eksempel registrerede revisionsfirmaer. Vi har derfor forsøgt at udvælge respondenter fra alle lag, således at undersøgelsen dækker bedst over populationen. Det har ikke været muligt at finde revisorer fra små revisionsfirmaer i det fjerde lag, der ville opstille til interview. Mange har ikke svaret tilbage på vores forespørgsel om deltagelse i interview, har tre svaret tilbage, at de ikke ønsker at deltage grundet arbejdspresset. Grunden til at ingen af de adspurgte ønsker at deltage, kan

⁶ [Bush] s. 208-219

udover arbejdspress skyldes, at de måske ikke har det store kendskab til de etiske regler og de kommende skærper. I øvrigt er det, som nævnt, mindre firmaer, hvor det kan være svært at finde kapaciteten til at deltage i undersøgelsen. Vi kan derfor ikke få dette område dækket gennem vores empiriske undersøgelse. Vi mener stadig, at undersøgelsen kan valideres, og vi kan konkludere på den sammenholdt med andre kilder. Vi kan ikke konkludere på, hvilke konsekvenser det får for de helt små revisionsfirmaer ud fra undersøgelsen.

Vi har kontaktet de adspurgte revisionsfirmaer via mail, hvor vi både har haft telefonisk korrespondance og korrespondance via mail. Inden interviewets start aftalte vi med respondenterne, hvordan interviewet kan benyttes i specialet. De interviewede personer er som følgende: Jan Bo Hansen er fra Deloitte i København, og er uddannet statsautoriseret revisor. Han er partner samt professional Practice Director i Deloitte. Yderligere er Jan Bo Hansen reputation & Risk Leader, hvor han er ansvarlig for, at alle revisorerne i Deloitte overholder de etiske regler. Peter Gath er fra KPMG i København, og er uddannet statsautoriseret revisor samt er partner. Peter er endvidere i KPMG's faglige afdeling i København og er desuden forfatter og medforfatter til flere bøger om etik. Henrik Trangeled Kristensen er fra PricewaterhouseCoopers i Århus, og han er uddannet statsautoriseret revisor samt er partner. Henrik beskæftiger sig til dagligt med Retail & Consumer, innovationsselskaber, børsforhold, IFRS og US GAAP samt internationale forhold. Karl Aage Brasted er fra BDO i Frederikshavn, og er uddannet statsautoriseret revisor og er partner. Endvidere er Karl Aage videnchef i BDO. Peter Thor Kellmer er fra Beierholm i Aalborg, og er uddannet statsautoriseret revisor samt er partner. Ydermere er Peter i Beierholm's faglige afdeling og er underviser på Aalborg Universitet samt eksaminerer på Børsen til den mundtlige statsautoriserede revisoreksamen. Lars Christensen er fra RGD Revision i Århus, og er uddannet statsautoriseret revisor, som endvidere er partner i RGD revision. Yderligere er han bestyrelsesmedlem af lokalforeningen af statsautoriserede revisorer. Hos det anonyme revisionsfirma har vi interviewet en revisor, som er uddannet statsautoriseret revisor samt er partner. Desuden retter denne opgaver til den statsautoriserede revisoreksamen.

Interviewguiden er opbygget ud fra scenarier, som senere bliver til delafsnit i vores analyse. Vi har selv konstrueret scenarier ud fra de områder, som vi har afgrænset os til, hvor disse scenarier som udgangspunkt, bygger på de nuværende etiske regler. Vi har til alle scenarierne flere underspørgsmål, hvor vi har lavet afkrydsningsbokse, så vi har mulighed for at lave en sammenligning til sidst, når alle interviewene er foretaget. Enkelte steder spørger vi respondenterne

om situationer, hvor regler bliver skærpet med de kommende etiske regler for at fornemme, om dette medfører konsekvenser for dem i fremtiden. Interviewguiden afsluttes med efterfølgende spørgsmål, hvilket omhandler de enkelte revisionsfirmaers implementering og opdateringen af de kommende etiske regler, samt hvordan respondenterne personligt holder sig opdateret. De transskriberede interviews er vedlagt som bilag, hvor interviewguiden kan udledes⁷.

4.2 Ambitionsniveau

Ambitionsniveauet i projektet er det beskrivende og problemidentificerende, og dermed er ambitionen at nå frem til en tilfredsstillende identifikation af problemer, som forekommer ved de kommende skærper i de etiske regler. Vores ambitionsniveau er at beskrive og forklare, hvilken betydning skærperne i de kommende etiske regler har for revisionsfirmaerne i Danmark. Ydermere ønskes der en analyse af skærperne i de kommende etiske regler for at belyse synergien samt identificere de problemer, der opstår, når revisionsfirmaerne skal implementere de kommende regler, hvor både positive og negative synergier kan identificeres.⁸

4.3 Finale/ konklusion

Vi ønsker at anskueliggøre den systemiske løsningsmodel, hvorved der anvendes en problemorienteret arbejdsmetode. Den finale forklaringsmodel skal benyttes til at klarlægge revisorerne og revisionsfirmaers interne og eksterne kræfter for at kunne synliggøre deres synergieffekter i sammenspil med de kommende etiske regler. En revisor eller et revisionsfirma bliver påvirket af både de interne og eksterne kræfter, hvor det derfor er relevant at analysere, hvilken synergieffekt de er med til at skabe for revisorerne og revisionsfirmaerne. Interne kræfter handler for eksempel om at skabe gode relationer mellem klienter og revisionsfirmaerne eller revisionsteamet, der er knyttet til opgaven. I forbindelse med en revisor eller et revisionsfirma er revisorloven og de etiske regler eksterne kræfter, som påvirker revisoren eller revisionsfirmaet, men der er ingen direkte relation mellem dem. Det er derfor vigtigt, at revisoren og revisionsfirmaet har en god relation til deres klienter for at kunne opretholde deres position og eksistens. I specialet bliver områder i de nuværende etiske regler og de kommende etiske regler analyseret, så vi i konklusionen får svar på, hvilken betydning ændringerne har i forbindelse med de skærper, der er i de kommende regler. For at nå frem til konklusionen er der en vurdering af de konsekvenser, der

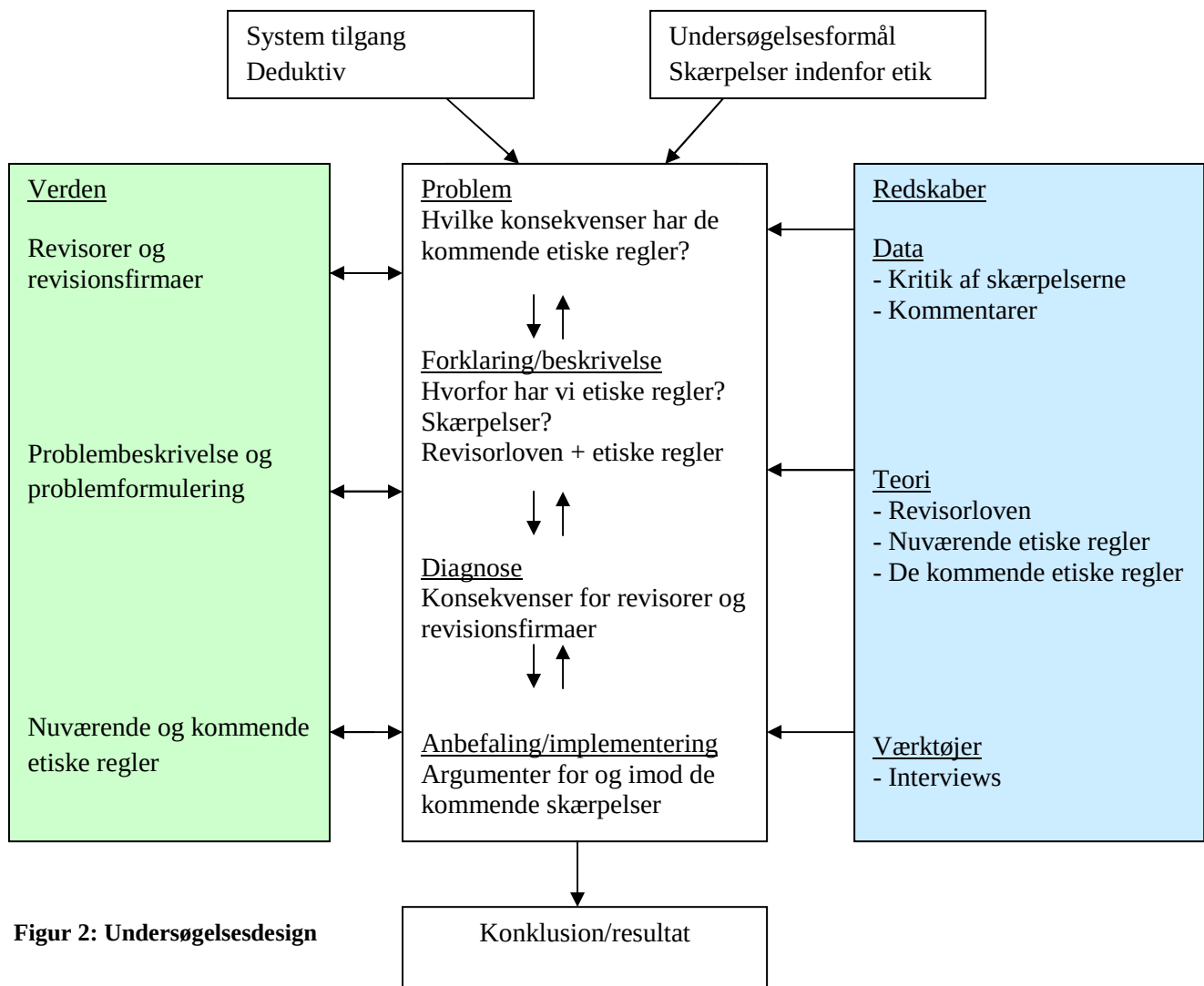
⁷ Se bilag 1-7

⁸ [Bjerke] s 149-152

er i forbindelse med de kommende ændringer, samt en vurdering af både positiv og negativ kritik fra revisionsbranchen med henblik på skærperne. Konklusionen giver derfor et svar på, hvilke konsekvenser skærperne i de kommende etiske regler har for revisorer og revisionsfirmaerne.

4.4 Undersøgelsesdesign

Det nedenstående undersøgelsesdesign viser den fremgangsmåde, vi benytter på baggrund af en systemisk metode. Ud fra en analyse af, hvilke konsekvenser de skærpede regler får for revisionsverdenen, kan der identificeres eksterne forskelligheder mellem revisorloven og de nuværende etiske regler i forhold til de kommende etiske regler. Modellen skal beskrive og forklare konsekvenserne af de kommende etiske regler i form af både interne og eksterne faktorer, som har indvirkning på den måde, revisorer skal agere på efter implementeringen af de kommende etiske regler. Efter en identificering af konsekvenserne ved ændring af de etiske regler, vil argumenter, kommentarer samt en empirisk undersøgelse munde ud i en konklusion.



4.5 Videnskabeligheden i undersøgelsesdesignet

Videnskabeligheden i undersøgelsesdesignet er særdeles vigtig, da der skal være videnskab i en undersøgelse for at opretholde validiteten samt reliabiliteten overfor andre forskere. Det er derfor vigtigt at kunne bruge analysens konklusion i form af en vis validitet samt reliabilitet. Reliabilitet kræver kontinuitet og ensartethed i specialet, hvilket sikrer, at undersøgelsen kan efterprøves af andre og stadig munde ud i det samme resultat. Det tilgængelige datamateriale benyttes til at styrke og udvikle systemiske modeller, hvor der skal gøres opmærksom på, at en model aldrig bliver identisk med den komplekse verden, og der er derfor behov for en revurdering af modellen.

Den systemiske model bruges til at vise, hvordan de etiske regler skaber en inkonsistens i form af skærperne i reglerne og den danske revisorlov, samt hvilken konsekvens det får for revisorerne. Vi skal derfor finde uligheder og kritik i forbindelse med de skærpede regler og derefter give en forklaring på, hvilke konsekvenser det får for revisorer og revisionsverdenen. Der stilles en diagnose af problemet, hvorefter vi laver en rekonstruktion af den systemiske model, så den bliver konsistent og logisk. Modellen er derefter klar til at blive implementeret i den komplekse verden. Hvis modellen kommer til at virke i den virkelige verden, er der skabt en pragmatisk validering, altså modellen er blevet brugbar. Det betyder, at vi skal finde et eller flere svar på, hvilke konsekvenser de kommende etiske regler får, når de skal implementeres den 1/1 2011, hvilket er med til at styrke valideringen af specialet. Endvidere kan specialet få en større grad af verificerbarhed ved at inddrage høringsudkast og svar derpå samt kommentarer og argumenter fra den empiriske undersøgelse, hvilket giver en indikation på, hvordan de skærpede regler skal anvendes, og hvilke sikkerhedsforanstaltninger der skal tages i gråzone situationer. Vi skal herunder nå frem til en vurdering af konsekvenserne ved de kommende skærper, hvilket leder op til følgende problemstilling og problemformulering.

5. Problemstilling og problemformulering

Problemstillingen i dette projekt tager udgangspunkt i de etiske regler og dermed ligeledes revisors uafhængighed. Omdrejningspunktet for specialet er de kommende etiske regler, der senest skal implementeres den 1/1 2011. Her er der fokus på skærperne, som de kommende regler medfører, samt hvilken betydning de får for revisionsverdenen generelt, da det afhænger af, hvordan implementeringen kommer til at foregå. Implementeringen kan enten ske igennem EU, hvor det medfører, at reglerne bliver til lov. Eller implementeringen kan ske igennem Foreningen af

Statsautoriserede Revisorer (FSR) eller Foreningen af Registrerede Revisorer (FRR), hvor reglerne er på foreningsniveau, og dermed ikke bliver til lovgivning i Danmark. For at opnå en analyse af dette problemfelt er det nødvendigt at behandle den nuværende revisorlov og FSR/FRR's regler på området for revisors uafhængighed. Vi udarbejder et afsnit, hvor de nuværende regler i revisorloven og de etiske regler bliver præsenteret. Dette mener vi, at vi er nødsaget til, da dette giver et grundlag for, hvordan reglerne er i dag, hvilket gør det muligt at sammenligne med de kommende regler og dermed finde interessante skærper. Til brug for analysen udarbejder vi en empirisk undersøgelse, hvilket skal ske blandt udvalgte revisorer i Danmark. Endvidere inddrager vi i analysen høringsvar fra udenlandske revisionsfirmaer samt foreninger som for eksempel FSR, der har været uenig i udarbejdelsen af de kommende etiske regler. Dette leder op til en interessant diskussion i analysen, hvor kommentarerne bliver sammenholdt med den empiriske undersøgelse.

Problemområdet er etik for revisorer, hvor fokus er på skærperne i de kommende etiske regler, hvilket åbner op for mange lovgivningsmæssige såvel som empiriske aspekter. Det er derfor ikke muligt at gå i dybden med alle områder indenfor etikken, hvorfor vi er nødsaget til at udvælge primære områder, som bliver belyst i specialet. Disse bliver afgrænset i afsnit 6. Ud fra problemområdet har vi udledt følgende problemformulering:

Hvilke konsekvenser har skærperne i de kommende etiske regler for revisorer og deres revisionsfirmaer?

Problemformuleringen er bredt formuleret og giver anledning til interessante områder indenfor skærperne i de kommende etiske regler. Ved udarbejdelse af denne problemformulering har vi opstillet to teser på baggrund af vores overvejelser. Dette er to påstande, hvilket vi ønsker at af- eller bekræfte i specialets konklusion.

Teser:

- 1) Skærperne i de kommende etiske regler får stor betydning for revisorer og revisorfirmaerne.
- 2) Skærperne kommer til at påvirke de mindre revisionsfirmaer anderledes end de store revisionsfirmaer som for eksempel de fire største revisionsfirmaer i Danmark.

Teserne er opstået på baggrund af, at vi har stiftet bekendtskab med de etiske regler igennem undervisningen på Universitetet. Endvidere har vi læst litteratur i forbindelse med emnet inden

specialets begyndelse, hvor vi derfor har fået det indtryk, at disse skærper kan få stor betydning for revisorer og revisionsfirmaerne. Vi vil derfor gerne undersøge, om denne tese kan bekræftes, samt hvilke konsekvenser skærperne får for revisorerne og revisionsfirmaerne med hensyn til for eksempel andre arbejdsgange og en forøgelse af arbejdsbyrden. Desuden er det efter vores egen overbevisning, at disse skærper får anderledes betydning for de mindre revisionsfirmaer end de større revisionsfirmaer, da små revisionsfirmaer ofte har få partnere, mindre kompetenceområder og ingen separat skatteafdeling. Dette ønsker vi at få bekræftet via vores interview med forskellige revisionsfirmaer i Danmark. Det er ikke muligt at behandle alle skærperne i de kommende etiske regler. Derfor er vi nødsaget til at foretage en afgrænsning.

6. Problemstillingens afgrænsning

Ud fra problemområdet er det muligt at behandle flere forskellige emner. Grundet specialets tidsmæssige længde og det vejledende antal sider har vi været nødsaget til at foretage en afgrænsning. Endvidere skal afgrænsningen spore læseren ind på de områder, vi ønsker at behandle i dette speciale.

Revisorer kan både udføre erklæringsopgaver med sikkerhed samt erklæringsopgaver uden sikkerhed. I dette speciale behandler vi kun erklæringsopgaver med sikkerhed, da det ikke er nødvendigt at være uafhængig ved erklæringsopgaver uden sikkerhed ifølge revisorloven. Disse opgaver er dermed ikke interessante at behandle, når den grundlæggende faktor for specialet er uafhængighed. Erklæringsopgaver med sikkerhed bliver senere behandlet i afsnit 8, hvor der redegøres for, hvad der hører ind under erklæringsopgaver med sikkerhed. Det skal understreges at ændringerne ikke får store konsekvenser for erklæringsmodtager eller offentligheden i øvrigt, da de ikke skal foretage sikkerhedsforanstaltninger. Konsekvenserne kan afspejles i eventuelle højere omkostninger for revisionsklienterne, da de bliver faktureret for revisors udvidet arbejdsgange.

Kapitel 290 i de etiske regler omhandler flere problemområder i forbindelse med erklæringsopgaver med sikkerhed, hvor vi har udvalgt fire områder, som vi behandler. De fire områder er; økonomiske interesser, tilknytning til klienten, skattemæssig assistance samt honorar. Områderne er valgt, da der sker ændringer indenfor disse områder i de kommende etiske regler. Yderligere mener vi, at disse områder er relevante for danske revisorer, da de bliver berørt af disse områder dagligt. Det er derfor interessant at analysere, på baggrund af lovgivning og empiri, hvilke konsekvenser ændringerne medfører for de danske revisorer og revisionsfirmaer. Specialet analyseres med udgangspunkt i de

fire scenarier, hvor relevante trusler og sikkerhedsforanstaltninger bliver inddraget. Inddeling er valgt med inspiration fra de etiske regler, hvor der er opdeling efter områder i stedet for trusler.

Vi er af den opfattelse, at disse scenarier ofte ses ude i de danske revisionsfirmaer, og det er derfor interessant at behandle disse. Vi er endvidere opmærksomme på, at vi afgrænser os fra andre interessante områder, hvilket for eksempel er lån og garantier, vurderingsydelser samt gaver. Dette er fravalgt, da vurderingsydelser ligger tæt op ad skatteplanlægning, som er en del af vores tredje scenarie, og vi kommer derfor til at berøre vurderingsydelser indirekte. Vi har valgt skattemæssig assistance, hvor der her sker store revolutionære ændringer. Gaver er fravalgt, da der ikke forekommer ændringer i de kommende etiske regler. Det samme er gældende for lån og garantier, der ellers er nærliggende at behandle sammen med økonomiske interesser.

Vores empiriske undersøgelse er tilpasset afgrænsningen, hvorfor denne er opdelt i samme scenarier. Yderligere er behandlingen af lovgivning og krav valgt, således at dette understøtter de fire scenarier.

7. Uafhængighed i historisk perspektiv

De etiske regler for revisorer har først i det 21. århundrede fået betydning for danske revisorer. Revisorloven har siden dens begyndelse reguleret revisors uafhængighed. Det er derfor interessant at belyse revisorlovens udvikling, da dette visualiserer revisors uafhængighed gennem tiden. Yderligere er det spændende at undersøge den internationale udvikling, da den har stor betydning i dag for revisorer og revisionsfirmaerne i Danmark. Afsnittet afsluttes med et indblik i, hvordan revisions etik bliver reguleret i dag.

7.1 Udvikling i revisorloven

Den første revisorlov trådte i kraft den 14. maj 1909. Tidligere var revisorerhvervet ikke særligt udbredt, og det var en sjælenhed, at revision var hovederhverv. Dette skyldes, at der var få virksomheder i samfundet, hvorfor der ikke var behov for revisorer. Følgende opstod der et behov for en kvalificeret revisorstand i forbindelse med industrialiseringen af samfundet, da dette bevirkede til en forøgelse af aktieselskaber.⁹ De første revisionsfirmaer i Danmark etableres

⁹ [E&S 2] del 1, afs. 1

omkring år 1900, hvor revision således blev til et hovederhverv.¹⁰ På dette tidspunkt var revisionsfirmaerne ikke reguleret på baggrund af en lovgivning.

Baggrunden for de første revisionsfirmaers fremkomst var igennem forskellige love i slutningen af 1800 tallet, hvor revisorer eller regnskabskyndige tillidsmænd blev nævnt som et krav.¹¹ Igen i 1903/1904 blev en regnskabskyndig tillidsmand påkrævet af justitsministeriet gennem et lovforslag om tvangsakkord uden for konkurs. Ved siden af dette forslag blev der arbejdet med, at tillidsmanden ikke bare skulle være regnskabskyndig, men en egentlig autoriseret revisor.¹² Dette blev i første omgang afvist af den daværende justitsminister, som senere meldte sig selv til politiet for bedrageri. I forbindelse med justitsministerens storsvindel samt en længere tids fejlagtige og mangelfulde regnskaber i det danske erhvervsliv, blev det klart, at der var behov for en reguleret revisionstand.¹³ I 1907/1908 blev der derfor nedsat et udvalg til at udarbejde et regelsæt for autoriserede revisorer. Udvalget kom med en programerklæring, hvori de beskrev en revisors opgave. Uddrag fra betænkningen¹⁴:

”En Fagrevisors Opgaver ere forskellige: Han skal kritisk kunne gennemgaa et Regnskab hos en Forretningsdrivende, hos Enkeltperson eller Interessentskab; han skal ikke saa meget bedømme den talmæssige Rigtighed og den rent tekniske Side af Bogføringen som han kritisk skal kunne vurdere en Status, værdsætte ved bogholderimæssige Hjælpemidler de opgivne Aktiver og bedømme, hvor hans Dom skal suppleres med et særligt fagkyndigt Skøn, f. Eks. over Lagerets eller udestaaende Fordrings Værd, baade for en Forretning i god Gang og for en Forretning i likvidation, ligesom han af Bøgerne skal kunne bedømme Forretningsførelsens Forsvarlighed og paavise dens Mangler. Yderligere bør hans Uddannelse være saaledes, at han kan fungere som Likvidator, Skifte- og Boforvalter, lede Afvikling og Sanering af Enkeltmands eller Interessentskabers Forretninger. Men Dygtighed er ikke nok; yderligere bør en kritisk Revisor være uafhængig og nyde anseelse”.

Disse overvejelser om en revisors arbejdsopgaver var grundlaget for den første lov der, som nævnt, trådte i kraft i 1909, samt alt efterfølgende lovgivning om autoriseret revisorer i Danmark. I 1917

¹⁰ [Christensen] kap 1

¹¹ [Christensen] kap 1

¹² [E&S 2] del 1, afs. 1

¹³ [Christensen] kap 1

¹⁴ [E&S 2] side 23

blev der brug for det nye autoriseret revisor erhverv, da det blev indført i aktieselskabsloven, at alle aktieselskaber skulle revideres.¹⁵

Allerede i den første revisorlov var der taget højde for revisionsetik og revisors uafhængighed. Loven var generelt meget kortfattet, hvilket også omfattede uafhængighedsområdet. Lovens § 4 omhandlede uafhængighed, hvor ingen autoriseret revisor måtte beklæde et statsembede eller lønnet offentlig stilling. Minister for Handel og Søfart kunne fastsætte yderligere former for erhverv, som en revisor ikke kunne forene med revisionserhvervet. Yderligere var der regler i loven om, at revisor skulle være myndig, have sit eget bo samt ikke måtte være straffet. Endvidere var der krav til revisors uddannelse, hvilket skulle omfatte en 3 års praksis hos en autoriseret revisor og efterfølgende bestå en skriftlig og mundtlig prøve, som blev afholdt af Revisorkommissionen. Det blev allerede på dette tidspunkt bekendt, at hvis en revisor blev straffet ifølge straffebestemmelserne, var det muligt at frakende revisor retten til at drive revisionsfirma.¹⁶

I den næste revisorlov fra 1930 blev uafhængigheden yderligere uddybet, da der i § 7 stod, at statsautoriserede revisorer ikke måtte beklæde stats- eller kommunalt embede eller anden fast lønnet stilling samtidig med, at de drev virksomhed som statsautoriseret revisor. Minister for Handel og Søfart havde igen hjemmel til at fastlægge erhverv, som ikke kunne forenes med revisorerhvervet. Loven fra 1930 blev allerede i 1931 ophævet, da revisorloven skulle indgå i næringsloven, hvor den blev indført uændret. I forbindelse med indførelsen af revision i næringsloven blev det bemyndiget, at ministeren kunne fastsætte nærmere regler om revisorerhvervet, hvilket i den tidligere lov fra 1909 var en kongelig anmodning. I 1933 blev denne bemyndigelse udnyttet, hvor der blev udarbejdet en bekendtgørelse om statsautoriseret revisorers virksomhed, pligter og ansvar. Bekendtgørelsens omdrejningspunkt var igen spørgsmålet om revisors uafhængighed, hvor det i § 1 blev beskrevet, at en statsautoriseret revisor ikke måtte drive en lang række af virksomheder samt måtte ikke være medlem af bestyrelser, repræsentantskaber mv.¹⁷

I 1967 blev revisionsdelen fjernet fra næringsloven, og der blev igen indført en lov om statsautoriserede revisorer. Der var ikke de store forskelle i denne lov i forhold til de tidligere paragraffer i næringsloven, men der var fortsat fokus på revisorers uafhængigheden. Dette betød, at der i loven blev indført nye paragraffer, hvor der blev sondret imellem generel og konkret

¹⁵ [Christensen] kap 1

¹⁶ [Christensen] kap 1

¹⁷ [E&S 2] del 1, afs. 1

uafhængighed. Endvidere blev der indført et disciplinærsystem, der skulle håndhæves af revisornævnet.¹⁸

En af de største ændringer med hensyn til regulering af revision skete i 1988, hvor EU's 8. selskabsdirektiv blev implementeret, hvilket også betød ændringer på det etiske plan. Som nævnt i forbindelse med indførelsen af loven fra 1967 blev der oprettet et klagesystem over revisorer ved hjælp af disciplinærsystemet. Problemet med dette klagesystem var, at revisorerne klienter ikke selv direkte kunne klage, hvorfor der blev indført en direkte klageadgang for alle med retslige interesse. Formålet med denne lovændring var at styrke disciplinærsystemet samt tilliden til revisorerhvervet.¹⁹ Dette klagesystem var særligt vigtigt, da tilliden til at en revisor overholder uafhængighedsbestemmelserne, bygger på de mulige straffe, der kan udøves, hvis de bliver overtrådt.

Ved lovændring i 1994 skete der igen ændringer for revisors etik. I denne lov blev begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" indført. Dette skete på baggrund af, at der var et politisk krav om, at loven skulle strammes, da der var sket en række sammenbrud i det danske erhvervsliv. Sammenbrudene fik offentligheden til at sætte spørgsmålstegn ved effekten af revisors arbejde, hvorfor det var nødvendigt at stramme lovgivningen. Revisorkommissionen afholdte, på baggrund af det offentlige fokus på revisorerhvervet, en revisorkonference i 1998, hvor hovedtemaet var revisors uafhængighed. På konferencen blev der diskuteret flere mulige modeller til reguleringer af uafhængigheden.²⁰

I forbindelse med de seneste revisorlovgivninger, der er blevet vedtaget i det nye årtusinde, er revisors uafhængighed løbende blevet justeret. Denne justering er blandt andet sket på baggrund af de internationale regler på området, hvorfor det også er interessant at se på denne udvikling.

7.2 International udvikling

Fra den første danske revisorlov i 1909 har den internationale erfaring haft indflydelse på det danske revisorerhverv. Den første revisorlov bar især præg af påvirkninger fra England og Tyskland, som på dette tidspunkt havde en meget større erfaring med regulering af revision. Efterfølgende blev der etableret et fælles nordisk samarbejde omkring revision, hvilket startede i 1924 med en nordisk kongres i Oslo, hvor blandt andet revisionsetik var et emne, der blev

¹⁸ [E&S 2] del 1, afs. 1

¹⁹ [E&S 2] del 1, afs. 1

²⁰ [E&S 2] del 1, afs. 1

diskuteret. Den faglige debat var en stor succes, hvilket betød, at det blev indført, at der skulle holdes nordiske kongresser hvert fjerde år. Den faglige debat fortsatte mellem kongresserne og efter anden verdenskrig blev det besluttet, at der skulle holdes kongresser hvert år. I 1956 endte dette samarbejde ud i Det Nordiske Revisorforbund, hvor mulighederne om en fælles nordisk revisorlov blev diskuteret. Det blev kun til en fælles nordisk selskabslov, som desuden kort omhandlede revision. I stedet blev en Nordisk Revisionskomite dannet i 1973, som skulle udstede fælles nordiske revisorvejledninger, og den første udkom i 1977. Dette samarbejde ophørte kort efter, da der i stedet skete en begyndende udvikling på det europæiske plan.²¹

Sideløbende med deltagelsen i det nordiske samarbejde deltog repræsentanter fra FSR aktivt i internationale revisorkongresser, hvor den første kongres blev afholdt i Amsterdam i 1926. Denne aktive deltagelse udmundede i en opfordring i 1951 om, at FSR skulle være med til at oprette en europæisk sammenslutning af foreninger for revisorer og regnskabskyndige. Danmark deltog ikke i denne oprettelse, men Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC), som den kom til at hedde, blev alligevel oprettet i 1951 uden dansk deltagelse. FSR blev først en del af UEC i 1964, hvor repræsentanter fra samme år deltog i deres kongresser. UEC udgav revisorstandards, som Danmark var forpligtet til at optrykke, men hvor det blev understreget, at de ikke var udtryk for god dansk revisorskik. UEC ophørte i 1986, efter de havde udgivet 19 standarder. En af grundene til foreningens ophør var, at the International Federation of Accountants (IFAC) blev grundlagt i 1977. IFAC udstedte også revisionsstandards, og det blev dermed besluttet at revisorforeningerne i Europa skulle samarbejde med IFAC således, at der blev udarbejdet fælles internationale acceptable revisionsvejledninger.²²

Et af de store skridt inden for revisors uafhængighed var indførelsen af EU's 8. direktiv af 17. Maj 2006 om autorisation af personer, der skulle foretage lovpligtig revision. Dette direktiv omhandlede de uddannelsesmæssige krav til revisorer, som foretager lovpligtig revision. Yderligere indbefattede flere artikler revisors uafhængighed, hvor en revisor ikke kan udføre lovpligtig revision, hvis revisoren ikke er uafhængig ifølge medlemslandets lovgivning. Problemet med dette direktiv var, at det overlod uafhængigheden til de enkelte lande, hvilket betød, at der var stor forskel på måde uafhængighed blev reguleret på. Dette fik påvirkning på det europæiske finansmarked, da investorer samt aktionærer ikke fik sikkerhed for samme uafhængighedserklæring. EU udgav derfor i 1996 bogen: "Revisors Rolle, Stilling og Ansvar i forbindelse med Lovpligtig Revision i EU", hvor målet

²¹ [Christensen] kap 1

²² [Christensen] kap 1

med bogen var, at skabe ensartethed blandt regnskaber i EU. Regnskaberne skulle være mulige at sammenligne, og den lovpligtige revision af regnskaber skulle være ensartet.²³

I 1998 blev en revisorkomite etableret af EU-Kommissionen, der bestod af repræsentanter for lovgivere, regnskabsbrugere samt revisorer i de forskellige medlemsstater. Komiteen skulle se nærmere på muligheden for at udarbejde fælles regler, hvor især uafhængighed var et stort emne. På det internationale plan forsøgte IFAC ligeledes, at etablere ensartede regler for revisors uafhængighed. IFAC havde desværre ikke meget held med dette projekt, da der ikke var international sammenslutning.²⁴

IFAC har siden begyndelsen udarbejdet revisionsstandards, men først i 1990 blev de udgivet af FSR på engelsk. De har dermed haft begrænset indflydelse på den danske revision, hvor kun Revisionsteknisk Udvalg har fundet inspiration deri til en løbende orientering om udviklingen indenfor revisionsområdet. I 1994 tilkendegav FRS ligeledes, at udtrykket ”god revisorskik” primært skal baseres på revisorloven, revisionsvejledningerne fra Revisionsteknisk Udvalg samt udtalelser fra FSR’s Responsumudvalg. IFAC er en privatforening, hvorfor de således ikke har ret til at gøre deres vejledninger og standarder til lov. Dette var årsagen til, at FSR havde mulighed for at fravælge, at danske revisorer skulle følge IFAC’s standarder samt vejledninger. I IFAC’s vedtægter råder de alligevel deres medlemmer til at følge deres standarder med videre, da dette giver en international ensartethed på området.²⁵

Siden år 2000 er der sket en radikal ændring på det internationaleplan, hvor FSR startede med at oversætte IFAC’s revisionsstandards til dansk. På dette tidspunkt var planen, at disse revisionsstandards skulle erstatte de danske revisionsstandards, hvilket også har vist sig at blive tilfældet. Yderligere har IFAC en etisk komite ved benævnelse ”Ethics Committee”. Denne komite udarbejder vejledninger om revisionsetik, hvor de etiske regler ”IFAC Code of Ethics for Professional Accountants” ligeledes begyndte at blive oversat til dansk.²⁶

7.3 Regulering af revisions etik i dag

Den regulering der er af revisions etik i dag, bærer både præg af udviklingen i den danske revisorlov samt udviklingen indenfor FSR med påvirkning fra den internationale vinkel.

²³ [E&S] del 1, afs. 2

²⁴ [E&S] del 1, afs. 2

²⁵ [Christensen] kap 1

²⁶ [Christensen] kap 1

Den nye revisorlov fra 17. juni 2008 er omdrejningspunktet for danske revisorer. I revisorlovens § 16 bliver det beskrevet, at en revisors er ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. Yderligere uddybes det, at en revisor skal udføre opgaver med ”god revisorskik”, hvilket indebærer, at revisor skal udvise integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaver. I revisorlovens kapitel 4 omhandler revisors uafhængighed, hvilket bliver uddybet nærmere i afsnit 9.

I 2005 udgav FSR første gang ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”, hvilket danner en fælles begrebsramme for danske revisors etiske adfærd.²⁷ Denne udgivelse skulle være med til at skabe en harmonisering på området, da det er en oversættelse af IFAC’s etiske regler med danske tilføjelser. Disse etiske regler er blevet opdateret flere gange, hvor den seneste udgivelse er fra august 2009.

Dette betyder, at der er to regelsæt på området, hvilket er revisorloven og de internationale etiske regler. Endvidere er der påvirkning fra EU’s direktiver, som løbende bliver implementeret i revisorloven. Når der er to regelsæt på et område, er der flere steder, hvor der ikke er overensstemmelse mellem disse. Ved FSR’s udgivelse af de etiske regler blev det indført, at de strengeste regler altid er gældende. Dette betyder, at der flere steder i de etiske regler er tilføjet kursivafsnit, hvilket er de områder, hvor den danske revisorlov har strengere bestemmelser end de internationale etiske regler. Modsat er der andre områder, hvor de etiske regler er med til at skærpe den danske lovgivning med krav til revisorerne.²⁸

7.4 Tilsyn og klagesystemer

Som beskrevet i afsnittet om udviklingen i revisorloven, er det særdeles vigtigt, at have et klagesystem hvorigennem revisorer kan blive straffet, hvis de overtræder reglerne om blandt andet uafhængighed. Dette er relevant, da det er med til at skabe tillid til, at de etiske regler bliver overholdt. En anden måde hvorpå tilliden kan øges, er gennem tilsyn af revisorerne samt revisionsfirmaerne. Vi behandler derfor i det nedenstående tilsyn og klagesystemerne for revisorer i dag.

Når en revisor ikke udfører sit arbejde på en rimelig og forsvarlig måde, kan den pågældende revisor blive erstatningsansvarlig, såfremt der lides tab. Indenfor selskabsområdet, findes der en udtrykkelig hjemmel for erstatningsansvaret, som skal sammenholdes med revisorloven, da revisorloven ikke indeholder udtrykkelige erstatningsregler. Revisorloven indeholder beskrivelser

²⁷ [Füchsel] kap 2

²⁸ [Bøg] kap 2

af revisorernes stilling, herunder revisors uafhængighed i forbindelse med en klient, hvor deres rettigheder og pligter har betydning for erstatningsansvaret. Der er i de senere år en tendens til opstramning af de faglige krav til revisors arbejde, hvor denne tendens afspejles i de nye revisorlove, hvor der blandt andet er etableret Revisortilsynets kvalitetskontrol. Denne opstramning afspejles også tilsvarende i udviklingen omkring erstatningsansvaret.

Desuden indeholder EU's 8. direktiv blandt andet artikler om regler for kvalitetssikring, undersøgelse og sanktioner. Disse regler er blevet indskrevet i revisorlovens kapitel 6, hvorfor de er gældende for danske revisorer. Dette betyder, at der for eksempel skal være et velfungerende kvalitetssikringssystem i alle danske revisionsfirmaer. Yderligere skal der være et offentligt tilsyn på erklæringsdelen af revisionen, hvilket varetages af Revisortilsynet i Danmark.²⁹ Revisortilsynet har derfor ansvaret for, at kvalitetskontrol finder sted, hvilket betyder, at den tidligere kontrol, der blev foretaget af revisorforeningerne, ikke længere er tilstrækkelig.

Revisortilsynets overordnede opgave er, at kontrollere om revisionsfirmaerne lever op til revisorlovens krav om uafhængighed og kvalitet, når de fortager revision eller afgiver erklæringer.³⁰ Revisortilsynet har endvidere en række generelle opgaver, således deres overordnede opgave kan blive udført. De skal blandt andet udføre en generel godkendelse af de kvalitetskontrollanter, der skal bruges til kontrollen, hvilket både kan være statsautoriserede og registrerede revisorer. Endvidere skal Revisortilsynet udtage revisionsfirmaer til kontrol med jævne mellemrum, hvor der højst må gå 6 år eller 3 år ved revisionsfirmaer, der reviderer virksomheder med offentlig betydning jf. RL § 29, stk. 3. Revisortilsynet er derfor ikke et klagesystem, hvorfor de ikke har mulighed for selv at sætte krav til blandt andet "god revisorskik".³¹ Revisortilsynet kan derimod indbringe sager for Revisornævnet, når de i deres kontroller finder virksomheder, der har overtrådt reglerne. I 2008 var der af de kontrollerede virksomheder i alt 277 virksomheder, som blev godkendt. Endvidere var der 21 sager, som blev videresendt til revisornævnet, hvor alle virksomheder har fået pålagt en ny kontrol. Yderligere har 31 virksomheder fået en påtale samt et krav om en ny kontrol, og 26 virksomheder har fået en påtale.³² Ud fra dette kan vi derfor se, at Revisortilsynets opgave bestemt ikke er overflødig, selv om tilsynet har været etableret siden 2003, hvor det blev indført med den daværende nye revisorlov.

²⁹ [Bøg] kap 2

³⁰ [Revisortilsynet] afsnit 1

³¹ [Füchsel] kap 1

³² [Revisortilsynet] afsnit 1

Revisortilsynet kan som nævnt indbringe sager for Revisornævnet, hvilket tidligere var benævnt Disciplinærnævnet. I forbindelse med den nye revisorlov fra 17. juni 2008 fik Revisornævnet sit nye navn samt nye arbejdsområder. Revisornævnet bliver nedsat af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (E&S), hvor det også er E&S, som udsteder nævnets forretningsorden. Revisornævnets formål er at behandle klager, hvori en statsautoriserede og registrerede revisorer har tilsidesat sine pligter i henhold til revisorloven i forbindelse med revision af regnskaber og ved udførelsen af erklæringsopgaver.³³ Revisornævnet kan enten tildele en advarsel eller pålægge en bøde på op til 300.000 kr. til en revisor, som tilsidesætter sine pligter. Hvis det i stedet er revisionsfirmaet, hvor der kan pålægges et selvstændigt ansvar eller medansvar for tilsidesættelsen af revisorens pligter, kan revisionsfirmaet ligeledes tildeles en advarsel eller en bøde på op til 750.000 kr.³⁴

Revisornævnet er et uafhængigt klagenævn, hvor både private og offentlige har mulighed for at indbringe klager. Privatpersoner skal have en retslig interesse for at kunne indbringe en klage for nævnet, hvilket betyder, at de for eksempel enten skal være aktionærer eller anden regnskabsbruger i den virksomhed, hvor den indklagende er revisor. Det koster 500 kr. at klage til nævnet, hvilket ikke gælder klager fra E&S, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, FSR, FRR eller revisortilsynet. Yderligere kan Revisornævnet ikke afvise at behandle klager fra de nævnte myndigheder og foreninger, hvilket de derimod kan fra privatpersoner, hvis de vurderer, at klagen er grundløs.³⁵ Der er sket en udvikling i antallet af sager, som bliver indsendt til Revisornævnet. I 2008 var der 86 nye sager, hvilket var en stigning fra 2007, hvor der kun blev indsendt 70 nye sager. Der er endvidere sket en udvikling i, hvem der indbringer sagerne, hvor der i de seneste år er langt flere fra det offentlige, hvor omkring halvdelen er fra Revisortilsynet.³⁶

FSR har også sanktionsmuligheder, hvilket er udformet i foreningens vedtægter. FSR kan enten nægte at optage en revisor eller ekskludere et medlem, hvis adfærden er utilbørlig. Yderligere kan et medlem blive ekskluderet, hvis pligterne til den foreningsbaserede kvalitetskontrol ikke er overholdt. Det er bestyrelsen i FSR, som afgør sagerne.³⁷ FRS har på den baggrund nedsat et etikudvalg, som kan rådgive bestyrelsen. Etikudvalget skal følge udviklingen samt medvirke til at synliggøre kravene til revisors etiske adfærd. Yderligere har foreningen et resposumudvalg, der på

³³ [Revisornævnet] afsnit 4

³⁴ [RL 2008] §§ 44, stk. 1 og 44, stk. 4

³⁵ [Revisornævnet] afsnit 4

³⁶ [Revisornævnet] afsnit 1

³⁷ [FRS 2] § 3

foreningens vegne afgiver responsa om god revisionsskik, god regnskabsskik samt god revisorskik.³⁸

Samlet set er der i dag stort tilsyn med revisorer og revisionsfirmaerne, da det sker igennem flere organer. Yderligere er der gode klagemuligheder for både privat personer og offentlige myndigheder samt foreninger. Dette er sammenlagt med til at skabe en større tillid til revisorerne. Når der afgives en erklæring med sikkerhed, som bliver uddybet yderligere i følgende afsnit, skal revisor forholde sig til for eksempel uafhængighed. Hvis revisor ikke har overholdt revisorloven og de etiske regler, er der tale om et eventuelt erstatningsansvar, hvor revisor kan blive idømt en bødestraf eller i værste fald en fængselsstraf. Det er mest almindeligt i Danmark, at revisor eller revisionsfirmaet bliver idømt en bøde. Revisor bliver naturligvis hårdt straffet, når der er tale om overtrædelse af rødt lys situationer, hvorimod det kan være mere besværligt, når der er tale om gult lys situationer. Ved gult lys situationer er der tale om skønsspørgsmål, hvor en sag kan gå i begge retninger, og straffen derfor også er af mildere karakter end ved rødt lys situationer.

8. Erklæringer med sikkerhed

Dette afsnit er medtaget, da vi har afgrænset os til, kun at arbejde med erklæringsopgaver med sikkerhed. Det er derfor væsentligt at få afklaret, hvad begrebet indeholder. Yderligere som nævnt i det foregående afsnit kan begrebet revisor og revisors funktion følges gennem historien, hvor revisor gennem tiden har fået flere forskellige opgaver hos klienterne. Den stadigt udbyggende lovgivning om regnskabsmæssige og økonomiske forhold samt skatter og afgifter har medført, at der er brug for rådgivning og assistance til at sikre, at de beslutninger der tages i virksomhederne, er analyseret og belyst, så ledelsen i en virksomhed kan tage de mest hensigtsmæssige beslutninger.³⁹

Både revisorloven og de etiske regler har en definition af erklæringsopgaver med sikkerhed. Ifølge revisorloven gælder det de opgaver, der er omfattet af RL § 1, stk. 2, hvilket er revisors afgivelse af revisionspåtegning på regnskabet, hvorunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven ligeledes gælder. Yderligere er revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug omfattet. Det skal bemærkes, at der er sket en ændring fra revisorloven af 2003 i forbindelse med § 1, stk. 3 opgaver. Disse opgaver omfatter andre erklæringer end erklæringer med sikkerhed, hvor kravene om

³⁸ [Bøg] kap 2

³⁹ [Langsted] side 19

uafhængighed ikke længere er gældende.⁴⁰ Erklæringsopgaver med sikkerhed defineres i de etiske regler⁴¹, som en opgave, hvor en praktiserende revisor giver en konklusion, der er udformet for at øge graden af tillid, som tiltænkte brugere, foruden den ansvarlige part, har mulighed for at benytte til vurderinger eller målinger af et erklæringsemne efter kriterierne.

Det er vigtigt, at revisor overvejer, hvilken rolle denne spiller i en virksomhed. Der er stor forskel på, hvordan revisor skal agere, og hvilke sikkerhedsforanstaltninger der skal tages alt afhængig af, om revisor skal afgive erklæringer med høj grad af sikkerhed og begrænset sikkerhed. Der er i det følgende afsnit en definition af, hvilke opgaver der er omfattet, når revisor afgiver en erklæring med høj grad af sikkerhed samt afgiver en erklæring med begrænset sikkerhed.

8.1 Erklæring med høj grad af sikkerhed

Revisor kan afgive en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed, hvilket enten omfatter revisionspåtegninger på et regnskab eller andre erklæringer, som for eksempel er erklæringer på ikke-finansielle udsagn. Revisor skal afgive revisionspåtegninger i henhold til RS 700, hvor standarden indeholder retningslinjer om form og indhold for påtegningen, der afgives som et resultat af revisionen af en klients regnskab. Retningslinjerne i RS 700 er mulige at tilpasse revisionspåtegninger på andre historiske finansielle oplysninger end regnskaber. Hvis revisor afgiver erklæringer, som udtrykker en konklusion på ikke-finansielle udsagn og data, skal disse erklæringer være i overensstemmelse med RS 3000. Erklæringer der er omfattet af standarden, er for eksempel miljøredegørelser, risikostyring samt prospektlignende dokumenter. I RS 3000 fremgår krav til arbejdsgange samt udformningen af erklæringerne. Standarden omfatter både erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed samt erklæringer med begrænset sikkerhed, hvor sidste nævnte bliver behandlet i nedenstående afsnit. RS 3400 og RS 3411 omhandler ligeledes andre erklæringer end historiske finansielle oplysninger, hvor begge omfatter erklæringer med høj grad af sikkerhed samt erklæringer med begrænset sikkerhed. Generelt udtrykker revisor en positiv konklusion, der er bekræftende ved erklæringsopgaver med høj grad af sikkerhed, hvis revisor ikke vælger at modificere sin konklusion på baggrund af forbehold med videre⁴².

⁴⁰ [Kiertzner]

⁴¹ [ER 1] Definitionsafsnit

⁴² [Füchsel] kap 4

8.2 Erklæring med begrænset grad af sikkerhed

Erklæringer med begrænset sikkerhed kan ligeledes både omhandle erklæringer på baggrund af et revideret regnskab, andre finansielle oplysninger eller andre oplysninger. RS 2400 omfatter erklæringer der udarbejdes på baggrund af en gennemgang af et regnskab, hvilket ligeledes kaldes et review. Standarden omfatter retningslinjer for revisors professionelle pligter, når revisor udfører en gennemgang af et regnskab samt en standard for form og indhold af revisors erklæring ved udførelsen af en gennemgang. RS 2400 kan ligeledes tilpasses gennemgang af andre historiske finansielle oplysninger, hvilket for eksempel er skatteregnskaber. Revisor skal være opmærksom på, hvis der foretages en gennemgang af et perioderegnskab, skal dette udføres efter RS 2410. Som nævnt i det ovenstående skal andre erklæringsopgaver, der ikke er baseret på historiske finansielle oplysninger, ske i henhold til RS 3000, RS 3400 eller RS 3411. Generelt udtrykker revisor en konklusion, der er en negativ bekræftelse ved erklæringsopgaver med begrænset sikkerhed, hvis revisor ikke på baggrund af forbehold eller andet modificerer sin konklusion⁴³.

9. Revisionsetik

Dette afsnit omfatter de etiske reglers opbygning, og indholdet er medtaget for at give et overblik over, hvordan de etiske regler ser ud i dag, og hvordan de skal benyttes. Uafhængighed er et væsentligt begreb i forhold til revisionsetik, da revisor skal være uafhængig, når der afgives en erklæring med sikkerhed. Det første afsnit omhandler derfor uafhængighed, hvor vi redegør for begrebet, og i afsnit 9.2 belyser vi de grundlæggende principper med henblik på uafhængigheden. Desuden præsenterer vi de trusler, der kan opstå på baggrund af de grundlæggende principper, samt hvilket sikkerhedsforanstaltninger revisor kan foretage for at eliminere disse trusler til et acceptabelt niveau.

9.1 Uafhængighed

Når en revisor modtager økonomisk information fra en klient, hvor informationen skal danne grundlag for beslutninger, og revisor skal erklære sig herom, skal informationerne være troværdig. De undersøgte informationer betragtes med større tillid, når en uafhængig og faglig kompetent revisor har undersøgt og udtalt sig om informationerne. Grunden til, at revisors undersøgelser og

⁴³ [Füchsel] kap 5

udtalelser giver de økonomiske informationer en sådan tillid er, at brugerne opfatter revisor som troværdig, hvilket de kan gøre, hvis revisor opfattes som uafhængig og kompetent.⁴⁴

En revisor skal altid vurdere, om denne er uafhængig før varetagelsen af en opgave, hvorfor det ligeledes er vigtigt at forstå, hvad uafhængighed indeholder. I de etiske regler for revisorer⁴⁵ er uafhængighed defineret og inddelt i to dimensioner. Første dimension er uafhængighed i opfattelsen, hvilket omhandler en situation, hvor revisor kan afgive en konklusion uden at være påvirket af indflydelse, som kompromitterer den professionelle dømmekraft. Dette gør det muligt for revisor at udføre arbejde med integritet, objektivitet samt professionel skepsis. Den anden dimension er uafhængighed i fremtoningen, hvor en revisor skal undgå forhold og omstændigheder, hvor en velinformeret tredjemand med rimelighed kan konkludere, at enten revisorfirmaets eller revisorens integritet, objektivitet eller professionelle skepsis er blevet kompromitteret. I RL 2008 skal leve op til de fem grundlæggende etiske principper. Udover objektivitet, som er direkte koblet til uafhængighed, og professionel kompetence er disse principper integritet, fortrolighed og professionel adfærd, som uddybes nærmere i afsnit 9.2.

9.2 Grundlæggende principper

De etiske regler for revisorer er opdelt i flere niveauer, hvor det øverste niveau er de fem globale etiske principper. Disse principper er gældende for alle revisorer, og er dermed grundlæggende principper, som alle revisorer skal overholde. De fem principper er⁴⁶:

9.2.1 Integritet

Princippet omfatter, at alle revisorer skal være redelige og ærlige i professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Dette betyder, at alle skal behandles ens uanset sympati eller antipati, hvorfor revisor skal lade fagligheden styre og se bort fra personlige holdninger.

9.2.2 Objektivitet

Objektivitet omhandler, at revisor ikke må være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes. Dette princip hænger derfor sammen med revisors uafhængighed, hvorfor der er flere regler, revisor skal overholde. Generelt skal revisor undgå situationer, hvor graden af objektivitet og uafhængighed reduceres.

⁴⁴ [INSPI] side 48

⁴⁵ [ER 1] afsnit 290.8

⁴⁶ [ER 1] Kap. 100 - 150

9.2.3 Professionel kompetence og fornøden omhu

Dette princip berører revisors uddannelse og videreuddannelsen. Revisor er forpligtet til løbende at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på et niveau, som sikrer en kvalificeret professionel ydelse. Desuden skal revisor agere omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante, faglige og professionelle standarder, når det professionelle arbejde udføres. Revisor må derfor kun påtage sig opgaver, hvor denne har den fornødne kompetence til at udføre opgaven.

9.2.4 Fortrolighed

Fortrolighed medfører, at revisor skal respektere fortroligheden af informationer opnået som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser, og må ikke videregive de fortrolige informationer til en tredjemand uden tilladelse, medmindre der er en juridisk eller professionel pligt hertil. Revisor er endvidere omfattet af bestemmelserne i straffeloven om tavshedspligt for offentligt ansatte.

9.2.5 Professionel adfærd

Det sidste princip er svært at definere, men som princippet antyder, skal en revisor have en professionel adfærd. Dette indebærer blandt andet, at revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering. Desuden skal revisor undgå enhver form for adfærd, der kan give et dårligt omdømme.

9.3 Trusler

Det næste niveau i de etiske regler er trusler, som optræder i en revisors arbejde. Yderligere kan der opstå en række trusler ved overholdelse af de grundlæggende principper, hvor revisor har pligt til at vurdere enhver trussel mod overholdelse af de grundlæggende principper. Det er derfor vigtigt, at revisor er opmærksom på de forskellige trusler. De fleste trusler kan klassificeres under disse:

9.3.1 Egeninteressetrusler

Denne trussel kan forekomme som følge af revisors nærmeste eller nære familiemedlems økonomiske interesse eller forbindelse, men det kan også være anden interesse eller forbindelse. I de etiske regler for revisorer⁴⁷ er det oplyst eksempler, hvor en revisor kan komme ud for egeninteresse-trussel. I disse situationer skal revisor være yderst opmærksom på trusler. Situationerne kan blandt andet være: Økonomisk interesse i en klient, afhængighed af det totale honorar fra klienten, nært forretningsforhold med klienten, bekymring over at miste klienten, mulig fremtidig ansættelse hos klienten samt aftale om betinget honorar.

⁴⁷ [ER 1] afsnit 200.4

9.3.2 Egenkontroltrusler

Egenkontrol kan opstå, hvis en tidligere vurdering skal revurderes af den revisor, som var ansvarlig for den oprindelige vurdering. Dette skyldes, at eventuelle fejl i den tidligere vurdering kan overses igen, for ikke at komme til at fremstå som inkompetent, hvilket medfører selvrevision. Det typiske tilfælde som især forekommer i danske forhold er, hvor en revisor yder assistance med bogføring og regnskabsopstilling, hvorefter revisor erklærer sig på regnskabet. I de etiske regler for revisorer⁴⁸ er egenkontroltruslen eksemplificeret bredt, hvor scenarierne for eksempel er; opdagelsen af betydelige fejl ved en efterfølgende revurdering, udformning og implementering af administrative systemer, udarbejdelse af data for klienten, tidligere ansættelse eller funktion som ledelsesmedlem hos klienten og levering af andre ydelser til klienten.

9.3.3 Advokeringstrusler

Denne trussel omfatter, hvis revisor støtter en opfattelse så langt, at objektiviteten kompromitteres. Revisors klienter beder ofte om assistance ved fortolkning af regnskabsspørgsmål eller hjælp med hensyn til skattekonstruktioner, hvor der her er risiko for, at revisor giver det samme forkerte råd flere gange. I de etiske regler for revisorer⁴⁹ er advokeringstruslerne sammenfattet til anbefalinger af investeringer i aktiver i børsnoterede selskaber og optræden som advokat i retssager med videre. Det kan diskuteres, hvor relevant denne trussel er i danske forhold, da advokater ikke må være ansat i danske revisionsfirmaer. Juridiske personer må være ansat, hvor det derigennem muligvis medfører en trussel, hvorfor revisorer alligevel er nødt til at overveje denne trussel.

9.3.4 Familiaritetstrusler

Familiaritet forekommer, hvis revisor i kraft af en tæt tilknytning til klienten bliver for velvilligt indstillet over for andres interesser. Denne trussel har medført flere regler for eksempel rotationsregler, hvor en revisor kun må revidere en offentlig betydningsfuld virksomhed i syv år, hvorefter der er en karantæneperiode på to år, før denne revisor må revidere virksomheden igen. I de etiske regler⁵⁰ er der en række situationer, som medfører familiaritetstrusler. Disse situationer er: En revisor i opgaveteamet er i nær eller nærmest familie med et bestyrelsesmedlem, en direktør eller en ansat med indflydelse hos klienten, en tidligere partner i revisorfirmaet er enten bestyrelsesmedlem, direktør eller ansat med indflydelse hos klienten, modtagelse af gaver fra klienten, som ikke er ubetydelige, og hvis en seniorrevisor har været længerevarende tilknyttet til klienten.

⁴⁸ [ER 1] afsnit 200.5

⁴⁹ [ER 1] afsnit 200.6

⁵⁰ [ER 1] afsnit 200.7

9.3.5 Intimideringstrusler

Den sidste trussel opstår, hvis revisor kan afskrækkes fra at optræde objektivt på grundlag af faktiske eller fornemmende trusler. Denne trussel kommer på tale, hvis revisorfirmaet eller den enkelte revisor er afhængig af honoraret fra store klienter. Disse klienter har dermed mulighed for at presse revisorfirmaet eller revisoren. Derfor er der blandt andet regler om, at en klient maksimalt må udgøre 20 % af revisorfirmaets samlet honorar i fem på hinanden følgende år. I de etiske regler for revisorer⁵¹ er der ligeledes en række situationer, hvor intimideringstruslen kan opstå. Dette er: En trussel om opsigelse eller udskiftning på en klient, en trussel om sagsanlæg eller revisor bliver presset til at reducere det udførte arbejde i upassende omfang for dermed at reducere honoraret.

I specialet bliver der især lagt vægt på egeninteresse-, egenkontrol og familiaritetstrusler, vi mener at disse trusler er centrale i praksis, da disse ofte forekommer i hverdagen. Yderligere berøres intimiderings- og advokeringstrusler som ligeledes opstår i praksis, men forekommer mere sjældent end de ovenstående trusler. Revisor skal være opmærksom på, at alle disse trusler findes, og skal derfor foretage sikkerhedsforanstaltninger, hvis truslerne opstår.

9.4 Sikkerhedsforanstaltninger

I ovenstående afsnit er truslerne i de etiske regler behandlet, og som nævnt er der stor forskel på, hvordan revisor undgår dem. Revisor skal altid overveje sikkerhedsforanstaltninger, når revisor kommer i berøring med et trusselsområde. De sikkerhedsforanstaltninger, som revisor har mulighed for at anvende, er enten eksterne sikkerhedsforanstaltninger eller interne sikkerhedsforanstaltninger.

9.4.1 Eksterne sikkerhedsforanstaltninger

De eksterne sikkerhedsforanstaltninger er udarbejdet igennem lovgivningen eller af professionen selv. I de etiske regler⁵² er de eksterne sikkerhedsforanstaltninger oplistet, hvor det blandt andet er de krav, der stilles til revisoruddannelsen med hensyn til uddannelse, oplæring og erfaring. Yderligere er der krav til efteruddannelse, god selskabsledelse, professionelle standarder samt professionelle eller lovpligtige overvågnings- og disciplinærprocedurer.

9.4.2 Interne sikkerhedsforanstaltninger

De interne sikkerhedsforanstaltninger bliver udarbejdet i de enkelte revisionsfirmaer, og kan både være af generel eller specifik karakter. Sikkerhedsforanstaltninger af general karakter er uddybet i

⁵¹ [ER 1] afsnit 200.8

⁵² [ER 1] afsnit 100.12

de etiske regler⁵³, hvor det blandt andet er en ledelse; som viser vigtigheder af overholdelse af de etiske regler samt forventninger til de enkelte revisorer, dokumenterede politikker for kvalitet, uafhængighed i forhold til etik, procedurer der identificere mulige interessekonflikter eller procedurer, der sikre imod upassende indflydelse på erklæringsteamet. Yderligere er der mere specifikke sikkerhedsforanstaltninger, der kan henledes til en konkret opgave. Disse er eksemplificeret i de etiske regler⁵⁴, hvor dette for eksempel er; inddragelse af yderligere revisorer til at gennemgå opgaven, benyttelse af uafhængig tredjemand, drøftelse af etiske spørgsmål med klientens øverste ledelse, inddragelse af et andet revisorfirma, oplyse den øverste ledelse hos klienten om opgaver og honorar samt rotation af seniorpersonale i erklæringsteamet.

Revisorer skal være opmærksomme på, at alle trusler ikke kan fjernes ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger, hvorfor de ikke udelukkende kan stole på sikkerhedsforanstaltningerne. Hvis en trussel ikke bliver elimineret fuldt ud, er en revisor nødsaget til at afstå opgaven hos klienten. I alle situationer er det ikke muligt at se, om en trussel kan elimineres eller reduceres til et acceptabelt niveau. Dette stiller derfor store krav til revisors personlige adfærd, men ledelsen og partnere i et revisionsfirma bliver stillet overfor endnu større krav, da de er rollemodeller for alle revisorer, der er ansat i deres firma. Deres handlinger danner udgangspunkt for, hvordan reglerne skal opfattes og udføres. Det er derfor vigtigt, at alle regler er ens for alle i organisationen, og det er udelukket, at der kan være parallelle regler for partnere og andre medarbejdere.

9.5 Rødt, gult og grønt lys situationer

En revisor kan blive udsat for forskellige situationer i sit arbejde, hvor de som udgangspunkt kan klassificeres i tre forskellige grupper, hvilket kan benævnes som rødt, gult og grønt lys. De grønne situationer er det nemmeste at forholde sig til som revisor, da der ikke er trusler i forbindelse med dem. En revisor kan derfor påtage sig en grønt lys opgave uden betænkeligheder, og skal dermed ikke overveje mulige sikkerhedsforanstaltninger. Disse situationer bliver ikke uddybet nærmere, da det ikke kræver en særlig overvejelse fra revisors side. Modsat er der rødt lys situationerne, hvor det ikke er muligt at skabe sikkerhedsforanstaltninger til at reducere truslen til et acceptabelt niveau. Disse situationer er derfor interessante, da revisoren er nødsaget til at afvise opgaven. Det er derfor vigtigt, at revisoren er opmærksom på disse situationer, og de ikke bliver overset. Imellem de to foregående situationer er gult lys situationerne, hvor en revisor har mulighed for at indføre sikkerhedsforanstaltninger, således at truslerne bliver reduceret til et acceptabelt niveau. Disse

⁵³ [ER 1] afsnit 200.12

⁵⁴ [ER 1] afsnit 200.13

situationer er derfor særligt interessante, da de kræver store overvejelser fra revisors side. Både rødt og gult lys situationerne bliver derfor uddybet nærmere.

9.5.1 Rødt lys situationer

Trusler mod de overordnede etiske principper kan være væsentlige og gennemgribende, således at der ikke er mulighed for at etablere sikkerhedsforanstaltninger, som er tilstrækkelige. Dette er typisk trusler mod revisors objektivitet, hvor det ikke er muligt for revisor hverken at være uafhængig i opfattelsen eller fremtoningen. Dette skyldes blandt andet, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, hvor revisor skal skabe troværdighed overfor samfundet om klientens forhold.

Indenfor en række områder fremstår der typisk rødt lys situationer, hvorfor revisor skal være opmærksom på disse områder. Det første område er økonomisk interesse, hvilket både kan være virksomhedsdeltagelse for revisor i klientens virksomhed eller for klienten i revisors virksomhed. Dette kan være besiddelse af aktier med mere, som gør, at der opstår økonomisk interesse. Her er det åbenlyst, at uafhængigheden bliver truet, hvor der opstår egeninteresse, hvis revisor har økonomisk interesse i klientens virksomhed. Modsat er der tale om intimidering, hvis det er klienten, der har økonomiske interesser. Et andet område er personlige nærtstående relationer hos klienten, da familiemæssige og personlige relationer bevirker en risiko for at revisors arbejde ikke udføres objektivt. Dette medfører derfor en kombination af trusler fra egeninteresse, familiaritet og intimidering. Yderligere indebærer ansættelsesmæssige relationer og længerevarende tilknytning til en klient eller en opgave, en række trusler mod objektiviteten. Dette involverer blandt andet egeninteresse, hvis revisor forventer en fremtidig ansættelse hos klienten. Egenkontrol og intimidering opstår, hvis revisor tidligere har været ansat hos klienten. Desuden opstår familiaritet, hvis en revisor har revideret klienten i mange år. Endvidere kan beslutningsmæssige relationer i forbindelse med andre ydelser end erklæringsopgaver bevirke til trusler mod objektiviteten. Dette kan medføre egenkontrol og egeninteresse, hvis revisor erklærer sig på dele af regnskabet, som dermed baseres af eget arbejde, men selvrevision medfører ikke nødvendigvis en rød lys situation. Endeligt kan honorar samt anden betaling ligeledes medføre trusler mod revisors objektivitet, hvor både egeninteresse og intimidering kan komme på tale, men skaber ikke nødvendigvis trusler i alle situationer.⁵⁵

⁵⁵ [Bøg] kap 3

Samlet set burde de røde lys situationer være nemme at forholde sig til, da revisor ikke har mulighed for at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger. Dette er ikke givet indenfor alle de nævnte områder, da reguleringen på området ikke direkte fortæller, hvad revisor må og ikke må. Det kræver derfor stadig en vurdering fra revisors side.

9.5.2 Gult lys situationer

Trusler mod de overordnede etiske principper kan imødegås med sikkerhedsforanstaltninger. Dette kræver en udfordring for revisors etiske orientering, da der ofte er flere alternative muligheder for revisor at eliminere truslerne.

Der er to overordnede områder, hvor revisor skal overveje, om der er trusler indenfor gult lys området. Det ene område er trusler mod revisors objektivitet, hvilket medfører uafhængighed. Her er der tale om samme områder, som er beskrevet under rødt lys situationerne. Disse situationer bliver ikke gennemgået igen fra et gult lys perspektiv, men blot at synliggøre princippet med et eksempel. Dette eksempel er indenfor økonomisk interesse, hvor revisor i stedet for at have aktier i klientens virksomhed, har aktier i konkurrerende virksomhed eller leverandør til klienten. Dette kan medvirke til en trussel mod objektiviteten samt muligvis revisors fortrolighed. Det er derfor nødvendigt at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger, således at truslen bliver reduceret til et acceptabelt niveau. Sikkerhedsforanstaltninger, der kan benyttes i dette tilfælde er, at den pågældende revisor bliver udelukket fra opgave, eller at revisoren skal afstå aktierne. Hermed er truslerne fjernet, og opgaven kan varetages uden problemer med uafhængigheden. I sådanne situationer skal revisor være opmærksom på, at der ikke bruges ekstraordinær tid på at finde mulige trusler. Det er ikke meningen, at revisor skal bruge mere tid samt ressourcer på at finde gult lys situationer end at udarbejde den nødvendige revision.⁵⁶

Det andet område er trusler mod andre etiske principper, hvor uafhængigheden ikke spiller en rolle. Det er ikke indenfor dette område, hvor der er flest trusler, da disse er mod revisors objektivitet, hvilket skyldes, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er vigtigt, at der er fokus på de trusler, der er mod de andre etiske principper. Dette er, hvis en revisor har privatproblemer med hensyn til misbrug. Dette medfører en trussel mod revisors professionelle kompetence og omhu, da revisor muligvis ikke længere udfører sit arbejde optimalt. En anden vinkel, hvor revisor ikke udfører sit arbejde optimalt, hvis revisor ikke opretholder den faglige kompetence. Dette sker, hvis

⁵⁶ [Bøg] kap 4

den rigtige efteruddannelse ikke bliver valgt, hvorfor dette ligeledes medfører en trussel. Yderligere opstår der en trussel, hvis en revisor har stor interesse i revisionsfirmaets omsætning, og dermed godtager nye klienter, hvor den fornødne faglige viden ikke er til stede, eller firmaet ikke har tid og ressourcer til at varetage opgaven. Det er naturligvis en lang række andre eksempler på trusler mod andre etiske principper, hvor dette kun er et par eksempler herpå.⁵⁷

9.6 Problemløsningsmodel

Når revisor opdager etiske problemstillinger kan det, som nævnt, være svært direkte at finde den mest korrekte løsning på problemstillingen. Revisorer kan derfor følge en procesmodel til løsning af deres etiske dilemmaer. Modellen er opdelt i tre faser, hvor det er vigtigt, at revisor gennemgår alle faserne, hvis det er nødvendigt. Endvidere er det vigtigt, at revisor forholder sig objektivt til situationen, og ikke lader sig påvirke af problemerne. Modellen er som følgende⁵⁸:

1. Fase: Problemanalyse

Trin 1 - Hvad er problemet? Her er det vigtigt, at revisor ser problemet og efterfølgende får afgrænset det ved hjælp af de berørte trusler, samt konstaterer hvilke etiske principper, der bliver påvirket. I situationer er denne afklaring tilstrækkelig, hvis det viser sig, at det ikke er problemer, og det dermed bliver til en grønt lys situation. Modsat kan situationen udarte sig til rødt lys, hvor problemet bliver så betydeligt, at revisor må afstå opgaven.

Trin 2 - Hvad er kendsgerningerne? Her skal alle de nødvendige informationer indsamles, hvor det er nødvendigt, at der tages en bred tilgang. Dette betyder, at revisor skal sætte sig ind i andres situationer og se problematikken derfra. Det er endvidere vigtigt, at det bliver vurderet hvilke andre mulige revisorer, der bliver påvirket af problemet, og hvordan de bliver påvirket.

Trin 3 - Hvad er konsekvenserne på lang sigt? Det er her vigtigt, at der laves en langsigtet vurdering, da det ikke er optimalt, at problemet kun bliver løst på kort sigt. Her er det påkrævet, at der bliver taget udgangspunkt i de etiske regler samt revisorfirmaets egen regler og politikker for området.

⁵⁷ [Bøg] kap 4

⁵⁸ [Bøg] kap 4 – side 94-95

2. Fase: Beslutningstagen

Trin 4 - Hvad er handlingsmulighederne og konsekvenserne af disse? De forskellige valgmuligheder oplystes ud fra en vurdering af de indsamlede kendsgerninger samt de etiske regler. Konsekvenser og risici for de forskellige valgmuligheder vurderes på baggrund af de divergerende interessegrupper. Revisor skal være opmærksom på, at de beslutninger der træffes skal være gennemtænkt i et fremtidigt perspektiv, da beslutningerne ofte er langsigtede.

Trin 5 - Hvordan vil andre tænke i situationen? Det er vigtigt at overveje, hvordan andre agerer i den konkrete situation, før revisor udfører beslutningen. Her skal revisor overveje situationen, hvor beslutningen ikke skal gennemføres hvis revisor ikke ønsker, at andre tog beslutningen over for denne.

Trin 6 - Beslutningen skal kunne forsvares åbent. Her er det vigtigt, at revisor kan stå ved konsekvenserne af beslutningen både overfor klienten samt overfor tredjemand. Det er nødvendigt at beslutningen enten ændres eller undlades, hvis revisor ikke kan stå indenfor konsekvenserne, idet revisor på langt sigt skal stå ved beslutningen.

Trin 7 - Gennemfør handlingen. Beslutningen gennemføres, hvis der ikke er flere tvivlmomenter i ovenstående trin. Det er vigtigt, at revisor søger hjælp ved kollegaer eller andre, hvis der stadig er tvivl i processen.

3. Fase: Opfølgning

Trin 8 - Følg op på handlinger. Der udføres en undersøgelse af konsekvenserne for handlingerne, hvor der sonderes imellem, om det er som forventet eller ej. Hvis det ikke er som forventet, skal fejlene identificeres og korrigeres. Her er det vigtigt, at revisor erkender, hvis der er lavet fejl, da trinene ellers ikke fungerer.

Trin 9 - Opøvelse af den etiske stedsans. Revisor kan diskutere forskellige etiske dilemmaer for eksempel med deres kollegaer, hvormed de indøver beslutningsprocessen. Dette er en stor hjælp, da det bistår til at styrke fremtidige beslutninger i forhold til deres klienter og offentligheden.

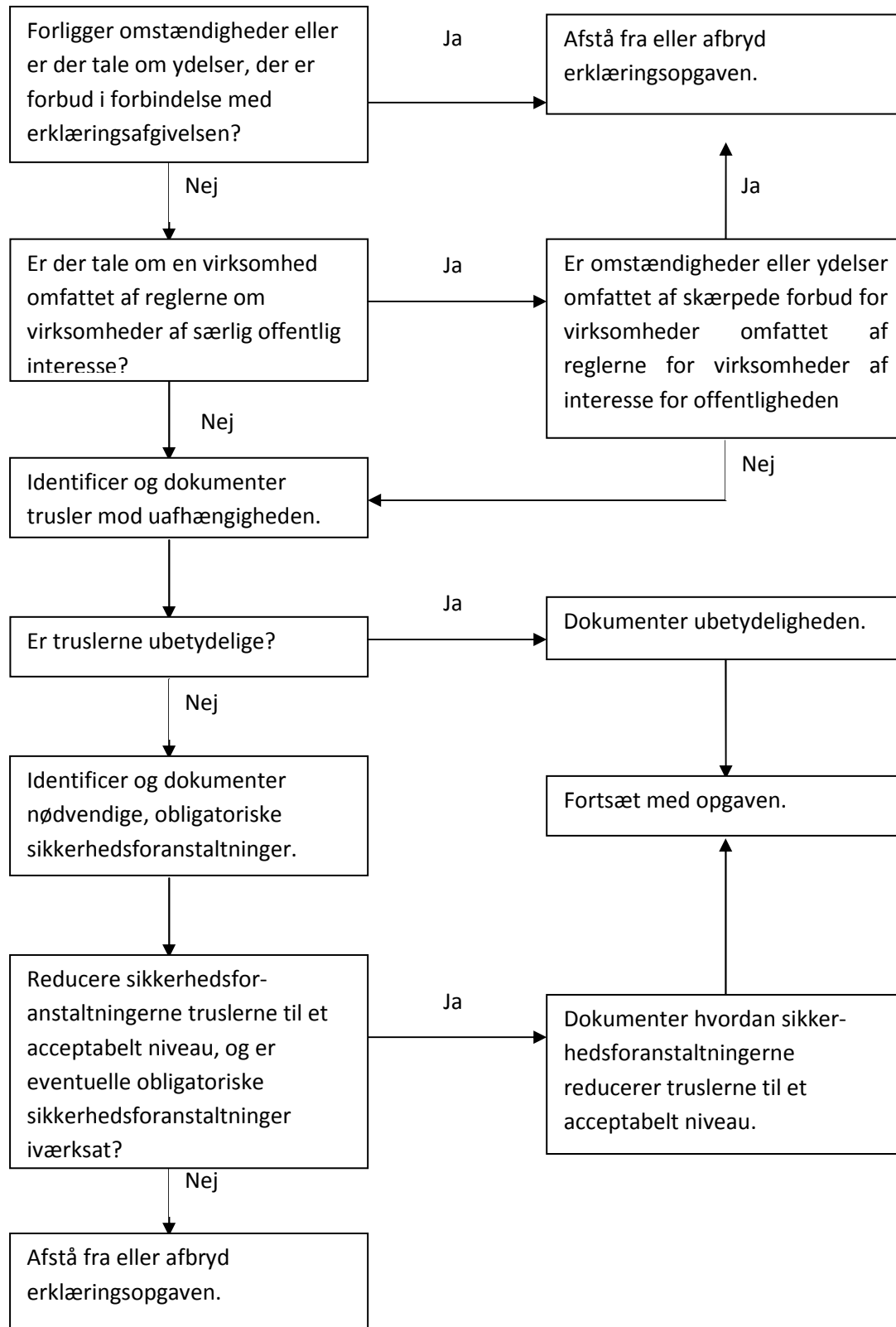
I forbindelse med procesmodellen skal revisor være opmærksom på, at der er en række faldgrupper, da en model ikke er komplet. Dette betyder, at modellen ikke kan bruges blindt uden overvejelser,

da dette indebærer stor risiko. Ved benyttelse af procesmodellen vil forskellige fordomme, udsagn samt holdninger medfører forkerte handlinger. En af de største risici er begrundelsen om, at revisor udfører handlinger på grundlag af, at det er sådan andre gør. Alle er tilbøjelig til at kopiere andres handlinger uden at overveje, om det er korrekt. Det er derfor vigtigt, at revisionsfirmaerne har konkrete retningslinjer, som revisorerne skal følge, da dette er med til at nedsætte risikoen. Yderligere er det vigtigt, at den enkelte revisor overvejer, om handlinger udføres, fordi andre gør det. En anden risiko er, at revisor henledes til at tage beslutninger på baggrund af, at tingene ikke opdages. I flere tilfælde er det fristende, at skrive flere timer på en arbejdseddél end der egentligt er brugt, hvis arbejdet er udført hurtigere end planlagt. Her kan revisor overveje at andre ikke opdager det, og det derfor er uden betydning. Dette er stadig ikke etisk korrekt, hvorfor revisor bør undgå disse situationer. Endvidere er et andet risikoelement, at revisor udfører en handling på den baggrund, at det er en nødvendighed. Dette forekommer i situationer, hvor enten revisionsfirmaet eller klienten oplever, at en række medarbejdere fratræder. Hvis revisionsfirmaet normalt hjælper klienten med udførelse af regnskabet, og disse revisorer stopper, er det fristende at benytte de revisorer, der normalvis er i erklæringsteamet på klienten, da de kender klienten i forvejen, og det dermed er nemmere. Omvendt kan det være klienten, der mangler medarbejdere, hvorfor revisionsfirmaet stiller revisorer til rådighed, hvor det igen er nemmest, at sætte de revisorer på opgaven, der er i erklæringsteamet. I begge situationer er det ikke korrekt, da det indifferent er en nødsituation. Der opstår en trussel for egenkontrol, som ikke kan bortforklares med den begrundelse, at det er en nødsituation. Udover de nævnte handlinger og fordomme om etiske problemstillinger, er der en række andre muligheder, som revisorer udsættes for i deres daglige arbejde. Det er derfor nødvendigt, at den enkelte revisor overvejer situationen, og derudfra konkluderer, om der er mulige faldgrupper.⁵⁹

Som beskrevet i de ovenstående afsnit er det interessante omdrejningspunkt revisors uafhængighed, hvilket både har en betydning for de røde og de gule lys situationer. Revisor skal derfor altid overveje, om revisor er uafhængig. Dette kan i flere situationer være en udfordring, hvorfor FRS har udarbejdet en figur over processen ved vurdering af uafhængighed⁶⁰

⁵⁹ [Bøg] kap 4

⁶⁰ [Bøg] kap 4, side 45



Figur 3: Vurdering af uafhængighed

Figuren⁶¹ visualiserer en sammenhæng mellem rødt og gult lys situationerne, hvilket er særdeles relevant, da det ikke skal ses som to forskellige aspekter. Dette betyder, at revisorer skal følge figuren, hvor den viser, hvilken situation revisoren befinder sig i. Den øverste del af figuren illustrerer rødt lys situationerne, og i den nederste del fremstår gult lys situationerne. Den sammenhæng der er vigtigt, at drage ud af figuren er, at under alle omstændigheder skal revisor identificere trusler mod sin uafhængighed. Ud fra denne identifikation finder revisor ud af, om problemstillingen ender i en rødt lys situation, hvis truslerne ikke er direkte ubetydelig, skal der indsættes passende sikkerhedsforanstaltninger, således truslen bliver reduceret til et acceptabelt niveau.

10. Revisorloven og de etiske regler

Dette afsnit er medtaget for at skabe et klart overblik over, hvordan revisorloven og de etiske regler ser ud i dag. Dette gør vi, da det derved bliver muligt at sammenligne dette afsnit med de kommende etiske regler, hvorudfra skærperne kan udledes. I afsnit 7 er det beskrevet, at revisorloven og de etiske regler ikke er ens på alle punkter. Det er derfor nødvendigt også at klarlægge revisorlovens regler, da de på flere områder er mere skærpet end de etiske regler. Hvis reglerne i revisorloven allerede på nuværende tidspunkt er på samme niveau som de kommende etiske regler, er disse skærper ikke videre interessante at behandle i et dansk perspektiv. Først bliver revisorloven og efterfølgende de etiske regler kort præsenteret, hvorefter afsnittet om revisorloven og de etiske regler i dag bliver behandlet.

10.1 Revisorloven

Den nuværende revisorlov er som tidligere nævnt fra 17. juni 2008, hvor folketetinget fik implementeret EU's 8. direktiv af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af års - og koncernregnskaber. Direktivets krav om revisors uafhængighed var allerede implementeret i loven, hvorfor dette ikke blev et nyt område. Yderligere indeholder direktivet en bemyndigelse til Kommissionen sammen med medlemsstaterne, hvor de kan udstede yderligere regler til uddybning af revisors uafhængighed. Krav om tvungen efteruddannelse af alle revisorer var ikke eksisterende i den tidligere lov, hvorfor det er blevet integreret i den nye revisorlov.⁶² I forbindelse med RL er der

⁶¹ [Bøg] Gengivet ud fra side 45

⁶² [L 120]

udarbejdet en bekendtgørelse⁶³ af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der omhandler revisorers og revisionsfirmaers uafhængighed, hvilket er med til at uddybe loven på dette område.

Det er i særlig grad revisorlovens kapitel 4, der er interessant, da det omhandler revisors uafhængighed. RL §§ 24-26 synliggør tilfælde, hvor en revisor er uafhængig. I RL § 24, stk. 1 gives en generalklausul om synlig uafhængighed, hvilket også er beskrevet i bek. 663 § 1. Endvidere giver RL § 24, stk. 2 + 4 samt §§ 25 og 26 et overblik over, hvornår rødt lys situationer forekommer. RL § 24, stk. 3 giver en definition af gult lys situationerne.

10.2 De etiske regler

De nuværende etiske regler er som tidligere nævnt fra august 2009, hvor de erstatter den tidligere version fra december 2007. Det er FSR, som udsteder de etiske regler. Dette sker på baggrund af de internationale etiske regler, hvor der yderligere indsættes danske tilføjelser og tilpasninger, der synliggøres ved kursivafsnit. De etiske regler for revisorer er opdelt i tre dele, hvor del A er gældende for alle revisorer, hvilket især omhandler de grundlæggende principper, der er omtalt i afsnit 9. Del B er gældende for alle praktiserende revisorer, hvorimod del C er gældende for ikke-praktiserende revisorer. I de nedenstående afsnit er det del B, der bliver benyttet, hvor omdrejningspunktet ligger på kapitel 290, som omhandler revisors uafhængighed i forbindelse med erklæringsopgaver med sikkerhed. De etiske regler er endvidere inddelt i krav på forskellige niveauer. Dette betyder, at der er krav, som gælder overordnet for revisionsfirmaet og netværksvirksomhederne. Yderligere er der krav, som gælder for medlemmer af erklæringsteamet samt den underskrivende partner. Der er endvidere krav til andre partnere og ledende medarbejdere i revisionsvirksomheden, som ikke er tilknyttet erklæringsklienten.

En forskel i de etiske regler sammenlignet med revisorloven er, at der i de etiske regler, ikke er en direkte synlig henvisning til, om der er tale om gult lys eller rødt lys situationer, hvilket revisorloven benytter. De enkelte detailregler bliver dækket bredere gennem revisorloven, hvorimod de etiske regler går mere i detaljer. De etiske regler bør derfor være lettere at forstå, uden at der er behov for fortolkninger samt uddybelser i bekendtgørelser, hvorfor de kan være et nyttigt opslagsværk for revisorer, hvis der er et tvivlsspørgsmål på området.

⁶³ [Bek.]

10.3 Lovgivning samt krav i dag

Reglerne fra revisorloven og de etiske regler bliver inddelt i forskellige områder. Inddeling i områder gør afsnittet mere overskueligt med sammenligningen af reglerne. Til inddelingen af områderne hentes der inspiration i opbygningen af de etiske regler. Situationerne er inddelt som følgende:

10.3.1 Økonomisk interesse

I de etiske regler er økonomiske interesser behandlet i kapitel 290. Økonomiske interesser kan gå begge veje, hvilket betyder revisors økonomiske interesser i klientens virksomhed samt klientens økonomiske interesser i revisionsfirmaet. Først behandler de etiske regler et medlem af erklæringsteamets økonomiske interesser hos klienter, hvor en økonomisk interesse i en erklæringsklient ifølge ER afsnit 290.104 kan skabe egeninteressetrusler, hvorfor eventuelle sikkerhedsforanstaltninger overvejes. Det er derfor nødvendigt at undersøge arten af den økonomiske interesse, hvilket blandt andet omfatter væsentlighed af den økonomiske interesse, samt om det er direkte eller indirekte økonomisk interesse. Yderligere er en vurdering af den rolle, som personen, der har de økonomiske interesser, nødvendigt. Det er endvidere vigtigt at vurdere graden af indflydelse i forhold til revisors uafhængighed jf. ER afsnit 290.105. Ifølge ER afsnit 290.106 skaber det egeninteressetrusler, hvis et medlem af erklæringsteamet eller dets nærmeste eller nære familie har en direkte økonomisk interesse eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i klientens virksomhed. Denne trussel er så betydelig, at kun følgende sikkerhedsforanstaltninger kan reducere truslen til et acceptabelt niveau: Afhænde den økonomiske interesse før deltagelse i erklæringsteamet, afhænde den indirekte økonomiske interesse fuldt ud eller tilstrækkeligt til, at den økonomiske interesse bliver ubetydelig eller fjerne medlemmet med økonomiske interesser fra erklæringsteamet. Dette betyder derfor, at det på ingen måde kan accepteres, hvis en revisor er en del af erklæringsteamet med økonomiske interesser i klienten. Revisorloven er på dette punkt enig med de etiske regler, da revisor ikke er uafhængig jf. RL § 24, stk. 2, hvis der foreligger direkte eller indirekte økonomiske forhold mellem revisor og den virksomhed, hvor opgaven udføres i. Det medfører derfor en rød lys situation både i tilfælde af direkte og indirekte situationer, hvor der er økonomisk interesse.

I bek. 663 § 2, stk. 1 bliver RL § 24, stk. 2 yderligere behandlet. Bekendtgørelsen beskriver samme situation, hvor forståelsen af indirekte indflydelse yderligere bliver uddybet. Dette synliggøres gennem familiemæssigt bånd, hvilket udspecificeres i bek. 663 § 2, stk. 2, hvor et familiemæssigt bånd forligger gennem relation til forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn, samt andre

personer der er i et afhængighedsforhold til den pågældende. På dette punkt er der sket en udvikling indenfor revisorloven, da søskende tidligere ikke var en del af det familiemæssige bånd. Denne udvikling er sket på baggrund af de etiske regler. I de etiske regler deles medlemmerne af erklæringsteamets nærmeste og nære familie⁶⁴ op, hvor den nærmeste familie omfatter ægtefæller eller tilsvarende samt personer, der forsørges, hvilket svarer til den private husholdning. Den nære familie omfatter forældre, børn og søskende, hvor ingen af parterne forsørges, da de ellers klassificeres som nærmeste familie.

Endvidere vurderes det om økonomiske interesser tilhørende personer i revisionsfirmaet uden for erklæringsteamet skaber egeninteressesetrusler. Dette kan for eksempel være partnere, der ikke er medlem af erklæringsteamet inklusiv deres familie, partnere og ledende medarbejdere, som behandler andre opgaver end erklæringsopgaver for klienten, samt personer der har et nært personligt forhold til et medlem af erklæringsteamet jf. ER afsnit 290.110.

En skærpe i de etiske regler er, når der direkte er tale om revisionsklienter i forhold til erklæringsklienter jf. ER afsnit 290.117-121. Direkte økonomiske interesser eller væsentlige indirekte økonomiske interesser i revisionsklienten er ikke tilladt for: Andre partnere på det pågældende revisionskontor og deres nærmeste familie samt partnere og øvrige ledende medarbejdere i revisionsfirmaet inklusiv deres nærmeste familie, når de udfører andre opgaver end erklæringsopgaver med sikkerhed for samme revisorklienten. I disse situationer er det ikke muligt at etablere acceptable sikkerhedsforanstaltninger, hvorfor den egeninteressesetrusel, der skabes, ikke kan elimineres. Yderligere skabes der egeninteressesetrusler, hvis revisionsfirmaet, et netværksfirma eller et medlem af erklæringsteamet har interesser i en virksomhed, hvor revisionsklienten eller et bestyrelsesmedlem, direktør samt kontrollerende ejer i revisorklienten ligeledes har interesser i denne virksomhed. Hvis de økonomiske interesser for revisionsfirmaet, netværksfirmaet eller erklæringsmedlemmet er væsentlig, og der er mulighed for indflydelse på virksomheden, kan der ikke etableres sikkerhedsforanstaltninger, som reducerer egeninteressesetruslen til et acceptabelt niveau.

Revisorlovens § 24, stk. 2 behandler endvidere den omvendte situation, hvor det er klienten, som har økonomiske interesse i revisionsfirmaet. Dette er igennem lovteksten, hvor der står, at det er *alle* økonomiske interesser, der foreligger mellem revisor og klienten. Dette indebærer derfor også den omvendte situation, hvorfor dette ligeledes ender i en rødt lys situation. Disse situationer

⁶⁴ [ER 1] Definitionsafsnit

forekommer sjældent, da reglerne for ejerforholdet i et revisionsfirma er meget restriktive. Ifølge RL § 13, stk. 2 skal majoriteten af en godkendt revisionsfirmas stemmerettigheder indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer, der er godkendt efter reglerne. Andre i revisionsfirmaet kan højst råde over 10 % af stemmerettighederne hver. Det er en udvidelse i forhold til loven af 2003, hvor stemmerettighederne i stedet lå på 5 %. Der er derfor mulighed for, at flere situationer kan ende i rødt lys. På dette område er der danske kursiv tilføjelser i de etiske regler, hvorfor reglerne bliver sammenlignelige med revisorloven jf. ER afsnit 290.132-290.134-2. For at skabe et overblik over det ovenstående afsnit har vi indsat revisorloven og de etiske regler i en figur:

Økonomiske interesser	Revisorloven	De etiske regler
Revisor har ØI i klient	Rødt lys	Egeninteressesetrussel
ØI gennem familie	Forældre, søskende, ægtefæller/samboende, børn samt andre i et afhængighedsforhold	Nærmeste familie (ægtefæller, børn el. andre i privat husstand) og nære familie(forældre, børn og søskende)
Klient har ØI i revisor	Rødt lys	Dansk tilføjelse
Andre partnere har ØI	-	Ikke tilladt

Figur 4: Økonomiske interesser i forhold til RL og ER

10.3.2 Personlige nærtstående relationer hos klienten

Personlige nærtstående relationer er både familiemæssige og personlig relationer mellem erklæringsteamet og klienten, hvor det kan skabe en trussel mod objektiviteten, jf. ER afsnit 290.135. Disse relationer kan skabe både egeninteresse-, familiaritets- samt intimideringstrusler, hvor betydningen af disse trusler både er begrundet i opgaven samt den nærtståendes betydning for opgaven og klienten. Yderligere skal det defineres, hvilke relationer der er relevante.

Det afhænger blandt andet af, hvilke opgaver der bliver udført, om trusselscenarier kommer på tale. I både revisorloven og de etiske regler er der strenge regler for erklæringsopgaver med sikkerhed, hvilket i revisorloven er omfattet af RL § 1, stk. 2 opgave. Disse erklæringsopgaver med sikkerhed er yderligere uddybet i afsnit 8. Der skal være stor opmærksomhed, når sådanne opgaver behandles. Dette skyldes, at erklæringsopgaver med sikkerhed skaber offentlighedens interesse, hvorfor der skal være uafhængighed mellem revisionsfirmaet, netværksvirksomheder samt erklæringsteamet og klienterne jf. ER afsnit 290.1. Når der udføres erklæringsopgaver med sikkerhed eller § 1, stk. 2 opgaver ifølge revisorloven, skal de nærtstående relationer til klienten undersøges.

I forbindelse med afgørelsen af, hvilke relationer der er relevante gælder de samme regler, som ved økonomiske interesser, hvor der i de etiske regler opdeles i nærmeste og nære familie. Ifølge

revisorloven gælder det for forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn, samt andre personer, der er i et afhængighedsforhold til den pågældende jf. bek. 663 § 2, stk. 2. Det er i situationer, hvor de nævnte personer har forbindelse til revisors klient, at der skal være opmærksomhed. En forbindelse til klienten er for eksempel ansættelse i klientens virksomhed. Det skal endvidere vurderes, hvor betydningsfuld forbindelsen til klienten er, før revisor kan vide, om det ender i et rødt lys. I bek. 663 § 2, stk. 1, nr. 1 er der oplistet en række situationer, som nærtstående til revisor ikke må besidde. Udover, som nævnt under økonomisk interesse, må den nærtstående ikke have en ledende stilling hos klienten, og må ikke have direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører, samt må ikke have forretningsmæssig forbindelse med klientens virksomhed. Der er endvidere en undtagelse til forretningsmæssig forbindelse, hvis forbindelsen er indenfor normal virksomhed, og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Det skal derfor som nævnt vurderes, hvilken relation den nærtstående har til klienten. Ved direkte indflydelse på regnskabet, er det altid rødt lys, hvis den nærtstående for eksempel er regnskabschef i klientens virksomhed. Hvis revisors søn for eksempel er arbejdsdreng hos klienten og indgår i normal armslængde vilkår, altså på lige vilkår med andre arbejdsdreng, medfører situationen ikke rødt lys. I situationer hvor uafhængigheden er truet, er det kun muligt at etablere en sikkerhedsforanstaltning, hvilket er at fjerne personen fra erklæringsteamet, hvis dette ikke sker, skal erklæringsteamet trække sig fra opgaven. Det samme gælder, hvis der er tilknytning til en anden person, som har direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører.

Derudover skal det overvejes, om trusler mod uafhængigheden kan etableres af en personlig eller familiær forbindelse mellem en partner eller en ansat i revisionsfirmaet, som ikke er medlem af erklæringsteamet og et bestyrelsesmedlem, en direktør eller en ansat hos klienten i en betydningsfuld stilling jf. ER afsnit 290.140. Partnere og andre ansatte i revisionsfirmaet er ligeledes ansvarlige for at identificere sådanne forbindelser, hvor det af- eller bekræftes om trusler bliver skabt. Vurderingen skal baseres på, hvor nær tilknytningen er, partneren eller den ansattes interaktion med erklæringsteamet, stillingen i revisionsfirmaet samt den funktion, som personen har til klienten. Der er derfor flere faktorer, som spiller ind, før det vurderes, om der eksisterer en trussel.

I følgende figur er ovenstående afsnit om relationer til revisionsklienten sammenfattet, hvilket skaber et overblik over afsnittet samt forskellene på revisorloven og de etiske regler.

Relationer til klienten	Revisorloven	De etiske regler
Hvilke relationer	Forældre, søskende, ægtefæller/samboende, børn samt andre i et afhængighedsforhold	Nærmeste familie(ægtefæller, børn el. andre i privat husstand) og nære familie(forældre, børn og søskende)
Hvilke opgaver	RL § 1, stk. 2 opgaver	Erklæringsopgaver med sikkerhed

Figur 5: Relationer til klienten i forhold til RL og ER

10.3.3 Ansættelsesmæssige relationer og længerevarende tilknytning

I forbindelse med ansættelsesmæssige relationer i forhold til revisionsklienten er der flere mulige situationer, hvilket både kan være tidligere ansættelse, samtidig ansættelse samt fremtidig ansættelse hos klienten. Endvidere gælder det den nuværende ansættelse hos klienten, hvor revisoren tidligere har været en del af erklæringsteamet.

I de etiske regler er ansættelsesmæssige relationer og længerevarende tilknytning inddelt i flere delafsnit i kapitel 290. Det første delafsnit omhandler ansættelse hos erklæringsklienten. Ifølge ER afsnit 290.134 kan revisionsfirmaets eller erklæringsmedlemmets uafhængighed blive truet, hvis et bestyrelsesmedlem, en direktør eller anden ansat hos erklæringsklienten med en betydningsfuld stilling, tidligere har været en del af erklæringsteamet på denne klient eller partner i revisionsfirmaet. Dette kan skabe egeninteresse-, familiaritets- samt intimideringstrusler, hvilket kommer til udtryk, hvis forbindelsen mellem personen og revisionsfirmaet stadig er opretholdt. Uafhængigheden bliver ligeledes truet, hvis en fra erklæringsteamet ved eller har grund til at tro, at denne på et senere tidspunkt bliver ansat hos klienten. Dette er i overensstemmelse med bek. 663 § 2, stk. 1, nr. 2, hvor der altid foreligger trusler mod revisors uafhængighed jf. RL § 24, stk. 2, når revisoren eller en anden person i erklæringsteamet inden for de seneste to år har været ansat hos klienten i en ledelsesfunktion. Det skaber derfor en rødt lys situation, hvis revisor tidligere har været ansat hos klienten i en ledende stilling. Dette cooling off krav på to år blev indført i revisorloven via EU's 8. direktiv. Afsnittet i de etiske regler afsluttes derfor, men en dansk kursiv tilføjelse på baggrund af cooling off kravet.

Hvis et medlem af erklæringsteamet, en partner eller en tidligere partner er ansat hos klienten, skal det overvejes, om der forekommer trusler jf. ER afsnit 290.144, hvilket sker på baggrund af faktorer. Disse faktorer er; stillingsbetegnelsen hos klienten, hvor meget personen er involveret i erklæringsteamet, hvor lang tid der er gået siden deltagelse i erklæringsteamet samt den tidligere stilling i erklæringsteamet eller revisionsfirmaet. Ud fra disse faktorer vurderes det, om der skal etableres sikkerhedsforanstaltninger, eller om situationen er ubetydelig, og dermed ikke truer uafhængigheden. Ifølge revisorloven bliver den nuværende ansættelse hos klienten behandlet ud fra

reglerne omkring cooling off kravet. Dette betyder, at når en revisor på nuværende tidspunkt er ansat hos klienten, skal der gå to år fra sidste deltagelse i erklæringsteamet eller kontrol på opgaven. Hvis dette ikke er tilfældet, ender situationen i rødt lys. Det kan yderligere diskuteres, om den tidligere deltagelse i erklæringsteamet efter to år ender i en gult lys situation jf. RL § 24, stk. 3. Revisors uafhængighed kommer på spil, hvis der er tale om egeninteresser, hvorfor det er nødvendigt at indsætte sikkerhedsforanstaltninger, så revisors uafhængighed ikke er i fare.

En tidligere ansættelse hos klienten skaber ligeledes trussel mod uafhængigheden, hvilket både gælder for bestyrelsesmedlem, direktør eller en ansat jf. ER afsnit 290.146. Dette kan skabe egeninteresse-, egenkontrol- og familiaritetstrusler, hvilket gælder, hvis erklæringsmedlemmet skal udtale sig om erklæringsopgaven med sikkerhed, som denne har været med til at udarbejde under ansættelse hos klienten. Ifølge ER afsnit 290.147 er det ikke muligt at etablere tilstrækkelige sikkerhedsforanstaltninger, hvis den pågældende person var bestyrelsesmedlem, direktør eller ansat med indflydelse på erklæringsindholdet i den periode erklæringen dækker. Disse personer skal derfor ikke deltage i erklæringsteamet. Ifølge revisorloven gælder reglerne om cooling off kravet på dette område igen, hvorfor der i ER afsnit 290.148 bliver suppleret med en dansk tilføjelse på baggrund af cooling off kravet. Hvis situationen ikke rammes af cooling off kravet, vurderes trusselsituationen ud fra faktorer, som stillingen hos klienten, hvor lang tid det er siden deres ansættelse hos klienten samt funktionen i erklæringsteamet. Ud fra vurderingen fremkommer det, om det er nødvendigt at etableres sikkerhedsforanstaltninger. De mulige sikkerhedsforanstaltninger er inddragelse af yderligere revisorer til at gennemgå arbejdet eller drøftelse af forholdene med bestyrelsen eller anden øverste ledelse.

Den samtidige ansættelse hos klienten bliver behandlet i bek. 663 § 2, stk. 1, nr. 2, hvor det er beskrevet, at det *er* eller, inden for de seneste to år, *har været* ansat hos klienten. Den samtidige ansættelse skaber derfor ligeledes rødt lys for revisorerne. I forbindelse med en fremtidig ansættelse hos klienten kan en gult lys situation jf. RL § 24, stk. 3 skabes. Dette skyldes, at der kan opstå egeninteresse trusler, som kræver sikkerhedsforanstaltninger, således truslen bliver reduceret til et acceptabelt niveau eller helt elimineret.

I forbindelse med længerevarende tilknytning til en erklæringsklient kan der ligeledes opstå trusler mod uafhængigheden, hvilket ofte er baseret på familiaritetstrusler jf. ER afsnit 290.153. Trusler kan opstå, hvis samme partner og ledende medarbejder benyttes på erklæringsopgaver med sikkerhed over længere tid. I den forbindelse er det nødvendigt at overveje faktorer, der kan have

betydning. Dette er for eksempel: Hvor længe personen har været en del af erklæringsteamet, funktionen i erklæringsteamet, revisionsfirmaets struktur samt arten af erklæringsopgaven med sikkerhed. På baggrund af disse faktorer vurderes truslen, og sikkerhedsforanstaltninger etableres, hvis det vurderes som nødvendigt. Den mest oplagte sikkerhedsforanstaltning er rotation af partnerne og de ledende medarbejdere. Endvidere er det muligt at løse problemstillingen ved at indsætte yderligere revisorer til at gennemgå opgaven eller etablere en uafhængig intern kvalitetssikringsgennemgang. Ifølge revisorloven falder situationen ind under RL § 24, stk. 3, da der som nævnt er tale om familiaritetstrusler. Dette medfører derfor gult lys for revisor, hvorfor det er nødvendigt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, således revisors uafhængighed opretholdes, hvilket er sammenfaldende med de etiske regler.

For børsnoterede virksomheder samt andre virksomheder med offentlig interesse er der skærpede regler i forbindelse med samme underskrivende revisor eller ansvarlig for kvalitetssikringsgennemgang for en længere periode jf. ER afsnit 290.154. Dette er ligeledes nuværende i revisorloven, hvor der i RL § 25 er et krav om, at en revisor for en offentlig betydningsfuld virksomhed maksimalt må være underskrivende revisor i 7 år, hvorefter revisoren skal udskiftes i minimum to år. De etiske regler har en lempeligere tilgang, da reglerne kun gælder for børsnoterede virksomheder, men ikke andre offentlige betydningsfulde virksomheder jf. ER afsnit 290.154. Den nedenstående figur visualiserer afsnittet samt tydeliggør forskellene på revisorloven og de etiske regler.

Ansættelse og lang tilknytning til klienten	Revisorloven	De etiske regler
Ansæt har været Revisor	Rødt lys i to år	Skaber trusler ved betydningsfuld stilling hos klienten
Blevet ansat hos klient	Rødt lys i to år	Skaber trusler ved betydningsfuld stilling hos klienten
Tidligere ansat hos Klienter	Rødt lys i to år	Ingen mulige sikkerhedsforanstaltninger ved betydningsfuld stilling
Samtidig ansættelse	Rødt lys	Ikke omfattet
Lang tilknytning til Klienten	Gult lys	Skaber trusler, som skal overvejes
Rotation ved offentlige betydningsfulde virksomheder	Efter 7 år med efterfølgende cooling off periode på 2 år.	Gælder kun for børsnoterede virksomheder - rotation efter 7 år og en cooling off periode på 2 år

Figur 6: Ansættelse og lang tilknytning til klienten i forhold til RL og ER

10.3.4 Beslutningsmæssige relationer i forbindelse med andre ydelser end erklæringsopgaver

I de etiske regler er andre ydelser end erklæringsopgaver til revisionsklienten behandlet i kapitel 290. Revisionsfirmaer har traditionelt udarbejdet andre ydelser for deres klienter end erklæringsopgaver med sikkerhed, hvilket gør, at dette punkt bliver relevant. Grunden til dette er, at det er en fordel, da revisoren kender klientens virksomhed, hvorfor denne ikke først skal sætte sig ind i virksomheden. Det bliver ligeledes nemmere at udføre erklæringsopgaven med sikkerhed, da revisoren er kendt med for eksempel arbejdsgange i klientens virksomhed. Det medfører en problemstilling, da udførelsen af andre opgaver end erklæringsopgaver med sikkerhed kan skabe trusler mod uafhængigheden.⁶⁵ Det er forskelligt, om ydelserne skaber trusler. Ifølge ER afsnit 290.159 kan der forekomme egeninteresse- eller egenkontroltrusler, der er så betydelige, at det ikke er muligt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, hvorfor det kun er muligt enten at undgå aktiviteten eller ved at afvise udførelsen af erklæringsopgaven med sikkerhed. Dette sker ved godkendelse, udførelse eller fuldendelse af en transaktion eller på anden måde udøvelse af beføjelser på vegne af klienten eller bemyndigelse til at gøre det. Yderligere forekommer det ved beslutningstagen om, hvilke af revisionsfirmaets anbefalinger klienten skal vælge samt ved rapportering af ledelsesmæssige funktioner til den øverste ledelse. Det er endvidere gældende, hvis en partner eller anden ansat i revisionsfirmaet agerer som direktør, bestyrelsesmedlem med videre i erklæringsklientens virksomhed jf. ER afsnit 290.149. I tilfælde af at en fra revisionsfirmaet accepterer en sådan stilling, er den eneste mulighed at afstå udførelsen af erklæringsopgaven med sikkerhed.

Revisorloven er i overensstemmelse med de etiske regler på dette område, da en revisor ifølge RL § 24, stk. 2 ikke er uafhængig, hvis der leveres andre ydelser, hvorfor situationen medfører rødt lys. Disse ydelser skal være andre end revisorlovens § 1, stk. 2 opgaver. I bek. 663 § 2, stk. 1, nr. 1c bliver truslerne jf. RL § 24, stk. 2 uddybet, hvor en revisor ikke må have direkte indflydelse på det, som opgaven vedrører. Det er derfor især bogførings- og regnskabsassistanceopgaver, som falder ind under denne regel. Ifølge en undersøgelse af Erhvervs- og selskabsstyrelsen⁶⁶ får 83 % af alle danske B – virksomheder hjælp til bogførings- og regnskabsassistance, hvilket gør dette område særdeles aktuelt. De fleste revisorer for små og mellemstore virksomheder, ender derfor i en situation, hvor deres klient har behov for andre ydelser.

⁶⁵ [ER 1] afsnit 290.158

⁶⁶ [E&S 1] side 19

De etiske regler behandler ligeledes regnskabsassistance, hvor en erklæringsklient, der får hjælp til udarbejdelse af regnskaber samt regnskabsmateriale, kan skabe en trussel for egenkontrol, hvis regnskabet efterfølgende revideres af samme revisionsfirma jf. ER afsnit 290.166. Endvidere skal det bemærkes, at indifferent om revisionsfirmaet er behjælpelige med klientens regnskab, er klientens ledelse under alle omstændigheder altid ansvarlig for bogføringens samt regnskabsudarbejdelsen jf. ER afsnit 290.167. I forbindelse med disse ydelser samtidig med, at revisoren for eksempel træffer ledelsesmæssige beslutninger for klienten, er det ikke muligt at etablere sikkerhedsforanstaltninger. I andre situationer, end ved ledelsesmæssige beslutninger, er det afgørende, hvor stor klientens virksomhed er, før det kan beslutes, hvor alvorlig truslerne er, samt om det er muligt at etablere sikkerhedsforanstaltninger. I forbindelse med revisors påtagelse af ledelsesmæssige beslutninger for klienten er revisorloven grundlæggende enig med ovenstående. Ifølge bek. 663 § 2, stk. 1, nr. 1c medfører det røde lys, hvis revisor har en ledende stilling eller tager ledende beslutninger hos klienten jf. RL § 24, stk. 2.

Hvis klientens virksomhed ikke er børsnoteret eller en offentlig betydningsfuld virksomhed, er det muligt for revisionsfirmaet at yde bogføring og regnskabsmæssig assistance, der omfatter lønområdet, registreringer og bogføring af transaktioner med videre jf. ER afsnit 290.170. Disse ydelser medfører trusler mod revisionsfirmaets uafhængighed, hvor det derfor er nødvendigt at etablere sikkerhedsforanstaltninger. Det er for eksempel, at assistancen ikke udføres af erklæringsteamet samt indføre politikker og procedure, hvor personer der udføre assistancen, ikke må træffe ledelsesmæssige beslutninger.

Hvis klienten i stedet er børsnoteret eller en offentlig betydningsfuld virksomhed, er der i ovenstående situation ikke mulighed for at etablere sikkerhedsforanstaltninger, som får truslerne reduceret til et acceptabelt niveau jf. ER afsnit 290.171. Der er derfor forbud mod, at revisionsfirmaer yder bogførings- og regnskabsudarbejdelse til børsnoterede og offentlige betydningsfulde virksomheder. Der kan forekomme en undtagelse, hvis klientens virksomhed befinder sig i en nødsituation jf. ER afsnit 290.173. Revisionsfirmaet må ikke påtage sig ledelsesmæssige funktioner eller træffe ledelsesmæssige beslutninger. Yderligere skal revisorklienten acceptere, at de har ansvaret for det udførte arbejde, samt de personer der yder assistancen, ikke må deltage i erklæringsteamet.

I forbindelse med vurderingsopgaver kan der opstå en egenkontroltrussel, hvis den foretagende vurdering skal indgå i regnskabet jf. ER afsnit 290.175. Revisorloven er af samme opfattelse på

dette område, da andre ydelser, som ikke direkte er revisors hovedopgaver, omfattes af RL § 24, stk. 3, hvilket medfører gult lys. Ifølge ER afsnit 290.176 er det ikke muligt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, hvis vurderingen indebærer forhold, der er væsentlige samt har en betydelig grad af subjektivitet. Det er muligt, at revisor udfører vurderinger, som ikke er karakteriseret af dette, hvor det overvejes om sikkerhedsforanstaltninger skal etableres jf. ER afsnit 290.177. Disse sikkerhedsforanstaltninger er for eksempel inddragelse af yderligere revisorer, der ikke har været en del af erklæringsteamet eller opdele udførelsen af arbejdet således, at medarbejdere der udfører vurderingsassistancer, ikke indgår i erklæringsteamet. Endvidere skal revisionsfirmaet sørge for, at klienten ved, at denne har ansvaret for udførelse af vurderingen. Den modsatte situation opstår ved skatterådgivning til klienterne, hvor der ifølge ER afsnit 290.180 ikke opstår trusler, hvis revisionsfirmaet yder sådanne assistancer. Afsnittes illustreres i nedenstående figur:

Andre ydelser	Revisorloven	De etiske regler
Godkendelse, udførelse eller fuldendelse af Transaktioner	Rødt lys	Skaber egeninteresse- og egenkontroltrusler
Ledelsesmæssige Beslutningstagen	Rødt lys	Skaber egeninteresse- og egenkontroltrusler
Direktør eller bestyrelsesmedlem	Rødt lys	Skaber egeninteresse- og egenkontroltrusler
Bogførings og regnskabsmæssig-assistance	Rødt lys for offentlig betydningsfulde virksomheder - gult lys for andre	Skaber egenkontroltrusler
Vurderingsopgaver	Gult lys	Skaber egenkontroltrusler

Figur 7: Andre ydelser i forhold til RL og ER

10.3.5 Honorar samt anden betaling

I forbindelse med revisors honorar kan der opstå trusler mod revisors uafhængighed, idet der kan forekomme risici for egeninteresse- og intimideringstrusler. Dette sker, hvis en klient udgør en stor andel af revisionsfirmaets samlede honorarindtjening. Revisorloven har derfor opstillet krav for en sådan situation. Ifølge RL § 26, stk. 1 må en revisionsvirksomhed ikke i hvert af fem på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 % hos samme klient. Dette er en rød lys bestemmelse, hvorfor en revisionsvirksomhed skal fravælge klienten, hvis dette bliver tilfældet. Kravet er lempet i loven af 2008 i forhold til loven af 2003, hvor det dengang var på hinanden følgende tre år. I de etiske regler bliver honorar også behandlet, hvilket både sker i en del af kapitel 290 samt særskilt i kapitel 240. De etiske regler er grundlæggende enig med hensyn til trusselscenarierne, da afsnit 290.206-207 i de etiske regler uddyber, at det medfører en

egeninteressetrussel, hvis det samlede honorar fra en erklæringsklient udgør en stor del af revisorfirmaets samlede honorar. De etiske regler har ikke en konkret bestemmelse om, hvor stor en andel af honoraret, der udløser en trussel, hvorfor afsnittet i de etiske regler afsluttes med en dansk tilføjelse på baggrund af revisorlovens 20 procentsregel.

Der er forskel fra revisionsfirma til revisionsfirma, hvor betydelig truslen på dette punkt er, hvilket blandt andet afhænger af revisionsfirmaets struktur, samt om revisionsfirmaet enten er veletableret, eller om det er ny startet. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har ret til at undtage virksomheder fra bestemmelsen jf. RL § 26, stk. 1, hvis der foreligger særlige omstændigheder. Reglerne har ikke i praksis haft større betydning, hvilket kun har været i tilfælde af opstart af revisionsfirmaer eller ved reduktion af et revisionsfirma. I disse tilfælde er det muligt, at få hjælp gennem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvor de kan udnytte deres hjemmel i forbindelse med særlige omstændigheder.⁶⁷

Yderligere, ifølge de etiske regler, medfører honoraret fra en erklæringsklient egeninteressetrussel, hvis honoraret udgør en stor del af en enkelt partners indtægt. Det skal samlet vurderes, om honoraret får en sådan betydning, og hvis dette er tilfældet, skal der iværksættes sikkerhedsforanstaltninger. De etiske regler indeholder endvidere en behandling af forfaldende honorarer, hvilket medfører egeninteressetrusler jf. ER afsnit 290.208. Dette område uddyber vi ikke yderligere, da dette ikke kommer til at indgå i analysen samt i den endelige konklusion.

Revisorloven har yderligere regler på området, da honoraret for det udførte arbejdes betaling eller størrelse ikke må gøres afhængige af andre forhold end det udførte arbejde, jf. RL § 26, stk. 2. Yderligere er det benævnt i RL § 26, stk. 2, at revisor ikke må modtage et højere vederlag for sit arbejde, end hvad der kan anses for rimeligt. Udenfor revisorlovens bestemmelser er betinget ydelser i Danmark begrænset til andre opgaver, som udelukkende løses af "rene assistanceteams"⁶⁸. Afsnittet opsamles i følgende figur:

Honorar	Revisorloven	De etiske regler
Revisorfirmaets Honorarandel hos en klient	20 % fra samme kunde i 5 følgende år medfører rødt lys	Ingen konkret bestemmelse, men skaber egeninteressetrusler
Partners andel af honoraret fra en klient	-	Ved stor andel skaber det egeninteressetrusler

Figur 8: Honorar i forhold til RL og ER

⁶⁷ [Bøg] kap. 3

⁶⁸ [Bøg] kap. 3

I det ovenstående afsnit om revisorloven og de etiske regler er der udarbejdet en sammenligning mellem den danske lovgivning og de etiske regler. Denne sammenligning skal senere synliggøre, hvilke skærper der bliver implementeret med de kommende etiske regler. Yderligere er denne sammenligning et grundlæggende udgangspunkt for, hvordan lovgivningen og reglerne ser ud i dag. Efterfølgende kommer der en empirisk undersøgelse, hvor vi ud fra undersøgelsen kan analysere, hvordan lovgivningen og reglerne håndhæves i praksis.

11. Generelle ændringer i de kommende etiske regler

I de kommende etiske regler er der generelle ændringer, der er gældende igennem alle reglerne. Disse er opstået på baggrund af overvejelser, som IESBA har gjort sig i forbindelse med udstedelsen af de kommende etiske regler. IESBA har udsendt tre høringsudkast, hvortil der er en række høringssvar, hvilket blandt andet kommer fra forskellige revisionsfirmaer. Både høringsudkast samt høringssvar bliver inddraget, da det er en del af udviklingen til de generelle ændringer, som de er blevet i dag.

11.1 Baggrund

IESBA's første høringsudkast udkom i december 2006, hvori baggrunden af, samt forklaringerne til ændringerne af de etiske regler er beskrevet. På baggrund af de nuværende etiske regler er der løbende opstået en række konkurser blandt virksomheder, som har ført til tab af troværdigheden i regnskabsaflæggelsen, hvorfor mange ønsker at få troværdigheden genoprettet. En af grundene til troværdighedssvigtet er revisorers uafhængighed, hvorfor IESBA har valgt at undersøge, hvilke afsnit i uafhængighedskapitlet 290 der skal revideres. IESBA udsendte derfor en forespørgsel til alle medlemmer af IESBA, således medlemmerne havde mulighed for at komme med forslag til afsnit eller områder, der skal revideres.⁶⁹

11.2 Sprog

IESBA ønsker med den kommende udgivelse at gøre sproget mere præcist og direkte, hvor de foreslår, at ordet "shall" skal erstatte "should" og "may". Yderligere vil de minimere gentagelserne i de etiske regler ved at indføre begreber, hvor for eksempel revisionsopgaver også vil indeholde reviewopgaver. IESBA har ikke på nuværende tidspunkt ønsket, at de etiske regler skal indgå i Clarity projektet ved International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Dette

⁶⁹ [IESBA 1] side 4

skyldes at IESBA ikke på nuværende tidspunkt ved, hvilke betydninger og konsekvenser det får for de etiske regler, hvis de skal indgå i Clarity projektet.⁷⁰

Auditing Practice Board (APB)⁷¹ mener, at det er godt, at IESBA prøver at gøre sproget mere klart og direkte i de kommende etiske regler, men de mener ikke, at det er nok for eksempel at benytte ordet "shall" i stedet for "should" og "may". BDO⁷² er enige i, at brugen af ordet "shall" medfører ensartethed og bedre forståelse af de etiske regler. APB ønsker endvidere, at IESBA opnår samme grad af klarhed, som der er i IAASB's revisionsstandarder, hvilket medfører, at de etiske regler får et højere niveau. Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)⁷³ overvejer ligeledes, om det er fordelagtigt for IESBA at benytte erfaringer fra IAASB's Clarity projekt. Efter deres mening gavner det både revisorer og regulatorer, da sådan et projekt medfører store forbedringer i strukturen.

Vi mener, at ændringen fra "should" og "may" til "shall" medfører, at sproget bliver mere klart for brugerne, hvilket resulterer i, at der er færre tvivlsspørgsmål. Det skyldes, at ordet "shall" betyder, at revisor skal og ikke bør, så det kan ikke diskuteres, hvordan revisor skal agere.

11.3 Opsplitning af kapitel 290

I de nuværende etiske regler er kapitel 290 om uafhængighed gældende for alle erklæringsopgaver med sikkerhed, men da de fleste opgaver en revisor har, er enten indenfor revision eller review, har IESBA revideret kapitel 290, således at det kun henvender sig til revisions og reviewopgaver. Dette skyldes, at begge opgaver indeholder en konklusion udtrykt på baggrund af historiske regnskabsinformationer. Kapitel 291 oplister kravene om uafhængighed til andre erklæringsopgaver med sikkerhed som for eksempel vurderingsopgaver og skattemæssige assistance. IESBA mener, at denne opdeling giver en mere forståelig vejledning til dem, der kun udfører revision eller review. De gør opmærksom på, at hvis en klient både modtager ydelser i form af revision eller review og andre erklæringsopgaver med sikkerhed, skal kapitel 290 benyttes. Dette betyder, at kapitel 291 kun skal benyttes ved klienter, der udelukkende modtager andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

PricewaterhouseCoopers (PWC)⁷⁴ er enige i opdelingen af kapitel 290, hvor de mener, at det øger læserens evne til at overholde kravene om uafhængighed til de specifikke erklæringsopgaver med sikkerhed. De er bekymret over opdelingen i kapitel 290 og 291 med hensyn til typerne af

⁷⁰ [IESBA 1] side 5

⁷¹ [APB 1]

⁷² [BDO 1]

⁷³ [IDW 1]

⁷⁴ [PWC 1]

erklæringsopgaver med sikkerhed, da de mener, at der skal udføres mere arbejde på opgaverne end klienten har brug for, således revisor kan overholde sin uafhængighed. Yderligere mener de, at revision og review ikke skal reguleres ud fra samme uafhængighedsregler, da niveauet af sikkerhed er forskelligt i de to typer af opgaver. KPMG⁷⁵ støtter PWC's holdning om, at revision og review ikke skal reguleres ud fra de samme uafhængighedsregler. Forening af Statsautoriserede Revisorer (FSR)⁷⁶ er meget skeptiske over opdelingen af kapitel 290 og 291, da det resulterer i en betydelig udvidelse af indholdet i de etiske regler. Der er endvidere mange gentagelser imellem kapitel 290 og 291. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)⁷⁷ mener ikke, at kapitel 290 automatisk bør indeholde både revision og review, da review dækker en langt bredere vifte af mulige aktiviteter end revision. Betydningen af review er forskelligt fra land til land, hvor reviewet flere steder har en stor offentlig betydning og andre steder anvendes det af små virksomheder, som ikke er underlagt revision, hvorfor det har en begrænset anvendelse. Vejledningen i kapitel 291 er mere passende, da den har samme standard for uafhængighed, men er mere principbaseret.

Vi er af den opfattelse, at det er nødvendigt at lave en opsplittning af kapitel 290, som IESBA foreslår, da de etiske regler bliver mere overskuelige. Dette skyldes, at der ikke forekommer afsnit i reglerne, som kun er glædende for en type af opgaver. Ved at splitte kapitel 290 op, forekommer der formentlig ikke forglemmelser af afsnit, da revisor nu ved, at kapitel 290 kun omhandler revision og review, og kapitel 291 omhandler andre opgaver. Ydermere er vi enige med de ovenstående revisionsfirmaer og foreninger i, at der er en forskel i udarbejdelsen af revision og review. Vi mener ikke, at det får betydning i danske virksomheder, da det ofte er mindre virksomheder, der benytter review, og derfor ikke indgår i de skærpede regler for offentlige betydningsfulde virksomheder, hvilket formentlig også er derfor, at FSR ikke kommenterer på dette. Vi mener, at review er mere forenelig med revision, end hvis review skal indgå i kapitel 291. Yderligere mener vi ikke, at det er nødvendigt at lave et kapitel til review, da flere af handlinger i review er sammenfaldende med revision.

11.4 Engagement team

I de nuværende etiske regler bliver engagement team defineret således:

⁷⁵ [KPMG 1]

⁷⁶ [FRS 1]

⁷⁷ [ICAEW 1]

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

IESBA erkender, at den nuværende definition kan have utilsigtede konsekvenser, da begrebet, ”eksperter der har indgået kontrakt med revisionsfirmaet”, er særdeles bred. I revision er der potentielt mange eksperter, der kan indgå i en kontrakt med revisionsfirmaet, hvilket både kan være personer, der har arbejdet tæt sammen med revisionsteamet, eller personer som ikke har haft kontakt med revisionsteamet. IESBA erkender, at det er u hensigtsmæssigt at behandle alle disse eksperter til at være medlem af engagement teamet.

IESBA er af den opfattelse, at definitionen af engagement team skal være bredere end partnere og ansatte i revisionsfirmaet, som er en del af teamet. Revisionsfirmaet kan ofte have eksterne revisorer som supplement til antallet af revisionsfirmaets medarbejdere. IESBA mener, at disse personer skal anses for at være en del af engagement teamet, da de udfører opgaver, som ellers bliver varetaget af en partner eller medarbejdere i revisionsfirmaet. Den enkeltes retsstilling i forhold til revisionsfirmaet bør ikke være en faktor, som er afgørende for, om den enkelte efterkommer kravet for uafhængighed.

IESBA foreslår derfor en ny definition af engagement team, der lyder som følgende:

”All partners and staff performing the engagement and any individuals contracted by the firm who provide services on the engagement that might otherwise be provided by a partner or staff of the firm. ”

DTT⁷⁸ er enige i, at definitionen af engagement team skal revideres, men de mener, at den forestående definition stadig er alt for bred. Dette skyldes blandt andet, at eksterne eksperter ikke bør være en del af definitionen. IESBA skal være opmærksomme på, at den endelige definition i de etiske regler får indflydelse på IFAC’s standarder. PWC⁷⁹ opfatter definitionen, så medlemmerne af revisionsteamet skal omfatte alle, der arbejder med opgaven, eller som er underlagt kontrol af opgaven. Definitionen omfatter derfor midlertidig personale samt personer med specialviden. PWC frygter, at definitionen kan tolkes således, at de nævnte personer er en del af revisionsteamet, hvor de ikke mener, at dette er hensigtsmæssigt.

⁷⁸ [DTT 1]

⁷⁹ [PWC 1]

AICPA⁸⁰ er enige med IESBA's ændring med hensyn til eksterne eksperter, men de tror ikke, at den reviderede definition afspejler IESBA's hensigt. Konkret mener AICPA, at definitionen er uklar og kan have en utilsigtet konsekvens, da den medfører, at eksterne eksperter skal indgå som et medlem af engagement teamet i revisionsfirmaerne.

11.5 Key audit partner

I høringsudkastet indfører IESBA et nyt begreb, hvilket er "key audit partner", som skal defineres på følgende måde:

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

IESBA benytter udtrykket i bestemmelserne om ansættelsesforhold, partner rotation og aflønnings- samt bedømmelsespolitik. Definitionen fokuserer på, at en partner er ansvarlig for vigtige beslutninger eller afgørelser om væsentlige spørgsmål med hensyn til revisionen af regnskabet, hvorpå der skal gives en konklusion.

DTT⁸¹ mener, at IESBA bør præcisere definitionen af key audit partner således, at en skattepartner i revisionsfirmaet som har deltaget i de skattemæssige aspekter af revisionsopgaven, ikke er omfattet af kategorien andre audit partners, og bør ikke betragtes som en key audit partner i forbindelse med rotation. PWC⁸² er enige med DTT, da de mener, at definitionen på andre audit partners ikke er korrekt, da ikke - revisionspartnere ikke bør være omfattet af definitionen.

EU⁸³ mener, at IESBA bør ændre definitionen af key audit partner for at undgå misforståelser i omfanget af uafhængighedsreglerne. APB⁸⁴ støtter indførelsen af definitionen om key audit partner, da andre partnere end den opgaveansvarlige partner og de enkelte ansvarlige for kvalitetssikringsgennemgangen har en stor betydning for udførelsen af revisionen og træffer vigtige beslutninger.

⁸⁰ [AICPA 1]

⁸¹ [DTT 1]

⁸² [PWC 1]

⁸³ [EU 1]

⁸⁴ [APB 1]

11.6 Netværksfirmaer

IESBA har i deres høringsudkast forklaret kort om forholdene for netværksvirksomheder. I juni 2006 udsendte IESBA kommende regler på området for netværksvirksomheder på baggrund af en høringsproces. IESBA vælger derfor ikke at ændre på reglerne om netværksvirksomheder. Reglerne forekommer endvidere ens i både kapitel 290 og 291, således at det er med til at skabe større sammenhæng i de kommende etiske regler. IESBA ønsker derfor ikke kommentarer på dette område.

APB har alligevel kommenteret på området omkring netværksvirksomheder, da de mener, at reglerne ligger op til, at det skal besluttes, om enkelte virksomheder er en del af revisionsfirmaets netværk eller ej. Dette mener APB kan være særdeles besværligt at finde ud af på baggrund af IESBA's nuværende krav, hvorfor det skal være mere gennemskueligt for brugerne. APB mener derfor, at IESBA skal foretage en yderligere undersøgelse omkring, hvilke virksomheder samt ledelsesbeslutninger der skal indgå i et netværk. EU er enig med APB om, at der bør foretages en yderligere undersøgelse omkring, hvilke virksomheder, der bør indgå i definitionen af et netværk.

Reglerne omkring et netværk er særdeles ens i revisorloven og de etiske regler. I forbindelse med revisors uafhængighedsvurderinger vil personer i revisorvirksomhedens netværk, der kan øve indflydelse på opgaven, ligeledes omfattes jf. bek. 663 § 7, stk. 1. Ifølge bek. 663 § 7, stk. 3 uddybes det, hvad der forstås med et netværk. Det skal være en større struktur, hvor formålet skal være et samarbejde, hvori revisoren eller revisionsfirmaet deltager. Yderligere skal samarbejdet have udgangspunkt i overskuds- eller omkostningsdeling eller have fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitikker og - procedurer, en fælles forretningsstrategi, benytte fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer. Ifølge de etiske regler⁸⁵ bliver et netværk defineret på samme måde, som i revisorloven.

Den generelle definition af et netværk er derfor særdeles bred. Dette betyder, at der skal være stort fokus på området, da bare en af de oplistede faktorer er tilstrækkelige til at opfylde kravet. Ifølge ER afsnit 290.17 skal vurderingen af, om en struktur er et netværk eller ej ske på baggrund af en fornuftig og velinformeret tredjemands konklusion. Flere revisionsfirmaer er i dag en del af en verdensomspændende kæde, hvor alle i en sådan kæde indgår i hinandens netværk ifølge definitionen. Endvidere er der en skærpet regel for offentlige betydningsfulde virksomheder jf. bek.

⁸⁵ [ER 1] Definitionsafsnit

663 § 7, stk. 2. I denne bestemmelse omfatter personer i netværket, uanset om de har mulighed for at øve indflydelse på opgaven eller ej.

Hvis et revisionsfirma anses for at være et netværksfirma, skal revisionsfirmaet være uafhængig af klienter hos de andre virksomheder i netværket jf. ER afsnit 290.15. Dette skyldes, at der kan opstå trusler i forbindelse med økonomisk interesse, hvis erklæringsklienten har forbindelse til andre virksomheder i netværket.

Afsnittet om netværk og netværksfirmaer er som nævnt en ny del i de etiske regler, hvor det først blev vedtaget i FSRs bestyrelse i oktober 2007.

11.7 Offentlige betydningsfulde virksomheder

I IESBA's høringsudkast er dele af kravene for offentlige betydningsfulde virksomheder ændret. Det er interessant at diskutere, hvilken begrundelse IESBA har for deres ændringer. Yderligere er det interessant at undersøge, hvad revisionsfirmaer og foreninger har svaret på høringsudkastet samt deres kommentarer hertil. Endvidere er det interessant at analysere, hvilke kommentarer de adspurgte respondenter har, og hvad deres mening er angående reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder kontra ikke offentlige betydningsfulde virksomheder. En yderligere interessant synsvinkel er at analysere, hvad reglerne er endt ud med, hvor vi kan danne os et indtryk af, hvilke firmaer og foreninger der har haft indflydelse på vedtagelsen af de kommende etiske regler. Desuden kan dette sammenholdes med revisorloven, hvor der er en diskussion af, hvordan de kommende etiske regler komplementerer med den danske revisorlov.

11.7.1 Høringsudkast

IESBA har erkendt, at der er et behov for, at der udarbejdes mere specifikke krav til rammen for offentlige betydningsfulde virksomheder, da de har en større brugerflade end andre virksomheder. IESBA tager udgangspunkt i det tidligere afsnit om virksomheder af betydelig offentlig interesse. IESBA har lagt afsnittet ud til høring, da de mener, at der skal ske ændringer i reguleringen af virksomheder af betydelig offentlig interesse. Afsnittet lyder som følgende:

“Certain entities may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities may include listed companies, credit institutions, insurance companies, and pension funds . . . Consideration should be given to the application

of the framework in relation to the financial statement audit of listed entities to other financial statement audit clients that may be of significant public interest.”

I forbindelse med IESBA's udarbejdelse af kommende regler for virksomheder med offentlig betydning, har de undersøgt vejledninger og reguleringer i flere forskellige lande, hvor de har konkluderet, at der er flere ligheder, hvilket gælder børsnoterede virksomheder, der alle steder betragtes som virksomheder med offentlig interesse. De har desuden konkluderet, at der på andre områder er forskel i kriteriet af virksomhedernes størrelse, hvor det ikke er muligt at lave en fælles definition, som kan have global anvendelse samt er egnet i alle lande. De fleste lande har en definition af, hvilke virksomheder der betragtes som virksomheder af offentlig interesse. Disse definitioner skal være gældende for reglerne i kapitel 290, i de etiske regler, om virksomheder af offentlig interesse. I mangel på en definition skal reguleringer i de enkelte lande udforme en definition af virksomheder med offentlig interesse. De mener, at børsnoterede virksomheder altid skal være omfattet af reglerne for virksomheder med offentlig betydning, hvilket medfører, at alle landene skal efterleve dette.

For andre virksomheder, end børsnoterede virksomheder, indeholder høringsudkastet en vis fleksibilitet baseret på faktiske forhold og omstændigheder, om virksomheden skal anses for at være en virksomhed med offentlig betydning. Der er en formodning om, at finansielle virksomheder bliver betragtet som virksomheder med offentlig betydning, hvor IESBA erkender, at der i flere lande er finansielle virksomheder, som ikke er specielt store samt har en mindre brugerflade, og derfor bør disse virksomheder ikke være omfattet af reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder. Omvendt er flere pensionskasser, statsstyrede – og kontrollerede virksomheder samt non – profit virksomheder store virksomheder med en bred brugerflade, hvorfor de skal behandles som virksomheder med offentlig betydning. Yderligere betragtes finansielle virksomheder såsom banker og forsikringsselskaber ligeledes som virksomheder med offentlig interesse.

11.7.2 Høringssvar

Deloitte Touche Tohmatsu (DTT)⁸⁶ er et af de revisionsfirmaer, som har svaret på IESBA's høringsudkast. DTT mener, at det er hensigtsmæssigt, at udvide kravene for virksomheder med offentlig betydning til flere virksomheder end børsnoterede virksomheder. Dette gør sig kun gældende, hvis virksomhederne er af væsentlig offentlig interesse på grund af antallet og omfanget

⁸⁶ [DTT 1]

af sine interessenter. Yderligere er de mere restriktive bestemmelser for børsnoterede virksomheder relevante for andre virksomheder med væsentlig offentlig interesse. Det afgørende er, hvad der kan betragtes som en virksomhed med væsentlig offentlig interesse.

Ved udarbejdelsen af forslaget beskriver IESBA, at de ønsker, at give de enkelte lande mulighed for selv at udarbejde en definition for, hvilke virksomheder der skal indgå som offentlige betydningsfulde virksomheder. DTT⁸⁷ mener, at dette giver problemer, da de har klienter på tværs af landegrænserne. PWC⁸⁸ mener, at det er problematisk at indføre en fælles global definition for offentlige betydningsfulde virksomheder. PWC mener, at det er vigtigt at skabe en global definition, da divergerende definitioner kan skabe misforståelser hos for eksempel aktionærer, der er en del af et globalt netværk. Dette skyldes, at der skal overholdes forskellige grænseoverskridende definitioner, hvilket medfører forskellig anvendelse af klientens beslægtede virksomheder samt brugen af det reviderede årsregnskab. Basel Committee on Banking Supervision (BCBS)⁸⁹ er uenige med IESBA's konklusion om, at det er umuligt at udarbejde en fælles definition af virksomheder med offentlig interesse, som kan have en global anvendelse og være egnet i alle lande. BCBS har et eksempel af sammenlignelig karakter, da der for nyligt er udviklet et begreb "PIES", som bliver anvendt i 27 forskellige retssystemer i Den Europæiske Union.

DTT⁹⁰ mener, at problemet ikke opstår i de lande, hvor der i forvejen er en definition på, hvad der kan betragtes som en offentlig betydningsfuld virksomhed, men i de lande der ikke har en definition, det giver problemer med hensyn til mangel på ensartethed. DTT er enig i, at det er vanskeligt at udarbejde en definition for virksomheder med offentlig betydning, der er anvendelig i alle lande. De mener, at der skal være retningslinjer for, hvilke kriterier der skal være opfyldt, for at det er en offentlig betydningsfuld virksomhed, i stedet for at lade det være op til de enkelte lande. Derfor foretrækker de, at de etiske regler skal indeholde en mere udvidet og detaljerede vejledning om de faktorer, der skal overvejes ved fastsættelse af, om en virksomhed er af offentlig betydning. Disse faktorer kan for eksempel være:

- 1) Hvem er virksomhedernes aktionærer, hvor det endvidere skal fastslås, hvad en interessent er?

⁸⁷ [DTT 1]

⁸⁸ [PWC 1]

⁸⁹ [BCBS 1]

⁹⁰ [DTT 1]

- 2) Størrelsen af virksomheden for eksempel målt på de samlede aktiver, samlede indtjening, børsværdi/ og eller antal af aktionærer.
- 3) Aktionærernes tiltro til det reviderede årsregnskab.
- 4) Den potentielle betydning for aktionærerne i forbindelse med revisionsfejl forårsaget af revisors manglende uafhængighed.

DTT⁹¹ mener, at det giver en række fordele, hvis IESBA vedtager de ovenstående punkter som vejledning til, hvilke virksomheder der hører under offentlig betydningsfulde virksomheder. For det første inkluderer de etiske regler en definition i stedet for at frigive det til de enkelte lande, hvilket medfører en større global sammenhæng. For det andet er det mere berettiget at anvende de yderligere og strengere uafhængighedskrav til virksomheder, som opfylder de ovenstående kriterier snarere end at udsætte revisionsklienter for kravene, blot fordi de tilfældigvis er en bestemt type virksomheder. For det tredje er multinationale revisionsklienter i fremgang, hvorfor det medfører kompleksitet, hvis de skal anvende forskellige regler. Herunder giver enkelte landes definitioner et divergerende syn på, hvad der skal forstås som revisors uafhængighed, og hvordan de forskellige standarder om uafhængighed skal anvendes. PWC⁹² er til dels enig med DTT i ovenstående faktorer, hvor de ligeledes mener, at der bør lægges vægt på størrelsen af virksomheder som et vigtigt kriterium for virksomheder med offentlig betydning. Dette begrænser omfanget af mindre virksomheder, som bliver kategoriseret som offentlige betydningsfulde virksomheder.

Yderligere mener DTT⁹³, at det ikke er hensigtsmæssigt at forhåndskategorisere finansielle virksomheder, pensionskasser, statsstyrede – og kontrollerede virksomheder samt non – profit virksomheder til offentlige betydningsfulde virksomheder, da de mener, at der er uklare kriterier for inddelingen af virksomhederne. Dette er PWC⁹⁴ enige i, hvor de anbefaler IESBA at slette forslaget om, at pensionskasser, statsstyrede – og kontrollerede virksomheder samt non – profit virksomheder skal være virksomheder af offentlig betydning. De mener endvidere, at der er en risiko ved at eksemplificere disse virksomheder som offentlige betydningsfulde virksomheder, da de formentlig kommer til at fungere som regler i stedet for eksempler. Medlemslandene følger disse forslag uden at overveje tilstrækkeligt, om det er de rigtige virksomheder, som omfattes af eksemplet. The

⁹¹ [DTT 1]

⁹² [PWC 1]

⁹³ [DTT 1]

⁹⁴ [PWC 1]

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)⁹⁵ mener ligeledes, at IESBA bør slette ovenstående eksempler på offentlige betydningsfulde virksomheder, da eksemplerne fremstår som regler, uanset hvor kvalificeret et sprog det formuleres på. AICPA anbefaler derfor en mere principbaseret tilgang til udviklingen af de etiske regler på dette område.

11.7.3 Definitionen i de kommende etiske regler

I de ovenstående afsnit har flere virksomheder og foreninger udtalt sig om IESBA's høringsudkast. De har haft mulighed for at ytre sig på området, og det er hermed interessant at se, hvad reglerne er endt ud med. I de kommende etiske regler, er følgende virksomheder omfattet af definitionen for virksomheder med offentlig interesse jf. afsnit 290.25:

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

I de kommende etiske regler er det tydeligt, at alle børsnoterede virksomheder bliver betragtet som offentlige betydningsfulde virksomheder. Endvidere overlader IESBA klassifikation af resterende virksomheder af offentlig betydning til lovgivning eller øvrig regulering. Desuden har IESBA undladt at eksemplificere virksomheder som finansielle virksomheder, pensionskasser, statsstyrede – og kontrollerede virksomheder samt non – profit virksomheder at være virksomheder med offentlig betydning.

Yderligere opfordrer IESBA revisorfirmaer og medlemsorganisationer til at fastlægge, om andre virksomheder eller visse virksomhedstyper skal behandles som virksomheder af offentlig betydning, da de har en bred vifte af aktionærer. I de kommende etiske regler er der oplistet følgende faktorer, som kan overvejes i forbindelse med at klassificere andre virksomheder af offentlig betydning jf. afsnit 290.26:

⁹⁵[AICPA 1]

- The nature of the business, such as the holding of assets in a fiduciary capacity for a large number of stakeholders. Examples may include financial institutions, such as banks and insurance companies, and pensions funds;
- Size; and
- Number of employees.

Som nævnt i det ovenstående har flere virksomheder og foreninger krævet, at definitionen på offentlig betydningsfulde virksomheder skal ændres, hvilket kommer til at ske i de kommende etiske regler. Flere ønskede, at IESBA skulle udarbejde en fælles global definition for offentlig betydningsfulde virksomheder. Dette ønske efterkommer IESBA ikke, hvor de i stedet overlader definitionen til de enkelte landes lovgivning eller reguleringer. Dette er både DTT og PWC imod, da de har multinationale virksomheder, og det dermed besværliggør revisorernes arbejde samt interessenternes forståelse af regnskabet, når virksomheden skal følge divergerende definitioner. Yderligere har IESBA valgt at slette eksemplerne på, hvilke virksomheder der kan være omfattet af kravene for offentlige betydningsfulde virksomheder. Dette var der ligeledes modstand af fra DTT, PWC og AICPA, hvor de dermed er blevet hørt. FSR har som en af de eneste svaret tilbage på høringsudkastet, hvor de ikke har indsigelser mod, at eksemplerne på virksomheder med offentlig betydning bør godkendes. Dette skyldes, at virksomhederne er omfattet af reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder ifølge revisorloven, hvilket derfor ikke får betydning for danske virksomheder.

Vi er enige med DTT og PWC i, at det besværliggør revisorernes arbejde samt interessenternes forståelse af regnskabet, når der er forskellige definitioner af offentlige betydningsfulde virksomheder. Endvidere kan forskellige definitioner ende ud i konkurrenceforvridning for virksomheder, der er underlagt krav for offentlige betydningsfulde virksomheder i et land, og i et andet land ikke er underlagt samme regler. Dette skyldes, at reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder er mere omkostningsfuldt for virksomhederne, hvorfor det er rimeligt, at virksomheder på samme "niveau" skal følge samme regler i alle lande. Ud fra vores synspunkt er det optimalt, men vi er også af den opfattelse, at det formentlig ikke er muligt at udarbejde en definition, som alle medlemslande kan acceptere. Selvom reglerne bliver ens på dette punkt, er der andre punkter, der differentierer sig, og reglerne rammer stadig virksomheder frem andre.

Med henblik på afsnit 290.26 er der ligeledes sket ændringer, hvor IESBA efterkommer flere af revisionsfirmaernes og foreningernes svar på høringsudkastet. DTT og PWC er til dels blevet hørt, da de foreslog andre faktorer til at vurdere offentlige betydningsfulde virksomheder. DTT foreslog fire faktorer, som for eksempel størrelse af virksomheden samt antal af aktionærer, hvor PWC var enig i at ligge vægt på størrelsen af virksomheden. På andre områder deres svar ikke til sin ret, da de oplyste faktorer kan overvejes af revisionsfirmaerne og medlemsorganisationerne, da de bliver opfordret til at fastlægge, om andre virksomheder bør klassificeres som offentlige betydningsfulde virksomheder.

Vi er enige med DTT og PWC i, at det er optimalt for revisionsfirmaerne og medlemsorganisationerne at have faktorer, som de kan rette sig efter. Vi mener, at det kan blive problematisk, hvis der kommer konkrete mål på faktorerne, som der for eksempel er i revisorloven, hvis det bliver globalt, da der er stor forskel på størrelsesforholdet af virksomheder i for eksempel Danmark og USA. Derfor er vi enige i det udgangspunkt, IESBA er kommet frem til, da vi ikke mener, at det er muligt at lave konkrete mål på faktorerne.

11.7.4 Revisorloven

Som nævnt i det ovenstående beretter FSR, at reglerne i den danske lovgivning på flere punkter er i overensstemmelse med det første høringsudkast. Revisorlovens § 21, stk. 3 omfatter offentlige betydningsfulde virksomheder, hvor der er en opstilling af virksomhedstyper og virksomhedsstørrelse. Revisorlovens § 21, stk. 3 punkter lyder som følgende:

- 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 kommuners 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 20a (investeringsrådgivere) i lov om finansielle virksomheder, og
- 5) virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
 - a. en medarbejderstab på 2.500 personer,
 - b. en balancesum på 5 mia. kr. eller

- c. en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Revisorloven for offentlige betydningsfulde virksomheder er mere konkret og streng end de kommende etiske regler. Reglerne får derfor ikke betydning for klassifikationen af offentlige betydningsfulde virksomheder i Danmark.

11.7.5 Empirisk synsvinkel på offentlige betydningsfulde virksomheder

I vores empiriske undersøgelse har vi valgt at spørge respondenterne om, hvordan de forholder sig til, at der er skærpede krav for offentlige betydningsfulde virksomheder. Som nævnt i de foregående afsnit, har der været en diskussion om, hvilke virksomheder, udover børsnoterede virksomheder, der skal være underlagt reglerne om offentlige betydningsfulde virksomheder. Vi mener, at disse to punkter er interessante at få belyst igennem et empirisk synspunkt for at validere vores analyse og dermed svare på dele af vores problemformulering i nedenstående delkonklusion.

Flere af respondenterne giver udtryk for, at reglerne, især for virksomheder der er underlagt finanstilsynet, er særdeles stramme. Jan Bo Hansen fra Deloitte⁹⁶ mener, at definitionen for offentlige betydningsfulde virksomheder er meget bred, og at gruppen af virksomheder med offentlig interesse i stedet bør afbalanceres. Dette skyldes, at der forekommer uafhængighedsbegrænsninger for virksomheder, der skal følge reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder. Peter Thor Kellmer fra Beierholm⁹⁷ er af samme opfattelse som Jan Bo Hansen, hvor han foreslår, at opdelingen kan ske efter de ejer interesser, der er i virksomheden. Således omgås, at de mindre virksomheder bliver klassificeret som offentlige betydningsfulde virksomheder, og dermed skal følge de strengere regler, hvilket de ikke bør.

Samtlige respondenter er af den opfattelse, at det er naturligt, at der er strengere regler for offentlige betydningsfulde virksomheder. Peter Gath fra KPMG⁹⁸ mener, at det er naturligt, at offentlige betydningsfulde virksomheder er underlagt strengere regler, da de har en større brugerflade. Dette argument er vores anonyme revisor⁹⁹ endvidere enige i. Han mener yderligere, at der er en mindre gennemsigtighed ved børsnoterede virksomheder, hvilket skyldes at ejerne hovedsageligt er investorer, som ikke deltager i virksomhedens daglige ledelse, og dermed bør disse komplekse virksomheder have strengere krav. Den anonyme revisor mener desuden, at mindre virksomheders

⁹⁶ [Deloitte 2]

⁹⁷ [Beierholm 2]

⁹⁸ [KPMG 2]

⁹⁹ [Anonym 2]

ejergruppe har en større indsigt i virksomheden, da det er dem, der indskyder kapitalen og samtidig ofte står for den daglige ledelse. Denne ejergruppe har derfor ikke samme behov for at bruge regnskabet, hvilket en ejergruppe i en børsnoteret virksomhed har brug for, da deres indsigt i virksomheden skabes igennem regnskabet og til generalforsamlingen. Karl Aage Brasted fra BDO¹⁰⁰ mener, at det er i orden, at der er skærpede krav for offentlige betydningsfulde virksomheder, da de er i offentlighedens søgelys. Der må derfor ikke kunne sættes spørgsmålstejn med henblik på uafhængighed.

Ud fra vores empiriske undersøgelse har alle respondenterne begrundet, at de strengere krav til offentlige betydningsfulde virksomheder skyldes virksomhedernes bredere brugerinteresser. Dette synspunkt deler vi, da der er mindre gennemsigtighed for ejergruppen i offentlige betydningsfulde virksomheder, og der dermed er behov for strengere krav til disse virksomheder. Endvidere mener vi, at virksomheder som er i offentlighedens søgelys skal have strengere krav, da de på sin vis er mere ”vigtige” for omgivelserne. Med dette mener vi, hvis en virksomhed af offentlig betydning går konkurs, får det stor omtale i medierne, da det berører en bred ejergruppe, og der ofte er tale store beløb. Hvis mindre virksomheder går konkurs, har ejergruppen på forhånd kendskab til konkursen, og de har dermed mulighed for at agere derpå. Yderligere bliver de fleste mindre konkurser ikke omtalt i medierne, hvorfor revisors regnskab ikke bliver udstillet i pressen. Desuden mener vi, at alle virksomheder er lige ”vigtige”, men dette kan ikke afspejles i reglerne.

11.7.6 Delkonklusion

Ud fra de kommende etiske regler sammenholdt med høringssvarerne, kan vi konkludere, at IESBA har lyttet til dele af det revisionsfirmaerne og foreningerne har svaret på høringsudkastet. Som nævnt i analysedelen er både DTT og PWC’s svar, blevet hørt. Der er flere forslag fra både revisionsfirmaerne og foreningerne, som ikke er vedtaget til de endelig etiske regler, dette er for eksempel ønsket om en fælles global definition af, hvilke virksomheder der skal bruge reglerne om offentlige betydningsfulde virksomheder.

Vi kan endvidere konkludere at ændringerne, med henblik på reglerne om offentlige betydningsfulde virksomheder, ikke får betydning i Danmark, da den danske lovgivning har taget stilling til, hvilke virksomheder der skal benytte reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder. Revisorloven regulerer allerede dette i § 21, stk. 3, hvor de har listet virksomheder op, som skal bruge reglerne om offentlige betydningsfulde virksomheder. Den danske lovgivning er

¹⁰⁰ [BDO 2]

strengere end der lægges op til i de kommende etiske regler, hvor vi yderligere kan konkludere, at flere af respondenterne i vores empiriske undersøgelse er af den opfattelse, at lovgivningen er for streng og bør afbalanceres.

Til slut kan vi konkludere, at der ikke tvivl hos respondenterne vedrørende spørgsmålet om, om det er retfærdigt, at der er strengere krav til offentlige betydningsfulde virksomheder end andre virksomheder. Svaret er her, fra samtlige respondenter, at det er helt naturligt, da offentlige betydningsfulde virksomheder har en større brugerflade, hvor der dermed er en større interesse i disse virksomheder.

12. Ændringer i de etiske regler

I de kommende afsnit bliver vores fire scenarier introduceret, hvor scenarierne er opstillet efter samme struktur som i de etiske regler. Som vi har nævnt i afgrænsningen, har vi valgt at analysere økonomiske interesser, tilknytning til en klient, skattemæssig assistance samt honorar. Alle scenarierne er opbygget med en ensartethed, hvilket gør analysen mere overskuelig. Scenarierne introduceres med en indledning, hvor truslerne til hvert scenarie præsenteres. I det efterfølgende er der en redegørelse af IESBA's høringsudkast, hvor IESBA's forslag til ændringer sendes til høring blandt diverse revisionsfirmaer og foreninger. Derfor er der endvidere et afsnit, hvor vi præsenterer høringssvarerne fra revisionsfirmaerne og foreningerne, for at finde argumenter og kommentarer til høringsudkastet. Desuden er der et afsnit over de kommende etiske regler, så det er muligt, at finde skærperne deri, hvor vi herefter kan sammenligne disse regler med den danske revisorlov. På denne måde kan vi analysere os frem til, om skærperne i de kommende etiske regler får betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer. Til sidst inddrager vi vores empiriske undersøgelse, hvor vi har mulighed for at analysere os frem til, hvordan danske revisorer i praksis ser denne problemstilling. En delkonklusion afslutter hvert enkelt scenarie, hvor delkonklusionen munder ud i den endelige konklusion.

12.1 Økonomiske interesser

Økonomiske interesser er det første område, hvor der kommer til at ske ændringer, når de kommende etiske regler bliver implementeret. Økonomiske interesser er baseret på truslen om egeninteresse, hvor denne trussel, igennem hele afsnittet, sættes i forbindelse med uafhængighed, da dette er grundkernen i specialet. Økonomiske interesser er det første af fire scenarier, som vi har valgt at beskæftige os med.

12.1.1 Høringsudkast

IESBA¹⁰¹ har en definition i deres høringsudkast, hvor de definerer økonomiske interesser på følgende måde:

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

Definitionen er ikke ændret i forhold til de nuværende etiske regler, men IESBA mener, at økonomiske interesser, på tre områder i de kommende etiske regler, bør styrkes eller præciseres. De tre områder er følgende:

- (A) IESBA er af den opfattelse, at et medlem af revisionsteamet eller dennes familiemedlemmer ikke bør have økonomiske interesser i en virksomhed, der har kontrolleret investeringer i revisionsfirmaet, hvis klienten er betydelige for revisionsfirmaet. Det er endvidere ligegyldigt, om klienten er en børsnoteret virksomhed eller ej. IESBA mener, at egeninteresser er så væsentlige, at de ikke kan elimineres ved brug af sikkerhedsforanstaltninger. I de eksisterende etiske regler er denne situation gældende for børsnoterede klienter, og IESBA mener, at dette ligeledes bør gælde for revisionsklienter, der ikke er børsnoteret.
- (B) I det nuværende kapitel 290 er en virksomhed begrænset fra at have betydelige økonomiske interesser i en virksomhed, der har en kontrollerende indflydelse i revisionsklienten. Det kommende kapitel 290 begrænser beholdningen af økonomiske interesser, hvis revisionsklienten indgår i moderselskabets regnskab. IESBA er af den opfattelse, at ændringen er nødvendig, da begrænsningerne afspejler den reelle andel af klientens økonomiske interesser, som tilhører moderselskabet, samt de økonomiske interesser som tilhører klientens virksomhed.
- (C) I det kommende kapitel 290 angiver IESBA, at når et medlem af den nærmeste familie af:
 - (a) en partner på et kontor, hvor den opgaveansvarlige partner arbejder i forbindelse med revisionsopgaven eller
 - (b) en partner eller en ledende medarbejder, der udfører ikke-revisionsydelser til revisionsklienten, modtager en økonomisk interesse i relation til klienten, som følge af dennes arbejdsmæssige rettigheder. De økonomiske interesser skal

¹⁰¹ [IESBA 1]

bortskaffes hurtigst muligt, når den enkelte har mulighed for til at afhænde den økonomiske interesse.

12.1.2 Høringssvar

PWC¹⁰² er bekymret over afsnit 290.114(b), hvor der er et krav om "øjeblikkelig" bortskaffelse af en økonomisk interesse, hvilket bliver problematisk. Efter deres mening pålægger dette krav en unødvendig stor byrde i mange situationer, fordi den normale procedure for bortskaffelse af en interesse typisk ikke resulterer i en øjeblikkelig disposition, men tager tid at fuldføre, selvom processen er påbegyndt straks. Øjeblikkelig bortskaffelse kan ligeledes være at hindre uforudsete og ukontrollable omstændigheder, hvilket for eksempel indebærer et vigtigt medlem af revisionsteamet, der ikke i tilstrækkelig grad kan erstattes, når en forestående fastsat frist skal overholdes. Et sådant krav kan have en negativ virkning på revisionens kvalitet eller kan medføre bøder, der bliver pålagt revisionsklienterne på grund af forsinkelser i gennemførelsen af revisionen. I begge tilfælde er offentlighedens interesse ikke bedst tjent med, at fjerne de vigtigste medlemmer fra revisionsteamet indtil den økonomiske interesse er bortskaffet.

PWC foreslår, at en mere fornuftig holdning er, at kræve bortskaffelse på den tidligst mulige dato, når den enkelte har juridisk mulighed for at bortskaffe interesserne, hvilket for eksempel skal være indenfor en 30 dages periode. Såfremt dette ikke overholdes, skal den enkelte fjernes fra revisionsteamet, eller revisionsfirmaet bliver påkrævet en tilbagetrækning fra klienten. Denne fremgangsmåde giver en passende styrkelse af de nuværende etiske reglers position, men gør det på en måde, hvor der skabes en upartisk balance, som afspejler den daglige praksis, men samtidig harmoniserer de etiske regler med en holdning, der stemmer overens med øvrig regulering på området.

IDW¹⁰³ støtter overordnet formålet med IESBA's forslag i forbindelse med økonomiske interesser, men de er bekymret over, at en forordning er så streng, som den foreslåede, hvilket får væsentlig praktiske konsekvenser. Dette fører ikke til en forbedring af revisionskvaliteten, men betyder i stedet en forøgelse af omkostninger for revisionsfirmaer og deres netværk. Dette betyder, at revisionsfirmaet og deres netværk er nødsaget til at identificere alle direkte økonomiske interesser blandt deres medarbejdere samt deres nærmeste familie. I store revisionsfirmaer, som har et stort netværk, er dette omkostningsfuldt. IDW anbefaler, at IESBA skal overveje om afsnittet i

¹⁰² [PWC 1]

¹⁰³ [IDW 1]

forbindelse med økonomiske interesser er alt for strengt, da de mener, at truslerne som fremkommer, er klart ubetydelige.

Vi mener, at der skal være stramme regler for økonomiske interesser, da det skaber egeninteressetrusler, hvor der ikke kan foretages sikkerhedsforanstaltninger, så truslerne kan elimineres til et acceptabelt niveau. Vi enige med PWC i at problematikken om, at der bør være en tidsbegrænset periode, hvor revisor har mulighed for at afskaffe de økonomiske interesser. Vi mener ikke, at revisor må deltage i revisionsteamet på klienten, før de økonomiske interesser er afhændet, selvom revisor har en tidsbegrænset periode. Økonomiske interesser udgør så væsentlig en trussel, at det ikke er muligt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, hvilket endvidere ikke er muligt for en kort periode.

Desuden er vi enige i IDW's argumenter om, at reglerne besværliggøres ved at økonomiske interesser kommer til at gælde for revisionsfirmaets medarbejdere og deres netværk. Vi mener, at det kan diskuteres, om der kan opstå trusler mod uafhængigheden, hvis en revisor har økonomiske interesser i en klient, som revideres af et kontor i den anden ende af landet. Hvis der ikke foregår interaktion mellem disse revisorer, medfører det ikke brud på uafhængigheden.

12.1.3 De kommende etiske regler

I de ovenstående afsnit har flere virksomheder og foreninger udtalt sig om det høringsudkast IESBA har udsendt. De har haft mulighed for at komme med deres meninger, argumenter og kommentarer til høringsudkastet. For at se de kommende skærper i forhold til de nuværende etiske regler, bliver de kommende etiske regler uddybet i det nedenstående afsnit.

Det første ændrede afsnit er 290.104, hvor det gælder, at hvis et medlem af revisionsteamet, et medlem af dennes nærmeste familie eller revisionsfirmaet har en direkte økonomiske interesse eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i revisionsklienten, skaber dette en egeninteressetrussel, som er så væsentligt, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan reducere truslen til et acceptabelt niveau, hvorfor de ovenstående ikke må have økonomiske interesser i revisionsklienten. I den nuværende version, indeholder afsnit 290.106 samme problematik, hvor det var muligt at benytte tre forskellige sikkerhedsforanstaltninger, som havde samme betydning, da alle enten omhandlede at afhænde de økonomiske interesser eller fjerne personen fra erklæringsteamet på klienten. En yderligere ændring er, at den kommende udgave ligeledes er gældende for revisionsfirmaet, samt ændringer på området, hvor den nære og nærmeste familie bliver opdelt. I den nuværende udgave

var ovenstående omfattet både af den nærmeste og nære familie, hvor det i den kommende udgave kun gælder for den nærmeste familie. For den nære familie er der tilføjet et nyt afsnit, hvilket er 290.105. Ifølge afsnittet gælder det, at hvis et medlem af revisionsteamet er bekendt med, at et nært familiemedlem har direkte eller væsentlige indirekte økonomiske interesser, resulterer det i egeninteressesetrusler, hvor betydeligheden af disse trusler afhænger af arten af forbindelsen mellem medlemmet af revisorteamet og dennes nære familie, samt væsentligheden af den økonomiske interesse for det nære familiemedlem. Hvis betydeligheden af truslen vurderes til, at det er nødvendigt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, er der efterfølgende opstille muligheder. Dette er: at det nære familiemedlem afhænder hele den økonomiske interesse eller dele af den indirekte økonomiske interesse, således at denne ikke længere er væsentlig, lade en yderligere revisor gennemgå arbejdet, der er udført af den pågældende person eller fjerne personer fra revisionsteamet.

De efterfølgende afsnit er ligeledes en ny tilføjelse, hvilket er afsnit 290.106. Her er det gældende, at hvis et revisionsmedlem, et medlem af dennes nærmeste familie eller et revisionsfirma har en direkte eller en væsentlig indirekte økonomisk interesse i en virksomhed, der har bestemmende indflydelse i en revisionsklient, og denne klient er væsentlig for virksomheden, skabes der i denne situation en egeninteressesetrussel, som er så betydeligt, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan reducere truslen til et acceptabelt niveau.

Afsnit 290.107 er endvidere en ny tilføjelse, hvilket omhandler pensionsordninger. Ifølge afsnittet skaber besiddelsen, af direkte eller væsentlige indirekte økonomiske interesser i en revisionsklient, gennem et revisionsfirmas pensionsordning, en egeninteressesetrussel. En sådan trussel er nødvendig at vurdere, for at finde betydeligheden deraf, hvormed det kan afgøres, om det er nødvendigt at etablere sikkerhedsforanstaltninger, således at truslen bliver reduceret til et acceptabelt niveau.

Afsnit 290.113 er desuden en ny tilføjelse, hvor egeninteresse-, familiaritets- eller intimideringstrusler bliver skabt, hvis et medlem af revisionsteamet, dennes nærmeste familie eller revisionsfirmaet har interesser i en virksomhed, når der er kendskab til, at et bestyrelsesmedlem, direktør eller en kontrollerende ejer af revisionsklienten også har økonomiske interesser i denne virksomhed. Både betydelighed samt tilstedeværelsen skal vurderes ud fra opstillede faktorer, hvilket er; revisionsmedlemmets funktion i teamet, hvorvidt ejerkredsen i virksomheden er lukket eller åben, hvorvidt den økonomiske interesse gør investorer i stand til at kontrollere eller udøve betydelig indflydelse på virksomheden samt væsentligheden af den økonomiske interesse. For hver

trussel skal betydeligheden vurderes, og sikkerhedsforanstaltninger skal implementeres, når det er nødvendigt. Mulige sikkerhedsforanstaltninger er; at fjerne det medlem fra revisionsteamet, som har økonomiske interesser eller lade en anden revisor gennemgå arbejdet, der er udført af den pågældende person.

I det efterfølgende afsnit 290.116 er der ligeledes sket ændringer, hvilket gør kravene mere konkrete. Dette skyldes, at der er opstillet tre situationer, hvor de økonomiske interesser ikke må besiddes, hvorfor ingen sikkerhedsforanstaltninger kan anvendes. I den nuværende udgave var der opstillet to mulige sikkerhedsforanstaltninger, hvilket var at afhænde den økonomiske interesse hurtigst muligt eller fjerne medlemmet fra erklæringsteamet. Disse sikkerhedsforanstaltninger var gældende i alle situationer, hvor et medlem af erklæringsteamet eller dennes nære og nærmeste familie for eksempel via arv, gave eller som resultat af fusion modtager en direkte eller en væsentlig indirekte økonomiske interesse i klienten. I den kommende udgave er revisionsfirmaer ligeledes omfattet, men den nære familie inkluderes ikke. Reglerne gælder kun i tre situationer, hvilket er; hvis den økonomiske interesse modtages af revisionsfirmaet, skal den økonomiske interesse øjeblikkeligt afhændes, eller afhænde en tilstrækkelig del af den indirekte økonomiske interesse, således resten ikke er væsentlig. Den næste situation er, hvis den økonomiske interesse modtages af et medlem af revisionsteamet eller et medlem af dennes nærmeste familie, skal den modtagende person øjeblikkelig afhænde den økonomiske interesse eller afhænde en tilstrækkelig del af den indirekte økonomiske interesse, således resten ikke er væsentlig. Den sidste situation omfatter, hvis den økonomiske interesse modtages af en person, som ikke er medlem af revisionsteamet eller dennes nærmeste familie, skal den økonomiske interesse afhændes hurtigst muligt, eller en tilstrækkelig del af den indirekte økonomiske interesse skal afhændes, således at det tilbageværende ikke længere er væsentligt. Indtil den økonomiske interesse er afhændet, skal det overvejes, om det er nødvendigt at implementere sikkerhedsforanstaltninger.

Ifølge de kommende etiske regler er PWC's ønske, om at ændre den øjeblikkelige afskaffelse af økonomiske interesse, ikke blevet lempet til en tidsbegrænset periode. Grunden til, at IESBA ikke har ændret på reglerne, kan være at argumentet om en tidsbegrænset periode, kræver sikkerhedsforanstaltninger, hvilket PWC ikke har fremlagt. IDW's antagelser om, at reglerne angående økonomiske interesser kommer til at gælde for revisionsfirmaernes netværk, er endvidere ikke imødegået, da revisionsfirmaer stadig indgår i reglen, hvorfor deres netværk ligeledes er inkluderet i reglen.

12.1.4 Revisorloven

Skærpsen i de kommende etiske regler, hvor revisionsfirmaer bliver en del af bestemmelsen, får ikke betydning for danske revisionsfirmaer, da revisorlovens regulering allerede omfatter revisionsfirmaer jf. bek. 663 § 2, stk. 1. Yderligere får indføringen af pensionsordning, under økonomiske interesser, ikke betydning for danske revisorer, da IESBA's regel på området ikke medfører yderligere skærper, end der er i RL § 24, stk. 2 om direkte økonomiske interesse samt indirekte økonomiske interesser, hvor pensionsordninger er inkluderet. Endvidere kommer skærpsen, i de kommende etiske regler, hvor økonomiske interesser øjeblikkelig skal afhændes, til at gælde for danske revisorer og revisionsfirmaer. Dette skyldes, at økonomiske interesser, ifølge bek. 663 § 4, stk. 2, skal afhændes hurtigst muligt eller senest indenfor en måned. Dette er samme udgangspunkt, som PWC fremlægger i deres høringssvar til IESBA. Vi formoder, at IESBA's øjeblikkelige afskaffelse skal fortolkes således, at de økonomiske interesser skal afhændes med det samme. De kommende etiske regler indfører endvidere skærper på to punkter, hvor revisor eller revisionsfirmaet ikke må have økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har, samt revisor eller revisionsfirmaet ikke må have økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed. Disse to punkter er ikke direkte uddybet i revisorloven, men det kan diskuteres, om punkterne ikke er inkluderet i bestemmelserne om økonomiske interesser og forretningsforbindelser jf. RL § 24, stk. 2, hvilket vi mener, at de gør. Disse to punkter har derfor ikke have betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer.

12.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på økonomiske interesser

I vores empiriske undersøgelse har vi spurgt respondenterne, hvordan de vil forholde sig i en situation, hvor deres ægtefælle eller samlever har økonomiske interesser i en klient, som de reviderer. Alle respondenterne er enige om, at dette er en rød lys situation, og denne ikke må forekomme. Henrik Trangeled Kristensen¹⁰⁴ mener, at det i en sådan situation skal overvejes, om en anden partner på kontoret kan revidere klienten, eller om PWC i det hele taget, kan påtage sig klienten. Peter Thor Kellmer¹⁰⁵ mener, at en anden partner i Beierholm gerne må revidere klienten, hvis han ikke deltager i revisionsteamet på klienten. Yderligere har alle de adspurgte revisionsfirmaer en årlig kontrol, hvor medarbejderne skriver under på, at de eller deres nærmeste familie, ikke har økonomiske interesser i klienters virksomheder.

¹⁰⁴ [PWC 2]

¹⁰⁵ [Beierholm 2]

Efterfølgende blev respondenterne spurgt, om situationen ændres, hvis det i stedet var deres bror eller søster, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed. Igen svarer alle respondenterne entydigt, at det er samme situation som ovenstående, hvor det stadig er en trussel. Vores anonyme kilde mener, at hvis det i stedet var revisors fætter eller på dette niveau, skal situationen vurderes ud fra, hvor tæt revisor er på sin fætter. Dette er Peter Thor Kellmer enig i, da han nævner, at det er en anden situation, hvis det i stedet er revisors svoger eller svigerinde, men det kan stadig give problemer. Næste situation respondenterne skulle forholde sig til var, hvis de igennem deres pensionsordning besidder indirekte økonomiske interesser i klientens virksomhed. Her var alle respondenterne enige i, at det som udgangspunkt ikke er tilladt, hvis de har indflydelse på deres pensionsordninger. Hvis det i stedet er en puljeordning, hvor de ikke har mulighed for at påvirke, hvilke virksomheder, som pensionsordningen investerer i, er det en anden situation, og det medfører derfor ikke en forbudssituation.

Desuden blev respondenterne bedt om, at forholde sig til to punkter, som er skærpet i de kommende etiske regler. Det første punkt er en situation, hvor respondenterne eller dennes revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har. Karl Aage¹⁰⁶ mener, at hvis situationen opstår, medfører det problemer, men i BDO kan det ikke lade sig gøre, da alle medarbejders fokus skal være i BDO. I det anonyme revisionsfirma forekommer situationen endvidere ikke, da alle revisionsfirmaets investeringer befinder sig i egne ejendomme. Yderligere må de ikke drive virksomhed sammen med andre, hvorfor problemstillingen ikke kan opstå. Lars Christensen¹⁰⁷ opfatter en situation, hvor der kan skabes interessekonflikter, hvilket ikke må forekomme i RGD Revision. I PWC kan situationen ligeledes ikke opstå, da PWC ikke har andre interesser end at drive revisionsvirksomhed ifølge Henrik Trangeled Kristensen. Ifølge Peter Thor Kellmer kan der endvidere opstå problemer i situationen, da der er fælles interesser i en tredje virksomhed. Han vil derfor personligt afstå fra opgaven, men en anden revisor i Beierholm må gerne varetage klienten. Modsat mener Peter Gath, at situationen er acceptabel, hvis der ikke drives virksomhed sammen. Hvis der i stedet drives virksomhed sammen, medfører situationen problemer. Peter Gath vil derfor altid have oplyst, hvilke andre deltagere der er, i for eksempel en ejendomsinvestering, før han ønsker at deltage, da han dermed undgår en situation, hvor han driver forretning sammen med sine klienter.

¹⁰⁶ [BDO 2]

¹⁰⁷ [RGD Revision 2]

Det næste punkt, som respondenterne skulle forholde sig til var, hvor respondenten eller dennes revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed. Hertil var flere respondenter enig i, at det medfører samme situation, som det første punkt, og det er derfor det samme overvejelsergrundlag. Peter Gath udtaler, at KPMG primært ikke har investeringer udover det revisionsmæssige, hvorfor situationen ikke forekommer. I teorien skal KPMG altid afstå, da de ikke ønsker at drive forretning med deres klienter. Henrik Trangeled Kristensen kommer yderligere ind på, at hvis investeringerne er så små, at de oplyses som værdipapirer, er det ikke muligt at opdage. Det er først muligt at opdage, hvis investeringerne bliver så væsentlige, at de oplyses som datterselskaber eller associerede virksomheder. PWC undgår denne situation, og hvis de har kendskab til investeringerne, skal det nøje overvejes, hvilke sikkerhedsforanstaltninger der skal træffes. Vores anonyme kilde¹⁰⁸ er enig i Henrik Trangeled Kristensens holdning, da han mener, at interesserne kan være så langt ude, at der ingen indflydelse er, men reglerne om, at de ikke må drive virksomhed sammen med andre gælder stadig, så de ender derfor ikke i situationen.

Til sidst spurgte vi respondenterne, om disse skærper får betydning for dem og deres revisionsfirma. Alle respondenterne svarede, at dette ikke får de store konsekvenser for dem, da de allerede har taget de forhåndsregler, som bliver nødvendigt. Alle de adspurgte revisionsfirmaer har udarbejdet forhåndsregler for deres revisionsfirma, som er strengere på området for økonomiske interesser, da de mener, at dette er et særdeles vigtigt område.

Vi er enige med respondenterne i, at det er problematisk, at ens ægtefælle eller samlever besidder økonomiske interesser i en klient, hvor det er nødvendigt, at afhænde disse økonomiske interesser. Vi er endvidere enige i, at det kan overvejes, om en anden partner på kontoret må varetage opgaven, men processen kan besværliggøres, hvis der er tale om et mindre revisionsfirma, hvor der er få partnere. Det er efter vores opfattelse positivt, at revisionsfirmaerne har interne kontroller, hvor medarbejderne skal skrive under på, at de ikke er i besiddelse af økonomiske interesser på en klient.

Desuden er vi enige i, at det medfører sammen trussel, hvis det i stedet er revisors søskende, der er i besiddelse af økonomiske interesser, da de betragtes som nærmeste familie, og revisor bør afstå fra opgaven. To af respondenterne svarer, at situationen kan være anderledes, hvis det for eksempel er revisors fætter eller svoger, hvor revisor skal vurdere, hvor tæt et forhold der er til den pågældende, og herudfra agere på situationen. Vi mener, at hvis revisor er bevist om, at en fjern slægtning har

¹⁰⁸ [Anonym 2]

økonomiske interesser i en klient, så skal revisor afstå fra opgaven, hvis der er et tæt forhold til hinanden. Er revisor derimod ikke bevidst om, at en slægtning har økonomiske interesser i en klient, kan revisor ikke agere herpå, og kan uden problemer fortsætte på klienten. Vi er enige med respondenterne i, at hvis revisor har indirekte økonomiske interesser, igennem deres pensionsordning skal revisor afstå fra opgaven. Revisor kan besidde indirekte økonomiske interesser i klienten, hvilket er foretaget af en puljeinvestering, hvor revisor ikke har mulighed for at påvirke investeringer eller vide, at der er investeret i en klient. Dette mener vi ikke, kan give problemer, og revisor kan fortsætte på klienten uden at foretage sikkerhedsforanstaltninger.

Med hensyn til de to skærper, som vi har spurgt respondenterne om, var der stor enighed i, at disse situationer ikke kan forekomme i de adspurgte revisionsfirmaer. Vi er enige i, at der forekommer trusler, hvis revisor for eksempel begynder at drive virksomhed sammen med andre, og dermed er det en rød lys situation. Med henblik på det sidste spørgsmål var alle respondenter enige om, at disse skærper ikke får betydning for dem og deres revisionsfirmaer, da de allerede har taget stilling til skærperne.

12.1.6 Delkonklusion

Ud fra de kommende etiske regler sammenholdt med høringssvarerne, kan vi konkludere, at PWC's ønske om en lempelse angående, en tidsmæssig frist for afhændelse af, økonomiske interesser ikke er blevet hørt. Grunden til dette kan skyldes, at denne lempelse kræver sikkerhedsforanstaltninger, hvilket PWC ikke har fremlagt. Endvidere kan vi konkludere, at IDW's forslag om at ændre reglerne til, at revisionsfirmaers netværker ikke bør indgå, er ligeledes ikke ændret. Vi kan dermed konkludere, at IESBA ikke har lyttet til de indkommende forslag, og der er dermed ikke sket ændringer på baggrund af høringssvarerne.

Generelt kan vi konkludere, at skærperne i de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer, da revisorloven har strengere regler på området. Revisorer og deres revisionsfirmaer må ikke have økonomiske interesser i en virksomhed, hvor klientens bestyrelse med videre ligeledes har økonomiske interesser samt må ikke have økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed. På disse to områder kan vi konkludere, at skærperne er en uddybelse i forhold til revisorlovens regulering, hvorfor bestemmelserne allerede er gældende i revisorloven, jf. RL § 24, stk. 2. Med hensyn til afhændelse af økonomiske interesser kan vi konkludere, at de kommende skærper får betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer. De kommende etiske regler indfører en øjeblikkelig

afskaffelse, hvor revisorlovens regulering omfatter en afhændelse hurtigst muligt eller efter senest en måned, jf. bek. 663 § 4, stk. 2.

Vi kan konkludere, at der er enighed blandt respondenter på området for økonomiske interesser, da de alle udtaler at situationer, hvor ægtefæller eller samlevende eller søskende har økonomiske interesser i klienten, mener respondenterne, at revisor skal afstå fra opgaven. Desuden kan vi konkludere, at det er acceptabelt at have indirekte økonomiske interesser igennem pensionsordninger, såfremt revisor ikke har mulighed for at påvirke disse investeringer. Yderligere kan vi konkludere, at de to oplyste skærper ikke får betydning for danske revisorer og deres revisionsfirmaer, da disse allerede er reguleret igennem revisorloven. Til sidst kan vi konkludere at revisionsfirmaerne har strengere regler på området for økonomiske interesser end revisorloven og de etiske regler har. Dette resulterer i, at de kommende skærper ikke får betydning for danske revisionsfirmaer, da vi kan konkludere, at der er stort fokus på området i praksis, og dermed har de skærpet reglerne internt i revisionsfirmaerne.

12.2 Tilknytning til klienten

Tilknytning til klienten er det andet scenarie, hvor der kommer til at ske ændringer, når de kommende etiske regler bliver implementeret. I dette afsnit samles flere interessante afsnit i de kommende etiske regler, hvor der er ændringer i forhold til tilknytningen til klienten. Afsnittet omhandler derfor både ansættelse hos en revisionsklient samt længerevarende tilknytning til en revisionsklient.

12.2.1 Ansættelse hos en revisionsklient

Ansættelse hos en revisionsklient er første del af tilknytning til klienten, og er baseret på truslen om egeninteresse, hvor denne trussel, igennem hele afsnittet, sættes i forbindelse med uafhængighed, da dette er grundkernen i specialet. Uddedt af egeninteressetruslen er revisors objektivitet, der endvidere trues, når en revisor ansættes hos en revisionsklient.

12.2.1.1 Høringsudkast

IESBA har i deres høringsudkast en række ændringer på området for ansættelse hos en revisionsklient, som er en offentlig betydningsfuld virksomhed. Hvis en key audit partner ansættes hos en revisionsklient, som er en offentlig betydningsfuld virksomhed, hvor partneren har mulighed for at udøve betydelig indflydelse på udarbejdelsen af virksomhedens regnskab, eller er bestyrelsesmedlem i virksomheden, før udløb af en cooling off periode, er uafhængigheden truet.

For en ledende revisionspartner er cooling off perioden mindst 12 måneder, hvor partneren ikke er involveret i det reviderede regnskab, og ikke er medlem af revisionsteamet. IESBA er af den opfattelse, at egeninteresse-, familiaritets- samt intimideringstrusler er så væsentlige, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan reducere disse trusler til et acceptabelt niveau, med mindre virksomheden har gennemgået en årlig revisionscyklus dækkende mindst over en 12 måneders periode.

Yderligere har IESBA overvejet om cooling off periodens bestemmelser bør udvides til for eksempel andre medlemmer af revisionsteamet eller andre partnere i revisionsfirmaet. IESBA konkluderer, at trusler kan skabes, hvis sådanne personer ansættes hos revisionsklienten i stillinger med mulighed for indflydelse. Så længe der ikke er signifikante sammenhænge mellem den ansatte og revisionsfirmaet, kan truslerne løses ved at anvende passende sikkerhedsforanstaltninger. IESBA mener derfor, at det ikke er hensigtsmæssigt at kræve en obligatorisk cooling off periode for andre end ledende revisionspartnere eller senior partner.

12.2.1.2 Høringssvar

AICPA¹⁰⁹ mener, at cooling off kravet for key audit partner, før de kan ansættes hos en revisionsklient, kan medføre store omkostninger. Dette betyder for eksempel, at det kan forhindre en virksomhed med offentlig betydning i at ansætte en person, som er bedst kvalificeret, hvilket kan medføre, at kvaliteten af regnskabsaflæggelsen bliver forringet. Dette skyldes, at mange virksomheder ofte ser deres revisorer, som potentielle kandidater til at udfylde interne regnskabspositioner. Virksomheder kan derfor drage væsentlige fordele af deres revisorers ekspertise samt viden om virksomhedens forretningsgange og positioner.

AICPA mener ikke, at cooling off kravet bør omfatte offentlige betydningsfulde virksomheder for eksempel, når en revisionspartner bliver ansat i en sådan virksomhed. De anbefaler derfor IESBA, at indføre alternative sikkerhedsforanstaltninger til ikke børsnoterede virksomheder med offentlig interesse i stedet for en cooling off periode. AICPA fremlægger følgende sikkerhedsforanstaltninger¹¹⁰:

- Den nuværende partner, som reviderer klienten skal overveje om revisionsplanen, skal ændres, som en konsekvens af at den fratrådte revisor kan have for stort kendskab til revisionsplanen.

¹⁰⁹ [AICPA 1]

¹¹⁰ [AICPA 1]

- Revisionsfirmaet bør vurdere, om det eksisterende revisionsteam har den nødvendige erfaring til at håndtere den tidligere revisionsmedarbejder, da denne kan have væsentlig indflydelse på revisionsarbejdet.
- Den efterfølgende revisionsopgave bør gennemgås for at afgøre, om revisionsteamet fastholder passende skepsis. Gennemgangen skal udføres af en professionel med passende status, ekspertise og objektivitet.

European Commission (EU)¹¹¹ mener, at IESBA's krav om cooling off ikke er uddybet tilstrækkeligt, samt cooling off perioden er for kort. Dette skyldes, at EU har en cooling off periode på to år, hvilket de også mener, at der skal være på internationalt plan.

Vi er enige med EU i, at en cooling off periode på to år er passende, da det er rimeligt, at der går mere end et regnskabsår fra, at revisor har revideret regnskabet til revisor bliver ansat i virksomheden. Vi er derfor ikke enige i AICPA's antagelse om, at cooling off perioden bør afskaffes. Deres påstand om, at det er for omkostningsfuldt, når virksomhederne skal vente på, at revisor er ude af cooling off perioden, men dette mener vi er nødvendigt, da revisor har mulighed for at påvirke regnskabet under revisionen, hvorfor der skal være fokus på de egeninteressesetrusler, der kan opstå. De sikkerhedsforanstaltninger AICPA har udarbejdet, bliver ofte vurderet i revisionsfirmaerne, da partneren skal erstattes, hvorfor revisionsfirmaet overvejer disse punkter under alle omstændigheder.

12.2.1.3 De kommende etiske regler

Ændringerne i de kommende etiske regler med hensyn til ansættelse hos en revisionsklient er der følgende ændringer:

I afsnit 290.135 beskrives situationen, hvor et tidligere medlem af erklæringsteamet eller en partner fra revisorfirmaet er blevet ansat hos revisorklienten i en stilling med indflydelse, hvor der stadig er betydelig forbindelse mellem revisionsfirma og den pågældende person. I en sådan situation findes der ikke sikkerhedsforanstaltninger, som kan reducere uafhængigheden til et acceptabelt niveau. Til sidst i afsnittet er der oplistet to situationer, hvor det er muligt for revisionsfirmaet fortsat at udtrykke en konklusion på regnskabsmateriale, hvor et tidligere medlem af erklæringsteamet eller en tidligere partner er ansat. Den første situation forekommer, hvis pågældende person ikke har ret til fordele eller betalinger fra revisionsfirmaet, medmindre at dette sker i henhold til forud fastsatte

¹¹¹ [EU 1]

ordninger eller skyldige beløb til personen, som ikke er væsentlige for revisionsfirmaet. Den anden situation forekommer, hvis den pågældende person ikke fortsætter med at deltage i eller se ud til at deltage i revisionsfirmaets forretning og professionelle aktiviteter.

Afsnit 290.137 indeholder regler for, hvis en tidligere partner hos revisionsfirmaet på et tidligere tidspunkt har været ansat hos en virksomhed i en stilling med betydelig indflydelse, og denne virksomhed senere bliver revisorklient hos revisionsfirmaet. En sådan situation skal overvejes, om uafhængigheden bliver truet samt anvende relevante sikkerhedsforanstaltninger, hvis dette bliver nødvendigt. Dette kan være en meget besværlig situation for revisionsfirmaet, da de i fremtiden skal have overblik over, hvor deres tidligere og nuværende partnere har været ansat.

Til sidst er der tilføjet tre afsnit om skærper for virksomheder af offentlig interesse, hvor det første afsnit 290.139 omhandler familiaritets- eller intimideringstrusler, der skabes, hvis en nøglepartner bliver ansat hos en revisorklient, der er en virksomhed med offentlig interesse. Ansættelsen skal være i form af enten direktør, bestyrelsesmedlem eller ansat med mulighed for betydelig indflydelse på udarbejdelse af regnskabsmateriale eller regnskab, hvor revisionsfirmaet udtrykker en konklusion. Der er en tidsbegrænset undtagelse på mindst 12 måneder, hvor partneren skal være ophørt med at være nøglepartner, samt klienten skal have aflagt regnskab, hvor den pågældende partner ikke var en del af revisorteamet. Efterfølgende afsnit 290.140 omhandler samme situation, hvor det i stedet er en partner, som er en del af den øverste ledelse, der ansættes hos klienten i samme arts stillinger som ovenstående. Her kan der muligvis opstå en intimideringstrussel, hvor den tidsbegrænsede undtagelse på mindst 12 måneder ligeledes er gældende. Afsnit 290.141 er det sidste kommende afsnit om revisorklienter, der er virksomheder af offentlig interesse. Afsnittet omhandler situationerne, som er nævnt i 290.139 samt 290.140, hvor uafhængigheden ikke anses for at blive truet, hvis de pågældende partnere får en stilling hos klienten som følge af en virksomhedssammenslutning.

Høringssvarerne er ikke blevet hørt i de kommende etiske regler, da de fastholder den 12 måneders cooling off periode. EU bliver derfor ikke imødegået med hensyn til deres forslag om at udvide cooling off perioden til at gælde i to år på internationalt plan. AICPA får derfor ikke afskaffet cooling off kravet for andre offentlige betydningsfulde virksomheder end børsnoterede virksomheder. Grunden til, at IESBA ikke har lyttet til høringssvarerne kan være, at høringssvarerne er modstridende, og AICPA's forslag ligger midt imellem høringssvarerne, hvilket derfor må antages at være rimeligt.

12.2.1.4 Revisorloven

Ifølge afsnit 10, om revisorloven og de etiske regler, kræver revisorloven en cooling off periode i to år, hvilket er en rødt lys bestemmelse. Denne rødt lys bestemmelse stemmer overens med EU's høringsvar, hvilket skyldes, at EU's 8. direktiv er implementeret i den danske revisorlov. Vi mener derfor, at de kommende etiske regler får derfor ingen betydning for danske revisorer, da de er underlagt revisorloven.

12.2.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på ansættelse hos en revisionsklient

Vi har valgt at opstille et scenarie, hvor respondenterne er ansat i et revisionsfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed. Størstedelen af respondenterne ser et problem i situationen. Peter Thor Kellmer¹¹² mener, at det er arbejdsgiveren, hvilket vil sige revisionsfirmaet, der får problemer. Ofte fortæller medarbejderne ikke, at de har fået nyt job, før de siger op, hvis det er en underskrivende revisor, har denne en måneds opsigelse, hvor revisoren ikke må arbejde på klienten. Efter medarbejderen er flyttet til klienten, kan Beierholm godt beholde klienten, men det betyder, at der skal ske en udskiftning i revisionsteamet. Vores anonyme¹¹³ kilde er enig med Peter Thor Kellmer i, at hvis det er en underskrivende revisor, skal denne fratræde revisionsteamet på klienten, da objektiviteten og uafhængigheden trues. Hvis det i stedet er andre medarbejdere på klienten, skal de fratræde med det samme, at der er kendskab til stillingen. Der er derfor ikke så strenge krav for medarbejdere som for underskrivende revisorer, da underskrivende revisorer har ansvaret for at gennemgå medarbejdernes arbejde. Lars Christensen¹¹⁴ er enig i dette, da den underskrivende revisor har ansvaret for revisionspåtegningen. Endvidere mener han, at der er forskel på, om det er en velfungerende virksomhed eller ej, hvis det er en velfungerende virksomhed, ser han mindre problemer, da underskrivende revisor ikke har en meget større indsigt i klientens virksomhed end andre personer. Hvis det i stedet er en ikke velfungerende virksomhed, har revisor en større indsigt i klientens virksomhed, som andre personer ellers ikke har. Peter Gath¹¹⁵ udtaler, at situationen opstår i praksis, hvor det altid er et vurderings spørgsmål, da det skal vurderes, hvor den tidsmæssige grænse går med henblik på at fratræde opgaven. Bliver revisor tilbudt en ansættelse hos klienten, og siger ja eller overvejer det, skal revisor fratræde opgaven øjeblikkeligt. Hvis revisor i stedet takker nej til kontrakten med det samme, opstår der ingen trusler, og revisor kan derfor fortsætte, som revisor på klienten. Henrik Trangeled Kristensen¹¹⁶ er enig med

¹¹² [Beierholm 2]

¹¹³ [Anonym 2]

¹¹⁴ [RGD Revision 2]

¹¹⁵ [KPMG 2]

¹¹⁶ [PWC 2]

Peter Gath i, at medarbejdere, der modtager et jobtilbud fra klienten, hvor revisor overvejer jobbet, skal denne stoppe øjeblikkeligt med at arbejde på klienten. Deloitte's¹¹⁷ regler på dette område er helt klare, da revisor skal fratræde klienten øjeblikkeligt, ifølge Jan Bo Hansen. Han udtaler, at medarbejdere som nærmer sig pensionsalderen ofte indtræder i bestyrelsen hos klienter, hvorfor de i disse situationer skal fratræde klienten øjeblikkelig.

Karl Aage Brasted¹¹⁸ er af den opfattelse, at der ikke er noget problem i situationen, men han mener i stedet, at det er der i den modsatte situation, hvor revisor udfører selvrevision, hvis revisor først har været ansat i klientens virksomhed, og senere bliver revisor for denne virksomhed.

Yderligere har vi spurgt respondenterne om, hvordan de agerer, hvis scenariet i stedet omhandler en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed. Alle respondenterne er enige i, at de ikke ser forskel på, om det er en B virksomhed eller en virksomhed med offentlig betydning. Henrik Trangeled Kristensen er enig i dette, men i forbindelse med en partner i en offentlig betydningsfuld virksomhed skal der træffes andre foranstaltninger, og en cooling off periode er nødvendig. Peter Gath nævner endvidere cooling off perioden, hvor han mener, at det kan diskuteres, om to år er passende, eller om det i stedet for eksempel skal være et eller tre år. Han mener, at det både er nødvendigt og rimeligt med en regulering på området, men tidsgrænsen kan diskuteres.

Vi er enige i, at der er forskel på, om det er en medarbejder, eller om det er en underskrivende partner, da den underskrivende partner gennemgår medarbejderens arbejde. Desuden er vi enige i at, på det tidspunkt en underskrivende partner overvejer en ansættelse hos en klient, skal vedkommende fratræde som revisor, da egeninteressetruslerne er aktuelle. Med henblik på Lars Christensens kommentar, angående forskel på en velfungerende virksomhed eller en ikke velfungerende virksomhed, forstår vi, hvad han mener, men vi er ikke enige i, at der bør være forskel på, om det er en velfungerende virksomhed eller en ikke velfungerende virksomhed.

I forhold til cooling off perioden er vi enige i, at det kan diskuteres, hvor lang perioden skal være. I IESBA's kommende regler er der en 12 måneders periode, hvilket i situationer bør være tilstrækkeligt, da en anden revisor har revideret klientens virksomhed i en hel revisionsperiode. Dette er tilstrækkeligt, hvis der er tale om en velfungerende virksomhed, da revisor skal involvere sig mindre i klientens virksomhed. Hvis det modsatte er tilfældet, hvor der er tale om en ikke

¹¹⁷ [Deloitte 2]

¹¹⁸ [BDO 2]

velfungerende virksomhed, involverer revisor sig typisk mere i klientens virksomhed, hvorfor den danske lovgivning, om en to årig cooling off periode, er mere forsvarlig i forhold til at eliminere truslerne om egeninteresse. Derfor mener vi, at cooling off perioden skal strække sig over to år, da det er passende for alle virksomheder.

Til slut mener vi ikke, at der forskel på offentlige betydningsfulde virksomheder og mindre virksomheder, da egeninteressesetruslerne eksisterer ligegyldig, hvilken virksomhedstype situationen omhandler. Vi mener, at det kan diskuteres, om cooling off kravet bør gælde for andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder, da for eksempel C virksomheder kan være store, uden at de indgår i definitionen af offentlige betydningsfulde virksomheder.

12.2.1.6 Delkonklusion

Ud fra de kommende etiske regler kan vi konkludere, at IESBA ikke har ændret på reglerne på baggrund af høringssvarerne, hvilket kan skyldes, at IESBA's udkast ligger mellem de angivne høringssvar. EU mener, at cooling off perioden skal gælde for alle offentlige betydningsfulde virksomheder i to år, og AICPA mener, at cooling off perioden skal afskaffes for offentlige betydningsfulde virksomheder, som ikke er børsnoterede virksomheder. Vi konkluderer derfor, at IESBA's udkast antages som et rimeligt niveau på baggrund af høringssvarerne. Vi kan endvidere konkludere, at de kommende etiske regler, på dette område, ikke får betydning for danske revisorer, da revisorlovens krav er strengere, da de er reguleret på baggrund af EU's 8. direktiv.

Ud fra vores empiriske undersøgelse kan vi konkludere, at reglerne skal være strengere for den underskrivende partner end for andre medarbejdere, da det er den underskrivende partner, der har det overordnede ansvar for revisionspåtegningen. Desuden kan vi konkludere, at en cooling off periode skal strække sig over to år, da det er en passende længde i forhold til de divergerende situationer, som revisionsklienterne befinder sig i. Vi kan konkludere, at der ikke er behov for yderligere reguleringer for andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder, da de adspurgte revisionsfirmaer benytter reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder til at finde et passende niveau for andre virksomheder.

12.2.2 Partners eller ledende medarbejders længerevarende tilknytning til revisionsklient

Partners eller ledende medarbejders længerevarende tilknytning til en revisionsklient er anden del af scenariet om tilknytning til en klient. Længerevarende tilknytning til klienten kan resultere i egeninteresse- og familiaritetstrusler, hvor disse trusler truer revisors uafhængighed.

12.2.2.1 Høringsudkast

Ifølge de nuværende etiske regler skaber det familiaritetstrusler, hvis samme underskrivende partner er på en revisionsklient over længere tid. Endvidere gælder det for børsnoterede virksomheder, at den opgave ansvarlige partner samt ansvarlig for kvalitetssikringsgennemgangen bør udskiftes efter en foruddefineret periode, hvilket normalt ikke er mere end syv år. Desuden bør de ansvarlige ikke deltage i revisionsarbejdet indtil en ny frist er forløbet, hvilket normalt er to år.

IESBA¹¹⁹ har overvejet denne vejledning, og i særdeleshed behovet for at finde en balance mellem kendskabet til trusler, ved at udtage nye medarbejdere til revisionen samt behovet for at opretholde kontinuitet og kvalitet i revisionen. IESBA erkender, at de underskrivende partnere kan spille en væsentlig rolle i udførelsen af revisionen og opretholde igangværende relationer med klienten. I høringsudkastet foreslår IESBA derfor, at udvide partnerens rotationskrav til alle de vigtigste revisionspartnere der er tilknyttet revision af en virksomhed med offentlig betydelig interesse. IESBA betragter længden af tidsrummet, før rotationen bør kræves samt længden af cooling off perioden. IESBA erkender, at der i flere lande er et begrænset antal partnere, der har viden og kompetencer, som en partner, der reviderer en offentlig betydningsfuld virksomhed, skal have. De er derfor af den opfattelse, at det eksisterende krav på rotation efter syv år og en cooling off periode på to år er en passende balance mellem udskiftning af den underskrivende partner og behovet for kontinuitet.

IESBA overvejer, om det er hensigtsmæssigt at opretholde den eksisterende holdning til alternative sikkerhedsforanstaltninger, som kan anvendes af revisionsfirmaer med få medarbejdere, der har den fornødne viden og erfaring til at fungere som underskrivende partner. IESBA er af den opfattelse, at der ikke bør gives mere fleksibilitet på området. IESBA har overvejet om alternative sikkerhedsforanstaltninger, for eksempel en ekstern gennemgang af et andet revisionsfirma, kan imødegå familiaritetstruslen. IESBA kommer frem til, at en sådan sikkerhedsforanstaltning ikke er tilstrækkeligt til at imødegå truslen, da den eksterne gennemgang kan foregå, efter regnskabet er udsendt til offentligheden. De er endvidere opmærksomme på, at hvis revisionsfirmaet ikke har tilstrækkelig kvalificeret medarbejdere, således en rotation kan foregå, er kvaliteten af revision påvirket heraf. Høringsudkastet kræver derfor en rotation af alle underskrivende partnere, som reviderer virksomheder med offentlig interesse.

¹¹⁹ [IESBA 1]

12.2.2.2 Høringssvar

DTT¹²⁰ er ikke enige med IESBA i at fjerne de alternative sikkerhedsforanstaltninger, da disse rotationer, er for omfattende i forhold til de omkostninger, som det medfører. Med hensyn til den foreslåede udvidelse af partnere, som er omfattet af rotationskravet, er DTT bekymret om risikoen for, at uanset størrelsen på virksomheden eller størrelsen på revisionsfirmaet, bliver revisionskvaliteten påvirket negativt. DTT mener ikke, at det er hensigtsmæssigt at påbyde partner rotation til flere forskellige partnere. De samme trusler opstår, som ved andre revisorer, der betjener klienten over længere tid. De bør derfor behandles efter samme kendsgerninger og omstændigheder på baggrund af den principbaserede begrebsramme. Med hensyn til udvidelse af rotationskravet, for en ikke børsnoteret virksomhed, men med betydelig offentlig interesse, mener DTT, at den forestående ændring er hensigtsmæssig, hvis beslutningen om hvorvidt en virksomhed, er en virksomhed af offentlig interesse, overlades til de enkelte lande. Hvis IESBA derimod konkluderer, at det er mest hensigtsmæssigt, at de udarbejder en fælles definition for offentlig betydningsfulde virksomheder, mener DTT, at rotation kun bør gælde for børsnoterede virksomheder, og sikkerhedsforanstaltninger bør benyttes til andre virksomheder med offentlig interesse.

PWC¹²¹ er ligeledes imod at fjerne de alternative sikkerhedsforanstaltninger, da ingen empirisk undersøgelse viser, at disse sikkerhedsforanstaltninger er utilstrækkelige. Yderligere mener de, at det medfører urimelige byrder for små og mellemstore virksomheder, da det er omkostningsfyldt med partner rotation i disse virksomheder. Klienter i små revisionsfirmaer, der ikke har tilstrækkelige partnere, kan placeres i en situation, hvor de hvert syvende år er tvunget til at gennemgå et skift af revisionsfirma, da det ikke er muligt at foretage partner rotation i revisionsfirmaerne. PWC anerkender de fordele, der er forbundet med ”nye øjne”, men de sætter spørgsmålstegn ved fordelene, når det i praksis betyder, at mange skal foretage rotation af revisionsfirma.

AICPA¹²² er overordnede enige med DTT og PWC om, at omkostningerne i forbindelse med partner rotation og cooling off kravet til ikke børsnoterede virksomheder, med væsentlig offentlig interesse, opvejer langt fra fordelene for de mindre virksomheder, som indgår i definitionen af virksomheder med offentlig interesse. Endvidere er AICPA bekymret for, at hvis IESBA gennemfører, at alle gældende krav for børsnoteret virksomheder kommer til at gælde for alle ikke

¹²⁰ [DTT 1]

¹²¹ [PWC 1]

¹²² [AICPA 1]

børsnoterede virksomheder med offentlig interesse. Den eneste måde medlemslandene har mulighed for at håndtere omkostningerne, i forbindelse med partner rotation og cooling off krav, er at udelukke virksomheder fra deres definition af virksomheder med offentlig betydning.

Efter AICPA's opfattelse bør følgende fire grundlæggende kriterier opfyldes, hvis ikke børsnoterede virksomheder med væsentlig offentlig interesse skal omfattes af partner rotationskravet. Rotationen må ikke ødelægge et revisionsfirmas evne til at tildele partnere til revisionsopgaver, som har den nødvendige erfaring og viden samt er uafhængig. Endvidere må rotationen ikke reducere revisionskvaliteten, samt den må ikke pålægge unødvendige omkostninger for virksomheden og samfundet. Til sidst må den ikke hindre en rettidig regnskabsaflæggelse. Desuden anerkender AICPA, at der er en potentiel fordel ved at få "nye øjne" på revisionen, hvorved familiaritetstruslen bliver elimineret. Fordelen ved "nye øjne" skal opvejes mod et tab på kontinuitet og institutionel viden, som en tilbagevendende partner tilfører revisionen. Yderligere mener AICPA, at det afgørende er, at den partner som tildeles revisionsopgaven er yderst kompetent, samt har den rette viden og erfaring til klientens forrentning og industri. Hvis et krav medfører, at denne forrentningsgang ændres uden større fordele, som skader revisorerhvervets trivsel samt erhvervslivet som en helhed. Når erfaring, viden og færdigheder ikke er tilstrækkeligt tilpasset til revisionen, bliver aktionærernes tillid til det revideret regnskab svækket. AICPA er endvidere enig med DTT i, at de alternative sikkerhedsforanstaltninger skal opretholdes.

Der er stor enighed blandt de revisionsfirmaer og foreninger, der har svaret på IESBA's høringsudkast. De mener ikke, at IESBA bør fjerne de alternative sikkerhedsforanstaltninger, som var gældende for offentlige betydningsfulde virksomheder, der ikke er børsnoterede virksomheder. Generelt mener de, at omkostningerne, til flere rotationer på baggrund af fjernelsen af sikkerhedsforanstaltningerne, ikke skaber balance imellem fordelene, der er forbundet med "nye øjne" på revisionsklienterne. Dette betyder, at når IESBA fjerner sikkerhedsforanstaltningerne, medfører dette en forøgelse af omkostningerne, som ikke øger kvaliteten af revisionen. DTT mener, at den foreslåede ændring, med hensyn til udvidelsen af rotationskravet for alle offentlige betydningsfulde virksomheder, er hensigtsmæssig, hvis IESBA overlader definitionen af offentlige betydningsfulde virksomheder til de enkelte lande.

Som udgangspunkt mener vi, at rotationskravet bør gælde for alle offentlige betydningsfulde virksomheder, da disse virksomheder har en stor brugerflade, og derfor bør der være større fokus på uafhængigheden. Yderligere kan det diskuteres, som tidligere nævnt i afsnit 12.7, om definitionen

af offentlige betydningsfulde virksomheder er tilstrækkelig, da det kan overvejes, om for eksempel en stor C virksomhed bør indgå under rotationskravet. Desuden er der virksomhedstyper i definitionen af offentlige betydningsfulde virksomheder, som muligvis ikke bør være omfattet af rotationskravet, hvilket for eksempel kan være mindre virksomheder, der er omfattet af finanstilsynet.

12.2.2.3 De kommende etiske regler

Ændringerne, i de kommende etiske regler, omhandler situationer, hvor revisionsklienter er offentlige betydningsfulde virksomheder. Ifølge afsnit 290.151 er rotationsreglen på syv år og en efterfølgende cooling off periode på to år stadig gældende for børsnoterede virksomheder, men andre offentlige betydningsfulde virksomheder er yderligere blevet tilføjet. Der er indført en ny lempelse i forbindelse med afsnit 290.152, hvor det er muligt for nøglepartneren at fortsætte på klienten efter syv år med endnu et år, hvis der er sket en uforudset begivenhed. Dette er under den forudsætning, at truslerne mod uafhængigheden enten kan elimineres eller reduceres til et acceptabelt niveau ved benyttelse af sikkerhedsforanstaltninger. Endvidere er der indført skærper i afsnit 290.153, hvor en lang tilknytning til en klient, af offentlig interesse fra andre partnere i revisionsfirmaet, skaber familiaritets- og egeninteressesetrusler. Efterfølgende er der oplistet en række faktorer, hvor betydeligheden af truslerne afhænger deraf. Disse faktorer er, hvor længe partneren har været tilknyttet revisionsklienten, den pågældende partners eventuelle funktion i revisionsteamet samt arten, hyppigheden og omfanget af den pågældende partners samspil med klientens daglige og øverste ledelse. Til sidst er der mulige sikkerhedsforanstaltninger, hvis betydeligheden af truslerne gør det nødvendigt at implementere sådanne. Dette er; rotation af partneren på revisionsteamet eller på anden vis afslutte partnerens tilknytning til klienten samt regelmæssig uafhængig intern eller ekstern kvalitetssikringsgennemgang af opgaven.

Yderligere er der ændringer i afsnit 290.154¹²³, som omhandler problematikken, når en revisionsklient bliver til en virksomhed af offentlig interesse. Der er konkrete krav om, hvordan rotationen skal finde sted. Hvis det er tilfældet, at nøglepartneren på klienten har været der i fem år eller mindre på det tidspunkt, hvor klienten bliver virksomhed af offentlig interesse, vil det antal år, som personen har været nøglepartner på klienten, fratrækkes de obligatoriske syv år, og derefter skal partneren udskiftes. Hvis partneren på klienten i stedet har været nøglepartner i seks år eller

¹²³ [ER 1] Afsnit 290.155

flere, når klienten bliver en virksomhed med offentlig betydning, er det muligt for partneren, at fortsætte i denne funktion i maksimalt to år yderligere før der skal foregå rotation.

Revisionsfirmaerne og foreningernes ønske om, at rotationskravet kun skal gælde for børsnoterede virksomheder og ikke alle offentlige betydningsfulde virksomheder, har IESBA ikke taget til efterretning. IESBA har valgt at indføre en lempelse, i de kommende etiske regler, der omfatter virksomheder, der skal rotere, hvor revisor har mulighed for at blive et år ekstra ved uforudsete begivenheder. Det er muligt, at denne lempelse er en kompensation fra IESBA's side, da de har valgt, at alle offentlige betydningsfulde virksomheder skal indgå i rotationskravet. Endvidere medfører lempelsen, at det er mere besværligt at argumentere imod ændringerne, hvor det gælder for alle offentlige betydningsfulde virksomheder.

12.2.2.4 Revisorloven

Ifølge revisorloven forekommer der rotation for alle offentlige betydningsfulde virksomheder efter 7 år, hvorefter der er en cooling off periode på to år jf. afsnit 10. Dette betyder derfor, at ændringerne i de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer, da de er underlagt revisorloven. Endvidere medfører de kommende etiske regler en bedre sammenhæng mellem revisorloven og de kommende etiske regler, da der bliver overensstemmelse mellem dansk lovgivning og de etiske regler.

12.2.2.5 Empirisk synsvinkel med henblik på lang tilknytning til klienter

I den empiriske undersøgelse har vi spurgt respondenterne om, hvordan de agerer, hvis de som underskrivende revisor i en lang årrække har været revisor for samme klient, der er en stor B virksomhed. Karl Aage Brasted¹²⁴ mener, at det er en fordel, hvis revisor kender klienten godt. Han har været revisor i BDO siden 1982, og har i dag stadig klienter tilbage derfra, hvilket han ikke ser et problem i. Hvis revisor kender klientens praksis er det lettere at opdage besvigelser, så hvis revisor er i stand til at opretholde den kritiske holdning overfor klienterne, giver dette ikke problemer. Jan Bo Hansen¹²⁵ har ligeledes klienter, som han har været revisor for i over 25 år, hvor han mener, at når de internationale regler overholdes, opstår der ikke problemer. Yderligere foretager Deloitte interne undersøgelser blandt deres klienter for at undersøge, om de er tilfredse med deres revisor. Denne undersøgelse foretages naturligvis af en anden revisor, end den revisor der udfører revisionen. Lars Christensen¹²⁶ ser ingen direkte problemer i situationen hverken for den

¹²⁴ [BDO 2]

¹²⁵ [Deloitte 2]

¹²⁶ [RGD Revision 2]

underskrivende revisor eller for andre revisorer på klienten. Han mener ikke, at sådanne situationer kan opstå i RGD Revision, da de har taget de sikkerhedsforanstaltninger, som de skal, hvilket for eksempel er at holde afstand til klienten, så forholdet ikke bliver personligt. Vores anonyme¹²⁷ kilde ser ligeledes ikke problemer i situationen, da der ikke er offentlig interesse. Desuden har de i det anonyme revisionsfirma interne kvalitetsstyringskrav, som skal overholdes, hvorigennem det vurderes hvert år, om medarbejdere skal fjernes fra klienten. Yderligere mister en underskrivende revisor meget historik ved at rotere, hvilket medfører, at revisionen bliver mere besværlig. Det er derfor mere omkostningsfuldt for klienterne, hvis revisor ofte skal udskiftes. I Beierholm¹²⁸ har de ligeledes interne kvalitetssikringskrav, hvor de oplister klienter, som har haft den samme underskrivende revisor i længere tid. Klienterne på listen fortsætter med samme revisor, men den udførte revision, hvilket omfatter planlægning og konklusion, bliver gennemgået af en yderligere revisor ifølge Peter Thor Kellmer. Henrik Trangeled Kristensen¹²⁹ vurderer løbende, om han har et nært forhold til nøglemedarbejderne i klientens virksomhed, hvor det skal overvejes, om det kan påvirke revisionen. Han mener endvidere, at det for eksempel kan give problemer, hvis revisor og klientens medarbejdere mødes privat. I situationer, hvor der opstår problemer, skal det overvejes, om en anden partner på kontoret kan varetage klienten i stedet, eller om det skal være en partner på et andet kontor.

Ydermere har vi spurgt respondenterne om, hvad de betragter som en lang årrække. Her har vi fået meget forskellige svar fra vores respondenter. Jan Bo Hansen og Karl Aage Brasted er af den opfattelse, at en lang årrække er mere end 20 år, hvor vores anonyme kilde mener, at en lang årrække, for mindre virksomheder, er meget længere end de 7 år, der er gældende for børsnoterede virksomheder. I Beierholm bliver en lang årrække betragtet, som 10 til 15 år ifølge Peter Thor Kellmer. Henrik Trangeled Kristensen og Lars Christensen mener begge, at en lang årrække er omkring 10 år, hvilket Peter Gath endvidere er enig i. Peter Gath har kendskab til, at flere revisorer har en længere tilknytning til deres klienter, hvilket er omkring 30 år, hvor medarbejderne startede som elev, og nu er underskrivende partner på klienten. Han ser både fordele og ulemper ved lang tid på klienten, hvor en ulempe kan være, at der forekommer tilfælde med indspisthed. Tværtimod er det en stor fordel, at have et godt kendskab til klienten, hvor det blandt andet kan være lettere at løse problemstillinger sammen med klienten, da revisor har et stort indblik i klientens virksomhed.

¹²⁷ [Anonym 2]

¹²⁸ [Beierholm 2]

¹²⁹ [PWC 2]

Kendskabet til klienten skal altid vurderes, hvor Peter Gath mener, at en invitation til en rund fødselsdag er i orden, hvis andre forretningsforbindelser er inviteret.

I den empiriske undersøgelse har vi desuden forespurgt respondenterne, om de ser en forskel på situationen, hvis det i stedet var en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed. På dette punkt kommer flere af respondenterne ind på, at der er rotation efter 7 år ifølge dansk lovgivning, hvilket de mener, er korrekt, da virksomheder med offentlig interesse kan medføre en større risiko for, at uafhængigheden ikke overholdes. I PWC bliver det endvidere løbende vurderet, om der er opstået problemer, som kan medføre, at det er nødvendigt at indføre rotation inden den 7 årig periode udløber. I RGD Revision bliver der ved C virksomheder, taget forhåndsregler, da der skal være to underskrivende partnere, men de har ingen interne rotationsregler, hvilket kan skyldes, at de ikke har børsnoterede virksomheder. Peter Gath mener ligeledes, at rotation efter 7 år virker fornuftigt, men der er endvidere tilfælde, hvor det kan være en fordel, at blive på klienten et par år mere. Han mener, at de 7 år er rimelige, men det kan diskuteres, om det i stedet skal være 8 eller 9 år. Han mener, at det er godt, at der er en konkret lovgivning på området med en fast funktionsperiode.

Vi er enige med respondenterne i, at der ikke er et problem i den pågældende situation, da der er tale om en B virksomhed, som ikke er i offentlighedens søgelys. Når revisor kan opretholde uafhængigheden i en B virksomhed, ser vi ikke et problem, men hvis der er tale om en offentlig betydningsfuld virksomhed, skal revisor opretholde uafhængigheden samt bevise det overfor offentligheden. I denne situation mener vi, at det er rimeligt med en rotationsregel, da udefrakommende ellers ikke kan se, om der er familiaritetstrusler. Endvidere er vi enige i, at der bør være en intern kontrol i revisionsfirmaerne, hvor det undersøges, om den underskrivende revisors uafhængighed kan trues i forbindelse med andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder. Vi er ikke af den opfattelse, at der skal være lovgivning på området for eksempel B virksomheder, men det bør vurderes, internt i revisionsfirmaerne, om en familiaritetstrussel kan true uafhængigheden.

Endvidere er det interessant at se den store forskel på, hvad respondenterne mener, er en lang årrække, hvilket varierer fra 10 til mere end 20 år for mindre virksomheder. Vi kan ikke se geografiske forskelle i, hvad respondenterne mener, er en lang årrække. Det virker til at være individuelt fra revisor til revisor, hvordan de definerer en lang årrække, hvor det kun er enkelte revisionsfirmaer, som på landsplan har defineret, hvad en lang årrække bør være. Derfor mener vi,

at der kan være store interne forskelle i revisionsfirmaerne, og de bør derfor foretage løbende vurderinger, om der er opstået familiaritetstrusler. Ud fra en sådan vurdering medfører det en ensartethed på landsplan for andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder, hvilket vi mener, er det mest optimale.

Desuden er vi enige med Peter Gath i, at det kan diskuteres, om rotation efter 7 år er den mest passende tidsmæssige grænse for offentlige betydningsfulde virksomheder. Vi mener derfor, at IESBA's lempelse, hvor revisor kan fortsætte på klienten efter 7 år med endnu et år, hvis der er sket en uforudset begivenhed, imødegår diskussionen, om de 7 år er passende. Dette betyder, at en kriseramt virksomhed har mulighed for at beholde revisor i endnu et år, hvilket er mest optimalt omkostningsmæssigt i sådan en situation.

12.2.2.6 Delkonklusion

Ud fra de kommende etiske regler sammenholdt med høringsvarerne, kan vi konkludere, at IESBA ikke har taget svarerne til efterretning. Vi må derfor formode, at IESBA ikke mener, at argumentet med hensyn til omkostningerne, som rotationerne medfører, ikke er tilstrækkelige til at imødegå de trusler, der kan opstå. Endvidere kan vi konkludere, at de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer, da revisorloven allerede omfatter alle offentlige betydningsfulde virksomheder jf. RL § 25. De kommende etiske regler medfører derfor kun en mere ensartethed for danske revisorer sammenholdt med revisorloven.

Ud fra vores empiriske undersøgelse kan vi konkludere, at rotationsregler ikke er nødvendige for andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder, da uafhængigheden ikke skal bevises overfor offentligheden. Desuden kan vi konkludere, at det er vigtigt, at revisionsfirmaerne har en intern kvalitetssikringskontrol, hvor de vurderer, om der opstår familiaritetstrusler blandt andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder. Vi kan ydermere konkludere, at der er stor forskel på, hvad revisorer mener, er en lang årrække, hvilket gør en kvalitetssikringskontrol mere relevant. Til slut kan vi konkludere, at IESBA's et årig dispensation for virksomheder, hvor der har været en uforudset begivenhed, imødegår diskussionen om den 7 årig rotationsregel er en passende længde.

12.3 Skattemæssig assistance

Skattemæssig assistance er en anden ydelse end erklæringsopgaver med sikkerhed, hvor vurderingsydelse endvidere er omfattet heraf. Skattemæssig assistance og vurderingsydelse ligger meget tæt op ad i hinanden, hvor især skatteplanlægning og vurderingsydelse er særdeles ensartet.

Som nævnt i vores afgræsning er vurderingsydelser ikke en del af specialet, hvorfor det i de følgende afsnit udelukkende er skattemæssig assistance. Skattemæssig assistance er det tredje scenarie, hvor der kommer til at ske store ændringer, når de kommende etiske regler bliver implementeret. På baggrund af disse ændringer har vi derfor valgt at medtage dette scenarie, hvor skærperne tager højde for egenkontrol- og advokeringstrusler. Revisors uafhængighed trues, når denne både skal yde skattemæssig assistance og bagefter revidere den, hvilket medfører selvrevision. Derfor bliver de etiske regler ændret på baggrund de efterfølgende afsnit.

12.3.1 Høringsudkast

I det nuværende kapitel 290 skaber beskatningstjenester generelt ikke en trussel mod uafhængigheden, da argumentet har været, at en ekstern part kontrollerer beskatningstjenesterne. Dette betyder, at skattemyndighederne kontrollerer skatten, og dermed forekommer der ingen trusler i de nuværende regler. IESBA har overvejet, om denne holdning stadig er passende, og har konkluderet, i betragtning af den offentlige interesse, ved denne form for service er yderligere krav nødvendige. I kapitel 290 i de kommende etiske regler erkendes det, at udførelsen af visse skattemæssige ydelser kan medføre egenkontrol - og advokeringstrusler. Derfor indeholder de etiske regler retningslinjer for fire brede kategorier af skattemæssige ydelser, som er følgende¹³⁰:

1) Selvangivelse

Disse ydelser medfører hjælp til klienter med deres selvangivelse, hvilket omfatter udfyldelse af selvangivelsen, hvorfor revisor ikke træffer beslutninger. IESBA er af den opfattelse, at sådanne ydelser generelt ikke truer uafhængigheden, så længe ledelsen tager ansvaret for selvangivelsen samt herunder væsentlige beslutninger.

2) Udarbejdelse af skatteberegninger

IESBA er af den opfattelse, at der når forberedes beregninger af skatteaktiver og skatteforpligtigelser for en revisionsklient i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabsposter, som senere bliver revideret af revisionsfirmaet skaber det selvrevision i alle virksomheder. Yderligere for revisionsklienter som er offentlige betydningsfulde virksomheder må revisionsfirmaet ikke foretage beregninger med det primære formål at forberede regnskabsposter, som er væsentlige for årsregnskabet.

3) Skatteplanlægning og andre rådgivningsydelser

¹³⁰ [IESBA 1]

IESBA er af den opfattelse, at selvrevision kan forekomme, hvis rådgivningen påvirker beslutninger, som afspejles i årsregnskabet. Yderligere skal der tages højde for, om effektiviteten af skatterådgivningen afhænger af den regnskabsmæssige behandling eller præsentationen i regnskabet, og hvor der er tvivl om, om behandlingen er passende i forhold til den gældende regnskabsmæssige behandling, hvilket kan være transfer pricing. Resultatet af rådgivningen har en væsentlig indvirkning på regnskabet, hvorfor sådanne råd ikke må gives, da selvrevision bliver så væsentlig, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan imødegå truslen.

4) **Bistand i løsningen af skattesager**

IESBA er af den opfattelse, at en advokeringstrussel kan opstå, når revisionsfirmaet repræsenterer revisionsklienten i løsning af skattesager, hvis skattemyndighederne har afvist revisionsklientens argumenter om et bestemt emne, hvor revisor ikke må føre sagen i en formel procedure ved en domstol. Hvis beløbet er væsentligt for regnskabet, må en revisor ikke fungere som fortaler for revisionsklienten ved en domstol i forbindelse med løsning af en skattesag, da der er risiko for, at advokeringstruslerne bliver så væsentlige, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan eliminere truslen.

12.3.2 Høringssvar

PWC¹³¹ støtter IESBA's høringsudkast med hensyn til skattemæssige ydelser. PWC mener endvidere, at samlet set indeholder høringsudkastet den rette balance mellem revisors uafhængighed, som gør det muligt at opretholde den robuste skatteekspertise, så den forbliver indlejret i revisionsfirmaet med henblik på opretholdelse af revisionskvaliteten. En større adskillelse af revisions- og skattemæssigt arbejde kan føre til et tab af kvalitet og ekstra omkostninger for klienterne uden tilsvarende fordele.

AICPA¹³² støtter ligeledes IESBA's forestående krav i forbindelse med skattemæssige ydelser og de mener, at det giver en rimelig tilgang til at tackle og skelne mellem forskellige typer af skattemæssige ydelser, der udgør en trussel mod uafhængigheden. De mener, at der er typer af skattemæssige ydelser, som revisionsfirmaerne kan udføre for revisionsklienterne, der ikke truer revisionsfirmaets uafhængighed. Revisionsklienterne er afhængige af revisorernes hjælp til skatterapportering til skattemyndighederne samt til rådgivningen om de skattemæssige virkninger af alternative forrentningsmæssige beslutninger. AICPA påviser, at U.S. Securities and Exchange

¹³¹ [PWC 1]

¹³² [AICPA 1]

Commission (SEC) har vurderet, at revisionsfirmaerne kan tilbyde skatterådgivning, uden at dette har effekt i forhold til deres uafhængighed. Samtidig argumenterer de ligeledes for, at revisorer ved at assistere med skattemæssig assistance kan opnå en indsigt i virksomheden, som er en fordel i den generelle revisionsproces. Derfor anbefaler AICPA, at IESBA sikrer, at de kommende etiske regler med hensyn til skattemæssig assistance ikke ødelægger den vigtige adgang for revisionsfirmaerne til indsigt i revisionsklienterne. Yderligere har AICPA kommentarer til IESBA's fjerde punkt angående bistand i løsningen af skattesager. AICPA er generelt enige i, at der i sådan en situation skabes advokeringstrusler, men der er behov for en præcisering med hensyn til, hvad der menes, da der ofte foregår verbalkommunikation, før den formelle skriftlige meddelelse til skattemyndighederne, finder sted. Yderligere er reglerne på dette punkt forskellige fra retssystem til retssystem alt afhængig af, hvilket land virksomheden befinder sig i. Dette er PWC¹³³ enige i, og de tror ikke, at det er muligt for IESBA at definere præcist, hvilke juridiske processer der er mulige at udføre for andre end advokater, hvorfor det bør være de enkelte lande.

DTT¹³⁴ har en række kommentarer til IESBA's høringsudkast omkring skatteproblematikken. DTT's generelle kommentarer til de skattemæssige bestemmelser skal ses i sammenhæng med, hvad de mener, er vigtige samfundsmæssige problemstillinger. Generelt mener DTT, at det er i den offentlige interesse at tilbyde revisionsklienterne skattemæssige ydelser uden restriktioner. Skattemæssige ydelser til revisionsklienter har historisk set ikke været betragtet som et uafhængighedsproblem. For det første mener de ikke, at der er beviser for, at leveringen af ikke-revisionsydelser fra revisor har været en medvirkende faktor til fejl i regnskaberne de seneste år. Tværtimod beviser empiriske analyser af akademiske forskere, at revisionskvaliteten er bedre, når revisoren endvidere yder skattemæssig assistance til revisionsklienten, da der er færre skattemæssige korrektioner. For det andet er den eksterne og den uafhængige kontrol af selskabets selvangivelser en sikring, da selvangivelserne indsendes til skattemyndighederne. Dette afhjælper eventuelle opfattelser af selvrevision, der kan undergrave revisors objektivitet. For det tredje har flere klienter, specielt de store eller komplekse klienter, separate skatteteams involveret i udarbejdelsen af skatten. For det fjerde, når en skatteekspert foreslår en særlig skatteplanlægning skal klientens ledelse altid træffe den endelige beslutning. Ledelsen har ansvaret for transaktionen og har mulighed for at søge input fra andre rådgivere, inden den endelige afgørelse træffes. For det femte er skatterådgivere udenfor revisionsfirmaerne ikke forpligtiget til at underrette revisor om

¹³³ [PWC 1]

¹³⁴ [DTT 1]

relevante oplysninger for regnskabsaflæggelsen, og revisor kan ikke blive informeret om klientens skattemæssige behandling af transaktionen eller den skattemæssige stilling. For det sjette medfører det, at skulle benytte to forskellige firmaer for revision og skat, en stigning i klientens omkostninger, da viden om klienten benyttes både til revisionsarbejdet og til den skattemæssige ydelse. Til sidst begrænsningen af skattemæssige ydelser fra revisionsfirmaet til reviderede klienter uoptimalt for mindre børsnoterede virksomheder samt små og mellemstore virksomheder. Disse virksomheder har tendenser til at have færre eller i nogle tilfælde ingen interne skatteteams, som kan varetage opgaven. Hvis et revisionsfirma ikke længere kan levere en bred vifte af skattemæssige ydelser til små og mellemstore virksomheder samt mindre børsnoterede virksomheder, har disse virksomheder uforholdsmæssigt større omkostninger. DTT's sidste punkt er AICPA enige i, da små virksomheder og selvstændige erhvervsdrivende ofte er afhængige af, at deres revisor leverer en integreret skatte- og revisionsydelse til en rimelig pris.

Høringsudkastet omfatter et forbud for offentlige betydningsfulde virksomheder mod udarbejdelse af skatteberegninger af nuværende og udskudte skatteforpligtigelser eller skatteaktiver, hvis det primære formål med disse beregninger er til brug for årsregnskabet. DTT er velvidende om, at dette forbud gælder for offentlige betydningsfulde virksomheder, men er bekymret for, at kravet udvides til at omfatte alt for flere virksomheder, hvor offentligheden ikke er bedst tjent ved at kræve en anden virksomhed end revisionsfirmaet til at hjælpe klienten med den skattemæssige beregning. I flere tilfælde er skatteberegningen ikke subjektiv, men sikkerhedsforanstaltninger kan anvendes, hvilket for eksempel er brug af andre revisorer, som ikke er medlem af opgaveteamet. Desuden kan de etiske regler omfatte et krav, hvor revisorerne skal gennemgå resultatet af den skattemæssige assistance med ledelsen i klientens virksomhed i en tilstrækkelig detaljeret grad, således at ledelsen er i stand til at godkende og tage ansvar for resultaterne af ydelserne.

DTT har yderligere spørgsmål angående levering af skattemæssige ydelser. Udbuddet af skattemæssige ydelser til revisionsklienter har ofte været en integreret del af revisionsarbejdet, og DTT spørger derfor om, hvorvidt de forbud, der er inkluderet i høringsudkastet, er nødvendige. De mener i stedet, at revisionsfirmaerne skal have tilladelse til at anvende passende sikkerhedsforanstaltninger, hvis truslerne mod uafhængigheden anses at være betydelige. De erkender, at trusler mod uafhængigheden kan opstå som følge af skattemæssige ydelser, hvilket kan opstå i forbindelse med leveringen af alle andre ikke – revisionsydelser. Ved en hver ydelse er det nødvendigt at overveje trusler og passende sikkerhedsforanstaltninger, som kan anvendes. Samlet

set mener DTT, at udvidelsen af de kommende etiske regler er overdreven, da det tidligere ikke har været problematisk.

I afsnit 290.175 i høringsudkastet skaber udførelsen af visse skattemæssige ydelser selvrevision og advokeringstrusler. Arten og betydningen af de eventuelle trusler afhænger af forskellige faktorer, hvilket for eksempel er niveauet af klientens skatteekspertise. DTT¹³⁵ mener, at det er problematisk, at den manglende skatteekspertise hos klientens medarbejdere udgør en trussel mod revisors uafhængighed. Mange revisionsklienter har begrænset skatteekspertise i virksomheden, hvilket ofte skyldes størrelse og vanskelighed ved fastholdelse af det nødvendige niveau for ekspertise til udførelse af skatterådgivning. Endvidere mener DTT ikke, at det egentlige problem er klientens niveau for skatteekspertise, men i stedet klientens kompetence til generel ledelse og evne til at modtage professionel rådgivning på skatteområdet med henblik på at træffe den nødvendige ledelsesmæssige beslutning på baggrund af rådgivningen. Denne bestemmelse har særlig effekt på mindre virksomheder.

Afsnit 290.182, i høringsudkastet, indeholder en begrænsning om levering af skatterådgivning, hvis sådan en rådgivning afhænger af en bestemt regnskabsmæssig behandling eller præsentation i regnskabet, hvor der er rimelig tvivl om, om de tilhørende regnskabsmæssige behandlinger er hensigtsmæssige, og rådgivningen har derfor en væsentlig indvirkning på årsregnskabet. DTT¹³⁶ antager, at det var hensigten at dække den meget snævre situation, hvor realiseringen af revisionsklientens skattemæssige fordele fra gennemførelsen af rådgivningen fra revisionsfirmaet er betinget af en vis regnskabsmæssig behandling og revisor er enig med klienten om at en sådan regnskabsmæssig behandling uanset det faktum, at der er rimelig tvivl om det hensigtsmæssige i behandlingen. Endvidere er FSR¹³⁷ af den opfattelse, at dette ikke er et uafhængighedsspørgsmål, da revisor aldrig bør give råd, hvis effektivitet afhænger af en bestemt regnskabsmæssig behandling. FSR anbefaler, at IESBA fjerner dette afsnit fra høringsudkastet, eller at afsnittet får et mere specifikt formål med eller betydning af dette afsnit.

Vi er enige med PWC og DTT i, at hvis der betydelig stor adskillelse mellem revisions- og skattemæssige ydelser det øger klientens omkostninger, da to forskellige revisionsfirmaer skal sætte sig ind i sagen, men med hver deres indgangsvinkel. Vi er ikke enige i DTT's argument om, at skattemæssige ydelser til revisionsklienter historisk set ikke har været et uafhængighedsproblem. Vi

¹³⁵ [DTT 1]

¹³⁶ [DTT 1]

¹³⁷ [FRS 1]

mener derfor ikke, at det er ens betydning, at skattemæssige ydelser ikke truer uafhængigheden i fremtiden. Yderligere er vi enige med IESBA i, at skatteberegninger skaber en egenkontroltrussel. Vi mener, at situationen skal ses fra klientens synspunkt, da revisionsfirmaerne formentlig ikke påvirkes økonomisk, da alle revisionsfirmaer skal udlicitere skatten til andre revisionsfirmaer. Vi er af den opfattelse, at revision og skattemæssige assistance kan foregå i samme revisionsfirma, på klienter der ikke er offentlige betydningsfulde virksomheder, men der bør foretages sikkerhedsforanstaltninger på niveau efter klientens størrelse. Vi mener derfor, at én medarbejder skal beregne skatten, og en anden medarbejder skal revidere skatten. På denne måde mener vi, at det er muligt, at eliminere egenkontroltruslen til et acceptabelt niveau, for virksomheder der ikke er offentlige betydningsfulde virksomheder.

Med hensyn til bistand i løsningen af skattesager bliver problemet ikke omfattende i Danmark, da advokater ikke må ansættes i revisionsfirmaer. Derfor kan et revisionsfirma aldrig føre en klients sag ved en domstol jf. retsplejelovens § 131, hvor advokater er eneberettigede til at udføre retssager for andre. Vi er enige med AICPA i, at reglerne bør præciseres i forhold til, hvad et revisionsfirma må yde, da der kan forekomme rådgivning i forbindelse med opstart af en retssag. Vi er af den opfattelse, at dette forekommer i Danmark, da revisor gerne må rådgive en klient om opstart af en skattesag, som selvfølgelig skal være ledelsens endelige beslutning. Må revisor udføre dette? Dette spørgsmål kan ikke besvares ud fra IESBA's høringsudkast, men vi mener, at det er særdeles relevant at få defineret, hvor grænsen er. Yderligere er vi enige i PWC's og AICPA's antagelser omkring, at der er stor forskel i retssystemer verdenen over, hvorfor det besværliggør en definition af, hvad en revisor må udføre. PWC mener, at det bør være de enkelte landes ansvar, hvilket vi overvejende er enige i. Vi mener, at IESBA's definition i høringsudkastet er et udmærket udgangspunkt, hvilket gør, at der er et ensartet udgangspunkt i alle lande. Herefter kan det være op til de enkelte lande at udarbejde eventuelle skærper.

12.3.3 De kommende etiske regler

I de ovenstående afsnit har flere virksomheder og foreninger udtalt sig om det høringsudkast IESBA er kommet med. For at se de kommende skærper i forhold de nuværende etiske regler bliver de kommende etiske regler, på skatteområdet, uddybet i det nedenstående afsnit.

Skattemæssig assistance omfatter ydelser som udarbejdelse af selvangivelser, beregninger af skat med henblik på udarbejdelsen af posteringer i regnskabet, skatteplanlægning og andre rådgivnings ydelser og bistand med løsningen af skattesager. Disse ydelser bliver i de kommende etiske regler

behandlet separat, men i praksis har de ofte stor tilknytning til hinanden. Ifølge 290.182 skaber udførelsen af visse skattemæssige ydelser egenkontrol- og advokeringstrusler. Tilstedeværelsen og betydeligheden af eventuelle trusler afhænger af revisionsfirmaernes rolle i den pågældende proces, kompleksiteten, opgavens karakteristika og niveauet af skatteekspertisen hos klientens medarbejdere.

12.3.3.1 Udarbejdelse af selvangivelse

At revisor udarbejder selvangivelser, der omfatter skatterapporteringsforpligtigelser som for eksempel skyldig skat, der skal indsendes til skattemyndighederne, skaber generelt ingen trussel mod uafhængigheden. Disse ydelser omfatter endvidere rådgivning om den skattemæssige behandling i selvangivelsen af tidligere transaktioner og besvarelse af skattemyndighedernes anmodninger om yderligere oplysninger. Når en selvangivelse skal udarbejdes, er den sædvanligvis baseret på historiske oplysninger i henhold til skattelovgivningen. Desuden skal selvangivelserne gennemgås og godkendes af skattemyndighederne. Derfor anses udarbejdelse af selvangivelse ikke som en trussel mod uafhængigheden.

12.3.3.2 Beregninger af skat med henblik på udarbejdelsen af posteringer i regnskabet

Når en revisor udarbejder beregninger af aktuelle og udskudte skatteforpligtigelser for en klient med det formål at udarbejde posteringer til regnskabet, opstår der en egenkontroltrussel, da regnskabet efterfølgende bliver revideret af samme revisor. Med henblik på, hvor stor truslen er, ses der på kompleksiteten af relevante skattelove, skatteekspertisen hos klientens personale og væsentligheden af beløbene i regnskabet. For at eliminere eller reducere egenkontroltruslen skal der anvendes sikkerhedsforanstaltninger. Eksempler på sikkerhedsforanstaltninger kan være at benytte en revisor, der ikke er medlem af revisorteamet, til at udføre ydelsen, hente rådgivning fra en ekstern skatteekspert, eller hvis ydelsen udføres af et medlem af revisionsteamet kan en partner eller ledende medarbejder med den fornødne ekspertise gennemgå skatteberegningerne.

Når der er tale om offentlige betydningsfulde virksomheder må et revisionsfirma kun i nødsituationer udarbejde beregninger af aktuelle og udskudte skatteforpligtigelser med henblik på at udarbejde posteringer i regnskabet, som er væsentlige, og hvorefter revisionsfirmaet efterfølgende udtrykker en konklusion. Nødsituationer eller andre usædvanlige situationer, hvor revisionsklienten ikke kan vælge andre muligheder. Når revisionsfirmaet alene har den fornødne viden og ressourcerne, eller hvis revisionsfirmaets mulighed for at levere ydelsen giver klienten problemer

med at imødekomme myndighedernes rapporteringskrav. I disse situationer skal der tages sikkerhedsforanstaltninger, såsom at de, der leverer ydelsen, ikke må være medlemmer af revisionsteamet. Endvidere må ydelserne kun leveres for en kort periode, og der skal være en forventning om, at det ikke er tilbagevendende. Til slut skal situationen drøftes med virksomhedens øverste ledelse.

12.3.3.3 Skatteplanlægning og andre skatterådgivningsydelser

Når en revisor rådgiver en klient om skatteplanlægning og andre skatterådgivningsydelser, er der for eksempel tale om rådgivning til virksomheden om, hvordan de skal opbygge deres forretning, så det skattemæssigt er effektivt, eller rådgivning om anvendelse af en ny skattelov eller anden regulering.¹³⁸

I disse situationer kan der forekomme en egenkontroltrussel, hvis den rådgivning, revisor yder, kan påvirke forhold, som afspejles i regnskabet. Ved eventuelle trusler tilstedeværelsen og betydeligheden afhænger af faktorer som graden af subjektivitet, som er forbundet med fastlæggelsen af behandlingen af skatterådgivningen i regnskabet, samt hvilket omfang udfaldet af skatterådgivningen har på regnskabet. Desuden skal der tages højde for, om effektiviteten af skatterådgivningen afhænger af den regnskabsmæssige behandling eller præsentationen i regnskabet, og hvor der er tvivl om, om behandlingen er passende i forhold til den gældende regnskabsmæssige behandling. Endvidere er niveauet af skatteekspertisen hos klientens medarbejdere vigtigt, samt hvilket omfang rådgivningen understøttes af skatteloven og øvrig regulering. Til slut spiller det også en rolle, om den skattemæssige behandling understøttes af en individuel afgørelse, eller om den er afklaret af skattemyndighederne før udarbejdelsen af regnskabet.¹³⁹

Betydeligheden af enhver trussel skal vurderes, og der skal tages sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller reducere truslen. Sikkerhedsforanstaltninger, en revisor kan tage, er for eksempel at lade revisorer, der ikke er medlemmer af revisionsteamet levere ydelsen, eller lade en skatteekspert, der ikke har været involveret i leveringen af skatteydelsen, rådgive revisionsteamet og gennemgå den regnskabsmæssige behandling. Endvidere kan revisionsteamet

¹³⁸ 290.187

¹³⁹ [ER 1] 290.188

indhente rådgivning om ydelsen fra en ekstern skatteekspert eller indhente forhåndsgodkendelse eller rådgivning fra skattemyndighederne.¹⁴⁰

Egenkontroltruslen er så betydelig, at ingen sikkerhedsforanstaltning kan eliminere eller reducere truslen, hvis effektiviteten af skatterådgivningen afhænger af en bestemt regnskabsmæssig behandling eller præsentation i regnskabet, og der i revisionsteamet er rimelig tvivl om den forbundne regnskabsmæssige behandling, eller konsekvenserne af skatterådgivningen har en væsentlig indvirkning på regnskabet, hvorom revisionsfirmaet udtrykker en konklusion. Et eksempel herpå kan være transfer pricing. Et revisionsfirma må på baggrund af dette ikke levere sådanne skatterådgivning til revisionsklienten.¹⁴¹

Når et revisionsfirma leverer skattemæssige ydelser til en revisionsklient, kan revisionsfirmaet blive anmodet om at lave en vurdering for at hjælpe klienten med skatterapporterings forpligtigelser eller skatteplanlægning. Hvor det resultat, revisionsfirmaet kommer frem til, har en direkte indvirkning på regnskabet, og dermed hører under 290.175 til 290.180, som omhandler vurderingsydelser. Skattemæssig assistance er tæt forbundet med vurderingsydelser, da skatteplanlægning er baseret på fremtidige forventninger, hvilket vurderingsydelser ligeledes er baseret på. Hvis der udelukkende er tale om skattemæssige vurderinger, og det ikke direkte har en påvirkning på regnskabet, munder dette generelt ikke ud i trusler mod uafhængigheden, hvis indvirkningen på regnskabet vurderes at være uvæsentlig, eller hvis der foretages en ekstern gennemgang af skattemyndighederne. Hvis der ikke foretages en ekstern gennemgang, og der er en væsentlig indvirkning på regnskabet, afhænger tilstedeværelsen og betydeligheden af eventuelle trusler af forskellige faktorer. Trusler defineres af det omfang, hvori vurderingsmetoden er understøttet af skattelovgivning eller øvrig regulering, og af de underliggende datas pålidelighed og omfang. Betydeligheden af enhver trussel skal vurderes, og der skal anvendes sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller reducere truslen. Sikkerhedsforanstaltninger, en revisor kan tage, er at lade revisorer, der ikke er medlemmer af revisionsteamet levere ydelsen, og lade en revisor gennemgå revisionsarbejdet eller resultatet af ydelsen, samt indhente forhåndsgodkendelse eller rådgivning fra skattemyndighederne.¹⁴²

¹⁴⁰ [ER 1] 290.189

¹⁴¹ [ER 1] 290.190

¹⁴² [ER 1] 290.191

12.3.3.4 Bistand i løsningen af skattesager

Når der er tale om bistand vedrørende skattesager, kan der skabes advokers- eller egenkontroltrusler, når et revisionsfirma repræsenterer en revisionsklient i løsningen af en skattesag, efter at den pågældende klient er blevet underrettet af skattemyndighederne på grund af, at klientens argumentation er blevet afvist. Hvis myndighederne eller klienten indbringer sagen for domstol eller nævn, opstår der en trussel, hvor tilstedeværelse og betydeligheden afhænger af flere forskellige faktorer. Der er her tale om faktorer som omhandler, hvorvidt revisionsfirmaet har ydet den rådgivning, der er genstand for den pågældende sag, og i hvilket omfang udfaldet af sagen har en væsentlig indvirkning på regnskabet, hvorom revisionsfirmaet udtrykker en konklusion. Endvidere tages der stilling til, om sagen føres offentligt, og i hvilken udstrækning forholdet er understøttet af skattelovgivningen eller øvrig regulering, samt hvilken rolle ledelsen spiller i løsningen af tvisten.

Betydeligheden af enhver trussel skal vurderes, og der skal anvendes sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller reducere truslen. Sikkerhedsforanstaltninger, en revisor kan tage, er at lade revisorer, der ikke er medlemmer af revisionsteamet, levere ydelsen eller lade en skatteekspert, der ikke er involveret i leveringen af skattekonsultationen rådgive revisionsteamet og gennemgå den regnskabsmæssige behandling, samt indhente rådgivning om ydelsen fra en ekstern skatteekspert.¹⁴³

Hvis den skattemæssige ydelse medfører, at revisor er partsrepræsentant for revisionsklienten ved offentligt nævn eller domstol, samt det involverede beløb er betydeligt for regnskabet, som revisionsfirmaet udtrykker en konklusion om, forekommer der en advokeringstrussel. Denne trussel er så betydelig, at det ikke er muligt for revisionsfirmaet, at tage sikkerhedsforanstaltninger, som kan eliminere eller reducere truslen til et acceptabelt niveau. Revisionsfirmaet må derfor ikke yde en sådan ydelse til revisionsklienten. Løbende rådgivning som for eksempel at besvare specifikke anmodninger om informationer, give faktuelle redegørelser eller vidneudsagn om det arbejde, der er udført, eller yde klienten assistance med analyse af skatteforhold er revisionsfirmaet ikke afskåret fra.¹⁴⁴

Overordnet set er der ikke sket store ændringer fra høringsudkastet til de kommende etiske regler. Der er sket en ændring på området, hvor PWC og AICPA foreslog, at bistand til løsning af

¹⁴³ 290.192

¹⁴⁴ 290.193 – 290.194

skattesager skal eksemplificeres, hvilket er sket i de kommende etiske regler. Dette betyder derfor, at der er bedre mulighed for revisor, når denne skal undersøge, hvad der er tilladt at yde.

12.3.4 Revisorloven

Revisorloven har ikke en direkte bestemmelse omkring behandlingen af skat, hvorfor området ikke er behandlet i afsnit 10. RL § 24, stk. 3, der understøttes af bek. 663 § 6 nr. 1, er ikke udtømmende, hvorfor skat kan behandles under disse paragraffer. Dette betyder, at situationen kan true revisors uafhængighed, men det er ikke en direkte forbudssituation, da disse er omfattet af RL § 24, stk. 2, som er absolut og udtømmende. Bek. § 6 nr. 1 omhandler risiko for egenkontrol, hvilket medfører situationer, hvor revisor undersøger egne ydelser, hvor revisor har leveret tjenesteydelser, som er en del af det, der skal erklæres om.¹⁴⁵

Vi mener, at skatteproblematikken indgår under RL § 24, stk. 3, da dele af skatten indgår som en del af regnskabet, som revisor skal erklære sig om. Der forekommer selvrevision i det tilfælde, hvor revisor skal beregne skatten for en klient og derefter revidere regnskabet.

Ifølge ovenstående paragraffer skal revisor som følge af lovens principper selv afgøre, om vedkommende er uafhængig i situationen, hvor revisor selv har leveret ydelser til regnskabet, der skal revideres. Hvis revisor er i tvivl om, hvorvidt uafhængigheden er truet, kan revisor forelægge uafhængighedssituationen for klientens ledelse, hvor de i fællesskab afgør, hvorvidt revisor er uafhængig. Yderligere er der forskel på, hvilke erklæringsklienter revisor reviderer. Hvis det er mindre klienter, der er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse B, medfører det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder, kun sjældent inhabilitet hos revisor. Er det i stedet en klient i regnskabsklasse C eller D, skal revisor yderligere vurdere klientens egne sikkerhedsforanstaltninger og ressourcer i relation til økonomiområdet, før afgørelsen træffes i forhold til, om revisor er inhabil eller ej.¹⁴⁶

Når spørgsmålet om skat tolkes ud af den danske lovgivning, er der stor afstand fra revisorloven til de kommende etiske regler. Vi forestiller os, at de kommende etiske regler bliver indført på foreningsniveau, som de tidligere udgaver. Det bliver derfor ikke direkte til dansk lovgivning gennem EU, som en alternativ mulighed. Vi forventer alligevel, at den danske revisorlov eller vejledninger dertil bliver taget op til vurdering, hvor det er muligt, at skærperne i de kommende

¹⁴⁵ [RL med kommentarer] § 24

¹⁴⁶ [RL med kommentarer] § 24

etiske regler bliver implementeret i dansk lovgivning. Dette er sket tidligere, hvor begrebet familiemedlemmer er blevet udvidet med søskende, hvilket skyldes kravene i de etiske regler.

12.3.5 Empirisk synsvinkel med henblik på skattemæssig assistance

I vores empiriske undersøgelse har vi valgt at spørge respondenterne om skattemæssig assistance, da det er et af de områder, hvor der kommer skærper i de kommende etiske regler. Det er derfor interessant at analysere, hvilke konsekvenser disse ændringer får for revisorerne og revisionsfirmaerne.

Det første spørgsmål omkring skattemæssig assistance omhandler, om respondenterne ser en trussel i en situation, hvor revisor udover revision, udfører skattemæssig assistance. Alle syv respondenter ser som udgangspunkt ingen trusler ved udførelse af skattemæssige assistancer, da revisor som udgangspunkt er uafhængig. Flere af respondenterne kommer ind på, at der er stor forskel på, hvilken skattemæssig assistance der ydes hos klienten. Flere af respondenterne giver udtryk for, at skattemæssige ydelser er en del af deres dagligdag i forbindelse med revisionen, men der er endvidere stor enighed i, at revisor og revisionsfirmaet kan ende i en gråzone.

Efterfølgende spurgte vi, om respondenterne så forskel på skattemæssige ydelser. Der var stor enighed blandt revisorerne om, at der er forskel på, hvilken skattemæssig assistance der ydes. Alle respondenterne mener, at det er helt naturligt at være behjælpelige med udfyldelse af selvangivelsen, da det sædvanligvis indgår som en del af revisionen, hvilket derfor er uproblematisk, da det ikke er uafhængighedstruende. Alle respondenterne ser stor forskel i at være behjælpelige med selvangivelsen og til at deltage i skatteplanlægningen samt yde bistand ved løsning af skattesager, hvilket er problematisk. Vores anonyme¹⁴⁷ kilde nævner, at det kan give problemer, da det senere kan føre til selvrevision. Derfor har det anonyme revisorfirma egen skatteafdeling, som tager sig af skattesagerne på de store klienter, hvilket afhjælper selvrevisionsproblematikken. Peter Thor Kellmer¹⁴⁸ nævner, at ved komplekse situationer tilføjer Beierholm en ekstra partner for at afhjælpe problemstillingen, men den første revisor kan stadig blive på klienten. Henrik Trangeled Kristensen¹⁴⁹ mener, at det er i orden at være behjælpelig med skatteplanlægning, så længe det er klienten, som træffer de endelige valg. Endvidere er det en procedure i Deloitte¹⁵⁰ ved større skattesager ifølge Jan Bo Hansen, at ledelsen i klientens

¹⁴⁷ [Anonym 2]

¹⁴⁸ [Beierholm 2]

¹⁴⁹ [PWC 2]

¹⁵⁰ [Deloitte 2]

virksomhed skriver under på, at det er dem, der har ansvaret for, at skatten eller planlægningen er korrekt. Karl Aage Brasted¹⁵¹ ser, at der kan opstå problemer, hvis en revisor hjælper med skattemæssig planlægning ved store omstruktureringer, der får betydelige skattemæssige konsekvenser, hvilket kan være rådgivningen om, hvilket land en virksomhed skal placere sig i. Han mener, at det ikke giver problemer at hjælpe udstationerede medarbejdere med deres skat. Ved aggressiv planlægning af klientens skat mener Peter Gath¹⁵², at revisoren nøje skal overveje, om opgaven accepteres, og der skal altid som minimum etableres sikkerhedsforanstaltninger.

I forbindelse med de kommende etiske regler har vi i den empiriske undersøgelse valgt at lægge vægt på beregning af skatten, da vi mener, at det er det punkt, som får størst betydning i danske revisionsfirmaer. Jan Bo Hansen¹⁵³ kom selv ind på emnet, hvor han udtrykker, at ved beregning af skatten kan det ende i selvrevision. Det er ikke noget problem for de børsnoterede virksomheder, da de ofte selv har kompetencen til at beregne skatten, hvorfor revisor kun reviderer skatten. Vores anonyme kilde er enig med Jan Bo Hansen i, at skatteberegningen ikke kommer til at få betydning for de store børsnoterede virksomheder, da deres interne skatteafdeling tager sig af skatten. For de små virksomheder, hvilket er B virksomheder, får det ligeledes ingen betydning, da de sikkerhedsforanstaltninger der udarbejdes, ikke bliver vanskelige at overholde. På et område hvor der muligvis kan komme udfordringer, er med deres C virksomheder. Peter Thor Kellmer¹⁵⁴ mener, at det får betydning for Beierholm i de situationer, hvor de udarbejder alt for klienten, hvilket endvidere inkluderer alt det skattemæssige. Det er især på mindre børsnoterede virksomheder, hvor Beierholm får problemer, da virksomhederne ikke har de fornødne kompetencer til selv at beregne skatten. Desuden siger han, at rammerne for at opretholde uafhængigheden ikke er etableret endnu. Peter Thor Kellmer forventer, at de vil udarbejde et aftalebrev, hvori skattesituationen bliver aftalt. I flere situationer yder en anden medarbejder skattemæssig assistance for klienten, hvilket både kan være en anden revisor eller en fra skatteafdelingen. I PWC, ser de som udgangspunkt, at klienten selv laver en skatteberegning, hvorefter PWC kan revidere den, men på mindre virksomheder er dette ikke muligt, da de ikke har den fornødne kompetence til at lave skatteberegninger ifølge Henrik Trangeled Kristensen¹⁵⁵. PWC foretager samme sikkerhedsforanstaltning som Beierholm,

¹⁵¹ [BDO 2]

¹⁵² [KPMG 2]

¹⁵³ [Deloitte 2]

¹⁵⁴ [Beierholm 2]

¹⁵⁵ [PWC 2]

med hensyn til at en medarbejder i skatteafdelingen udarbejder skatten. Karl Aage Brasted¹⁵⁶ mener, at det kan give problemer, da revisor gerne må revidere skatten og i et vist omfang korrigerer den. På denne måde kan klienten blot sætte et tal ind som den beregnede skat, og revisor reviderer herefter beregningen samt udføre den nødvendige korrektion, hvor revisor hermed laver den egentlige skatteberegning. På denne baggrund er spørgsmålet, hvad der kan betegnes som et vist omfang? Vores anonyme kilde er enig i dette, hvor han mener, at klienten skal udarbejde et kvalificeret bud på skatteberegningen, og igen kan spørgsmålet rejses, hvad er et kvalificeret bud? Peter Gath¹⁵⁷ ser problematikken opstå ved definitionen af virksomheder med offentlige interesser, da flere virksomhedstyper bliver fanget i definitionen, hvor de egentlig er for små. Dette betyder, at disse klienter ikke selv har de fornødne kompetencer til at beregne skatten. Lars Christensen¹⁵⁸ ser ikke den store problematik for RGD Revision, da de ikke betjener børsnoterede virksomheder.

Vi er enige i, at der er stor forskel på, hvilke skattemæssige assistancer revisor yder hos klienter. Alle respondenterne nævner, at skattemæssige assistancer går fra hjælp til selvangivelser til skatteplanlægning. Det undrer os derfor, at kun Jan Bo Hansen er opmærksom på beregning af skatten, hvilket vi ser som den største og mest problematiske ændring for revisionsfirmaerne indenfor skatteområdet. Det tyder derfor på, at de andre respondenter ikke har set den reelle udfordring i de kommende etiske regler. Med henblik på skatteberegningen er det problematisk i det omfang, at revisor beregner skatten og bagefter reviderer den, hvilket medfører selvrevision. Alle de adspurgte respondenter har vurderet, hvilken betydning skattespørgsmålet får for deres revisionsklienter. Ud fra deres vurderinger tyder det på, at det især bliver for C virksomheder, hvor der kommer til at opstå de største udfordringer, da de ikke nødvendigvis besidder skattemæssige kompetencer til at beregne skatten. Vi er ikke enige med respondenterne i, at det er på dette niveau, hvor det bliver mest problematisk for dem, da der i de kommende etiske regler er sikkerhedsforanstaltninger til C virksomheder og mindre virksomheder, hvorfor vi ikke kan se, at det medfører store udfordringer. Vi er enige med Peter Gath i, at det virkelige problem opstår i forbindelse med mindre offentlige betydningsfulde virksomheder for eksempel virksomheder, der er underlagt finanstilsynet. Dette skyldes, at disse virksomheder skal følge reglerne for offentlige betydningsfulde virksomheder, hvor det derfor bliver forbudt for revisor at beregne deres skat i fremtiden, hvilket de ofte ikke har kompetencer til at udføre selv. Vi mener endvidere, at klienternes

¹⁵⁶ [BDO 2]

¹⁵⁷ [KPMG 2]

¹⁵⁸ [RGD Revision 2]

mulighed for at udarbejde et kvalificerede bud på skatteberegningen kan være problematisk, da der ikke er direkte krav herfor i de kommende etiske regler, hvilket derfor kan være mindre offentlige betydningsfulde virksomheders mulighed for at undgå at finde et andet revisionsfirma til at udarbejde skatten for dem.

Der kan skabes tvivl om fortolkningen af de kommende etiske regler angående udarbejdelse af selvangivelser. Reglerne kan fortolkes således, at revisor kun må udfylde selvangivelsen i en standardiserede formular. Her er vi ikke overbevist om, at alle respondenterne har fortolket reglerne på denne måde. Respondenterne fortolker ikke reglerne, som det blot er udfyldelse af en formular, men det er tilladt at udfærdige og færdiggøre oplysninger, der skal indsendes til relevante skattemyndigheder. Ydermere er vi enige med respondenterne i, at skatteplanlægning og bistand i løsning af skattesager er problematisk, da revisor indirekte kan træffe ledelsesmæssige beslutninger.

Yderligere mener vi, at det er vigtigt, at revisionsfirmaerne på nuværende tidspunkt overvejer, hvordan de vil løse de fremtidige problemer på skatteområdet. Flere af respondenterne arbejder på nuværende tidspunkt med at finde løsninger ved hjælp af mulige sikkerhedsforanstaltninger. Peter Thor Kellmer nævner at de vil indarbejde skattepørgsmålet i deres aftalebreve med klienten. Dette kan afhjælpe klientens forståelse af, at revisionsfirmaet ikke beregner skatten, hvis klienten er en offentlig betydningsfuld virksomhed, men det løser ingen reelle problemer på skatteområdet. Det er derfor langt fra alle af de adspurgte revisionsfirmaer, som har fundet en løsning eller en mulig løsning, som er brugbar, når de kommende etiske regler kommer til at gælde for danske revisorer.

12.3.6 Delkonklusion

Ud fra IESBA's høringsudkast kan vi konkludere, at IESBA ikke har ændret reglerne på baggrund af høringssvarerne. Dette skyldes formentlig, at der har været modstridende argumenter omkring det at yde skattemæssige assistance og samtidig revidere klienten, hvor for eksempel DTT mener, at det er i den offentlige interesse, at revisionsfirmaerne kan tilbyde revisionsklienterne skattemæssige ydelser uden restriktioner, hvilket historisk set ikke har været betragtet som et uafhængighedsproblem. PWC og AICPA mener i stedet, at problemstillingen munder ud i, at der er flere forskellige skattesystemer i verdenen, hvor de ikke mener, at IESBA har mulighed for, at udarbejde regler som kan tilpasses i alle skattesystemer. Det har derfor ikke været muligt for IESBA at benytte argumenterne til en ensartet ændring. IESBA har valgt, at benytte de eksempler, som revisionsfirmaerne og foreningerne har foreslået. Dette er for eksempel PWC og AICPA's forslag, hvor bistand til løsninger af skattesager skal eksemplificeres. Dette indikerer, at IESBA ønsker at

tage svarene op til vurdering, da det trods alt er revisionsfirmaerne og foreningerne, der bruger reglerne i praksis.

Vi kan endvidere konkludere, at ændringerne på skatteområdet får betydning for danske revisorer, da revisorloven ikke regulerer direkte på området, og der ikke er forbudssituationer jf. RL § 24, stk. 3, hvilket der kommer med de kommende etiske regler. Et eksempel herpå er, at revisionsfirmaerne ikke længere må beregne skatten hos klienter med offentlig betydning. Alle danske revisionsfirmaer er derfor nødsaget til at udarbejde en ny arbejdsgang med hensyn til skatteområdet, hvis de ikke på nuværende tidspunkt har overvejet de kommende etiske regler.

På baggrund af den empiriske undersøgelse kan vi konkludere, hvor stor en betydning disse ændringer får for danske revisionsfirmaer ifølge vores respondenter. Endvidere kan vi konkludere, at de fleste respondenter ser skattemæssig assistance som selvangivelser og skatteplanlægning, hvor de fleste respondenter ikke nævner skatteberegningen, hvilket vi mener, er det område, hvor skærperne bliver størst for danske revisorer, da revisorer i Danmark på nuværende tidspunkt gerne må beregne skatten i offentlige betydningsfulde virksomheder. Respondenterne mener, at problematikken opstår i revisionsfirmaer, der reviderer C virksomheder, da disse virksomheder ofte ikke besidder kompetencer til at beregne skatten, hvilket skaber udfordringer for revisionsfirmaet. Dette er vi ikke enige i, da problemet opstår i forbindelse med mindre offentlige betydningsfulde virksomheder, som for eksempel er virksomheder, der er underlagt finanstillsynet, hvilket Peter Gath nævner. Disse virksomheder skal selv beregne skatten efter de kommende etiske regler, hvilket de ofte ikke har kompetencerne til, hvorfor virksomhedens kvalificerede bud på skatteberegningen ikke er korrekt, og revisors uafhængighed trues, hvis denne korrigerer skatteberegningen.

Til slut kan vi konkludere, at der skabes fortolkningsproblemer med hensyn til udarbejdelsen af selvangivelser i de kommende etiske regler. Ingen af respondenterne ser et problem i at udarbejde en selvangivelse, hvilket kan give problemer ifølge de kommende etiske regler, hvis fortolkningen skal forstås som, at revisor kun må udfylde en standardiseret formular. På nuværende tidspunkt har vi den opfattelse, at de adspurgte revisionsfirmaer arbejder på en løsning, som for eksempel Beierholm der er ved at udarbejde et aftalebrev, hvor der tages stilling til skattespørgsmålet allerede ved kundeaccepten. Vi mener, at det kan diskuteres, hvor anvendelig denne sikkerhedsforanstaltning er, da den ikke løser problemet, men kun hjælper klienterne til fortolkning af de kommende etiske regler.

12.4 Honorar

Honorar er det fjerde scenarie, hvor der sker ændringer, når de kommende etiske regler bliver implementeret. På baggrund af disse ændringer, har vi derfor valgt at medtage dette scenarie, hvor skærperne tager højde for intimideringstrusler og egeninteressesetrusler. Gaver ligger tæt op ad honorar, men dette er ikke medtaget, da der ikke sker ændringer på dette område.

12.4.1 Høringsudkast

I de nuværende etiske regler er der krav om honorarets relative størrelse, forfaldne honorar samt priser, men omhandler ikke virksomhedens aflønnings- og bedømmelsespolitikker. IESBA har gennemgået honorarområdet, og foreslår to ændringer:

- (a) IESBA er af den opfattelse, at krav om prisfastsættelse ikke længere er relevant. I de nuværende etiske regler forekommer det, at når en virksomhed er i en situation, hvor de modtager et væsentlig laverer honorar end det tidligere revisionsfirma modtog eller tilbud fra andre revisionsfirmaer, skaber det en egeninteressesetrussel, med mindre revisionsfirmaet er i stand til at påvise, at behørig tid og kvalificerede medarbejdere afsættes til opgaven samt alle gældende revisionsstandarder med videre efterleves. IESBA mener, at dette krav kan være misvisende, da de forhold som er påkrævet i alle tilfælde, ikke kun er omstændigheder, når et revisionsfirma opnår et lavere honorar. Derfor bliver dette afsnit slettet i de kommende etiske regler.
- (b) IESBA erkender, at aflønnings- og bedømmelsespolitik kan skabe egeninteressesetrusler, som forringer revisionens kvalitet ved at give et uhensigtsmæssigt incitament til at fokusere på salg af ikke - revisionsydelser til revisionsklienten. Derfor er der i høringsudkastet et forslag til, at medlemmer i revisionsteamet ikke må belønnes eller aflønnes for salg af andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed. Det er endvidere fastsat, at key audit partner ikke skal aflønnes eller bedømmes på denne måde, da det skaber en trussel, som er så betydelig, at den ikke kan elimineres ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger.

I forbindelse med første høringsudkast har revisionsfirmaer foreslået et yderligere krav på området omkring honorarets relative størrelse fra en revisionsklient, der er en offentlig betydningsfuld virksomhed. IESBA var af den opfattelse, at når det samlede honorar fra en offentlig betydningsfuld virksomhed, i to på hinanden følgende år, udgjorde mere end 15 % af det samlede honorar, som revisionsfirmaet modtager, hvilket medfører en egeninteressesetrussel, som kun kan reduceres til et

acceptabelt niveau, hvis den øverste ledelse informeres om situationen og følgende sikkerhedsforanstaltninger benyttes:

- Efter revisionsfirmaet har udarbejdet en konklusion, skal en ekstern revisor, som ikke er ansat i revisionsfirmaet, udføre en gennemgang som svarer til en kvalitetssikringskontrol.
- Før revisionsfirmaet udarbejder en konklusion, skal en ekstern revisor, der ikke er ansat i revisionsfirmaet, udarbejde en kvalitetssikringsgennemgang.

12.4.2 Høringssvar

PWC¹⁵⁹ mener, at formuleringen i afsnit 290.221 antyder, at en ansat i revisionsfirmaet kan være tilknyttet revisionsteamet og i denne sammenhæng sælge rådgivning til virksomheden. Hvis denne situation opstår, bliver den ansatte fjernet fra revisionsteamet. PWC mener ikke, at denne sikkerhedsforanstaltning er tilstrækkelig, PWC foreslår derfor, at når medarbejderen fjernes fra revisionsteamet, skal sikkerhedsforanstaltningerne suppleres med en gennemgang af arbejdet, som medarbejderen har udarbejdet.

AICPA¹⁶⁰ er enige i, at der kan opstå trusler mod uafhængigheden, hvis en partner bliver aflønnet i forhold til salg af andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed til en revisionsklient. De mener, at et sådan krav kan resultere i væsentlige omkostninger for små revisionsfirmaer, hvilket opvejer fordelene ved en sådan bestemmelse. Mindre revisionsfirmaer kan have et relativ få antal partnere til rådighed, som kan tilbyde klienten ikke - revisionsydelser, hvorfor det ofte er nødvendigt, at det er en partner, som er en del af revisionsteamet. AICPA foreslår, på baggrund af SEC, at revisionsfirmaer med færre end fem klienter og mindre end 10 partnere bør undtages fra reglen. Yderligere anbefaler AICPA, at IESBA ligeledes bør undtage mindre virksomheder ved at give dem muligheder for at implementere alternative sikkerhedsforanstaltninger, hvilket er¹⁶¹:

- En yderligere professionel revisor, som ikke er medlem af revisionsteamet, skal gennemgå revisionen.
- Fjerne den involverede partner fra revisionsteamet.
- Oplyse den øverste ledelse om, hvor stor en andel, den berørte partner modtager i aflønning for at sælge ikke revisionsydelser til klienten.

¹⁵⁹ [PWC 1]

¹⁶⁰ [AICPA 1]

¹⁶¹ [IESBA 2]

APB¹⁶² støtter kravet om, at en key audit partner ikke skal aflønnes eller bedømmes på grundlag af salg af ikke - revisionsydelser til deres klienter. De mener endvidere, at dette krav bør udvides til alle involverede revisorer, der udfører arbejde for klienten. Belønningen i forbindelse med salg af ikke - revisionsydelse kan resultere i, at kulturen bliver ødelagt i virksomheden. De foreslår yderligere, at vejledning skal indsættes i forbindelse med afsnit 290.221 om aflønnings- og bedømmelsespolitik. Afsnittet skal nøje gennemgås med henblik på at sikre, at andre ledende medarbejdere bliver omfattet af reglen. BCBS¹⁶³ er enige med APB i, at der ikke bør skelnes mellem ledende medarbejdere.

I IESBA's Basis for Conclusions¹⁶⁴ erkender de, at virksomheder kan have brug for en periode, således de har mulighed for at ændre på deres medarbejderkontrakter, så de bliver i overensstemmelse med de kommende etiske regler. IESBA indfører derfor en overgangsregel for disse krav, hvor revisionsfirmaer har mulighed for at få et ekstra år til at gennemføre de nødvendige ændringer.

DTT¹⁶⁵ er overordnet enige i reglerne om ændringer af honorarets relative størrelse, men de ønsker, at IESBA udarbejder en specificering omhandlende, hvornår sikkerhedsforanstaltningerne skal tages i brug. Yderligere sætter DTT spørgsmålstejn ved, hvis honoraret fra en offentlig betydningsfuld virksomhed udgør mere end 15 % af revisionsfirmaets samlede honorar, så skal revisionsfirmaet diskutere, hvilke sikkerhedsforanstaltninger de skal tage. DTT pointerer, at i denne situation vælger revisionsfirmaerne den første sikkerhedsforanstaltning og formentlig konkluderer på det udførte arbejde uden at tage hensyn til den eksterne kvalitetsgennemgang.

Ernst & Young (E&Y)¹⁶⁶ er enige i, at der kan opstå en egenkontroltrussel, hvis honoraret fra en klient, som er en offentlig betydningsfuld virksomhed, udgør mere end 15 % af revisionsfirmaets totale honorar. Yderligere støtter de sikkerhedsforanstaltningen, omhandlende kvalitetssikringsgennemgang før afgivelse af konklusion, men de sætter spørgsmålstejn ved effektiviteten af sikkerhedsforanstaltningen omkring kvalitetssikringsgennemgangen efter afgivelse af konklusionen. E&Y tror, at det er nødvendigt at have mere information omkring, hvordan

¹⁶² [APB 1]

¹⁶³ [BCBS 1]

¹⁶⁴ [Basis for Conclusions]

¹⁶⁵ [DTT 1b]

¹⁶⁶ [E&Y 1b]

resultaterne skal benyttes fra kvalitetssikringsgennemgangen, hvis denne sikkerhedsforanstaltning skal blive mere effektiv.

PWC¹⁶⁷ støtter forslaget fra IESBA, men de er enige med E&Y i, at en sikkerhedsforanstaltning omhandlende en kvalitetssikringsgennemgang efter konklusionen er afgivet, vil kvaliteten deraf være middelmådig. Desuden mener PWC, at implementeringen af disse sikkerhedsforanstaltninger bliver mere besværlige for revisionsfirmaer, der ikke er en del af et netværk. Endvidere er der forskellige retssystemer verdenen over, hvor implementeringen af sikkerhedsforanstaltningerne bliver besværlige afhængig af strukturen i professionen samt omfanget af virksomheder, som indgår i definitionen af offentlige betydningsfulde virksomheder.

Vi er enige i, at der kan være en problematik i forbindelse med aflønnings- og bedømmelsespolitik, da vi mener, at revisorers fokus skal være på revision og ikke på at sælge andre ydelser til klienterne. Endvidere er vi enige i PWC's antagelse om, at når en sikkerhedsforanstaltning kræver, at revisoren skal fjernes fra revisionsteamet, er dette ikke tilstrækkeligt, da der bør foregå en efterfølgende gennemgang af den pågældende revisors arbejde. Vi er enige med AICPA i, at reglerne om aflønnings- og bedømmelsespolitik kan give problemer for mindre revisionsfirmaer, men vi er ikke enige i, at sikkerhedsforanstaltningerne de har foreslået, kan løse problemerne. Vi mener derfor, at reglerne skal gælde for mindre virksomheder, indtil der udarbejdes sikkerhedsforanstaltninger, der kan eliminere truslerne. I IESBA's Basis for Conclusions er der udarbejdet en overgangsregel, hvilket vi anser som fornuftigt, så revisionsfirmaerne har mulighed for at tilpasse sig de kommende regler.

Vi er enige med DTT og E&Y i, at IESBA's sikkerhedsforanstaltninger ikke er optimale, hvilket er i forbindelse med en kvalitetssikringsgennemgang, efter konklusionen er afgivet. Hvem skal behandle kvalitetssikringsgennemgangen efterfølgende? Problemet opstår med henblik på synliggørelsen af kvalitetssikringsgennemgangen, da denne gennemgang foregår efter afgivelsen af konklusionen, og den kan dermed ikke blive en del af regnskabet. Den anden sikkerhedsforanstaltning, hvor kvalitetssikringsgennemgangen udføres før afgivelse af konklusion, kan være brugbar. Vi er enige med E&Y i, at der skal være et krav om, hvordan kvalitetssikringsgennemgangen skal indarbejdes i regnskabet. Hvis dette ikke sker, er gennemgangen før afgivelse af konklusionen ikke brugbar.

¹⁶⁷ [PWC 1b]

12.4.3 De kommende etiske regler

Ændringerne i de kommende etiske regler med hensyn til aflønnings- og bedømmelsespolitik samt honorarets relative størrelse forekommer som følgende:

Det første afsnit 290.228 om aflønnings- og bedømmelsespolitik beretter, at en egeninteressesetrussel skabes, hvis et medlem af revisionsteamet bedømmes på eller aflønnes for salg af andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed til den pågældende revisionsklient. Herefter er der oplistet faktorer, som betydeligheden af truslerne afhænger af. Dette er; hvor stor en andel af den pågældende persons aflønning eller præstationsbedømmelse, der baseres på salg disse ydelser, den pågældende persons funktion i revisionsteamet samt om beslutninger i forbindelse med forfremmelse påvirkes af salg af disse ydelser. Efterfølgende er de mulige sikkerhedsforanstaltninger oplistet, hvis truslerne er så betydelige, at disse skal implementeres. Dette er; at fjerne medlemmet fra revisionsteamet eller lade en revisor gennemgå arbejdet udført af det pågældende medlem af revisionsteamet. Endvidere må nøglepartnere ikke bedømmes eller aflønnes på grundlag af deres evne til at sælge andre ydelser til deres revisionsklienter end erklæringsopgaver med sikkerhed, hvilket er behandlet i afsnit 290.229. Formålet er ikke at forbyde en normal overskudsfordeling mellem partnere i revisionsfirmaerne.

Afsnit 290.222 omhandler klienter, hvis virksomheder er offentlige betydningsfulde virksomheder, hvor det medfører yderligere skærper. Hvis det totale honorar fra klienten og dennes tilknyttede virksomheder udgør mere end 15 %, på hinanden følgende to år, af revisionsfirmaets samlede honorar, skal revisionsfirmaet drøfte situationen med klientens øverste ledelse og finde en sikkerhedsforanstaltning, som reducerer truslen til et acceptabelt niveau. Der vælges imellem to sikkerhedsforanstaltninger, hvor den første er, forud for andet års afgivelsen af revisionskonklusion skal en revisor gennemgå opgaven, der ikke er ansat i det revisionsfirma, som giver konklusionen på regnskabet, hvilket skal svare til en kvalitetssikringsgennemgang. Den anden sikkerhedsforanstaltning er, efter revisionskonklusionen på andet års regnskab er givet og før tredje års revisionskonklusion afgives, skal en revisor gennemgå andet års revision, hvor revisor ikke er ansat i det revisionsfirma, som afgiver konklusionen på regnskabet, hvilket svarer til en kvalitetssikringsgennemgang. Yderligere skal det bemærkes, at hvis det totale honorar overstiger de 15 % betydeligt, skal det vurderes om gennemgangen efter afgivelsen af konklusion, reducerer truslerne tilstrækkeligt. Er dette ikke tilfældet, skal gennemgangen foregå forud for afgivelsen af konklusionen. Hvis honoraret efterfølgende overstiger de 15 % hvert år, skal situationen drøftes med den øverste ledelse, og de ovenstående sikkerhedsforanstaltninger skal anvendes. Hvis

honoraret overstiger de 15 % betydeligt, skal revisionsfirmaet fastlægge, om betydeligheden af truslen er således, at en gennemgang efter afgivelsen af konklusion ikke er tilstrækkeligt, hvorfor der udføres en gennemgang forud for afgivelsen af konklusion.

AICPA's ønske om at mindre revisionsfirmaer skal undtages fra reglen, er ikke blevet vedtaget. PWC's forslag, om styrkelse af sikkerhedsforanstaltningerne, hvor revisoren fjernes fra opgaven, og samtidig skal dennes arbejde gennemgås af en anden revisor, er endvidere ikke blevet gennemført. Sikkerhedsforanstaltningerne er stadig oplistet som to mulige sikkerhedsforanstaltninger, og skal dermed ikke benyttes sammen for at eliminere truslen. De kommende etiske regler er derfor sammenlignelige med IESBA's høringsudkast.

12.4.4 Revisorloven

Ifølge afsnit 10.3.5 er der ingen direkte lovgivning i revisorloven omkring aflønnings- og bedømmelsespolitik. Revisorloven kræver, at der er en særskilt specificering af honoraret, hvor det oplyses, hvor meget der omfatter revision, og hvor meget der omfatter andre ydelser. Yderligere ifølge revisorlovens § 26, stk. 2 nr. 2 må en revisor, der udfører § 1, stk. 2 opgaver, ikke modtage et vederlag, hvis betalingen eller størrelsen gøres afhængig af andre forhold end det udførte arbejde. Derfor bliver aflønnings- og bedømmelsespolitikken ikke relevant for danske revisorer. I forbindelse med honorarets relative størrelse har revisorlovens § 26, stk. 1 en strengere lovgivning end de kommende etiske regler. Ifølge revisorloven må et revisionsfirma ikke, i fem på hinanden følgende regnskabsår, have en større andel af sin omsætning end 20 % hos samme klient. Dette er en forbudssituation, hvorfor revisionsfirmaet skal fravælge eventuelle klienter, hvis denne situation opstår.

Revisorloven angående honorar er mere konkret end de kommende etiske regler. De kommende etiske regler får derfor ikke betydning for danske revisorer, da danske revisorer er underlagt revisorloven.

12.4.5 Empirisk synsvinkel med henblik på honorar

I vores empiriske undersøgelse har vi ikke valgt at spørge respondenterne om deres holdning til aflønnings- og bedømmelsespolitik, da dette ikke får betydning for danske revisorer. Endvidere har vi ikke spurgt respondenterne om, hvad deres holdning er til et honorars relative størrelse i revisionsfirmaet, da lovgivningen er strengere i revisorloven. Vi har i stedet valgt at spørge respondenterne om, honorarets relative størrelse på medarbejder niveau, hvis de er underskrivende

partner på en klient, der udgør omkring 50 % af deres samlede honorar, hvor klienten er en stor C virksomhed.

Karl Aage Brasted¹⁶⁸ mener, at dette er et problem, da offentligheden altid har mistanke om, at uafhængigheden ikke opretholdes, hvis honoraret udgør en stor andel. Lars Christensen¹⁶⁹ er enig med Karl Aage Brasted i, at dette er problematisk, da dette resulterer i en økonomisk afhængighed. I KPMG¹⁷⁰ overvejer de situationen, hvis en partner har en stor andel af honoraret fra samme klient ifølge Peter Gath. Dette er Henrik Trangeled Kristensen¹⁷¹ enig i, da denne situation medfører problemer, hvor sikkerhedsforanstaltninger skal overvejes, som kan være at sætte en yderligere partner på klienten eller benytte en anden partner til kvalitetskontrol af arbejdet. Endvidere skal det overvejes, om det er bedre at videregive klienten til en anden partner i PWC. Jan Bo Hansen¹⁷² mener ikke, at denne situation kan forekomme hos Deloitte på grund af deres størrelse. Ved store klienter sætter Deloitte to underskrivende partnere på klienten, således at trusler elimineres. Hos det anonyme revisionsfirma har de ligeledes dobbeltpartnere på de større klienter, hvorfor situationen ikke opstår hos dem. Yderligere har de bevågenhed rent kvalitetskontrollmæssigt internt i huset, således at de ikke ender i situationen.

Flere af respondenterne udtaler, at det er vigtigt ikke at se sig blindt på en procentandel, da trusler kan opstå ved mindre procentandele. Karl Aage Brasted mener, at der kan skabes problemer med uafhængigheden allerede ved 10 % til 20 % af en partners samlede honorar andel. I BDO har de derfor regler på området, hvor en partners honorar til en klient ikke må overstige 20 % af det samlede honorar. Peter Thor Kellmer¹⁷³ er enig i, at uafhængigheden kan trues ved 10 % af en partners samlede honorar. Hvis dette sker, skal det vurderes, om det er et særtilfælde, hvilket er tilfældet ved en børsintroduktion. I den forbindelse skal de hos Beierholm overveje, om de størrelsesmæssigt kan varetage opgaven. Som person er det nødvendigvis ikke et problem, men revisor skal tænke sig om i forbindelse med honorar, mener Peter Gath. I KPMG er der medarbejdere, som bruger mere end halvdelen af deres tid på en klient, da det er nødvendigt for at servicere større klienter. Dette mener Peter Gath ikke, er et problem, så længe det ikke er den underskrivende partner. Han mener endvidere, at i mindre revisionsfirmaer kan situationen med

¹⁶⁸ [BDO 2]

¹⁶⁹ [RGD Revision 2]

¹⁷⁰ [KPMG 2]

¹⁷¹ [PWC 2]

¹⁷² [Deloitte 2]

¹⁷³ [Beierholm 2]

store andele af honorarer medføre problemer. Karl Aage Brasted er enig i Peter Gaths holdning til mindre revisionsfirmaer, da der opstår problemer, hvis de mister en stor klient, hvilket kan resultere i intimideringstrusler.

Endvidere spurgte vi respondenterne, om de ser en forskel, hvis situationen i stedet omhandlede en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed. Henrik Trangeled Kristensen¹⁷⁴ mener ikke, at det resulterer i en forskel, da alle børsnoterede virksomheder har to partnere i PWC, hvor de derfor har taget nødvendige sikkerhedsforanstaltninger. Peter Thor Kellmer¹⁷⁵ og Lars Christensen¹⁷⁶ udtaler, at det er ligegyldigt, om det er en stor C virksomhed, eller det er en børsnoteret virksomhed, da de samme regler er gældende. Peter Gath¹⁷⁷ er enig med de ovenstående, da C virksomheder kan være større end børsnoterede virksomheder, og C virksomheder kan endvidere have en stor offentlig interesse, hvilket derfor ikke medfører forskelle. Karl Aage Brasted¹⁷⁸ er ligeledes enig i, da C virksomheder er betydningsfulde for revisionsfirmaerne. Det er derfor den samme problematik, der opstår, hvor det kan frygtes, at revisionsfirmaerne "overser" fejl for ikke at miste klienten. For mindre klienter har det ikke samme grad af betydning, om der opdages fejl, da de ikke på samme måde er kostbare at miste.

Vi er enige i, at der er en problematik, hvis en stor del af en partners honorar stammer fra samme klient, da revisor kan blive udsat for intimiderings- samt egeninteressesetrusler. Dette skyldes, hvis revisor finder fejl i klientens regnskab, hvilket kræver en supplerende oplysning, og klienten dermed truer med at skifte revisionsfirma. I denne situation mister partneren 50 % af sin omsætning, hvilket får konsekvenser for den pågældende partner. Vi er derfor enige med Deloitte og PWC i, at i denne situation bliver truslen elimineret, hvis revisionsfirmaet sætter to underskrivende partnere på sagen som en sikkerhedsforanstaltning. Vi mener derfor ikke, det er nødvendigt, at revisionsfirmaet afviser klienten, hvis de har mulighed for at sætte to underskrivende partnere på sagen. Vi er desuden enige med respondenterne i, at trusselssituationen forekommer ved en mindre andel end de 50 %, som scenariet bygger på, da en partner for eksempel kan have tre klienten, som hver udgør 10 % af partnerens samlede honorar. Disse klienter har derfor stor betydning for partneren, og det er derfor muligt, at en intimideringstrussel kan forekomme. Desuden mener vi, at det er vigtig at skelne imellem, om det er en medarbejder eller en underskrivende

¹⁷⁴ [PWC 2]

¹⁷⁵ [Beierholm 2]

¹⁷⁶ [RGD Revision 2]

¹⁷⁷ [KPMG 2]

¹⁷⁸ [BDO 2]

partner, der er tale om, da en medarbejder aldrig bliver udsat for samme grad af intimideringstrusler som en underskrivende partner gør. Vi er ydermere af den opfattelse, at der ikke bør skelnes imellem børstnoterede virksomheder og store C virksomheder, da C virksomheder kan være større end børstnoterede virksomheder. Samlet set mener vi, at størrelsen af virksomheden og honorarets størrelse bør ses i en sammenhæng, og herudfra skal revisor tage stilling til, om en trusselssituation forekommer.

12.4.6 Delkonklusion

Ud fra de kommende etiske regler sammenholdt med høringssvarerne, kan vi konkludere, at IESBA ikke har taget svarene til efterretning. Et eksempel herpå er PWC's antagelse om, at når en revisor skal fjernes fra revisionsteamet, bør der foregå en gennemgang af dennes arbejde, før sikkerhedsforanstaltningen er brugbar. Endvidere kan vi konkludere, at de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer, da revisorloven har strengere regler jf. § 26, samt loven har andre bestemmelser, således at aflønnings- og bedømmelsespolitik ikke bliver aktuelt.

Ud fra vores empiriske undersøgelse kan vi konkludere, at størrelsen på en partnerens honorarandel hos en klient har stor betydning med hensyn til intimideringstrusler, da det får konsekvenser, hvis partneren mister en klient med en stor honorarandel. Desuden kan vi konkludere, at truslerne allerede kan opstå ved 10 % af en partners samlede honorar, hvilket Karl Aage Brasted og Peter Thor Kellmer nævner. Dette betyder derfor, at revisionsfirmaerne skal være opmærksomme på problematikken i forbindelse med honorar, hvor det er vigtigt, at revisionsfirmaerne benytter de korrekte sikkerhedsforanstaltninger i situationerne, hvilket er at benytte to underskrivende partnere på klienten. Vi kan yderligere konkludere, at respondenterne ikke ser forskel på børstnoterede virksomheder og store C virksomheder, da de ligger vægt på virksomhedens størrelse og ikke dens klassifikation, hvilket vi er enige i.

12.5 Implementering af etiske regler i danske revisionsfirmaer

I de ovenstående afsnit har vi behandlet skærperne i de kommende etiske regler samt deres betydning for danske revisorer. Det er derfor interessant at undersøge, om revisorerne selv er opmærksomme på, når der kommer nye ændringer, samt hvordan skærperne bliver udført i praksis.

De fleste respondenter er selv opmærksomme på, når der kommer nye skærper på området, da de arbejder i faglig afdeling eller på anden vis arbejder med revisors uafhængighed. Peter Gath¹⁷⁹ nævner, at grunden til han er opmærksom på nye ændringer skyldes, at han skriver bøger om emnet, men han mener ikke, at andre medarbejdere i KPMG selv er opmærksomme på ændringer. Lars Christensen¹⁸⁰ nævner, at revisors uafhængighed ikke er hans fokusområde, hvorfor han først bliver underrettet om kommende ændringer via artikler i for eksempel RevRegn. Ud fra det ovenstående kan vi uddrage, at det er vigtigt, at revisionsfirmaerne er opmærksomme på at underrette deres medarbejder, når der kommer ændringer i de etiske regler, da revisorerne ellers ikke opdager reglerne.

Det er derfor interessant at undersøge, hvordan revisionsfirmaerne implementerer de kommende etiske regler, da det har stor betydning for, at regler bliver udført i praksis. Vi har spurgt respondenterne om, hvordan implementeringen af de kommende etiske regler foregår i deres revisionsfirma. Peter Thor Kellmer¹⁸¹ fortæller, at en medarbejder i den faglige afdeling udarbejder et dokument over ændringerne i de etiske regler. I dokumentet bliver det tydeliggjort, hvad der gælder for revisionsfirma, revisionsteam, partnere og medarbejder, samt situationerne inddeles i rødt, gult og grønt lys. Dette dokument bliver lagt på Beierholm's intranet, hvor medarbejderne får oplyst, at der er kommet et nyt dokument, som de skal sætte sig ind i. I PWC udarbejder de e-learningkurser, ifølge Henrik Trangeled Kristensen¹⁸², når der kommer en række nye ændringer, hvor medarbejderne samt partnerne skal tage disse kurser, som afsluttes med en test, der skal bestås. Ifølge Peter Gath udsender KPMG både meddelelser til deres medarbejder via deres intranet samt udarbejder e-learningkurser, hvor medarbejderne i begge tilfælde er forpligtet til at læse og følge op på dette. Jan Bo Hansen¹⁸³ fortæller, at Deloitte har flere alternative muligheder til at informere deres medarbejder, hvilket blandt andet kan være igennem undervisning på web cast og mulighed for at ringe til en konferencetelefon. Yderligere har Deloitte e-learningstest i forbindelse med ansættelse af nye medarbejder, hvor disse medarbejdere skal bestå en række test på baggrund af kurser, hvor uafhængighedstesten er en væsentlig del. I RGD Revision modtager de materiale om nye ændringer via RevisorGruppen Danmark, som bliver gennemgået på månedlige personalemøde

¹⁷⁹ [KPMG 2]

¹⁸⁰ [RGD Revision 2]

¹⁸¹ [Beierholm 2]

¹⁸² [PWC 2]

¹⁸³ [Deloitte 2]

ifølge Lars Christensen. På baggrund af dette kan vi uddrage, at revisionsfirmaerne er særdeles opmærksomme på, hvordan implementeringen skal foregå blandt deres medarbejdere.

13. Konklusion

På baggrund af ovenstående analyse skal vi konkludere og vurdere, om skærperne i de kommende etiske regler får konsekvenser for revisorer og deres revisionsfirmaer. Derfor er hovedformålet med specialet, under henvisning til problemformuleringen, at analysere om skærperne får konsekvenser for danske revisorer og deres revisorfirmaer. Yderligere er formålet med denne konklusion at få af- eller bekræftet vores teser, der er udarbejdet på baggrund af problemformuleringen. For at få belyst skærperne og deres konsekvenser, har vi inddelt specialet i generelle ændringer samt fire hovedområder, hvor vi analyserer ændringerne både ud fra IESBA's høringsudkast samt høringssvarene dertil. Yderligere er de fire områders ændringer blevet sammenlignet med revisorloven samt resultaterne fra vores empiriske undersøgelse.

De generelle ændringer i de kommende etiske regler omfatter blandt andet problematikken i forbindelse med offentlige betydningsfulde virksomheder. IESBA ønsker en fælles definition for offentlige betydningsfulde virksomheder, hvor flere virksomheder end børsnoterede virksomheder bliver omfattet. Kritikken fra høringssvarerne omhandler, at det ikke er muligt at udarbejde en fælles definition for alle lande. I de kommende etiske regler er der ikke udarbejdet en fælles definition, men børsnoterede virksomheder er stadig omfattet, samt flere faktorer til afgørelse af om en virksomhed er omfattet af definitionen for offentlige betydningsfulde virksomheder. De kommende etiske regler får ikke betydning for danske revisorer, da den danske lovgivning har en strengere definition af offentlige betydningsfulde virksomheder. Respondenterne i vores empiriske undersøgelse mener, at det er naturligt med en strengere lovgivning for offentlige betydningsfulde virksomheder end andre virksomheder. Vi kan konkludere, at alle respondenterne ikke mener, at revisorlovens definition af offentlige betydningsfulde virksomheder er rimelig, da for eksempel mindre virksomheder, som er underlagt finanstilsynet, indgår i definitionen.

Første scenarie omhandler økonomiske interesser, hvor IESBA på området ønskede en styrkelse af de nuværende etiske regler. Disse ændringer omfatter blandt andet en ændring fra, at økonomiske interesser i en revisionsklient kun gælder for børsnoterede virksomheder til at gælde for alle virksomheder. Yderligere ændrer de muligheden for at afhænde de økonomiske interesser til at foregå øjeblikkeligt. Høringssvarene hertil omhandler blandt andet et ønske fra PWC, om at fristen

for at afhænde økonomiske interesser øjeblikkeligt bliver mere lempelig, da det kan få store omkostningsmæssige konsekvenser, hvis de økonomiske interesser skal afskaffes øjeblikkeligt. Endvidere kan vi ud fra revisorloven generelt konkludere, at skærperne på området for økonomiske interesser ikke får betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer. På området om afhændelse af økonomiske interesser, får de kommende skærper betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer, da revisorloven omfatter en afhændelse hurtigst muligt eller efter senest en måned, hvilket er lempeligere end den øjeblikkelige afskaffelse, som IESBA indfører. Yderligere kan vi konkludere ud fra den empiriske undersøgelse, at der i de danske revisionsfirmaer generelt er strengere regler på området for økonomiske interesser end der er i revisorloven og de etiske regler, hvorfor skærperne ikke får en betydning.

Det næste scenarie omhandler tilknytning til revisionsklienterne, hvilket er opdelt i to problemområder, som er et ansættelsesforhold til klienten samt lang tid på klienten. I forbindelse med ansættelsesforhold til klienten indfører IESBA en cooling off periode på 12 måneder, når revisor går fra at revidere en revisionsklient, til at blive ansat hos denne, hvilket skal være en offentlig betydningsfuld virksomhed. I de kommende etiske regler kan vi konkludere, at IESBA ikke har lyttet til høringssvarerne på dette område, da reglerne stadig er de samme. Yderligere kan vi konkludere, at de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer, da revisorloven er mere streng. På baggrund af vores empiriske undersøgelse kan vi konkludere, da den danske cooling off periode på to år er passende, da klienterne kan befinde sig i forskellige situationer, hvor det kan true uafhængigheden, hvis perioden kun løber over et år.

Næste problemområde omkring tilknytning til revisionsklienter omhandler lang tid på klienten, hvor IESBA foreslå en udvidelse af de nuværende regler om rotation og efterfølgende cooling off til at gælde alle offentlige betydningsfulde virksomheder i stedet for kun børsnoterede virksomheder. Der er kritiske høringssvar, hvor vi kan konkludere, at IESBA ikke har taget svarerne til efterretning. Endvidere kan vi konkludere, at de kommende etiske regler ikke får betydning for danske revisorer, da revisorloven allerede omfatter alle offentlige betydningsfulde virksomheder. De kommende etiske regler medfører derfor en mere ensartethed for danske revisorer i forhold til revisorloven. På baggrund af den empiriske undersøgelse kan vi konkludere, at rotationsregler ikke er nødvendige for andre virksomheder end offentlige betydningsfulde virksomheder, da uafhængigheden ikke skal synliggøres overfor offentligheden. Yderligere kan vi konkludere, at der er stor forskel på, hvad de adspurgte revisorer mener en lang årrække er, hvor forskellen ikke kan

forklares ud fra en geografisk bestemmelse. Vi kan derfor konkludere, at det er vigtigt, at revisionsfirmaer har en intern kvalitetssikringskontrol, hvor de vurderer, om der opstår familiaritetstrusler blandt andre klienter end offentlige betydningsfulde virksomheder.

Det efterfølgende scenarie omhandler skattemæssig assistance, hvilket er det område, hvor IESBA har indført flest skærper. IESBA har inddelt skatteproblematikken i fire områder, hvilket er udfyldelse af selvangivelser, udarbejdelse af skatteberegningen, skatteplanlægning samt bistand i løsning af skattesager. Indenfor de sidste tre områder, er der væsentligt skærper. Vi kan konkludere, at IESBA ikke har ændret de kommende etiske regler på baggrund af høringssvarerne. Endvidere kan vi konkludere, at skærperne får betydning for danske revisorer, da der ikke er en direkte lovgivning omkring skattemæssig assistance i revisorloven. Det er hovedsageligt skærperne omkring skatteberegning, der får betydning for danske revisorer, da det ikke er rødt lys på baggrund af revisorloven, hvilket det er i de kommende etiske regler. Alle danske revisionsfirmaer er derfor nødsaget til at udarbejde en ny arbejdsgang, hvis de ikke på nuværende tidspunkt har taget forbehold for de kommende etiske regler.

På baggrund af den empiriske undersøgelse kan vi til sidst konkludere, hvor stor en betydning disse ændringer får for danske revisionsfirmaer. Vi kan konkludere, at respondenterne ser problematikken opstå i revisionsfirmaer, som reviderer C virksomheder, da kompetencerne til at beregne skatten ofte ikke findes i disse virksomheder. Vi mener ikke, at det er her det største problem opstår, da revisor ikke får mulighed for at beregne skatten for mindre offentlige betydningsfulde virksomheder, som for eksempel er underlagt finanstillsynet. Disse virksomheder har ofte ikke den fornødne kompetence til selv at beregne skatten, hvorfor det medfører problemer. I C virksomheder har revisor mulighed for at etablere sikkerhedsforanstaltninger, som for eksempel at lade en revisor, der ikke er medlem af revisionsteamet eller skatteafdelingen, beregne skatten, hvorfor vi ikke mener, at det er her problemet er størst.

Det sidste område vi har behandlet er honorar i forbindelse med udførelsen af arbejde for revisionsklienterne. IESBA har tilføjet et nyt område omkring aflønnings- og bedømmelsespolitik samt ændret på reglerne for honorarets relative størrelse. I de kommende etiske regler har IESBA ikke ændret på regler i forhold til høringsudkastet, hvorfor vi kan konkludere, at IESBA ikke har taget høringssvarerne til efterretning. Endvidere kan vi konkludere, at de kommende etiske regler, ikke får betydning for danske revisorer. Dette skyldes, at revisorloven omkring honorarets relative størrelse har strengere regler, og omkring aflønnings- og bedømmelsespolitik har revisorloven andre

bestemmelser, således at aflønnings- og bedømmelsespolitik ikke bliver aktuelt. På baggrund af den empiriske undersøgelse kan vi konkludere, at det ikke kun er revisionsfirmaets honorarandel hos en klient, der skaber intimideringstrusler, men den enkelte partners honorarandel hos en klient skaber ligeledes intimideringstrusler. Yderligere kan vi konkludere, at truslerne skabes ved en honorarandel på for eksempel 10 %, hvorfor revisionsfirmaerne skal være opmærksomme på problematikken i forbindelse med honorarer.

På baggrund af IESBA's høringsudkast og de kommende etiske regler kan vi konkludere, at IESBA ofte fastholder deres første udgangspunkt. Dette betyder derfor, at det hovedsageligt er IESBA's holdning, som har betydning, når der bliver ændret på regler frem for revisionsfirmaerne og foreningerne. Dette mener vi som udgangspunkt er fornuftigt, da revisionsfirmaerne og foreningerne ændre på reglerne således, at det er nemmest at udføre i praksis og har færre omkostninger for både revisionsfirmaerne og deres klienter frem for at sikre sig at uafhængigheden bliver overholdt. IESBA udarbejder regler udelukkende på baggrund af, hvad der medfører, at uafhængigheden kan overholdes, hvorfor det er nødvendigt, at praktikerne har mulighed for at ytre sig. Ud fra den empiriske undersøgelse kan vi endvidere konkludere, at der ikke kan udledes geografiske forskelle på svarerne, hvorfor revisionsfirmaerne i Danmark har et ensartet niveau.

Til sidst kan vi konkludere, at de kommende etiske regler ikke får revolutionære konsekvenser for danske revisorer og deres revisionsfirmaer, hvilket hovedsageligt skyldes, at revisorloven er strengere end eller på niveau med de kommende etiske regler. Dette afkræfter vores første tese, omkring de kommende etiske regler får stor betydning for danske revisorer og revisionsfirmaer. Vores anden tese, hvor skærperne får en anderledes betydning for mindre revisionsfirmaer end for større revisionsfirmaer, kan vi derimod bekræfte. Dette skyldes, at de fleste af ændringerne omfatter regler for offentlige betydningsfulde virksomheder, hvilket hovedsageligt bliver revideret af større revisionsfirmaer. Yderligere får revisionsfirmaer, som ikke har egen skatteafdeling udfordringer med de kommende etiske regler, da de ikke har mulighed for at uddelegere skatteberegningerne til disse, hvilket ofte er mindre revisionsfirmaer. Desuden er flere revisionsfirmaer nødsaget til at ændre på arbejdsgangene inden for skatteområdet, hvilket det tyder på, at de er godt på vej til. Vi forventer derfor, at de danske revisionsfirmaer, når at få ændret på de få områder, der er nødvendige inden implementeringen af de kommende etiske regler skal foregå den 1/1 2011. Vi kan derfor konkludere, at revisionsfirmaer i Danmark, har mulighed for at tilpasse sig kommende ændringer og har et højt niveau indenfor revisionsetik og uafhængighed.

14. Perspektivering – Fremtidens etiske regler?

Efter vi har analyseret og forstået ændringerne i de kommende etiske regler, er det interessant at overveje, hvordan fremtiden kommer til at udforme sig for de etiske regler. For at danne os et indtryk af udviklingen i reglerne, kan vi undersøge, hvordan reglerne har udformet sig ud fra et historisk perspektiv. Udviklingen på området er blevet strengere gennem tiden, hvis der både ses på den danske revisorlov samt de internationale etiske regler. Yderligere har revisionsetik og revisors uafhængighed fået et væsentligt offentligt fokus, hvilket blandt andet skyldes revisors ansvar. Det skal ikke forstås, som revisors ansvar er blevet større, men der forventes mere af revisor fra offentlighedens side, i takt med at virksomhederne bliver mere komplekse. Vi er af den opfattelse, at med større fokus på revisors uafhængighed og den hidtidige udvikling, vil de etiske regler i fremtiden blive strengere end de kommende etiske regler.

Vi er yderligere af den opfattelse, at der endvidere bliver behov for strengere regler samt lovgivning i fremtiden, da virksomhederne bliver mere komplekse, hvilket blandt andet skyldes væksten i multinationale virksomheder. Yderligere er den internationale samhandel med til at besværliggøre revisor arbejde, da det for eksempel er kompliceret at undersøge tilstedeværelsen og værdiansættelsen. Disse virksomheder er med til at skabe et større behov for et internationalt regelsæt på området. Vi er klar over, at et komplet internationalt regelsæt på området er svært at udforme, da for eksempel virksomhedernes størrelse er forskellige alt efter, hvilket land virksomheden befinder sig i.

Endvidere er de etiske regler blevet mere omfattende, hvilket betyder, at flere områder i fremtiden bliver dækket af de etiske regler. En yderligere udvikling, der kan udledes af de kommende etiske regler, er udviklingen af reglerne på de eksisterende områder, hvor revisor på nuværende tidspunkt skal vurdere situationerne og derudfra vælge sikkerhedsforanstaltninger. I de kommende etiske regler skal revisor vælge sikkerhedsforanstaltninger ud fra IESBA's oplistede sikkerhedsforanstaltninger, hvilket medfører at revisor ikke i samme grad skal vurdere situationen, og dermed ikke selv kan foretage egne sikkerhedsforanstaltninger. Dette betyder, at reglerne samt fortolkningen deraf bliver mere ensartet på international plan, men den anden virkning er, at revisor ikke længere behøver at vurdere, hvad der skal gøres i en given situation. Spørgsmålet er derfor, om det gavner revisors uafhængighed, hvis reglerne bliver så komplekse på området, at revisor bare skal vælge sikkerhedsforanstaltninger på en liste i stedet for en vurdering? I forbudssituationer, hvor

der ikke er alternative sikkerhedsforanstaltninger, skal det ikke være muligt for revisor at vurdere situationen, da revisor skal afstå fra opgaven.

Til sidst er det interessant at diskutere, hvordan de etiske regler bør implementeres. Den hidtidige model, hvor de etiske regler er blevet indført på foreningsniveau i Danmark, mener vi ikke er en fremtidig model. Dette skyldes, at vi forventer, at EU på et tidspunkt vælger at indføre de etiske regler, som et direktiv. Vi mener ikke, at det sker i den nærmeste fremtid, da EU's direktiver på flere punkter er endnu strengere end de internationale etiske regler, hvorfor det ikke udelukkende er en fordel for EU at benytte reglerne på nuværende tidspunkt.

15. Litteraturliste

I dette speciale er der anvendt følgende litteratur:

15.1 Bøger

[Bjerke], Björn og Arbnor, Ingeman: *“Methodology For Creating Business Knowledge”*, Sage Publications Ltd, 1997, 2 udgave ISBN: 13 978-0-7619-0450-2, ISBN 0-7619-0450-6

[Burns], Alvin C., Bush, Ronald F.: *Marketing Research*, PRC, 5. Edition, Pearson Prentice Hall, 2006, ISBN – 0-13-147732-3

[Bøgl], Kjeld Chr., Kiertzner, Lars: *Professionsetik for revisorer*, Nørhaven Book, 2007, 1. udgave, ISBN: 978-87-619-1842-0

[Christensen], Mogens, Füchsel, Kim, Langsted, Lars Bo, Loft, Anne: *REVISION – koncept & teori*, Forlaget Thomson, 2000, 2. Udgave, ISBN: 87-619-0179-2

[Füchsel], Kim, Gath, Peter, Langsted, Lars Bo, Skovby, Jens: *Revisor regulering & rapportering*, Forlaget Thomson, 2005, 1. Udgave, ISBN: 87-619-1270-0

[Langsted], Lars Bo, Andersen, Paul Krüger, Kiertzner, Lars: *Revisor ansvar*, THOMSON REUTERS, 2008, 7. udgave, ISBN: 978-87-619-2266-3

15.2 Høringsudkast

[IESBA 1], International Ethics Standards Board for Accountants, Exposure Draft, December 2006

[IESBA 2], International Ethics Standards Board for Accountants, Exposure Draft, May 2008

[Basis for Conclusions], Basis for Conclusions: Code of Ethics for Professional Accountants, Prepared by the Staff of the International Ethics Standards Board for Accountants, July 2009.

15.3 Høringssvar

[AICPA 1], April 30, 2007

[APB 1], Auditing Practices Board, April 27, 2007

[BCBS 1], Basel Committee on Banking Supervision, April 30, 2007

[BDO 1], October 5, 2008

[DTT 1], Deloitte Touche Tohmatsu, May 4, 2007

[FSR 1], Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, April 19, 2007

[ICAEW 1], The Institute of Chartered Accountants, April 30, 2007

[IDW 1], Institute der Wirtschaftsprüfer, April 26, 2007

[KPMG 1], April 25, 2007

[PWC 1], PricewaterhouseCoopers, April 30, 2007

[DTT 1b], Deloitte Touche Tohmatsu, August 29, 2007

[E&Y 1b], Ernst & Young, August 27, 2008

[PWC 1b], PricewaterhouseCoopers, August 31, 2008

15.4 Empirisk undersøgelse

[Anonym 2], Interview med anonym revisor, se bilag 1

[BDO 2], Interview med Karl Aage Brasted, se bilag 2

[Beierholm 2], Interview med Peter Thor Kellmer, se bilag 3

[Deloitte 2], Interview med Jan Bo Hansen, se bilag 4

[KPMG 2], Interview med Peter Gath, se bilag 5

[PWC 2], Interview med Henrik Trangeled Kristensen, se bilag 6

[RGD Revision 2], Interview med Lars Christensen, se bilag 7

15.5 Lovgivning

[RL 2003], Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), Lov nr. 302 af 30. april 2003

[RL 2008], Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), Lov nr. 468 af 17. juni 2008

[Bek.], Bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed, nr. 663 af 26. juni 2008

[L 120], Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) af økonomi- og erhvervsministeren (Bendt Bendtsen), fremsat 27. marts 2008

15.6 Artikel

[E&S 1], Rapport om revisionspligten for B virksomheder, marts 2005, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

[E&S 2], Betænkning afgivet af Revisorkommissionen, Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering, 1. udgave, 1. oplag, Schultz Grafisk A/S, ISBN 87-90774-16-7

15.7 Tidsskrift

[INSPI], Tidsskrift for revision, økonomi og ledelse, 38. Årgang, nr. 7/8, 2008

[Kiertzner], Revisors uafhængighed af lektor Lars Kiertzner, Aalborg universitet, RR. 2008.09.0078

15.8 FSR

[ER 1], Retningslinjer for revisors etiske adfærd, FSRs bestyrelse, august 2009

[FSR 2], FSRs vedtægter, senest ændret 13. august 2009

15.9 Årsberetninger og redegørelser

[Revisornævnet], Årsberetning 2008, afgivet i henhold til § 13 i bekendtgørelse nr. 664 af 26. juni 2008 om Revisornævnet

[Revisortilsynet], Redegørelse 2008, udgivet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

15.10 Revisionsstandarder

[RS 700], "Den uafhængige revisor påtegning på et fuldstændigt regnskab med generelt formål", FSRs revisionstekniske udvalg, oktober 2006

[RS 2400], Review af regnskaber, FSRs revisionstekniske udvalg, oktober 2008

[RS 3000], Andre erklæringsopgaver med sikkerhed end revision eller review af historiske finansielle oplysninger, FSRs revisionstekniske udvalg, september 2007

16. Ansvarsliste

Specialet er udarbejdet i fællesskab, men på baggrund af den krævede ansvarsinddeling, er hovedforfatteren på afsnittene som følgende:

1. Forord	Fælles
2. Executive summary	Fælles
3. Indledning	Dorte
4. Metode	Dorte
5. Problemstilling og problemformulering	Dorte
6. Problemstillingens afgrænsning	Katrine
7. Uafhængighed i historisk perspektiv	-
7.1 Udvikling i revisorloven	Katrine
7.2 International udvikling	Katrine
7.3 Regulering af revisions etik i dag	Dorte
7.4 Tilsyn og klagesystemer	Dorte
8. Erklæringer med sikkerhed	Fælles
9. Revisionsetik	-
9.1 Uafhængighed	Dorte
9.2 Grundlæggende principper	Dorte
9.3 Trusler	Katrine
9.4 Sikkerhedsforanstaltninger	Katrine
9.5 Rødt, gult og grønt lys situationer	Fælles
9.6 Problemløsningsmodel	Fælles
10. Revisorloven og de etiske regler	Fælles
11. Generelle ændringer i de kommende etiske regler	Fælles
11.1 Baggrund	Dorte
11.2 Sprog	Katrine
11.3 Opsplitning af kapitel 290	Dorte
11.4 Engagement team	Katrine
11.5 Key audit partner	Dorte
11.6 Netværksfirmaer	Katrine
11.7 Offentlige betydningsfulde virksomheder	-
11.7.1 Høringsudkast	Dorte
11.7.2 Høringssvar	Dorte
11.7.3 Definitionen i de kommende etiske regler	Dorte
11.7.4 Revisorloven	Katrine
11.7.5 Empirisk synsvinkel på offentlige betydningsfulde virksomheder	Katrine
11.7.6 Delkonklusion	Fælles
12. Ændringer i de etiske regler	Fælles
12.1 Økonomiske interesser	-
12.1.1 Høringsudkast	Katrine
12.1.2 Høringssvar	Katrine
12.1.3 De kommende etiske regler	Katrine
12.1.4 Revisorloven	Dorte
12.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på økonomiske interesser	Dorte
12.1.6 Delkonklusion	Fælles
12.2 Tilknytning til klienten	-

12.2 1 Ansættelse hos en revisionsklient	-
12.2.1.1 Høringsudkast	Dorte
12.2.1.2 Høringssvar	Dorte
12.2.1.3 De kommende etiske regler	Dorte
12.2.1.4 Revisorloven	Katrine
12.2.1.5 Empirisk synsvinkel med henblik på ansættelse	Katrine
12.2.1.6 Delkonklusion	Fælles
12.2.2 Partners eller ledende medarbejders længerevarende tilknytning	-
12.2.2.1 Høringsudkast	Katrine
12.2.2.2 Høringssvar	Katrine
12.2.2.3 De kommende etiske regler	Katrine
12.2.2.4 Revisorloven	Dorte
12.2.2.5 Empirisk synsvinkel med henblik på lang tilknytning til klienter	Dorte
12.2.2.6 Delkonklusion	Fælles
12.3 Skattemæssig assistance	-
12.3.1 Høringsudkast	Dorte
12.3.2 Høringssvar	Dorte
12.3.3 De kommende etiske regler	Dorte
12.3.4 Revisorloven	Katrine
12.3.5 Empirisk synsvinkel med henblik på skattemæssig assistance	Katrine
12.3.6 Delkonklusion	Fælles
12.4 Honorar	-
12.4.1 Høringsudkast	Katrine
12.4.2 Høringssvar	Katrine
12.4.3 De kommende etiske regler	Katrine
12.4.4 Revisorloven	Dorte
12.4.5 Empirisk synsvinkel med henblik på honorar	Dorte
12.4.6 Delkonklusion	Fælles
12.5 Implementering af etiske regler i danske revisionsfirmaer	Fælles
13. Konklusion	Fælles
14. Perspektivering – Fremtidens etiske regler?	Fælles
15. Litteraturliste	-
16. Ansvarsliste	-
17. Bilag	Fælles

17. Bilag

Bilag 1 – Interview med anonym revisor

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det vil aldrig kunne forekomme, da det anonyme revisionsfirma har en klientaccept, som skal udfyldes, hvor blandt andet økonomiske interesser undersøges.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

I denne situation er det stadig for tæt på, da det er indenfor arverækken, hvorfor det er det samme, som det ovenstående. Når det kommer længere ud i familien for eksempel ved en fætter, er det afgørende, hvor tæt man er på hinanden, for hvis man er for tæt, går det heller ikke.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Det anonyme revisionsfirma har en liste over alle deres børsnoterede virksomheder, hvor deres medarbejdere ikke må eje aktier i. Hvis medarbejderne i revisionsfirmaet modtager aktier indirekte igennem for eksempel arv, har de en måned til at afskaffe dem, hvilket er i overensstemmelse med loven. Puljeinvestering uden indflydelse er dog okay.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Det anonyme revisionsfirma har ikke været i denne situation, da de kun har investeringer i egne ejendomme. Yderligere må de ikke drive virksomhed sammen med andre, hvorfor de heller ikke vil ende i problemstillingen.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed?

Samme situation som ovenstående. Det kan dog være så langt ude, at der ingen indflydelse er, men regler om, at de ikke må drive virksomhed sammen med andre gælder stadig, så de vil ikke ende i situationen.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Det får ikke den store betydning, da de allerede har forholdt sig til problemstillingerne inden skærperne kommer.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Hvis det er en underskrivende revisor, skal han fratræde revisorteamet på klienten, da man mister objektiviteten samt uafhængigheden.

Andre medarbejdere på klienten skal fratræde med det samme, der er kendskab til stillingen. Der er dog ikke så strenge krav for medarbejdere, som for underskrivende revisor, da underskrivende revisor har ansvaret for arbejdet og gennemgår medarbejdernes arbejde.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

☐ Cooling off

Den anonyme revisor ser ingen forskelle i denne situation, hvor det er ligegyldigt, om det er mindre virksomheder eller børsnoterede virksomheder, da objektiviteten og uafhængigheden ikke kan opretholdes.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Den anonyme revisor ser ikke, at der er problemer i denne situation, da der ikke er offentlig interesse. Internt i det anonyme revisionsfirma har de kvalitetsstyringskrav, der skal overholdes. Derigennem vurderes det hvert år, om nogen medarbejdere skal fjernes fra klienten. Yderligere vil en underskrivende revisor miste meget historik om virksomheden ved at skifte, hvilket gør revisionen mere besværlig. Det vil derfor også være meget omkostningsfuldt for klienten, hvis revisor ofte skal udskiftes.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☐ 6-10 år, ☐ 11-20 år, ☒ 21 år eller derover.

Meget længere end de 7 år for børsnoterede virksomheder.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

I denne situation er der ikke noget spørgsmål, der er rotation efter 7 år ifølge loven.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Den anonyme revisor synes, at det er i orden med forskellene på krav til mindre virksomheder og børsnoterede virksomheder, da der er mindre gennemsigtighed ved en børsnoteret virksomhed samt en bredere interessegruppe. Ved B virksomheder er det en lukket ejergruppe, som dermed ved "alt" om regnskaber i forhold til børsnoterede virksomheder, hvor der er en bred ejergruppe. I B virksomheder foregår der heller ikke investeringer i virksomheden, som ved børsnoterede virksomheder, da dem der investere i B virksomheder næsten altid er ejerne.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Som udgangspunkt ser den anonyme revisor ingen trusler, men det kommer an på den enkelte situation. Det er klart en gråzone. Ved børsnoterede virksomheder går grænsen ved revision og rådgivning.

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☒ Udfyldelse af selvangivelse → *Det er helt okay.*

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

☒ Bistand ved løsning af skattesager → *Denne kan give problemer, da det senere kan udforme sig i selvrevision. Det anonyme revisionsfirma har egen skatteafdeling, som tager sig af skatten på de store klienter.*

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel

- ☐ Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder
- ☐ Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

For de store børsnoterede virksomheder vil dette ikke komme til at betyde noget, da skatteafdelingen tager sig af skatten. For de små virksomheder for eksempel B virksomheder vil det heller ikke komme til at betyde noget, da de sikkerhedsforanstaltninger, der kommer, ikke bliver svære at overholde. På det område hvor der muligvis kan komme udfordringer er med deres C virksomheder.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Dette er ikke alene muligt, da de i det anonyme revisionsfirma har dobbeltpartnere på de større virksomheder. I det anonyme revisionsfirma er der derfor stor bevågenhed rent kvalitet kontrolmæssigt internt i huset, således at de ikke vil ende i en sådan situation.

De har dog aldrig været udsat for problemstillingen i det anonyme revisionsfirma.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?
__x__ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer
__ Jeg læser og følger selv op på det
__ Jeg sidder selv i faglig afdeling
__ Andet:
- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?
__x__ Ja
__ Nej
Er du i tvivl, så spøg! De etiske regler gælder for alle, og alle medarbejdere er derfor bekendt med uafhængighed. Årligt skriver alle medarbejderne under på uafhængighed samt private investeringer.
- Hvis ja, hvordan opdateres disse?

☒ Vores faglige afdeling tager sig af det

☐ Andet:

- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?

☒ Ja

☐ Nej

Der kommer nyhedsmail fra styrelsen, så snart der kommer et høringsudkast. Er derfor med fra starten, men bruger ikke så meget tid på det, før der er kommet høringssvar fra de fire/fem store revisionsvirksomheder, da det derefter er stort set, som det bliver.

- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?

☒ Jeg læser interne dokumenter

☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☒ Jeg holder mig selv opdateret

☐ Andet:

Bilag 2 – Interview med Karl Aage Brasted

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

BDO accepterer ingen interesser. Ved en kundeaccept spørger BDO om interesser. Hvis medarbejdere i BDO har økonomiske interesser er det fyringsgrundlag. Hvis medarbejderne ikke har noget kendskab til de økonomiske interesser, vil de blive bedt om at skille sig af med kunden. Ingen medarbejder må eje aktier i et selskab, som revideres af BDO. Alle medarbejder hos BDO bliver årligt bedt om at tage stilling til, om de har økonomiske interesser i BDO's klienter. Nogle medarbejdere bliver udtaget til kontrol af om reglerne overholdes.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

BDO har samme holdning til dette som ovenstående.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Hvis ikke medarbejderne har indflydelse på, hvad pensionsselskabet investerer i, må de gerne have økonomiske interesser deri. Dette bliver også gennemgået i deres kvalitetskontrol. Karl Aage mener, at det er et problem, hvis man selv har indflydelse på investeringerne.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Det bør ikke kunne lade sig gøre, da alle medarbejdernes fokus skal være i BDO, og det vil derfor ikke kunne blive til et problem. Hvis situationen opstår, ser han det dog som et problem.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed? Hvad siger du til det?

Samme som ovenstående.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Det vil ikke få nogen betydning, da man ikke må drive virksomhed ved siden af arbejdet i BDO.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Karl Aage ser ikke noget problem i denne situation, men det er der dog i den modsatte situation, hvor man vil komme til at revidere sig selv, hvis man først har været ansat i klientens virksomhed og senere bliver revisor for denne.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

☐ Cooling off

Karl Aage ser heller ikke nogen problemer, hvis klienten er børsnoteret.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det er en fordel, at man kender klienten godt. Karl Aage har været revisor i Revision Nord(nu BDO) siden 1982, og har stadig i dag klienter tilbage derfra. Dette ser han ikke noget problem i, for hvis man kender klienternes praksis vil man have lettere ved blandt andet at opdage besvigelser. Så længe man opretholder den kritiske holdning over for klienterne, vil det ikke give problemer.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☐ 6-10 år, ☐ 11-20 år, ☒ 21 år eller derover.

Flere af hans kollegaer har også haft samme klienter i en tilsvarende periode.

Der er ingen rotationsregler internt i BDO.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Børsnoterede virksomheder kan medføre en større risiko for at uafhængigheden ikke overholdes.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☒ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Det siger sig selv, at der er strengere krav for børsnoterede virksomheder, da de er i offentlighedens søgelys. Der må derfor ikke kunne sættes spørgsmålstejn ved disse virksomheder med henblik på uafhængigheden.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Det påvirker ikke uafhængigheden overhovedet.

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☒ Udfyldelse af selvangivelse → *udfyldelse af selvangivelse vil ikke være noget problem.*

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

__ Bistand ved løsning af skattesager

Selv med udstationerede medarbejder ser Karl Aage ikke noget problem i at hjælpe dem med deres skat. Der vil dog opstå problemer, hvis en revisor hjælper med skattemæssige planlægning ved store omstruktureringer, som vil få store skattemæssige konsekvenser, for eksempel rådgive om i hvilket land en virksomhed skal placere sig.

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel
 - o Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder
 - o Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

Det vil ikke få store direkte konsekvenser, da man gerne må rådgive, men i nogen situationer kan det give problemer. På den anden side mener han, at det godt kan få konsekvenser, da man gerne må se på skatten og rette i den i et vist omfang. Men så er spørgsmålet, hvad man kan betegne som et vist omfang? Hvis en kollega tager sig af revisionen og en anden tager sig af skatten hos en klient, er det som udgangspunkt i orden at rådgive kollegaen.

I BDO skal de derfor overveje, om de nye etiske regler om beregning af skat hos deres børsnoterede klienter vil få konsekvenser.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Dette er et problem, da offentligheden altid vil have en mistanke om at uafhængigheden ikke opretholdes, hvis honoraret udgør en stor del. Det vil også ofte være en meget mindre grænse end ved 50 %, der vil skabe mistanke. Det kan for eksempel være allerede ved 10 – 20 %, at der skabes problemer med uafhængigheden. I BDO har de dog ikke sådanne problemer, da der ikke er en partner, som har et honorar på over 20 % af sit samlede honorar. Men Karl Aage mener, at det vil kunne opstå i mindre revisionsvirksomheder. Problemerne opstår her, for hvis de mister en stor klient, vil det få stor betydning, hvilket resulterer i intimideringstrusler.

Den generelle uafhængighed er vigtigere end de konkrete regler, da man for eksempel kan være tættere på sin fætter end sin bror. Det er derfor vigtigt, at man overvejer den generelle uafhængighed frem for udelukkende at se på reglerne.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Det er den samme problematik, som for C virksomheder. Der er ingen, som reelt ønsker at finde noget, af frygt for at miste kunden. Hos mindre klienter har det ikke så stor betydning, om man finder noget, da det ikke er så kostbart at miste dem.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?
☒ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer

☐ Jeg læser og følger selv op på det

☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☐ Andet:

Når der kommer noget nyt bliver det lagt på deres intranet, hvor de enkelte afdelinger tager stilling til, hvad de skal bruge. De sender et dokument til deres medarbejdere, hvor ændringerne er resumeret med link til yderligere oplysninger.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?

☒ Ja

☐ Nej

BDO har en elektronisk produkthåndbog. Alle mulige scenarier som deres medarbejder kan komme ud for, er beskrevet i produkthåndbogen. Produkthåndbogen bliver opdateret månedligt. Hvis medarbejderne har brug for yderligere oplysninger eller har spørgsmål, kan de for eksempel ringe til Karl Aage, som er med til at opdatere produkthåndbogen.

- Hvis ja, hvordan opdateres disse?
☒ Vores faglige afdeling tager sig af det

☐ Andet:

- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?

☒ Ja

☐ Nej

- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?

☐ Jeg læser interne dokumenter

☒ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☐ Jeg holder mig selv opdateret

☐ Andet:

Bilag 3 – Interview med Peter Thor Kellmer

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Helt entydigt må Peter ikke være revisor for en sådan kunde. Opgaven må gerne påtages i Beierholm, men det skal være en anden revisor, som påtager sig opgaven.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

Det er de samme retningslinjer, som ovenstående. Det er stadig for tæt på, dog er svoger/svigerinde som udgangspunkt noget andet, hvor det derfor er i orden, men det kan dog give problemer.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Der er ingen principper i Beierholm på dette område, hvorfor det umiddelbart ligger ind under uafhængighedserklæringen, som almindelige økonomiske interesser.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Fælles interesse i en tredje virksomhed tyder på, at der vil kunne opstå problemer. Peter vil derfor personligt afstå opgaven, men en anden revisor i Beierholm må gerne varetage kunden.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed? Hvad siger du til det?

Samme situation som ovenstående.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Beierholm flytter rundt på deres klienter, så de ikke kommer ud for disse situationer. Der skal derfor tages sikkerhedsforanstaltninger, hvilket Beierholm gør ved omrokering af klienterne til andre revisorer.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Den der har problemstillingen er arbejdsgiveren altså revisionsvirksomheden, da det er den, som vil få problemer. Ofte fortæller medarbejderne ikke, at de har fået tilbudt et andet job, før de siger op.

Underskrivende revisor har en måneds opsigelsesperiode, hvor denne ikke må være på klienten.

Efter medarbejderen er flyttet til kunden, kan Beierholm godt beholde kunden, da der skal ske udskiftning i revisionsteamet.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

☐ Cooling off

Det kommer an på, hvilken stilling den pågældende medarbejder får hos kunden. Det kan være relevant at sikre sig, at planlægning bliver gennemgået af en anden revisor.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

I Beierholm oplister de klienter, hvor den samme underskrivende revisor har været på i længere tid. Klienterne på listen vil fortsætte med den samme revisor, hvorefter arbejdet(planlægning og konklusion) vil blive gennemgået af en yderligere revisor.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☐ 6-10 år, ☒ 11-20 år, ☐ 21 år eller derover.

Længere tid bliver i Beierholm betragtet som 10 – 15 år, hvor andre revisionsfirmaer har en længere periode.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Revisor må maksimalt være på klienten i 7 år, hvilket er i overensstemmelse med revisorloven. Peter mener endvidere, at det er i orden med 7 år og derefter rotation.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Børsnoterede virksomheder skal have en større sikkerhed på grund af deres aktionærer. Dog er der større chance for at opdage noget jo længere tid man har været på klienten.

I forhold til de generelle regler om offentlige betydningsfulde virksomheder, er det i orden med de strammere regler ifølge Peter. Men man kunne muligvis i stedet opdele efter ejerinteresser (Hvor mange aktionærer virksomhederne har).

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel → Som udgangspunkt

☒ Trusler → Rammerne er ikke helt defineret endnu. De vil etablere et aftalebrev, hvor skattesituationen bliver aftalt. I nogle situationer vil en ekstra medarbejder udføre skatten for kunden, hvilket både kan være en anden revisor eller en fra skatteafdelingen.

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☐ Udfyldelse af selvangivelse

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

☐ Bistand ved løsning af skattesager

Skat bliver mere interessant. Ved komplekse situationer tilføjer man en ekstra partner, men man vil godt kunne blive på opgaven.

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel
 - o Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder
 - o Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

Det vil få en betydning for Beierholm i de situationer, hvor de laver det hele for kunden (inkl. alt skat). Dette er især på mindre børsnoterede virksomheder, hvor de vil få problemer. På de store børsnoterede klienter vil det formegentligt ikke give problemer.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Der er jo faste regler i revisorloven på dette punkt, hvilket bliver overholdt. Det kunne derfor sagtens være ved en meget mindre procent end 50 %, for eksempel ved 10 %.

Hvis det skulle ske, skal det vurderes, om det kun er i denne ene gang, hvilket for eksempel kunne være ved børsintroduktion. I den forbindelse skal de hos Beierholm overveje om de er store nok til at udføre opgaven.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Samme regler som ovenstående.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?
__x__ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer

__ Jeg læser og følger selv op på det

__ Jeg sidder selv i faglig afdeling

__ Andet:

Medarbejdere i den faglige afdeling laver en oversigt over ændringerne, hvor det er oplyst, hvad der gælder for revisionsteam, partnere, revisionsmedarbejdere med videre. Yderligere inddeles alle situationer i rødt, gult og grønt lys med evt. mulige sikkerhedsforanstaltninger.

Disse regler opdateres på intranettet, således at alle medarbejdere har mulighed for at se dem. Endvidere indbygges nogle ændringer i planlægningen af kunden, hvor medarbejderne skal afkrydse spørgsmål inden revisionen foretages.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?

☒ Ja

☐ Nej

- Hvis ja, hvordan opdateres disse?
☒ Vores faglige afdeling tager sig af det

☐ Andet:

- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?
☒ Ja

☐ Nej

- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?
☐ Jeg læser interne dokumenter

☒ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☐ Jeg holder mig selv opdateret

☐ Andet:

Andre medarbejdere vil først blive opmærksom på reglerne, når dokumentet fra den faglige afdeling udsendes.

Når den faglige afdeling ser på de nye etiske regler, tager de udgangspunkt i en standard kunde i stedet for at tænke i hypotetiske situationer. Det bliver vurderet, hvilken betydning de nye regler vil få for deres standard kunde, og endvidere bliver det vurderet, om det er rødt, gult eller grønt lys for revisor.

Det er vigtigt for Beierholm, at de overholder de etiske regler, da de også vil få anmærkninger fra kvalitetskontrollen, hvis reglerne ikke er overholdt.

Bilag 4 – Interview med Jan Bo Hansen

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Ved partnere og deres samlever/ægtefælle vil situationen aldrig opstå, da Deloitte har faste regler for, om partnere og deres samlever/ægtefælle ikke må have økonomiske interesser i deres klienter.

Hvis det er andre medarbejdere end partnere, skal de enten vælge imellem at sælge de økonomiske interesser eller afstå fra opgaven.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

Det er samme situation som ovenstående. Jan Bo ser ingen forskel.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Hvis der er mulighed for at påvirke investeringerne, gælder de samme regler som ovenstående. Modsat hvis der ikke er mulighed for at påvirke investeringerne for eksempel via puljeinvesteringer, vil det ikke medføre problemer.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Situationen er udelukkende, hvor det gælder ubetinget for partnere. Medarbejderne kan vælge i mellem at afstå fra opgaven eller sælge de økonomiske interesser, hvis det vil påvirke revisionen.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed? Hvad siger du til det?

Det er de samme regler, som ovenstående, hvor det derfor er helt udelukkende.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Deloitte har taget stilling til de ovenstående punkter, hvorfor de ikke har igangsat yderligere tiltag.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

På dette område er Deloitte's regler helt klare, man skal fratræde kunden med det samme. Det ses ofte, at medarbejdere, som nærmere sig pensionsalderen, indtræder i bestyrelsen hos klienter, hvor de skal fratræde klienten med det samme.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

☐ Cooling off

Jan Bo mener ikke, at det er forskel på, om det er en børsnoteret virksomhed eller en mindre virksomhed. Revisor skal altid fratræde i sådan en situation.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

De internationale regler skal overholdes, hvor der kan opstå udfordringer for nogle typer af virksomheder. Som udgangspunkt er det ikke et problem, så det resulterer ikke i et forbud. Yderligere foretager Deloitte interne undersøgelser blandt deres klienter, for at finde ud af, om de er tilfredse med deres revisor. Denne undersøgelse foretages naturligvis af en anden revisor end den der udfører revisionen.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☐ 6-10 år, ☐ 11-20 år, ☒ 21 år eller derover.

Jan Bo har selv en kunde, som han har været revisor for i 25 år.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Der er rotation efter 7 år, hvilket er helt i orden. Revisorlovens definition af virksomheder med offentlig interesse er meget bred, hvor virksomheder under finanstilsynet er underlagt samme regler. Jan Bo mener, at gruppen af virksomheder med offentlig interesse skal afbalanceres.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Der forekommer uafhængighedsbegrænsninger, da det kan være en stor fordel at have et stort kendskab til kunden. Kvaliteten bliver automatisk forringet, når der er tvungen rotation, da der går en periode inden den nye partner på kunden, har samme kendskab til kunden, som den forhenværende partner.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☒ Udfyldelse af selvangivelse → er i orden, da regnskabet ikke bliver påvirket.

☒ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

☒ Bistand ved løsning af skattesager

Ved beregning af skatten kan det ende i selvrevision. Børsnoteret klienter har ofte selv kompetencer til at beregne skatten, hvorfor revisor kun reviderer skatten. Yderligere ved større skattesager, skal ledelsen i klientens virksomhed skrive under på, at det er kunden der har ansvar for, at det er rigtigt.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Det vil ikke kunne forekomme, da Deloitte er for store. På meget store klienter er der to underskrivende partnere, hvorfor der ikke vil opstå trusler.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?

☒ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer

☐ Jeg læser og følger selv op på det

☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☐ Andet:

Deloitte har et internationalt netværk DTT, hvor de får skærper fra. Deloitte fortager kommunikation med deres medarbejdere, hvor de sikrer, at alle er gjort opmærksom på nye ændringer. Dette foregår ved undervisning på web cast, ringe til en konferencetelefon samt e-learningprogrammer. Nye medarbejdere skal gennemføre et e-learningkursus, hvori en uafhængighedstest er obligatorisk. Endvidere skal alle medarbejdere tage en årlig uafhængighedstest.

Deloitte's globale krav er meget skrappe, hvor der er stor fokus på, at alle medarbejdere er opmærksomme nuværende og kommende regler.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?
☒ Ja
☐ Nej
- Hvis ja, hvordan opdateres disse?
☒ Vores faglige afdeling tager sig af det
☐ Andet:
- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?
☒ Ja
☐ Nej
- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?
☐ Jeg læser interne dokumenter
☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling
☐ Jeg holder mig selv opdateret
☐ Andet:

Bilag 5 – Interview med Peter Gath

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det er helt uacceptabelt, der skal fratrædes med det samme.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

Der er ingen forskel med ovenstående situation. Det skal man lade være med.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Det afhænger af indflydelse på pensionsordningen. I situationer hvor der ikke er indflydelse, vil det være i orden, og modsat i situationer med indflydelse vil det ikke være i orden.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Det er i orden, hvis der ikke drives virksomhed sammen. Hvis der derimod drives virksomhed sammen vil det kunne komme til at give problemer. Peter vil derfor altid vide, hvis han for eksempel måtte ønske at deltage i en ejendomsinvestering, hvem de andre deltagere er, for at undgå en situation, hvor man driver forretning sammen med sine klienter.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed? Hvad siger du til det?

KPMG har primært ingen investeringer udover det revisionsmæssige, hvor situationen derfor ikke vil kunne forekomme. Men i teorien vil man altid skulle afstå fra opgaven, da KPMG ikke ønsker at drive virksomhed med deres klienter.

I en anden situation, hvor man for eksempel køber sommerhus sammen med en klient til deling, vil det umiddelbart ikke give nogen problemer. Men det er ikke sikkert, at offentligheden ser det på samme måde, hvorfor man skal lade være med det.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Det vil ikke få den store betydning.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det ses der eksempler på. Det er altid et vurderingsspørgsmål, hvor den tidsmæssige grænse går med henblik på at fratræde opgaven. Bliver revisor tilbudt en ansættelse fra klienten, og siger enten ja eller vil overveje det, skal revisor fratræde opgaven øjeblikkeligt. Hvis revisor takker nej til kontrakten med det samme skal revisor ikke fratræde.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

x Cooling off

Som udgangspunkt skal man tænke sig om. Cooling off perioden på 2 år kan diskuteres, om det i stedet skal være 1 eller 3 år. Peter mener, at det både er nødvendigt og rimeligt med regulering på området.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Man skal altid forholde sig til den enkelte situation, hvor man skal tage stilling ud fra de konkrete forhold og omstændigheder. Ved relativ udskiftning i revisionsteamet forekommer der sjældent problemer. Peter er modstander af tvungen lovpligtig rotation på mindre virksomheder, men man skal stadig have fokus på uafhængigheden og der skal være procedurer for ledelsesmæssig overvågning.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☒ 6-10 år, ☒ 11-20 år, ☐ 21 år eller derover.

Peter mener, at omkring 10 år kan betragtes, som en lang årrække. Dog har han kendskab til flere, som har længere tilknytning for eksempel op til omkring 30 år (fra elev til underskrivende partner). Peter ser både fordele og ulemper ved lang tid på en klient, hvor en ulempe kan være, at der forekommer tilfælde med indspisthed. På den anden side er det en stor fordel at have stort kendskab til kunden, hvor det blandt andet kan være lettere at løse problemstillinger sammen, da revisor har stort indblik i klientens virksomhed. Man skal vurdere sit kendskab til klienten, hvor Peter mener, at en invitation til en rund fødselsdag er helt i orden, hvis andre forretningsforbindelser er inviteret med.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Rotation efter 7 år er fornuftigt, men der er også tilfælde, hvor det kunne have været en fordel at blive på kunden et par år mere. De 7 år er rimeligt, men det kunne også have været 8 eller 9 år, hvilket altid kan diskuteres, hvad der er mest passende. Men Peter mener, at det er godt, at der er konkret lovgivning på området med en fast funktionsperiode.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Peter mener, at det er helt naturligt, at der er skærpet krav ved virksomheder, hvor der er en større brugerflade. Man opnår en større kompetence ved længere tid på kunden, men hvis man ikke er uafhængig, er det jo ligegyldigt at man har en stor kompetence. Der er udfordringer med rotation og kompetence, hvor det er vigtigt at diskussionen i den konkrete situation hele tiden overvejes.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Det sker hver dag, så som udgangspunkt giver det ikke noget problem.

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☒ Udfyldelse af selvangivelse → *Uproblematiske, da det ikke er uafhængighedstruende.*

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

☒ Bistand ved løsning af skattesager → *Kan være problematisk*

Ved aggressiv planlægning af kundens skat, skal revisor nøje overveje at acceptere opgaven og der vil altid som minimum skulle etableres safeguards.

Private selvangivelser til for eksempel økonomidirektøren eller andre medarbejdere i klientens virksomhed, vil sikkert blive et område, hvor der vil komme skærper i fremtiden.

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel
 - o Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder
 - o Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

Det vil få en lille betydning, da virksomheder med offentlig interesse som oftest selv har kompetence til at beregne skatten. Problematikken opstår, ved revisorlovens definition af virksomheder med offentlig interesse, da virksomheder bliver fanget deri, hvor de egentlig er for små.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

I den pågældende situation skal det overvejes, om det er på virksomhedsniveau eller partnerniveau. I KPMG er det på virksomhedsniveau ikke noget problem, da de er så store. Partneren skal overveje sagen, hvor der internt i KPMG er regler om, at en partner med et stort honorar skal vurderes. Man skal dog ikke se sig blindt på en procentdel, da det kan være ved en mindre procentdel end 50 %, hvor man skal vurdere situationen. Som person er det nødvendigvis ikke et problem, men man skal tænke sig om. Der er medarbejdere, som bruger mere end halvdelen af deres tid på en klient, da det er nødvendigt for at servicere større klienter. Dette mener Peter ikke, er noget problem så længe det ikke er den underskrivende partner. I mindre revisionsvirksomheder kan situationer med store andele af honorar give problemer.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Det er problematisk, da der opstår et uafhængighedsforhold. Der er dog ikke den store forskel, om det er en C virksomhed eller en børsnoteret virksomhed, da C virksomheder kan være større end børsnoterede virksomheder. Yderligere kan C virksomheder også have en stor offentlig interesse, hvorfor der ikke er forskel.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?
__x__ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer
__ Jeg læser og følger selv op på det
__ Jeg sidder selv i faglig afdeling
__ Andet:

Som hovedregel følger KPMG de internationale regler, men der er løbende opdateringer i forbindelse med eventuelle danske skærper. Den faglige afdeling i KPMG udsender meddelelser til medarbejderne, hvor alle medarbejderne er forpligtet til at både læse og følge dem. Yderligere laver de e-learningkurser med videre, når der kommer ændringer. Desuden udtages medarbejdere stikprøve vist til kvalitetskontrol, hvor for eksempel uafhængigheden testes.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?
__x__ Ja
__ Nej

- Hvis ja, hvordan opdateres disse?
☒ Vores faglige afdeling tager sig af det
☐ Andet:
- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?
☒ Ja
☐ Nej
- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?
☐ Jeg læser interne dokumenter
☒ Jeg sidder selv i faglig afdeling → Peter skriver bøger om emnet
☐ Jeg holder mig selv opdateret
☐ Andet:

Andre medarbejdere holder sig opdateret via intranettet og på kurser. Yderligere prøver KPMG at inddrage skærper i forretningsgangene. Peter mener, at det er den sikreste måde, hvor de kan være sikre på at alle medarbejderne kender til samt husker de nye skærper/regler.

Bilag 6 – Interview med Henrik Trangeled Kristensen

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det kan ikke accepteres, da man ikke kan skrive under på et regnskab, hvor der er økonomiske interesser hos kunden. Det skal overvejes om en anden partner på kontoret kan påtage sig opgaven eller om PWC i det hele taget kan påtage sig opgaven.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

Samme som ovenstående.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Denne situation vil heller ikke være acceptabelt, da partnere ikke må eje aktier i nogen af PWC's klienter.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Denne situation vil ikke kunne opstå, da PWC ikke har andre interesser end at drive revisionsvirksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed?

Hvis investeringerne er så små, at de bare oplyses som værdipapirer, vil det ikke være muligt at opdage. Det vil først være muligt, hvis investeringerne bliver så store, at de bliver oplyst som associerede virksomheder eller dattervirksomheder. PWC vil dog undgå denne situation, og hvis de har kendskab til investeringen skal det nøje overvejes, hvilke sikkerhedsforanstaltninger der skal træffes.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

Det vil ikke få den store betydning, da PWC har taget stilling til dette.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Situationen vil ofte forekomme, hvor kunden tilbyder et job. Her skal medarbejderne, som modtager jobtilbuddet med det samme fortælle partneren på kunden, at de overvejer dette job. Medarbejderne skal med det samme stoppe med at arbejde på kunden.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

___ Cooling off

Det vil være det samme som ovenstående. Hvis der overvejes et jobtilbud, skal arbejdet på kunden stoppes.

Hvis det er partneren på opgaven der tilbydes jobbet skal der træffes andre foranstaltninger og en cooling off periode vil være nødvendig.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Henrik vurderer løbende om han har et nært forhold til nøglemedarbejdere i kundens virksomhed, hvor det overvejes, om det kan påvirke revisionen. Det kan for eksempel give problemer, hvis man ses privat. I situationer, hvor der opstår problemer, vil det overvejes, om en anden partner på kontoret kan tage sagen i stedet, eller om det skal være en partner på et andet kontor.

Hvad mener du er en lang årrække?

☐ 1-5 år, ☒ 6-10 år, ☐ 11-20 år, ☐ 21 år eller derover.

Omkring 10 år, hvor det kan være optimalt at rotere partner.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Det vil være samme situation som ovenstående, hvor der også vil blive vurderet løbende. Der skal dog roteres efter 7 år ifølge loven.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Henrik mener, at det er helt i orden, at der er forskel på reglerne for B virksomheder og børsnoterede virksomheder. Dette giver som udgangspunkt ingen problemer. Reglerne for børsnoterede virksomheder sikre endvidere uafhængigheden udadtil, da omverdenen ikke kan se, hvilke overvejelser de gør internt i PWC. Det er derfor en meget god idé, med disse regler.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Det er i orden at yde skattemæssig assistance, men hvis der skal træffes beslutninger i form af valg mellem to alternativer, skal det altid være kunden, som træffer valget.

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☒ Udfyldelse af selvangivelse → *Det er i orden.*

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☒ Skatteplanlægning → *Det er i orden så længe kunden træffer valgene.*

☐ Bistand ved løsning af skattesager

Ved børsnoterede klienter kan det dog ende i selvrevision, hvis revisor er behjælpelig med beregning af skatten. Kunden skal derfor altid selv lave skatteberegningen, hvorefter PWC reviderer det.

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel (Hovedsageligt den vi vil komme ind på!)
 - o Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder
 - o Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

På mindre virksomheder laver revisor alle skatteberegningerne selv. Dette vil blive ændret til, at for eksempel medarbejdere fra skatteafdelingen udarbejder skatten og revisor reviderer det efterfølgende.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Dette vil medføre et problem, hvorfor der skal overvejes sikkerhedsforanstaltninger. Dette kunne for eksempel være at sætte en yderligere partner på kunden eller benytte en anden partner til kvalitetskontrol af arbejdet. Endvidere skal det overvejes, om det vil være bedre at videre give kunden til en anden partner.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Alle børsnoterede virksomheder har to partnere, hvorfor det ikke vil gøre nogen forskel fra ovenstående. PWC har taget foranstaltninger.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?

☐ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer

☐ Jeg læser og følger selv op på det

☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☒ Andet:

Partnere og medarbejdere tager e-learningkurser, som afsluttes med en test, som de skal bestå.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?

☒ Ja

☐ Nej

PWC har en guideline, som alle deres medarbejdere skal have læst, hvor de underskriver, at de har læst den. Yderligere skal medarbejderne altid spørge en partner eller andre, hvis der er en situation, hvor de kommer i tvivl.

- Hvis ja, hvordan opdateres disse?

☒ Vores faglige afdeling tager sig af det

☐ Andet:

- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?

☒ Ja

☐ Nej

- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?

☐ Jeg læser interne dokumenter

☐ Jeg sidder selv i faglig afdeling

☐ Jeg holder mig selv opdateret

☐ Andet:

Bilag 7 – Interview med Lars Christensen

Økonomisk interesse

Du er revisor på en klient, hvor din samlever/ægtefælle har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det går ikke, det må man ikke. Der er årlige medarbejdere samtaler, hvor man underskriver, at der ikke er noget kendskab til økonomiske interesser – heller ikke i nærmeste familie.

Hvordan vil du forholde dig, hvis det i stedet er din bror eller søster, som har direkte eller væsentlig indirekte økonomiske interesser i klienten?

Denne situation går heller ikke. Hvis ens familie gerne vil revideres, kan det lade sig gøre af andre i huset.

Hvordan vil du forholde dig, hvis du besidder indirekte økonomiske interesser gennem din pensionsordning i klientens virksomhed?

Det har han ikke taget stilling til, da de ikke har nogen børsnoterede virksomheder i RGD Revision. Han ser dog ingen direkte problemer.

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i samme virksomhed, som klientens bestyrelse med videre har?

Han ser en situation, der skaber en interessekonflikt, hvilket der ikke er nogen accept for.

I RGD Revision udarbejder de undersøgelser af medarbejderne, hvor der undersøges:

1. Investeringer af aktiver

2. Kontrol af investeringer

Hvordan vil du forholde dig til, hvis du eller dit revisionsfirma har økonomiske interesser i en virksomhed, som har økonomiske interesser i klientens virksomhed? Hvad siger du til det?

I denne situation er der også en trussel, hvilket for eksempel kan være i forbindelse med bankaktier. Den samme undersøgelse som ovenfor foretages.

Vi kan oplyse dig om, at der kommer nye etiske regler, der skal implementeres den 1/1 2011, hvori de to sidste punkter er blandt en række skærper til økonomisk interesse.

Hvad er din holdning til disse skærper, og hvilken betydning vil det få dig som revisor samt din revisionsvirksomhed?

De har allerede forholdt sig til skærperne, hvorfor de ikke kommer til at betyde noget for dem.

Tilknytning til klienten – Ansættelse hos klienten

Du er nu ansat hos et revisorfirma og forventer en fremtidig ansættelse hos en klient, der er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Han har ikke overvejet ansættelse i en anden virksomhed, men kan godt se problemet i situationen. Det skaber både et problem for underskrivende revisor samt de andre revisorer på klienten, men det er i høj grad den underskrivende revisor, der har problemer, da han har ansvaret for revisionspåtegningen.

Hvis det dog er en velfungerende virksomhed ser han mindre problemer, da en underskrivende revisor ikke har en meget større indsigt i klientens virksomhed end andre personer. Det vil dog være noget andet, hvis det ikke var en velfungerende virksomhed, da man som revisor har en større indsigt i klientens virksomhed, hvor man for eksempel vil kunne få nogle bankgarantier, som man ellers ikke ville få.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

___ Cooling off

Ser ikke nogen forskel på om det er en børsnoteret virksomhed eller om det er en B virksomhed.

Tilknytning til klienten - Lang tid på klienten

Du er underskrivende revisor og har i en lang årrække været revisor for samme klient. Klienten er en stor B virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

Det er en typisk situation. Han ser ingen direkte problemer, hverken for underskrivende revisor eller andre revisorer på klienten, selv om man kommer tæt på medarbejderne i klientens virksomhed. Det er dog et mindre problem for andre revisorer, da de ikke kommer så tæt på klienten. Alt i alt bliver der holdt en afstand, således at forholdet ikke bliver for personligt, da klienten ikke bliver inviteret til sølvbryllup med videre.

Han kan godt se problemet i situationen, men der er ikke sådanne problemer i deres virksomhed, da de har taget de sikkerhedsforanstaltninger, som de skal.

Hvad mener du er en lang årrække?

___ 1-5 år, ___ 6-10 år, ___ 11-20 år, ___ 21 år eller derover.

10 år mener han er en lang årrække. Mange i RGD revision har haft klienter i omkring 10 år, hvorfor det ikke er en usædvanlig situation.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

I RGD Revision bliver der allerede ved C virksomheder taget forhåndsregler, da der skal være to underskrivende partnere. Der er dog ingen interne rotationsregler.

Hvis JA – hvad er din holdning til, at der er forskel på kravene?

☐ Det er mere vigtige virksomheder

☐ Intimideringstruslerne vil blive større på grund af det større honorar

☒ På grund af den offentlige interesse med mere brede brugerinteresser

Det er den offentlige interesse der i høj grad gør forskellen. Han mener, at det er naturligt, at der er strammere regler for offentlige betydningsfulde virksomheder.

Skattemæssig assistance

Du er underskrivende revisor på en klient, hvor der er udført revision. Nu ønsker klienten hjælp til skattemæssig assistance.

Hvordan vil du forholde dig til denne situation?

☒ Ingen trussel

☐ Trusler:

Mener du, at der er forskel på, hvilke skattemæssige assistancer du yder?

☐ Udfyldelse af selvangivelse → *helt naturligt at gøre i forbindelse med revisionen*

☐ Beregning af skat og fordeling heraf mellem aktuel skat og udskudt skat

☐ Skatteplanlægning

☐ Bistand ved løsning af skattesager

Der er i den ene ende af skattesager udfyldelse af selvangivelser, hvilket er naturligt i forbindelse med revisionen. I den anden ende er kreativ skattebistand, hvilket han heller ikke ser nogen problemer med, så længe man holder sig inden for lovgivningen.

Vi kan oplyse dig om, at der med de nye etiske regler, kommer en række skærper:

- Beregning af skat – skaber egenkontroltrussel
 - o Sikkerhedsforanstaltninger for ikke offentlige betydningsfulde virksomheder

- Kun nødsituationer for offentlige betydningsfulde virksomheder

Hvilken betydning vil det få for dig som revisor og jeres virksomhed?

Det får ingen betydning, da de ikke har nogen børsnoterede virksomheder, men ved godt det giver udfordringer for børsnoterede virksomheder.

Honorar

Honoraret til dig som underskrivende revisor på en klient udgør omkring 50 % af dit samlede honorar. Klienten er en større C virksomhed.

Hvordan vil du forholde dig i denne situation?

Det ville ikke være en god situation, hvilket han ikke vil bryde sig om at ende i, da der er økonomisk uafhængighed. Der er to mulige løsninger, hvilket er enten sige farvel til kunden, hvilket de selvfølgelig ikke vil være glade for. Den anden situation er at fusionere med andre partnere, således at den økonomiske uafhængighed vil blive mindre.

Hvis klienten er en børsnoteret virksomhed eller en anden offentlig betydningsfuld virksomhed, vil det ændre på situationen?

Det er ligegyldigt om det er en børsnoteret eller om det er en B virksomhed. Der vil i begge situationer være et problem.

Efterfølgende spørgsmål

- Hvordan foregår implementeringen i jeres virksomhed, når der kommer nye etiske regler?
__x__ Vores faglige afdeling sender et dokument ud med ændringer

__ Jeg læser og følger selv op på det

__ Jeg sidder selv i faglig afdeling

__ Andet:

RevisorGruppen Danmark laver en håndbog, som gennemgås på personalemøder, der afholdes en gang om måneden. Håndbogen tilpasses internt i RGD Revision.

- Har I specifikke retningslinjer for, hvordan I som revisorer skal forholde sig til etiske spørgsmål?

__x__ Ja

__ Nej

Håndbogen fra RevisorGruppen Danmark.

- Hvis ja, hvordan opdateres disse?

___ Vores faglige afdeling tager sig af det

___ Andet:

- Er du opmærksom på, når der kommer nye etiske retningslinjer?

x Ja → *blandt andet gennem RevRegn*

___ Nej

Det er dog ikke hans fokus område, så det er ikke der han bruger mest tid på.

- I givet fald hvordan bliver du så opmærksom på dette?

x Jeg læser interne dokumenter

___ Jeg sidder selv i faglig afdeling

___ Jeg holder mig selv opdateret

___ Andet: