

Revisors uafhængighed

- reguleringen af revisors uafhængighed



Udarbejdet af: Camilla Krog Thomsen

Vejleder: Lars Bo Langsted

Revisors uafhængighed

Forord

Denne afhandling er udarbejdet i foråret 2006 som afslutning på cand.merc.aud studiet på Aalborg Universitet.

Afhandlingen omhandler reguleringen af revisors uafhængighed i henhold til den danske revisorlovgivning og i EU-regi. Det ønskes bl.a. belyst, hvordan det står til med harmoniseringen af reglerne på området, og om der er behov for yderligere tiltag.

Inden jeg ønsker god læselyst - skal lyde en tak til min vejleder Lars Bo Langsted, som har været behjælpelig med løsning af diverse problemstillinger gennem udarbejdelsesprocessen.

Camilla Krog Thomsen

Revisors uafhængighed

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	5
2. Problemformulering	7
2.1. Problemstilling	9
2.2. Afgrænsning	9
3. Opgavens disponering.....	12
4. Revisors uafhængighed generelt	14
4.1. Definition af revisors uafhængighed	14
4.2. Uafhængighedens relevans	16
4.3. Manglende uafhængighed – konsekvenser	17
4.4. Delkonklusion; Revisors uafhængighed generelt	17
5. Reguleringen af revisors uafhængighed i EU	18
5.1. Hvorfor regulering af revisors uafhængighed i EU-regi	18
5.2. EU-direktiverne – 4., 7. og 8. direktiv	19
5.3. Grønbogen	20
5.4. EU- henstilling: "Revisorers uafhængighed i EU"	21
5.4.1 Henstillingens retskildeværdi.....	22
5.4.2. Henstillingens indhold	23
5.4.2.1. Objektivitet, integritet og uafhængighed	24
5.4.2.2. Ansvar og personkreds	25
5.4.2.3 Trusler mod uafhængigheden	25
5.4.2.4. Beskyttelsessystemer	27
5.4.2.5 Særlige omstændigheder	27
5.5. Anvendelse af de internationale standarder	28
5.6. Delkonklusion; Reguleringen af revisors uafhængighed i EU	30
6. Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark	32
6.1. Revisorloven	32
6.1.1. Ændringer af revisorloven 2003	32
6.1.1.1. Én samlet lov.....	35

Revisors uafhængighed

6.1.1.2. Revisorlovens anvendelsesområde.....	35
6.1.1.3. Revisors uafhængighed – konkret uafhængighed.....	37
6.1.1.4. Regler om intern rotation.....	41
6.1.1.5. Regler om ejerskab i revisionsvirksomheder	43
6.1.1.6. Regler vedrørende vederlag	46
6.1.1.7. Obligatorisk kvalitetskontrol	49
6.1.2. Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant	52
6.1.3. Revisorlovens uafhængighedsbestemmelser § 11	54
6.1.3.1. Disciplinærafgørelser	58
6.1.3.1.1. Disciplinærafgørelse 34-2004-S – omhandlende revisors uafhængighed....	58
6.1.3.1.2. Disciplinærafgørelse 25-2005-R – omhandlende revisors uafhængighed ...	59
6.2. Delkonklusion; Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark	60
7. Modernisering af 8. direktiv	63
7.1 Formålet med modernisering af 8. direktiv.....	63
7.2 Indholdet af moderniseret 8. direktiv	64
7.3. Delkonklusion; Moderniseringen af 8. direktiv	70
8. Sammenstilling	72
8. 1. Forventede ændringer – revisorloven	73
9. Konklusion.....	76
10. English Summary.....	79
Litteraturliste	81
Bøger;	81
Artikler;	81
Love, bekendtgørelser, rapporter mm.;.....	82
Bilag 1: Revisionsstandarder gældende pr. 1. januar 2006	84
Bilag 2: Holdning til revisorloven af 2003	85

Revisors uafhængighed

1. Indledning

Reguleringen af revisors uafhængighed er et omdiskuteret emne, og man arbejder konstant med forbedringer heraf, idet uafhængigheden er grundlæggende for revisors funktion.

Det er revisors fornemste opgave at tilføje regnskabet troværdighed. Denne troværdighed skabes ved at regnskabsbrugerne har tillid til, at revisor er kompetent og uafhængig.¹ Endvidere skal revisor udføre arbejdet med den nødvendige omhu og professionelle ansvarlighed.

I forbindelse med revisors erklæringsafgivelse må der ikke herske nogen tvivl om revisors uafhængighed, hvis revisor skal nyde den tillid, som er altafgørende for revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er primært revisors eget ansvar at sikre uafhængigheden.²

Regnskabsbrugere har brug for et retvisende billede af virksomhedernes finansielle stilling mm., da dette anvendes som beslutningsgrundlag. Revisor udgør i denne forbindelse et væsentligt led i kommunikationen mellem regnskabsbrugerne og virksomhederne. Endvidere skal regnskabsbrugerne have sikring for, at regnskaberne er udarbejdet i overensstemmelse med gældende lovgivning.³

I revisorlovgivningen spiller kravene til revisors uafhængighed en central rolle. Lovgivningen skal bl.a. sikre, at der ikke opstår en interessekonflikt mellem samfundets krav til revisors arbejde/udtalelser og revisors personlige forhold.

Der har været en del erhvervsskandaler, som har haft negativ indflydelse på revisors troværdighed. Dette har medført øget fokus både i EU og USA, og man har skærpet en del regler i et forsøg på at genoprette tilliden.

Der ønskes et fælles kapitalmarked i EU, og man arbejder i denne forbindelse intenst med at harmonisere regnskabsreglerne, herunder reglerne for revision.

I 2002 blev der af EU-kommissionen fremsat en henstilling med grundlæggende principper om revisors uafhængighed i EU. Denne henstilling har været katalysator for den seneste ændring af den danske revisorlov i 2003, hvor EU-henstillingen om uafhængighed, samt EU-henstillingen om kvalitetssikring blev indskrevet.

¹ Langsted, Lars Bo m.fl.: ”Revisors ansvar”, side 20

² Staalkjær, Brian Benjamin: ” Revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, side 93

³ Elkjær-Larsen, Jens Kristian: ” Troværdighed til revision”, side 19

Revisors uafhængighed

I 2004 fremsatte EU-kommissionen forslag til modernisering af 8. direktiv, hvilket bl.a. fokuserer på revisors uafhængighed, kvalitetskontrol, etik og tavshedspligt⁴. Formålet med forslaget er at styrke den lovpligtige revision i EU, samt at forebygge regnskabskandaler for derved at medvirke til genoprettelsen af troværdigheden.

Revision er revisors kerneområde, og Årsregnskabsloven af 2001 foreskriver i § 135, at virksomheder der udarbejder deres årsrapport i overensstemmelse med reglerne gældende for regnskabsklasse B, C eller D har pligt til at lade sin årsrapport revidere af en eller flere revisorer.

Der er imidlertid blevet fremsat forslag om lempelse af revisionspligten for B-virksomheder.

Dette skal dels ses i lyset af, at det ikke er EU-reglerne, der forpligter Danmark til at pålægge de små selskaber revisionspligt, idet EU's regnskabsdirektiv (4. direktiv) muliggør fritagelse for disse. Skønsmæssigt benytter 90 % af de små selskaber i EU sig af denne undtagelsesmulighed.⁵

Endvidere skal lempelsen af revisionspligten ses i lyset af de store omkostninger, der er forbundet med denne – et estimat lyder på, at de små selskaber årligt betaler 1,7 mia. kr. i forbindelse med den lovpligtige revision.⁶ I marts 2006 er lempelsen af revisionspligten for B-virksomheder blevet vedtaget, og § 135 ændres således, at det for B-virksomheder bliver valgfrit, om de vil lade sig revidere eller ej.

⁴ Staalkjær, Brian Benjamin: ”Revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, side 50

⁵ Rapport: ”Revisionspligten for B-virksomheder”, marts 2005, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

⁶ Rapport: ”Revisionspligten for B-virksomheder”, marts 2005, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Revisors uafhængighed

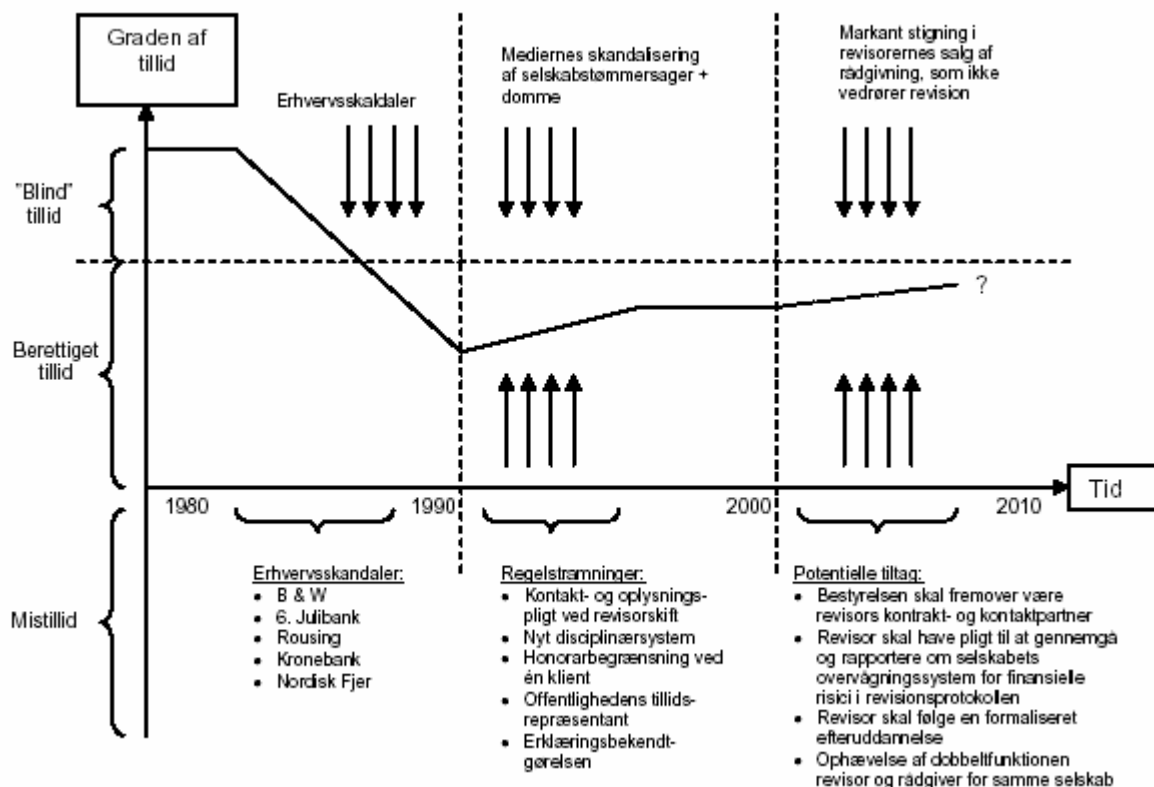
2. Problemformulering

I denne opgave har jeg valgt at behandle reguleringen af revisors uafhængighed, idet revisors uafhængighed er af fundamental betydning for offentlighedens tillid til revisor og bestemmelserne herom spiller en central rolle i lovgivningen.

Offentlighedens tillid til revisors funktion har imidlertid gennem længere tid været svækket, og man har derfor forsøgt/forsøger at genskabe tilliden med forskellige henstillinger og lovtiltag mm.

I bogen: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant – Aspekter af tillidsforholdet mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor” af Bent Warming-Rasmussen og Lars Jensen findes en sigende grafisk illustration, som viser udviklingen i regnskabsbrugernes tillid til revisor.

Figur 1: Regnskabsbrugers tillid til revisor.



Kilde: Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant – Aspekter af tillidsforholdet mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor”, side 14

Revisors uafhængighed

Som det ses af illustrationen er det primært erhvervsskandaler, der har forårsaget den faldende tillid til revisor, men undersøgelsen viser imidlertid samtidigt, at tilliden til revisorer er høj i forhold til mange andre faggrupper⁷.

Figur 2: Tilliden til 7 professioner.

	Dommere	Præster	Statsaut. revisorer	Politiet	Læger	Advokater	Folketingspolitikere	
	Var23	Var27	Var33	Var24	Var26	Var25	Var28	Gns.
Kreditgiver	3,8	3,7	3,6	3,7	3,4	3,2	2,2	3,37
Statsaut. Revisor	3,8	3,6	3,9	3,3	3,3	3,1	2,0	3,29
Virksomhedsleder	3,6	3,5	3,5	3,7	3,2	3,1	2,0	3,29
Aktionær	3,7	3,5	3,2	3,4	3,3	2,8	2,1	3,14
Journalist	3,5	3,3	3,0	3,0	3,2	2,6	2,5	3,01
Gns.	3,68	3,52	3,44	3,42	3,28	2,96	2,16	

Kilde: Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: "Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant – Aspekter af tillidsforholdet mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor", side 28

Bent Warming-Rasmussen og Lars Jensen er kommet frem til ovenstående resultater ved brug af spørgeskemaer udsendt til 5 respondentgrupper – henholdsvis kreditgiver, statsautoriseret revisor, virksomhedsleder, aktionær og journalist. Spørgeskemaet var udformet således, at respondenterne kunne svare på en fempunkt skala gående fra "meget lille" til "meget stor" til spørgsmålet; "Deres tillid til følgende professioner er i dag?". Fælles for samtlige professioner er, at de nyder en vis autoritet i samfundet, som en direkte følge af, at det forventes, at de har en høj faglig kunnen og kendskab til etikken indenfor deres fagområde.

I forhold til undersøgelsen af tilliden til de forskellige faggrupper anser jeg det imidlertid for kritisk, at statsautoriserede revisorer er indgået som respondenter, og dermed har haft mulighed for at påvirke det samlede gennemsnit for statsautoriserede revisorer. Undersøgelsen viser ikke overraskende, at det er statsautoriserede revisorer, der har størst tillid til statsautoriserede revisorer.

Trods illustrationen i figur 1 er sigende, er det ligeledes nødvendigt at forholde sig kritisk til den. Udgangspunktet for kurven er, at regnskabsbrugere har "blind" tillid til revisor, men er det nu også rigtigt? Det ville være yderst mærkværdigt, hvis samtlige regnskabsbrugere havde 100 % tillid til revisorer, eftersom der altid er forekommet erhvervsskandaler – dem har vi aldrig kunne sige os fri for.

Ydermere er tillid en svær faktor at måle, og dermed også grafisk svær at illustrere. Spørger man en regnskabsbruger, om han/hun har tillid til revisor, er det meget muligt, at der er noget der taler for

⁷ Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: "Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant", side 11

Revisors uafhængighed

og imod tilliden på samme tid, og at man dermed opnår et ”mellemsvar”, og derfor ikke kan kategorisere svaret som et klart ja eller nej.

Det skal ligeledes pointeres, at undersøgelsen udelukkende omhandler danske forhold, og at undersøgelsen er foretaget allerede i 2001, og derfor naturligt ikke medtager konkrete tiltag efter dette tidspunkt.

Erhvervsskandaler er imidlertid forekommet i hele EU og USA, hvilket har understreget nødvendigheden af den lovpligtige revision som et element til at sikre, at virksomhedernes regnskaber er troværdige.⁸

Den stigende internationalisering har skabt et behov for harmoniseringen af den lovpligtige revision. Gennem harmonisering af kravene til revision forsøger man bl.a. at forbedre virksomhedernes adgang til det internationale kapitalmarked.

Man arbejder i EU-regi intenst for at harmonisere reglerne omkring revisors uafhængighed, idet medlemslandenes eksisterende regler er forskellige i flere henseender.

2.1. Problemstilling

Ovenstående leder mig frem til følgende problemstilling, som vil være styrende for opgaven;

Hvordan reguleres revisors uafhængighed i henholdsvis den danske revisorlovgivning og i EU – er der behov for yderligere harmonisering og tiltag?

Jeg vil dermed i opgaven beskrive reguleringen af revisors uafhængighed i henhold til den danske revisorlovgivning og lovgivningen i EU, og jeg vil løbende komme med mine personlige kommentarer hertil. Jeg vil endvidere fokusere på harmoniseringen af reglerne og sammenholde den danske regulering med reguleringen i EU - dels for at se om der er steder, hvor der er øjensynlige forskelle, samt steder hvor man med fordel kunne lade sig inspirere, og hvor yderligere tiltag er påkrævet.

2.2. Afgrænsning

Jeg har begrænset mig til i opgaven udelukkende at behandle forholdene i Danmark og EU-regi, hvilket skal ses som et forsøg på at arbejde mere dybdegående på disse områder. Jeg vil dermed ikke beskæftige mig med reguleringen i USA, trods der ligeledes her har været en række interessante tiltag i forhold til reguleringen af revisors uafhængighed, samt EU's regulering i høj grad er inspireret af reguleringen i USA. Det er dermed ligeledes vigtigt at følge udviklingen og

⁸ EU-direktiv, forslag til modernisering af 8. direktiv

Revisors uafhængighed

reguleringen i USA, men jeg vurderer altså, at det alligevel er muligt og nødvendigt at afgrænse mig fra området, dels for opnåelse af dybde i opgaven og dels pga. tidsmæssige begrænsninger.

I opgaven vil udelukkende den nyeste revisorlov (2003) blive behandlet indgående, og jeg vil alene omtale den tidligere gældende revisorlov i forbindelse med forhold, der væsentligt adskiller sig fra den nugældende.

Revisor har gennem tiden påtaget sig flere og flere rådgivningsopgaver, hvilket også ses af ovenstående figur 1, omhandlende regnskabsbrugernes tillid til revisor i tidsintervallet fra år 2000-2010. Jeg har afgrænset mig fra at beskæftige mig yderligere med rådgivningsdelen, idet det er en hel diskussion for sig - om revisor kan forblive uafhængig i tilfælde, hvor denne både yder revision og rådgivning for samme klient.

Jeg har i forbindelse med udarbejdelsen af opgaven ikke indsamlet egen empiri, men jeg har i stedet valgt at anvende eksisterende empiri. Der er flere årsager hertil – bl.a. tidsmæssige årsager, samt at det har været muligt at finde relevant eksisterende empiri.

EU-kommissionen vedtog i 2000 henstillingen: ”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU”, hvilken jeg ikke vil beskæftige mig nærmere med. Henstillingen har imidlertid haft stor indvirkning på den nugældende revisorlovs indhold og dermed reguleringen af revisors uafhængighed, men jeg mener alligevel ikke, at en gennemgang af henstillingen vil bidrage med noget væsentligt i forhold til belysning af problemstillingen. Jeg vil derfor alene kort beskrive principperne i den obligatoriske kvalitetskontrol i forbindelse med behandlingen af den danske revisorlov under afsnittet ”Ændringer af revisorloven 2003”.

Det skal endvidere pointeres, at forslaget om modernisering af 8. direktiv ikke var endeligt vedtaget, da jeg påbegyndte arbejdet med opgaven, og dermed har jeg taget udgangspunkt i forslaget.

Den formelle vedtagelse af direktivet skete i ministerrådet den 26. april 2006, men jeg ser ingen problemer i forhold til, at jeg har baseret det skrevne i opgaven på forslaget. Dette skyldes, at drøftelserne af forslaget var afsluttet, og desuden godkendte Europa-Parlamentet og EU-kommissionen allerede moderniseringen af direktivet i 2005.⁹

⁹ Svarbrev: Bendt Bendtsen, Økonomi- og Erhvervsministeriet

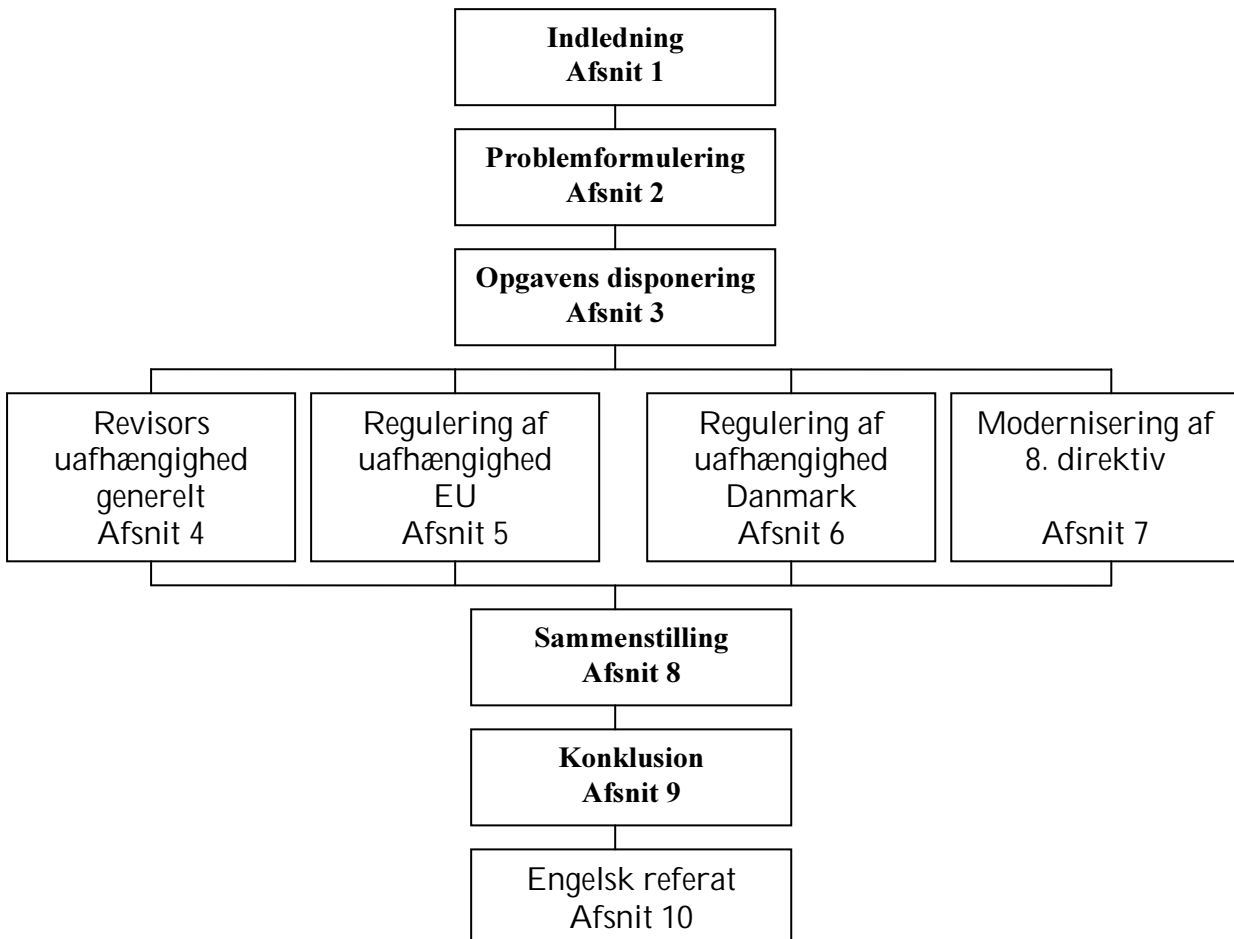
Revisors uafhængighed

Jeg har afsluttet redaktionen af opgaven 27. maj 2006, og derfor vil diverse oplysninger, der er offentliggjort efter denne dato ikke blive medtaget i opgaven.

3. Opgavens disponering

I dette afsnit vil jeg kort redegøre for opgavens opbygning - med formålet at skabe overblik. Jeg har valgt at illustrere opbygningen med nedenstående figur.

Figur 3: Disponerings figur.



I afsnit 4 vil jeg behandle revisors uafhængighed generelt. Denne del vil indeholde en definition af revisors uafhængighed med udgangspunkt i FSR's¹⁰ "Retningslinjer for revisoreres etiske adfærd". Dernæst vil jeg foreskrive vigtigheden af revisors uafhængighed og konsekvenser i tilfælde af manglende uafhængighed.

Herefter vil jeg i afsnit 5 beskæftige mig med reguleringen af revisors uafhængighed i EU. Herunder vil jeg belyse forskellige tiltag på området – jeg vil belyse EU-direktiverne – 4., 7. og 8, EU-kommissionens Grønbog "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union", EU-henstillingen: "Revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper" og anvendelsen af de internationale revisionsstandarder.

¹⁰ Foreningen for statsautoriserede revisorer

Revisors uafhængighed

I afsnit 6 behandles den danske regulering af revisors uafhængighed. Jeg har valgt at placere dette afsnit efter behandlingen af reguleringen af revisors uafhængighed i EU, idet mange EU forhold har betydning for indholdet og udformningen af den danske regulering. Jeg vil således i afsnit 6 analysere mig frem til forhold, hvor EU reguleringen har været bestemmende for den danske regulering og hvor den danske regulering adskiller sig fra reguleringen i EU.

De danske uafhængighedsbestemmelser i revisorlovens § 11 vil jeg forsøge at illustrere anvendelsen af ved hjælp af to disciplinærafgørelser, henholdsvis sag nr. 34-2004-S og sag nr. 25-2005-R.

Jeg vil beskæftige mig med moderniseringen af 8. direktiv i afsnit 7, hvilket jeg har valgt at behandle separat. Direktivet indeholder ganske vist en indarbejdelse af principperne i EU-henstillingen vedrørende revisors uafhængighed, hvilken ligeledes har haft stor betydning for den danske regulering, men jeg vurderer en separat behandling er på sin plads, idet moderniseringen af 8. direktiv endnu ikke var vedtaget, da jeg påbegyndte arbejdet, og dermed endnu ikke havde nogen retskildeværdi og direkte indflydelse på den danske regulering. På denne måde mener jeg, at jeg bedst bevarer kronologien i opgaven.

Afsnit 8 vil indeholde en sammenstilling af reguleringen i EU og reguleringen i Danmark og det vil bl.a. blive belyst, hvor der har været/er behov for en skærpet regulering.

Jeg vil belyse, hvilke nyskabelser der eksisterer i moderniseringen af 8. direktiv i forhold til den danske regulering af bl.a. revisors uafhængighed, og hvilke tiltag vi dermed kan forvente i den nærmeste fremtid i den danske revisorlovgivning.

Hvert behandlet hovedområde vil blive afsluttet med en delkonklusion, som har til formål at samle de vigtigste pointer i det forestående. Delkonklusionerne vil munde ud i den afsluttende hovedkonklusion – afsnit 9, som vil indeholde et svar på opgavens problemstilling.

4. Revisors uafhængighed generelt

Dette afsnit skal være medvirkende til at skabe en forståelse for, hvad uafhængighed er, og hvilken betydning uafhængigheden har for regnskabsbrugerens tillid til revisor.

4.1. Definition af revisors uafhængighed

Her defineres revisors uafhængighed hovedsageligt med udgangspunkt i ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd” udsendt i maj 2004 af FSRs bestyrelse. Grunden til jeg tager udgangspunkt i denne er, at den grundlæggende er i overensstemmelse med IFACs¹¹ ”Code of Ethics for Professional Accountants”, og definitionen derfor formentligt anvendes af en bredere kreds.¹²

Når man taler om uafhængighed skelner man mellem begreberne independence of mind, hvilket vi på dansk betegner faktisk uafhængighed og independence in appearance, hvilket vi på dansk betegner synlig uafhængighed.

Sondringen mellem den faktiske og synlige uafhængighed er vigtig, idet den betoner regnskabsbrugerens tillid ikke alene er afhængig af, at revisor er uafhængig, men ligeledes af, at revisor fremtræder som uafhængig i henhold til regnskabsbrugerens opfattelse.¹³

Den faktiske uafhængighed omhandler, hvorvidt revisor er uafhængig. Er revisor faktisk uafhængig betyder det, at når revisor fremsætter sine synspunkter sker det uden påvirkning fra uvedkommende, og revisor handler dermed med den i lovgivningen krævede integritet, objektivitet og professionelle skepsis.

Med integritet menes, at revisor er entydig, ligefrem og ærlig, når denne udfører diverse opgaver. Objektivitetskravet medfører, at revisor ikke må være forudindtaget eller partisk, samt have interessekonflikter eller påvirkes af andre uvedkommende.

Revisor skal ligeledes være uegennyttig, hvilket vil sige, at revisor skal være rede til at tilsidesætte egne interesser til fordel for interesserne, som revisor skal varetage. De interesser, der kommer i første række, er således klientens og offentlighedens.¹⁴

Den synlige uafhængighed er omverdenens syn på revisor. Revisor skal undgå forhold og omstændigheder, som gør, at en fornuftig og velinformeret tredjemand med rette kan konkludere, at en revisionsvirksomhed eller et medlem af et erklæringsteams integritet, objektivitet eller

¹¹ IFAC – Den internationale sammenslutning af revisorforeninger – udarbejder de internationale revisionsstandarder (ISA)

¹² Artikel; Fabricius, Ole og Gath, Peter: ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd og uafhængighed”, R&R nr.10, 2004

¹³ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 32

¹⁴ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 177

Revisors uafhængighed

professionelle skepsis er blevet kompromitteret. Det er afgørende, at tredjemand har tillid til revisors uafhængighed for, at revisors påtegning eller erklæring skaber merværdi.

Revisorlovens § 11, hvilken jeg vil behandle mere dybdegående efterfølgende under afsnittet ”Revisorlovens uafhængighedsbestemmelser”, foreskriver, at uafhængigheden skal vurderes af en velinformeret tredjemand. Når den synlige uafhængighed således er omverdenens syn på revisor, skal det altså forstås som en velinformeret tredjemands syn på revisors uafhængighed.

På baggrund af ovenstående definition og sondring af uafhængigheden, mener jeg, at manglende faktisk uafhængighed kan få de største negative konsekvenser for virksomhedens interesser¹⁵. Dette skyldes, at de dermed har den forkerte opfattelse af revisors stilling – de opfatter revisor som værende uafhængig, men han/hun er det rent faktisk ikke. De har tillid til revisor og agerer på baggrund af erklæringen i overbevisning om, at revisor er uafhængig.

I tilfælde hvor interessenterne ikke anser revisor for værende uafhængig kan det i princippet være lige meget om revisor er uafhængig eller ej. Dette skyldes, at interessenten næppe vil tillægge revisors arbejde nogen værdi, hvis han/hun ikke anser revisor for at værende uafhængig.

Jeg mener ikke, at man kan sige, at enten den faktiske uafhængighed eller den synlige uafhængighed er vigtigst, idet begge former for uafhængighed er meget vigtige. Uden den ene eller anden form for uafhængighed ville revisionsbranchen formentligt hurtigt forsvinde, idet revisors arbejde ikke ville skabe nogen merværdi for interessenterne. Uden den faktiske uafhængighed ville der bl.a. forekomme erhvervsskandaler, som absolut ville reducere interessenternes tillid til revisor, og uden den synlige uafhængighed, ville interessenterne ikke opfatte revisor som uafhængig, og dermed ville de heller ikke tillægge revisors arbejde nogen værdi.

Revisor skal altid stræbe efter 100 % uafhængighed, og de ideelle arbejdsbetingelser for revisor ville være fuldstændig isolation fra alle forhold, der kan have negativ indflydelse på revisors uafhængighed. I den reelle verden er denne isolation ikke mulig – og derfor tror jeg heller ikke, at det er realistisk at kræve, at revisor skal være 100 % uafhængig.

¹⁵ Med interesser mener jeg her f.eks. leverandører, ansatte, ejere/aktionærer, finansieringskilder, kunder, offentlige myndigheder – alle nogle der anvender revisors arbejde som beslutningsgrundlag

4.2. Uafhængighedens relevans

Revisors arbejde har til formål at tilføje regnskabet troværdighed, hvilken, som skrevet, skabes ved at regnskabsbrugerne har tillid til, at revisor er kompetent og uafhængig.¹⁶

Det er en grundlæggende forudsætning for revisorerhvervets funktion, at revisor er uafhængig¹⁷, idet man ellers ikke ville kunne fæste lid til revisors erklæringsafgivelse, og denne ville dermed ikke skabe nogen merværdi for interessenterne.

Kravet om uafhængighed har til formål at hindre, at der opstår mulige interessekonflikter mellem samfundets krav til revisors arbejde/udtalelser og revisors personlige forhold. I tilfælde af interessekonflikt er der erfaring for, at revisor kan have svært ved at bevare sin dømmekraft og professionelle skepsis.

Uden uafhængighedskravet og dermed skabelse af merværdi for virksomhedens interessenter kan man være tilbøjelig til at konkludere, at interessenterne vil agere mere forsigtigt.

Interessenterne ville uden uafhængighedskravet være tvunget til at vurdere årsrapporters korrekthed ud fra tilliden til virksomheden, som har afgivet oplysningerne i denne.

Jeg mener, at der uden uafhængighedskravet ville være en øget usikkerhed omkring virksomhedens aktuelle finansielle stilling og udviklingstendenser mm., som ville gøre at interessenterne ville være mere påpasselige med, hvor de f.eks. investerede deres penge.

Dette kunne blandt andet medføre, at interessenterne holdt sig mere til det kendte og ”sikre”, og det derved ville være svært for nyetablerede virksomheder at få interessenter til at interessere sig for sig, og dermed få dem til at samarbejde og skyde penge ind i virksomheden mm.

Interessenternes villighed til at investere ville uden uafhængighedskravet formentligt i højere grad afhænge af, at virksomhederne gennem en længere årrække kunne fremstå som veletablerede og – velfungerende, samt fremvise gode resultater. Mens det med det eksisterende uafhængighedskrav er mere tilbøjelighed til at investorerne vil fæste lid til blot et enkelt regnskab - revideret af en uafhængig revisor, og placere deres investeringer på baggrund af dette.

¹⁶ Langsted, Lars Bo m.fl.: ”Revisoransvar” side 20

¹⁷ FSR april 1996: ”Revisors uafhængighed – en forudsætning for troværdighed. Retningslinier for de statsautoriserede revisors generelle uafhængighed” side 7

4.3. Manglende uafhængighed – konsekvenser

Uafhængighed er, som skrevet ovenstående, en forudsætning for at man kan fæste lid til revisors arbejde, og manglende uafhængighed vil dermed få nogle konsekvenser.

Hvis revisor ikke er og bliver opfattet som værende uafhængighed af interessenterne vil revisors påtegning på regnskabet ikke gøre nogen forskel¹⁸.

I tilfælde, hvor revisor ikke er uafhængig, er han/hun afskåret fra at påtage regnskaber, det gælder uanset om de i selve påtegningen gør udtrykkeligt opmærksom på den manglende uafhængighed eller ej. Påtegner en revisor alligevel et regnskab, trods den manglende uafhængighed, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen forlange årsrapporten omgjort – altså kræve, at en anden uafhængig revisor foretager arbejdet på ny.

I forbindelse med revisors manglende uafhængighed har revisor i princippet altid to valgmuligheder;

1. Revisor kan undlade at afgive erklæring - nægte at acceptere eller fortsætte med erklæringsopgaven
2. Revisor fjerner i muligt omfang den omstændighed der gør, at han ikke er uafhængig

Revisor bør altid vælge mulighed 1 i situationer, hvor der ikke eksisterer nogen sikkerhedsforanstaltninger, som kan reducere truslerne mod uafhængigheden til et acceptabelt niveau.¹⁹

4.4. Delkonklusion; Revisors uafhængighed generelt

I opgavens afsnit 4 har jeg forsøgt at tydeliggøre betydningen og vigtigheden af revisors uafhængighed.

I forbindelse med selve begrebet ”uafhængighed” skelner man således mellem independence of mind og independence in appearance, hvilket pointerer, at regnskabsbrugerens tillid ikke udelukkende afhænger af, om revisor er faktisk uafhængig, men også af om revisor opfattes uafhængig af en velinformeret tredjemand.

Revisors funktion er at højne troværdigheden af regnskaber, men i denne forbindelse er det centralt at regnskabsbrugerens har tillid til revisor – regnskabsbrugerens skal have tillid til, at revisor er uafhængig og kompetent.

Tilliden til at revisor er uafhængighed har betydning for, hvordan interessenter agerer, idet manglende uafhængighed formentligt vil gøre interessenterne mere påpasselige med, hvad de kaster sig ud i og i et samfundsøkonomisk perspektiv kunne denne passelighed bl.a. medføre nedgang i aktivitets- og investeringsniveauet.

¹⁸ Artikel: Langsted, Lars Bo: ”Revisors uafhængighed – myter og fakta”, R&R 2001

¹⁹ FSRs etikudvalg: ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd (etiske regler for revisorer)”, kapitel 8

5. Reguleringen af revisors uafhængighed i EU

Jeg vil i dette afsnit indledningsvis beskrive formålet med reguleringen af revisors uafhængighed i EU-regi. Dernæst vil jeg kronologisk fremføre forskellige tiltag i EU, men jeg vil udelukkende behandle de områder, som jeg finder væsentlige i forhold til opgavens problemstilling.

Afsnittet vil frem for alt være en beskrivelse af de forskellige tiltag - med formålet at skabe overblik herover, og jeg vil dermed ikke komme med mange selvstændige kommentarer.

5.1. Hvorfor regulering af revisors uafhængighed i EU-regi

EU blev oprettet i 1993 med underskrivelsen af Maastricht-traktaten, som var en udbygning af det allerede eksisterende samarbejde - EF dannet i 1957. Danmark indtrådte imidlertid først i samarbejdet i 1973.

Formålet med oprettelsen af EF var at skabe et stort fællesmarked (Indre marked), hvor varer, tjenesteydelser, kapital og arbejdskraft mm. frit kunne handles mellem medlemslandene uden diverse hindringer i form af restriktioner, told mm.

Dybest set er idéen bag den frie bevægelighed og fordelene ved Det Indre Marked baseret på gamle handelsteorier af teoretikere som f.eks. David Ricardo og Adam Smith. Jeg vil ikke her gå nærmere i dybden med deres teorier, men blot fremføre vigtigste pointer. En central pointe er, at hvis handelen foregår frit mellem medlemslandene - vil hvert land specialisere sig i produktion af varer, hvor landet har størst kompetence og er relativt mest effektiv, hvilket vil øge velstanden i alle medlemslandene. Konkret vil denne specialisering medføre besparelser i produktionen, stordriftsfordele og øget konkurrence.

Internationaliseringen tog for alvor fat i slutningen af det sidste århundrede og i forbindelse hermed blev presset for at få fælles regler og standarder blandt andet på revisions- og revisorområdet øget²⁰. Der har i EU-regi været en intens indsats for opnå harmonisering af reguleringen af revisionsområdet og Danmarks medlemskab af EU har haft væsentlig indflydelse på udformningen og indholdet af den danske revisorlovgivning.

Grunden til, at man netop har behov for EU-regulering på revisionsområdet er primært, at revisors erklæringer anvendes på tværs af landegrænserne, samt at skabe forhold der gør, at revisorer i forskellige lande arbejder under ens vilkår. Harmonisering af kravene til revisionen skal være med til at forbedre virksomhedernes adgang til det internationale kapitalmarked, og regnskabsbrugerne i EU skal kunne vurdere regnskaber og påtegninger uden at tage hensyn til forskellige regler i medlemslandene omkring f.eks. revisors uafhængighed.

²⁰ Langsted, Lars Bo m.fl.: ”Revisoransvar” side 144

Revisors uafhængighed

I EU-regi er det EU-kommissionen, der fremsætter forslag til lovgivningen, politikker og handlingsprogrammer under iagttagelse af *hele* fællesskabets interesser. Det er imidlertid ministerrådet (rådet), der træffer samtlige afgørelser i EU, hvilke EU-kommissionen har til opgave at føre ud i livet. Det forekommer, at rådet beder om et forslag og EU-kommissionen vil normalt efterkomme dette.²¹

5.2. EU-direktiverne – 4., 7. og 8. direktiv

Generelt er det således, at EU-direktiver er bindende for alle medlemsstater i EU, men de har ikke umiddelbart retsvirkning for de enkelte borgere, førend den nationale lovgiver har ændret/tilpasset sin lovgivning således, at denne opfylder direktivets krav. For Danmarks vedkommende er folketinget lig nationale lovgiver. Kort sagt kan et direktiv opfattes som et påbud til den ellers suveræne nationale lovgiver, om ændring af lovgivningen inden for givne rammer.²²

Der fremsættes jævnligt forslag til ændringer af direktiver i takt med, at der sker ændringer i samfundet eller ændringer er påkrævet – man forsøger således at holde direktiverne ajour.

EU's 4. selskabsretlige direktiv omhandlende selskabers regnskabsaflæggelse blev vedtaget i juli 1978. Det beskrives indledningsvist i direktivet, hvad bevæggrundene bag direktivet var, og det fremføres bl.a.:

*”det er nødvendigt for de nævnte selskabsformer at foretage en samtidig samordning på disse områder, idet disse selskabers aktivitet ofte overskrider de nationale grænser...”*²³

4. direktiv skal således ses som et led i bestræbelserne på at harmonisere reglerne inden for EU,²⁴ og direktivet kan anses for værende det første, som har haft indflydelse på den danske revisorlovgivning.

I direktivets artikel 51 foreskrives revisionspligten for mellemstore og store selskaber, samt at revisionen skal foretages af en fagligt kvalificeret person.²⁵ Det er imidlertid således, at medlemslande kan vælge at fritage små virksomheder fra revisionspligten. Som skrevet i indledningen er denne undtagelsesregel først for nyligt valgt indført i den danske revisorlovgivning.

Rådets 7. direktiv ”Konsoliderede regnskaber” blev vedtaget i juni 1983 og skal anskues som en opfølgning på gældende krav i henhold til 4. direktiv. Der blev indført krav om, at moderselskaber,

²¹ Kureer, Henrik og Lundgren, Svend Erik: ”International økonomi”, side 122-123

²² Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1. 8. selskabsdirektiv

²³ Revisorhåndbogen 2004, regnskab, 4. direktiv, side 1141

²⁴ Christensen, John og Nielsen, Mogens: ”Virksomhedens årsregnskab”, side 61

²⁵ EU-kommissionen: Grønbogen: ”Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union”

Revisors uafhængighed

der udarbejder koncernregnskaber, skal have deres regnskaber revideret af en fagligt kvalificeret person.

De første regler om lovpligtige revisorerers uafhængighed i EU fremkom med 8. direktiv i 1984 - betegnet 84/253/EØF primært omhandlende kravene til opnåelse af autorisation og uddannelsesmæssige krav til revisorer, der skal foretage den lovpligtige revision af regnskaber. Det foreskrives, hvilke betingelser den lovpligtige revisor skal opfylde i form af faglige kvalifikationer, integritet og uafhængighed.

Det problematiske i forhold til 8. direktiv er, at den konkrete regulering af revisors uafhængighed overlades til medlemslandene i EU selv,²⁶ og denne er dermed meget forskelligartet. Denne forskellighed har betydet, at det har været vanskeligt at bibringe virksomhedernes i EU interessenter tilstrækkelig sikkerhed for, at alle revisorer i EU optræder som uafhængige i forbindelse med deres virke som revisorer.

Moderniseringen af 8. direktiv skal være med til at råde bugt på denne problemstilling, således der opnås en ens regulering af revisors uafhængighed i alle medlemslandene, mere herom i afsnit 7 ”Moderniseringen af 8. direktiv”.

5.3. Grønbogen

Grønbogen blev offentliggjort i juli 1996 af EU-kommissionen under navnet: ”Revisors rolle, stilling og ansvar i forbindelse med lovpligtig revision i EU”. Den er baseret på en undersøgelse foretaget af det hollandske institut for revisions- og regnskabsforskning MARC²⁷, og revisionsvirksomhederne Arthur Andersen, Coopers & Lybrand, Price Waterhouse og Ernst & Young har bidraget med indsamling af datamateriale om regler og praksis i EU.

Undersøgelsen skulle være med til at danne et klart billede af, hvordan den lovpligtige revision behandles i medlemslandenes lovgivning, og samtidigt øge bevidstheden herom hos alle interesserede parter.

Ideen bag Grønbogen var en del af et større projekt omhandlende tilvejebringelse af et effektivt indre finansmarked indenfor EU. Man ønskede/ønsker at skabe et ensartet europæisk finansmarked, som var/er attraktivt at investere i.

²⁶ Revisorhåndbogen 2004, revision, 8. direktiv side 894 artikel 24-

²⁷ Maastricht Accounting and Auditing Research Center (MARC)

Revisors uafhængighed

En af forudsætningerne herfor var/er, at virksomhedens regnskaber kan sammenlignes, samt at den lovpligtige revision af regnskaberne er ensartet i EU²⁸.

Indholdet af Grønbogen foreskriver ikke konkrete forslag til opnåelse af sammenligneligheden og ensartede regler, idet den fokuserer mere på bl.a. problemstillingerne omkring revisors uafhængighed. I forhold til revisors uafhængighed fremføres følgende problemstillinger;

- Revisors honorar – det er problematisk, hvis revisor fastsætter sit honorar urimeligt lavt pga. konkurrence, hvorved det er umuligt for revisor at udføre sit arbejde i overensstemmelse med de faglige standarder og dermed f.eks. opnå et effektivt revisionsbevis²⁹
- Andre ydelser end revision – revisors uafhængighed/objektivitet trues i tilfælde, hvor revisor varetager andre opgaver end revision såsom f.eks. rådgivning, regnskabsmæssige assistance³⁰
- Ledelsesbeslutninger – revisors uafhængighed trues i tilfælde, hvor revisor træffer ledelsesbeslutninger³¹
- Rotation af revisor – revisors uafhængighed trues i tilfælde, hvor samme revisor fungerer som revisor for revisionsklienten i en længerevarende periode³²

Grønbogen retter kritik mod 8. direktiv, hvilket skyldes, som beskrevet ovenstående, den manglende præcision omkring uafhængigheden, hvilket har medført uundgåelige forskelle mellem medlemslandenes nationale bestemmelser. Der gives ikke i selve Grønbogen nogle konkrete forslag til at rette op på dette, men det foreskrives, at man ikke på kort sigt kan nå frem til en fælles definition. Samtidigt erkendes det, at en aftale om en fælles kerne af grundlæggende principper på EU-plan accepteret af alle medlemslandene ville være et vigtigt skridt imod oprettelsen af et indre marked for revision.

5.4. EU- henstilling: "Revisorers uafhængighed i EU"

EU-kommissionen vedtog den 16. maj 2002 EU-henstillingen; "Revisors uafhængighed i EU: Grundlæggende principper", denne betegnes 2002/590/EF.

Formålet med henstillingen foreskrives i punkt 8;

²⁸ Revisorkommissionen: "Betænkning nr. 1411", side 28

²⁹ EU-kommissionen: Grønbogen: "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU", afsnit 4.11

³⁰ EU-kommissionen: Grønbogen: "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU", afsnit 4.12

³¹ EU-kommissionen: Grønbogen: "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU", afsnit 4.14

³² EU-kommissionen: Grønbogen: "Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU", afsnit 4.15

Revisors uafhængighed

”Dette initiativ om revisors uafhængighed gælder for revisorstanden i EU som helhed. Det sigter på at opstille retningslinjer for medlemsstaternes krav om revisors uafhængighed overalt i EU.”

Henstillingen har megen fokus på nødvendigheden af, at medlemslandene i EU opnår en fælles regulering af revisors uafhængighed. En del af motivationen bag henstillingen fremkommer af punkt 10, hvor det skrives, at henstillingen om revisors uafhængighed skal bidrage til oprettelsen af et fælles kapitalmarked i EU. For opnåelse af dette er det centralt, at der forefindes internationalt anerkendte etiske standarder for revisors uafhængighed gældende i alle medlemslandene.³³

Det blev imidlertid fremført i Revisorkommissionens betænkning nr. 1411, at henstillingen indeholder en række områder, hvor det ikke på konkret plan er muligt at foretage en umiddelbar implementering, samt henstillingen indeholder områder, som er fremmed for dansk retstradition.³⁴

Dette skyldes, at det kan være vanskeligt at transformere EU-kommissionens bestemmelser til national ret. Det er f.eks. således, at man i EU-regi ofte udtrykker sig bredere, end vi normalt har tradition for i de nordiske lande. Endvidere kan det være vanskeligt at skulle ”oversætte” regler udsprunget af et internationalt samarbejde til at passe til det enkelte medlemslands virkelighed.³⁵

Jeg mener, at EU-henstillingen skal anses for et forsøg på at opnå en fælles definition af og forståelse for revisors uafhængighed i EU. Som skrevet ovenstående, indeholder nugældende 8. direktiv ikke én sådan - man har dog gennem tiderne været opmærksom herpå og kritiseret forholdet, men man har ikke tidligere konkret foretaget tiltag for at afværge problemstillingen. Medlemslandene bør anvende henstillingen som en rettesnor for derved at opnå ensartethed.

5.4.1 Henstillingens retskildeværdi

Kommissionen valgte netop på grund af de meget forskellige nationale reguleringsmåder og forståelser af revisors uafhængighed i medlemslandene ikke som hidtil at udstede et direktiv, men i stedet regulere via en henstilling.³⁶

En henstilling har mindre retskildeværdi end et direktiv, idet en henstilling i modsætning til et direktiv ikke medfører nogen forpligtelse for medlemslandene til at implementere henstillingen i

³³ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, punkt 6

³⁴ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 54

³⁵ Artikel: Langsted, Lars Bo: ”Balancens svære kunst – en ny revisorlov”, R&R nr. 2, 2003

³⁶ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 30

Revisors uafhængighed

den nationale lovgivning. Henstillingens retskildeværdi medfører således, at medlemslandene *kan* undlade at rette sig efter henstillingens indhold.

Det ligger imidlertid implicit i kortene, at henstillingerne forventes implementeret i medlemslandenes nationale ret, idet der som oftest er opbakning omkring og enighed om EU-kommissionens initiativer.

Det står direkte skrevet i henstillingens punkt 15;

”Hvis denne henstilling ikke medfører den ønskede harmonisering, agter kommissionen at undersøge situationen tre år efter vedtagelsen af denne henstilling under hensyntagen til den internationale udvikling...”

Ovenstående citat tolker jeg således, at såfremt henstillingen ikke medførte den ønskede effekt lufter EU-kommissionen tanken om, at den vil gøre brug af andre tiltag med højere retskildeværdi. Med visheden om, at en modernisering af 8. direktiv er på vej, er der noget, som tyder på, at det ikke har været nok med en henstilling - og at et direktiv er påkrævet. I det efterfølgende vil jeg forsøge at klarlægge, om dette er tilfældet og givet fald indenfor hvilke områder, der har været/er behov for yderligere regulering.

EU-kommissionen udsendte i 2000 EU-henstillingen omhandlende kvalitetssikring, hvoraf det klart fremgik, at der var tale om minimumskrav, som revisor og revisionsvirksomhederne skal efterleve.³⁷ Det fremgår imidlertid ikke tydeligt af henstillingen omhandlende revisors uafhængighed om der er tale om minimumskrav eller en udtømmende regulering af revisors uafhængighed,³⁸ men der er formentligt tale om en minimumshenstilling.

I tilfælde, hvor der er tale om minimumskrav kan medlemslandene vælge at have en mere restriktiv lovgivning end henstillingen foreskriver. Jeg mener dog, at tilvælges der i f.eks. dansk revisorlovgivning en mere restriktiv linie, tager det lidt pusten af den harmonisering af reglerne, som man forsøger at opnå i EU-regi. Derfor er det vigtigt, at medlemslandene ikke ukritisk tilvælger mere restriktive regler end gældende i EU-regi.

5.4.2. Henstillingens indhold

Jeg vil ikke i dette afsnit gengive EU-henstillingen til punkt og prikke, men jeg vil udelukkende beskæftige mig med væsentlige områder. Der vil imidlertid være nogle områder, som er væsentlige, men som jeg alligevel ikke vil behandle nærmere her. Dette skyldes, at jeg har valgt behandle dem i opgavens afsnit 6 ”Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark”, hvor jeg bl.a. vil fremføre

³⁷ Staalkjær, Brian Benjamin: ”Revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, side 87

³⁸ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 54

Revisors uafhængighed

forskelle og ligheder mellem EU-henstillingen og den danske revisorlov. Dispositionen skal dermed ses som et forsøg på at undgå unødvendige gentagelser.

Henstillingen giver en ”ramme”, hvor indenfor generelle problemstillinger omkring revisors uafhængighed kan håndteres.

I afsnit A: ”Generel ramme” beskrives de overordnede krav til revisors uafhængighed, og hvem der er omfattet af reglerne, mens der i afsnit B: ”Særlige omstændigheder” forelægges en række omstændigheder, som kan true uafhængigheden, samt hvilke foranstaltninger der kan modvirke disse trusler. Afsluttende i henstillingen findes bilag, som dels beskriver de grundlæggende principper i afsnit A og vigtigste beskyttelsesforanstaltninger, og dels definerer de vigtigste anvendte termer.

Henstillingens første del – afsnit A ”Generel ramme” opdeles i følgende områder; 1) Objektivitet, integritet og uafhængighed, 2) Ansvar og rækkevidde, 3) Faktorer, der kan bringe uafhængigheden i fare, 4) Beskyttelsessystemer og 5) Offentliggørelse af honorarer.

5.4.2.1. Objektivitet, integritet og uafhængighed

Afsnit A indledes med følgende;

” Ved udførelsen af en lovpligtig revision skal revisor være uafhængig af sin revisionsklient, både intellektuelt og i det ydre. Revisor bør ikke foretage en lovpligtig revision, hvis der er finansielle forbindelser, forretningsforbindelser, ansættelsesforbindelser eller andre forbindelser mellem revisor og hans klient, som en fornuftig og informeret tredjepart ville anse for at kompromittere revisors uafhængighed.”³⁹

Definitionen af revisors uafhængighed i afsnit 4 skelnede mellem synlig og faktisk uafhængighed, hvilket jeg ligeledes mener, kan udledes af ovenstående citat er tilfældet i EU-henstillingen. Jeg drager parallel mellem ydre – synlig og intellektuelt – faktisk.

Første del af citatet fokuserer på revisors faktiske uafhængighed, mens anden del fokuserer på revisors synlige uafhængighed - idet der fokuseres på én fornuftig og informeret tredjeparts syn, hvilket ligeledes er karakteriserende for den synlige uafhængighed.

³⁹ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, A. Generel ramme - indledning

Revisors uafhængighed

I citatet oplistede overordnet de forhold til den enkelte klient som medfører, at revisor ikke bør påtage sig eller fortsætte en given revisions- eller erklæringsopgave – revisors synlige uafhængighed er således afgørende for, hvorvidt bestemmelsen kan efterleves.

Henstillingen foreskriver, at objektivitet og faglig integritet bør være dominerende principper i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse. Jeg har allerede introduceret begreberne ”objektivitet” og ”integritet” i ovenstående afsnit 4.1. ”Definition af revisors uafhængighed” og jeg henviser læseren hertil.

Revisor viser bedst offentligheden, at den lovpligtige revision udføres i overensstemmelse kravene om objektivitet og integritet ved at efterleve uafhængighedsdefinitionen – og dermed både være faktisk og synlig uafhængig.

5.4.2.2. Ansvar og personkreds

EU-henstillingens andet afsnit foreskriver bl.a., at det revisors eget ansvar, at han/hun er og fremstår som værende uafhængig⁴⁰, samt hvem der er omfattet af kravet om uafhængighed. Henstillingens indhold er ikke udelukkende gældende for den reviderende revisor, men ligeledes for enhver, der er i en position, hvor han/hun kan påvirke udfaldet af den konkrete revision. Revisor har pligt til at vurdere hvem, der i relation til den konkrete erklæringsopgave er omfattet af uafhængighedskravene.

Henstillingen omfatter udelukkende familiemæssige relationer⁴¹ til personer, som besidder en ledende stilling hos revisionsklienten eller som er i en position, hvorfra han/hun kan øve direkte indflydelse på revisionsklientens regnskaber.

5.4.2.3 Trusler mod uafhængigheden

I henstillingen fremføres en række trusler mod revisors uafhængighed, som reglerne i henstillingen har til formål at reducere.⁴² Når revisor har vurderet og fastlagt, hvem der er omfattet af uafhængighedskravene, skal han/hun identificere eksisterende trusler mod hans/hendes konkrete uafhængighed. Der er f.eks. tale om følgende generelle forhold, der kan true revisors uafhængighed;⁴³

- Egeninteresse (the self-interest threat) – forekommer i tilfælde, hvor revisor har egen interesse i objektet, hvilket kan forekomme på flere måder. F.eks. kan revisor have en

⁴⁰ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, A. Generel ramme – afsnit 2

⁴¹ Omfattede familiemæssige relationer; forældre, søskende, ægtefæller/samboende, børn/adoptivbørn

⁴² Artikel: Füchsel, Kim: ”Ny dansk revisorlov – harmoni eller disharmoni”, R&R nr.2, 2003

⁴³ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, A. Generel ramme – afsnit 3 ”Faktorer, der kan bringe uafhængigheden i fare”

Revisors uafhængighed

ansættelsesmæssig tilknytning til virksomheden eller revisors nærmeste pårørende/andre i revisionsvirksomheden kan have en sådan tilknytning eller revisor kan have finansielle interesser i virksomheden

- Selvrevision (the self-review threat) – forekommer i tilfælde, hvor revisor reviderer egne ydelser. I sådanne situationer kan det være vanskeligt for revisor at bevare den krævede objektivitet
- Partiskhed – (the advocacy threat) forekommer i tilfælde, hvor revisors fremmer eller modvirker sin klients stilling i f.eks. en retssag. Revisor kan agere i disharmoni med hans/hendes virke som offentlighedens tillidsrepræsentant
- Fortrolighed og tillid (the familiarity or trust threat) – forekommer i tilfælde, hvor der er risiko for at revisor påvirkes af klientens personlighed og øvrige egenskaber, og dermed har sympati for klientens interesser. Truslen består dermed i, at revisor har for stor tillid til klienten og dermed sker der ingen objektiv testning af bl.a. fremførte argumenter
- Intimidering – (intimidation threat) forekommer i tilfælde, hvor revisor afskrækkes via f.eks. trusler fra at handle objektivt

Ovenstående oplyste trusler skal ses i sammenhæng med, at det er den princip-baserede tilgang, der gør sig gældende i henstillingen. Den princip-baserede tilgang indebærer, at lovgivningen beskriver en række trusler mod revisors uafhængighed, i stedet for at fremføre en række situationer, hvor revisor ikke må afgive erklæring.

Jeg vurderer, at tilgangen medfører fleksibilitet, som gør det muligt for revisorer at reagere hurtigt og effektivt på ændringer i samfundet og dermed forespørgsler til revisors virke. Den tidligere mere regelbaserede tilgang som bl.a. prægede den tidligere danske revisorlov, synes jeg var meget firkantet, idet den afskar revisor fra at påtage sig visse opgaver i konkrete situationer, trods det ikke ville have negativ indflydelse på revisors uafhængighed.

EU-henstillingen omhandler udelukkende den konkrete uafhængighed, hvilket medfører, at revisorer som udgangspunkt kan beskæftige sig med alt – dvs. påtage sig diverse rådgivningsopgaver, eje alle former for virksomhed mm. Det er imidlertid i henhold til EU-henstillingen udelukkende i forbindelse med udøvelsen af den lovpligtige revision og afgivelse af lovpligtige erklæringer, at de konkrete uafhængighedsregler er gældende.⁴⁴

⁴⁴ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 77

5.4.2.4. Beskyttelsessystemer

I tilfælde, hvor revisor i den konkrete situation identificerer én eller flere af ovenstående trusler, skal revisor overveje hvilke beskyttelsessystemer, der bør opstilles for at imødegå den/de givne trussel/trusler, og eliminere eller reducere truslen mod uafhængigheden.⁴⁵

I forbindelse med vurderingen af truslens styrke og hvilke beskyttelsessystemer der er anvendelige, skal revisor tage hensyn til en lang række forhold – bl.a. truslens art og intensitet, klientens organisatoriske forhold, kvalitetskontrol og samfundsmæssige betydning mm.

I henstillingen foreskrives i afsnit A del 4 flere mulige beskyttelsessystemer, der bl.a. består i forbud, restriktioner, andre foranstaltninger og procedurer og offentliggørelse.⁴⁶ Jeg vil ikke gengive alle her, men blot fremkomme med nogle centrale eksempler på beskyttelsessystemer, der kan være med til at sikre revisors uafhængighed;

- Revisor bør udnævnes af andre personer end klientens ledelse
- Der bør ske tilsyn og kommunikation i klientvirksomheden omkring den lovpligtige revision og andre leverede tjenester
- Revisor bør mindst én gang årligt skriftligt rapportere til kontrolorganer i virksomheder af offentlig interesse om den lovpligtige revision og det udførte arbejde i denne forbindelse. Endvidere bør revisor bekræfte sin uafhængighed skriftligt
- Revisionsvirksomheden bør formulere en politik til sikring af uafhængigheden. Politikken bør foreskrive, hvordan beskyttelsesforanstaltninger gennemføres og opretholdes i virksomheden
- Revisionsvirksomheden skal overholde bestemmelserne i EU-henstillingen; ”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU”. Se mere herom i efterfølgende afsnit 6.1.1.7. ”Obligatorisk kvalitetskontrol”

5.4.2.5 Særlige omstændigheder

Henstillingens anden del ”Særlige omstændigheder” fremfører en række konkrete omstændigheder, som kan true revisors uafhængighed - og der knyttes mulige beskyttelsessystemer til disse. Jeg vil heller ikke her gengive indholdet systematisk, idet jeg ikke mener, at en gennemgang vil bidrage med noget specifikt i forhold til besvarelsen af opgavens problemstilling, og desuden kan læseren selv kan læse indholdet af EU-henstillingens anden del. Jeg vil blot fremføre de omhandlende omstændigheder overordnet.

- Finansielle interesser – har revisor eller andre, der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision direkte eller indirekte finansielle interesser i revisionsklienten?

⁴⁵ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 30

⁴⁶ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, afsnit 4.1

Revisors uafhængighed

- Forretningsforbindelser – har revisor eller andre, der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision forretningsforbindelser der kan true uafhængigheden eller indgår de i den normale virksomhed?
- Beskæftigelse hos revisionsklienten – har revisor eller andre der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision været ansat hos revisionsklienten? Der er for nogle personer tale om en 2-årig karantæne periode (fra ansat hos revisionsklienten til ansættelse i revisionsfirmaet⁴⁷)
- Ledelses- eller tilsynsrolle hos revisionsklienten – revisor eller andre der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision bør ikke indgå i et ledelsesorgan eller tilsynsorgan hos revisionsklienten
- Tiltrædelse af stilling i revisionsfirma – for ledende medarbejdere hos revisionsklienten bør gælde en 2-årig karantæne periode inden disse kan tiltræde revisionsteamet
- Slægtskab og andre personlige forbindelser
- Andre tjenesteydelser – ydes der andre tjenesteydelser⁴⁸ udover revision til en given revisionsklient bør revisors generelle sikkerhedssystem sikres
- Revisionshonorar og øvrige honorarer – afhænger revisors honorar af resultater kan truslen ”partiskhed” opstå
- Retstvister – opstår der tvist mellem revisor/andre der kan øve indflydelse på den lovpligtige revision og revisionsklienten kan truslerne ”egeninteresse” og partiskhed” opstå. Sagen bør diskuteres med f.eks. revisionsklientens kontrolorgan
- Ledende medarbejdere, der har arbejdet for klienten i længere tid – jævnligt og længerevarende arbejde for en revisionsklient kan medføre et afhængighedsforhold mellem f.eks. revisionsvirksomheden og klientvirksomheden. Ledende revisionspartnere bør derfor senest 7 år efter, at de er udpeget til revisionsteamet erstattes. Se mere herom i efterfølgende afsnit 6.1.1.4. ”Regler om intern rotation”

5.5. Anvendelse af de internationale standarder

Revisionsstandarderne (RS) indeholder grundlæggende principper, som revisorer bør følge ved udførelsen af deres arbejde, idet åbenbare overtrædelser heraf kan resulterer i disciplinærsager.

Der er intet lovgrundlag for anvendelse af revisionsstandarderne i Danmark, men de anses for at udfylde begrebet ”god revisorskik”, som findes i revisorlovens § 2, og som danske revisorer derfor skal leve op til.

⁴⁷ Forskellen på ”firma” og ”virksomhed” er at, virksomheder ofte er personligt ejede, mens ”firma” er en bredere betegnelse, og kan anvendes om både selskaber og virksomheder.

⁴⁸ Med andre tjenesteydelser forstås i henhold til EU-henstillingen f.eks. - træffer beslutninger eller deltager i beslutninger på klientens vegne, udarbejdelse af regnskabsbilag og regnskaber, vurderingstjenester, deltagelse i revisionsklientens interne revision, ledelsesrekruttering.

Revisors uafhængighed

Revisor skal imidlertid anvende sin professionelle vurdering i forhold til valget af hvilke procedurer, der anvendes i den enkelte situation, og indholdet af en given revisionsstandard passer måske ikke til punkt og prikke – og revisor må derfor ”bøje” indholdet af revisionsstandarderne således, at den giver mest mulig mening.

Det er revisionsteknisk udvalg (REVU), der på Foreningen for statsautoriserede revisorer (FSR) og Foreningen for registrerede revisorer (FRR) vegne udsender revisionsstandarder, som er i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder (ISA). Det kan imidlertid være nødvendigt at foretage visse tilpasninger af ISA'er for at bringe dem i harmoni med den danske revisorlovgivning.

De internationale revisionsstandarder udarbejdes og udstedes af IFAC (International Federation of Accountants). Idet FSR er medlem af IFAC deltager de indirekte i udarbejdelse/udstedelse af internationale revisionsstandarder.⁴⁹

I Danmark havde vi følgende gældende revisionsvejledninger pr. 1. januar 2006;

- Nr. 3: Anvendelse af anden revisors arbejde
- Nr. 11: Revision af koncernregnskaber
- Nr. 15: Rådgivning
- Nr. 16: Revisors gennemgang af og erklæring på budgetter
- Nr. 20: Ekstern revisions anvendelse af intern revisions arbejde

Tidligere havde vi flere revisionsvejledninger, men disse er løbende blevet erstattet af revisionsstandarderne, som har til formål at udvikle dansk revisionspraksis i overensstemmelse med international revisionspraksis. Anvendelse af fælles revisionsstandarder er et centralt element i bestræbelserne på at opnå og sikre et ensartet og højt kvalitetsniveau på revisionsområdet i EU's medlemslande. På nuværende tidspunkt er der omkring 35 gældende revisionsstandarder inklusiv ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”, som primært omhandler revisors uafhængighed. Se bilag 1 omhandlende gældende revisionsstandarder i Danmark pr. 1. januar 2006.

Der eksisterer ikke en revisionsstandard decideret omhandlende revisors uafhængighed, men mange indeholder bestemmelser herom, idet revisors uafhængighed, som skrevet, er grundlæggende for revisors virke og det foreskrives således bl.a. i RS 200 afsnit 4;

” Revisor skal efterleve ”Etiske regler”. De etiske principper, der regulerer revisors professionelle virke omfatter:

⁴⁹ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.3 Internationale revisions- og regnskabsstandarder

Revisors uafhængighed

(a) *Uafhængighed*

(b) *integritet...*”

Lignende bestemmelser omhandlende revisors uafhængighed findes i f.eks. RS 220, RS 510 og RS 3000.

At bl.a. de danske revisionsstandarder bringes i overensstemmelse med de internationale revisionsstandarder bidrager positivt til harmoniseringen af revisorlovgivningen i EU.

Et obligatorisk krav om anvendelse af internationale revisionsstandarder vurderer jeg således, vil bidrage væsentligt i forhold til virkeliggørelsen af et indre marked på revisionsområdet. Endvidere vil anvendelsen medføre øget gensidig anerkendelse af revision, som er udført af revisorer fra tredjelande - idet et fælles regelsæt jo har gjort sig gældende i forbindelse med udførelsen.

De internationale revisionsstandarders indhold er meget omfattende, og der skelnes ikke mellem revision af henholdsvis store koncerner og små selskaber. Jeg mener derfor, at det kan være meget ressourcekrævende at efterleve de internationale revisionsstandarder, og en del af revisionen i de små selskaber kan virke overflødig.

I mange små selskaber er der ofte kun et beskedent antal eller ingen ansatte, og én ansat varetager dermed ofte flere funktioner. Én ansat fungerer f.eks. samtidigt som både kasserer og bogholder - og den ellers vigtige funktionsadskillelse kan ikke opretholdes, og dermed kan en udvidet kontrol af de interne forretningsgange i henhold til de internationale revisionsstandarder virke illusorisk.

5.6. Delkonklusion; Reguleringen af revisors uafhængighed i EU

I 1957 blev EF, nu betegnet EU, oprettet med det primære formål at skabe et stort fællesmarked, hvor bl.a. varer, kapital og arbejdskraft frit kunne bevæge sig på tværs af landegrænserne. Danmark indtrådte imidlertid først i samarbejdet i 1973, og medlemskabet af EU har siden spillet en afgørende rolle for udformningen og indholdet af den danske lovgivning.

Der arbejdes i EU-regi intenst med at harmonisere lovgivningen i medlemslandene - også på revisionsområdet. Det er centralt at harmonisere revisorlovgivningen i EU, idet revisors erklæringer i stigende grad anvendes på tværs af landegrænserne, samt man ønsker, at samtlige revisorer skal konkurrere under ens vilkår.

I EU-regi har der gennem tiderne været forskellige tiltag for at opnå ensartet regulering på regnskabs- og revisionsområdet i medlemslandene. Ovenstående har jeg nærmere beskrevet

Revisors uafhængighed

indholdet af 4., 7. og 8. direktiv, Grønbogen, EU-henstillingen omhandlende revisors uafhængighed og anvendelse af de internationale revisionsstandarder.

8. direktiv, hvilket primært omhandlede de uddannelsesmæssige krav til revisorer, som skal foretage den lovpligtige revision, fremkom med de første regler omkring reguleringen af revisors uafhængighed i EU. Direktivet er imidlertid ofte blevet kritiseret for at mangle en entydig forståelse af selve begrebet ”revisors uafhængighed”, og for at den konkrete regulering heraf er blevet overladt til medlemslandene selv. Dette har medført en uundgåelig forskelligartet forståelse og regulering af revisors uafhængighed i EU.

Blandt andet Grønbogen af 1996 rettede ovenstående kritik af 8. direktiv, og foreskrev samtidigt at bl.a. revisors honorar, revisors andre ydelser end revision og revisors rotation var forhold man skulle være opmærksom på i forhold til revisors uafhængighed. Der blev imidlertid ikke foreskrevet konkrete løsningsforslag til, hvordan reguleringen af revisors uafhængighed kunne forbedres, men der blev alene foreskrevet forhold, som man skulle være opmærksom på.

I 2002 fremkom EU-kommissionen med henstillingen ”Revisors uafhængighed i EU; Grundlæggende principper”, hvilken anerkendte nødvendigheden af en fælles regulering af revisors uafhængighed i EU. I modsætning til et direktiv er en medlemsstat ikke forpligtet til at implementere en henstillings indhold i national lovgivning, men det forventes dog alligevel, at dette gøres – idet der oftest er opbakning og enighed om henstillingens indhold.

EU-henstillingen angiver en ramme, hvor indenfor generelle problemstillinger omkring revisors uafhængighed kan håndteres og den har givet medlemslandene en rettesnor for forståelse af revisors uafhængighed generelt og reguleringen heraf.

Der forefindes ingen revisionsstandard, der decideret omhandler reguleringen af revisors uafhængighed, men det står omtalt i flere. Dette hænger naturligt sammen med, at uafhængigheden er grundlæggende for revisors virke og anvendelsen af internationale revisionsstandarder er et vigtigt skridt mod harmonisering af reguleringen i EU.

6. Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark

I dette afsnit vil jeg behandle reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark, herunder vil jeg primært beskæftige mig med bestemmelser i revisorloven, og jeg vil fremføre forskelle i forhold til reguleringen i EU.

6.1. Revisorloven

Den første revisorlov⁵⁰ fremkom i 1909, og der havde indtil da ikke eksisteret nogen egentlig revisorstand, idet det fåtal af personer, der foretog revision, udelukkende havde det som bierhverv. Behovet for en revisorstand opstod i forbindelse med at industrialiseringen slog igennem, hvilket betød en forøgelse i antallet af selskabsdannelser - der blev specielt dannet mange aktieselskaber. I de nye selskaber var ejerkredsen mere spredt og afstanden mellem ledelse og investor større. Ejerne havde behov for at kunne vurdere ledelsens arbejde gennem årsregnskabet – disse skulle altså kunne fæste deres lid til årsregnskabet, og i denne forbindelse bliver revisors virke relevant.

I revisorloven af 1909 medtog man allerede bestemmelser som skulle sikre revisors uafhængighed, og det fremførtes således i lovens § 4;

”..ingen statsautoriseret må beklæde noget statsemede eller lønnet offentlig bestilling.”⁵¹

Desuden havde ministeren for handel og søfart bemyndigelse til at bestemme, at visse erhvervsvirksomheder skulle være uforenelig med stillingen som revisor.

Revisorloven er løbende blevet ændret og justeret i takt med udviklingen i samfundet, men jeg vil ikke fokusere yderligere på ændringerne her. Jeg vil alene koncentrere mig om den nugældende revisorlov, samt revisorloven af 2001. Fortiden er væsentlig, men en kronologisk gengivelse af, hvilke ændringer der har været frem til nu vil ikke have afgørende betydning for belysningen af problemstillingen.

6.1.1. Ændringer af revisorloven 2003

Folketinget vedtog den 22. april 2003 loven – betegnet nr. 302 af 30. april 2003 om statsautoriserede og registrerede revisorer (forslag L nr. 144 2002/03). I denne lov findes den primære regulering af revisors virke.

Revisorloven af 2003 introducerer en anden form for regulering af revisors virksomhed, hvilket medfører en del nydannelser - tilskyndet af den internationale udvikling både i EU-regi og i USA⁵².

⁵⁰ Lov nr. 117 af 14. maj 1909 om autoriserede revisorer

⁵¹ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 24

Revisors uafhængighed

EU- henstillingerne; ”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU” og ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, samt de nye internationale regnskabsstandarder har haft betydning for indholdet og opbygningen af revisorloven.

Revisorloven skal fortolkes ”henstillingskonformt” hvilket betyder, at i tilfælde hvor den danske lovgivning ikke giver et svar, er man forpligtet til at klarlægge, hvorledes EU-henstillingen regulerer spørgsmålet og rette sig herefter.⁵³

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget var formålet med ændringen af loven at styrke revisors uafhængighed og konkurrenceevne i forhold til både indenlandske konsulentvirksomheder og udenlandske revisorer.⁵⁴ Ændringen af revisorloven er sket i erkendelse af behovet for ensartet lovgivning inden for EU. Med den stigende internationalisering skabes gradvist behov for, at revisors erklæringer kan benyttes på tværs af landegrænserne.

Uafhængigheden styrkes ved at fokusere på revisors konkrete uafhængighed, når revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med udførelse af revisions- og andre erklæringsopgaver.⁵⁵

I en afhandling fra Handelshøjskolen i København 2004 er det undersøgt, hvordan henholdsvis journalister, direktører, kreditgivere og statsautoriserede revisorer forholder sig til ændringen af revisorloven i relation til revisors uafhængighed. Jeg har imidlertid valgt ikke at anvende tallene helt, som de er anvendt i afhandlingen, men jeg har vedlagt en præcis gengivelse af tallene fra afhandlingen som bilag 2. Jeg anvender ikke tallene, idet jeg ikke er enig i beregningerne af de medtagne gennemsnit for faggrupperne – man har valgt at medtage respondenterne i kategorien ”Intet kendskab til loven” i beregningerne. Da denne kategori tildeles værdien 0 har det betydet, at gennemsnittet er blevet mindre, end det reelt er. Jeg mener ikke, at man kan medtage respondenter, der ikke ved noget om loven, i en gennemsnitsberegning – deres svar kan ikke anerkendes som gyldigt. Ved at medtage dem har man anvendt svar uden indhold. Indholdet skulle være en holdning til loven, men i og med man ingen viden har om loven, kan man heller ikke have en holdning - og besvarelsen kan/bør derfor ikke indgå i en beregning.

Et yderligere kritisk punkt ved undersøgelsen er dens repræsentativitet, men denne problemstilling vil jeg imidlertid ikke behandle nærmere her - jeg vil blot gøre læseren opmærksom på problemstillingen.

⁵² Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 39

⁵³ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.2. EU’s henstillinger om uafhængighed og kvalitetskontrol

⁵⁴ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 39

⁵⁵ Staalkjær, Brian Benjamin: ”Revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, side 85

Revisors uafhængighed

Når dette er sagt - vurderer jeg imidlertid ikke, at der er nogen i vejen for at anvende resultaterne fra undersøgelsen, som viser, hvordan respondenterne forholder sig revisorloven. Jeg er ude efter et generelt billede af holdningen til ændringen af revisorloven, og har dermed ikke behov for at beregne forskellene mellem faggrupperne.

Figur 4: Respondenternes holdning til revisorloven af 2003 indvirkning på revisors uafhængighed.

Revisors uafhængighed	Svække meget	Svække lidt	Hverken svække/ styrke	Styrke lidt	Styrke meget	Intet kendskab til loven	I ALT
Journalister	0	0	8	5	0	6	19
%	0,0 %	0,0 %	42,1 %	26,3 %	0,0 %	31,6 %	100 %
Direktører	0	2	21	15	1	17	56
%	0,0 %	3,6 %	37,5 %	26,8 %	1,8 %	30,4 %	100 %
Kreditgivere	0	0	15	10	1	12	38
%	0,0 %	0,0 %	39,5 %	26,3 %	2,6 %	31,6 %	100 %
Stat.revisorer	1	4	26	13	2	0	46
%	2,2 %	8,7 %	56,5 %	28,3 %	4,3 %	0,0 %	100 %
TOTAL	1	6	70	43	4	35	159
%	0,6 %	3,8 %	44 %	27 %	2,5 %	22 %	100 %

Kilde: kandidatafhandling – Handelshøjskolen København 2004, side 116

Som det ses af ovenstående figur har alle statsautoriserede revisorer heldigvis kendskab til revisorloven, mens cirka 1/3 (35 ud af 113) journalisterne, direktørerne og kreditgiverne intet kendskab har til loven.

Det ses, at 29,5 % (27 % + 2,5%) mener, at revisors uafhængighed er styrket, 44 % mener ikke der er sket nogen ændring, mens 4,4 % (0,6% + 3,8%) mener loven har svækket uafhængigheden. Dette tegner et klart billede af en overvejende positiv holdning overfor revisorloven af 2003. Når dette er sagt er det imidlertid måske mere korrekt at konkludere, at loven ikke er blevet modtaget negativt, idet 44 % som skrevet er indifferente.

De væsentligste ændringer i revisorloven i 2003, var følgende;

- De to revisorlove samles i én lov
- Loven finder udelukkende anvendelse i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse
- Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed
- Indførelse af regler om intern rotation
- Regler omhandlende ejerskab af revisionsvirksomheder ændres
- Regler omhandlende vederlag justeres
- Revisor har handlepligt ved opdagelse af grov økonomisk kriminalitet

Revisors uafhængighed

- Indførelse af obligatorisk kvalitetskontrol gennem et uafhængigt Revisortilsyn⁵⁶

Jeg vil i det efterfølgende behandle nogle af de oplyste ændringer nærmere for at opnå et mere indgående kendskab til revisorloven.

Endvidere var et af formålene med ændringen af revisorloven, som skrevet ovenstående, at styrke reguleringen af revisors uafhængighed, og dermed er det relevant i forhold til problemstillingen at belyse ændringerne nærmere.

6.1.1.1. Én samlet lov

Som det ses af navnet gælder loven nu både for statsautoriserede og registrerede revisorer, mens man før 2003 havde to særskilte love. Bestemmelserne i de to tidligere gældende love var meget identiske, og der var alene tale om mindre formuleringforskelle. Man har valgt at videreføre en del af bestemmelserne fra tidligere i den nye lov, mens andre er udeladt.

Sammenlægningen har imidlertid ikke ændret på retsstillingen mellem de to grupper revisorer – henholdsvis statsautoriserede og registrerede. Der er fortsat tale om to grupper med hver deres uddannelses- og kompetenceniveau, og kravene til opnåelse af beskikkelse som statsautoriseret revisor og til optagelse i Revisorregistreret som registreret revisor, er uændrede.⁵⁷

Sammenlægningen har således ikke større teoretisk betydning, men skal mere ses som en praktisk formalitet, der betyder, at der fremover kun gælder ét fælles regelsæt for de to grupper af revisorer.

Endvidere har sammenlægningen af de to love betydet en forenkling af disciplinærsystemet, da de to disciplinærsystemer ligeledes er blevet sammenlagt, således at både statsautoriserede og registrerede revisorer indbringes nu for samme nævn.⁵⁸

6.1.1.2. Revisorlovens anvendelsesområde

Revisorlovens anvendelsesområde foreskrives i § 1 stk. 2;

”Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber mv. og supplerende beretninger samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug.”

⁵⁶ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 39

⁵⁷ Artikel: Ring, Niels Anker: ”Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering – Revisorkommissionens forslag i hovedtræk”, R&R nr. 4, 2002

⁵⁸ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 50

Revisors uafhængighed

Af ovenstående bestemmelse kan udledes, at revisorloven alene regulerer de områder, som har betydning for revisors revision og erklæringsafgivelse – altså revisors kerneområde. Erklæringer kan defineres som - alt hvad der ikke udelukkende skal ses/anvendes af klienten selv, og det er alene disse, der er omfattet af revisorloven.⁵⁹

Det er først i forbindelse med revisors erklæringsafgivelse, at omverdenen får særlig interesse for revisors arbejde, og dermed ligeledes i revisors uafhængighed.

Bestemmelsen skal ses i lyset af ophævelsen af kravene om generel uafhængighed, som jeg vil komme nærmere ind på i efterfølgende afsnit 6.1.1.3. ”Revisors uafhængighed – konkret uafhængighed”. Revisors virksomhed afgrænses ikke længere, som tilfældet var i den tidligere udgave af revisorloven.

Den hidtidige revisorlov foreskrev i § 6a stk.1;

”En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber mv. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed inden for tilgrænsende områder”

Formålet med den tidligere generelle uafhængighed var bl.a. at sikre en generel tillid til, at revisorer var hævet over uvedkommende interesser ved udførelsen af deres hverv – både i forbindelse med revision og rådgivning.

Som det er nu, kan en revisor uden for revisorloven i princippet foretage sig alt.⁶⁰ Revisor skal konkret vurdere, om en given handling er forbundet med nogen risiko for, at revisor påvirkes af uvedkommende interesser, inden han påtager sig en revisions- eller erklæringsopgave.

Eksempler på typiske opgaver som forbliver inden for revisorloven er;

- Revision af årsrapporter med henblik på at opnå høj grad af sikkerhed efter Årsregnskabsloven
- Gennemgang (review) af regnskaber med henblik på at opnå moderat grad af sikkerhed
- Selskabsretlige erklæringer i forbindelse med f.eks. apportindskud, kapitalforhøjelse og – nedsættelse, omstruktureringer mm.

Den tidligere revisorlov fastsatte grænserne for revisors virksomhed, mens den nuværende alene afgrænser de situationer, hvor revisor agerer som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I Revisorloven foreskrives det endvidere i § 11 stk. 4, at den enkelte revisionsvirksomhed internt skal opstille gældende retningslinjer for, hvorledes vurderingen af uafhængigheden skal finde sted.

⁵⁹ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 5.2.1 Definition af en erklæring

⁶⁰ Artikel: Kiertzner, Lars: ”Revisorloven 2003 – uafhængighed, tilsyn og internationalisering”, Inspi 2003

Revisors uafhængighed

Formålet med disse er at sikre, at revisorer foretager de nødvendige vurderinger, samt at revisionsvirksomheden etablerer interne procedurer for måden, hvorpå dette skal ske.

Som det fremgår af ovenstående anvendelsesområde er f.eks. rådgivningsydelser ikke omfattet af revisorloven, trods det store omfang revisorer i dag beskæftiger sig med dette.

At rådgivningsydelser ikke er omfattet af revisorlovens anvendelsesområde bevirker, at sådanne ydelser ej heller er omfattet af revisors obligatoriske garanti- og ansvarsforsikring i henhold til revisorlovens § 3 stk. 1 nr.6⁶¹. Revisorkommissionen foreskriver, at man har valgt reguleringen således for at sikre, at revisor konkurrerer på lige vilkår med andre udbydere af tilsvarende rådgivningsydelser.⁶² Det er således vigtigt, at såvel revisor som klienten er opmærksom på, at revisors rådgivningsydelser ikke er opfattet af den obligatoriske forsikring.

Alle revisors erklæringsopgaver er omfattet af revisorloven – hvad enten de er pålagt ved lov eller frivillige. På dette punkt adskiller revisorloven sig fra EU-henstillingen omhandlende revisors uafhængighed, da denne alene forholder sig til den lovpligtige revision og andre lovpligtige erklæringer, hvilket er vigtigt at bide mærke i.

Når det i dansk ret er valgt, at vi både skal anvende revisorloven i forbindelse med frivillige og lovpligtige erklæringer bunder det i, at revisors uafhængighed skal anses for værende lige vigtig for regnskabsbrugeren ved anvendelse af den ene eller anden form for erklæring. Jeg vil nedenstående behandle begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant nærmere, som foreskriver, at revisor skal optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med enhver erklæringsafgivelse, som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Det er nødvendigt, at lovgivningen forsøger at sikre, at revisor er uafhængig i forbindelse med afgivelse af erklæringer, ellers ville det jo være op til den enkelte regnskabsbruger selv at undersøge, om der er tale om en lovpligtig erklæring eller ej – hvilket kunne være med til at vække tvivl omkring revisors uafhængighed.

6.1.1.3. Revisors uafhængighed – konkret uafhængighed

Efter ændringen af revisorloven i 2003 sikres revisors uafhængighed udelukkende gennem bestemmelserne om konkret uafhængighed, hvilket er i overensstemmelse med EU-henstillingen; ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, som er beskrevet i det foregående, og man har dermed afskaffet bestemmelserne vedrørende den generelle uafhængighed. Afskaffelsen af

⁶¹ Artikel: Ring, Niels Anker: ”Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering – Revisorkommissionens forslag i hovedtræk”, R&R nr. 4, 2002

⁶² Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 74

Revisors uafhængighed

den generelle uafhængighed er revolutionerende, idet bestemmelser herom allerede var medtaget i den første udgave af revisorloven fra 1909.

I overensstemmelse med EU-henstillingen har man i revisorloven indført den princip-baserede tilgang til vurderingen af, om revisor er uafhængig. Som skrevet, indebærer denne tilgang, at lovgiver ikke længere beskriver en række aktiviteter, hvor revisor ikke må afgive erklæringer, men i stedet beskriver en række trusler mod revisors uafhængighed.

Bestemmelserne omkring revisors konkrete uafhængighed findes i revisorlovens kapitel 6 § 11, hvilken jeg vil behandle nærmere i nedenstående afsnit 6.1.3.; ”Revisorlovens uafhængighedsbestemmelser”. I dette afsnit vil jeg imidlertid alene belyse forskellen i forhold til tidligere, hvor revisors uafhængighed blev reguleret af såvel konkrete som generelle uafhængighedsbestemmelser.

Den hidtidige gældende generelle uafhængighed betød, at revisor ikke alene skulle være konkret uafhængig – i forhold til erklæringsobjektet, men skulle ligeledes være generel uafhængig.⁶³

Tidligere fandtes bestemmelserne om den konkrete uafhængighed i revisorlovens § 13. I den nye § 11 kan der genfindes en række elementer fra den tidligere reguleringsform, men der er sket en del stramminger af kravene til den konkrete uafhængighed som følge af ophævelsen af den generelle uafhængighed.

Reglerne om den generelle uafhængighed, havde til formål at opstille hindringer for revisorers aktiviteter på forskellige områder, trods disse i de enkelte tilfælde ikke ville påvirke revisors uafhængighed,⁶⁴ og bestemmelserne herom fandtes i den tidligere revisorlovs § 10, hvilken foreskrev, at revisor ikke måtte;

- Antage en fastlønnet stilling i en offentlig virksomhed
- Drive anden erhvervsmæssig virksomhed end selve revisionsvirksomheden
- Have en ejerandel, hvilken medfører indflydelse eller betydelig økonomisk interesse i en virksomhed, som ikke driver revisionsvirksomhed
- Være bestyrelsesmedlem, administrator, likvidator eller ansat i en virksomhed, der ikke driver revisionsvirksomhed

⁶³ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 7.1 Generel uafhængighed

⁶⁴ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 66

Revisors uafhængighed

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kunne imidlertid give tilladelse til at dispensere fra et af ovenstående forhold, hvis de vurderede, at forholdet ikke havde nogen indflydelse på revisors uafhængighed.

Revisors virksomhedsområde var begrænset til revision af regnskaber mm. og supplerende beretninger, samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed samt inden for tilgrænsende områder.⁶⁵

Afskaffelsen af den generelle uafhængighed har åbnet mulighed for, at revisor kan drive andre former for erhvervsvirksomheder og tiltræde andre stillinger indenfor erhvervslivet og det offentlige. Revisor skal imidlertid altid være opmærksom på, om de andre aktiviteter konflikter med hans/hendes uafhængighed ved erklæringsopgaverne, som er omfattet af revisorloven § 1 stk. 2.⁶⁶

Man kan argumentere for indskrænkningerne i revisors revisionsvirksomhed som følge af den generelle uafhængighed, idet de kan være med til at opretholde den almindelige forestilling om revisor som uafhængig, interesseneutral, objektiv og kompetent. Indskrænkningerne er med til at tilgodese kravet om, at revisor skal være synligt uafhængig.

Det imidlertid ligeså vigtigt at have for øje, at indskrænkningerne i aktiviteten i form af den generelle uafhængighed stikker dybt. Ser man i et internationalt perspektiv, var den danske lovgivning meget vidtgående på området, og i mange andre lande havde, og har man ikke en lignende regulering. At de færreste lande kendte til den generelle uafhængighed var en stærk motivationsfaktor bag revisionskommissionens forslag om afskaffelse af den generelle uafhængighed.

Revisorkommissionen fremfører i Betænkning nr. 1411 ”Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering”, at det ikke er muligt at påvise nogen videnskabelig eller erfaringsbaseret ”rigtig” metode, som kan sikre revisors uafhængighed i alle tænkelige situationer. Mange andre lande som Danmark ofte sammenligner sig med regulerer revisors uafhængighed udelukkende gennem bestemmelser om konkret uafhængighed, og der er intet erfaringsmateriale, som peger i retning af, at den danske revisors uafhængighed har været bedre sikret gennem både generelle og konkrete uafhængighedsbestemmelser.

⁶⁵ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 50

⁶⁶ Artikel: Kiertzner, Lars: ”Revisorloven 2003 – uafhængighed, tilsyn og internationalisering”, 2003

Revisors uafhængighed

I henhold til den gældende revisorlov 2003 kan revisors uafhængighed ikke i sig selv trues af nogen bestemt type erhvervsmæssig virksomhed eller ansættelse. Det er først i det øjeblik, at revisor skal afgive erklæring om konkrete virksomheder eller personer, at det er muligt at vurdere i henhold til § 11, om de aktiviteter som revisor i øvrigt har beskæftiget sig med udgør en trussel mod revisors konkrete uafhængighed.

Generelt mener jeg, at afskaffelsen af den generelle uafhængighed var på sin plads, idet reglerne herom var for firkantede. Der var meningsløst, at revisor var afskåret fra at påtage sig bestemte opgaver, trods opgaverne i konkrete tilfælde ikke påvirkede revisors uafhængighed.

Jeg opfatter endvidere bestemmelserne om generel uafhængighed som en unødvendig hindring for danske revisorer. Det har ikke været muligt for danske revisorer at konkurrere på lige fod med udenlandske revisorer, idet den generelle uafhængighed har afskåret danske revisorer fra at påtage visse typer opgaver. Danske revisorer har ikke kunnet udnytte deres kompetencer til fulde og har dermed heller ikke været i stand til at imødegå klienternes behov fuldt ud. Det kan således tænkes, at de danske revisionsvirksomheder på længere sigt ville miste klienter til konkurrerende udenlandske revisorer, hvis bestemmelserne om den generelle uafhængighed var bevaret i revisorloven.

Især mindre virksomheder er ofte ikke i besiddelse af den nødvendige specialviden indenfor alle områder, og de kan derfor med fordel benytte sig af revisor – revisor er i virksomheden og kender mange af virksomhedens forhold. Den tidligere revisorlov afskar imidlertid revisor fra at påtage sig en del rådgivningsopgaver, mens den nugældende åbner mulighed for, at revisor kan påtage sig bl.a. flere rådgivningsopgaver, når blot revisor vurderer i den konkrete situation om hans/hendes uafhængighed trues. Jeg mener således, at ændringen har medført, at erhvervslivet har bedre mulighed for at udnytte revisionsvirksomhedernes kompetencer bredere og bedre.

Som skrevet i indledningen er B-virksomheder ikke længere omfattet af revisionspligten, men det formodes, at mange af dem alligevel vil lade sig revidere. Dette skyldes, at mange af virksomhedens interessenter vil efterspørge et revideret regnskab som beslutningsgrundlag i forbindelse med f.eks. långivning, investering.

6.1.1.4. Regler om intern rotation

I forbindelse med ændringen af revisorloven blev der ligeledes indført en bestemmelse om obligatorisk intern rotation, hvilket anses for et middel, der kan være med til at sikre revisors uafhængighed.⁶⁷

Kravet om intern revision blev imidlertid mødt med en vis skepsis fra revisorkommissionens side, idet de ikke umiddelbart mente, at der var behov for kravet. Dette skyldes bl.a., at indførelsen af den obligatoriske kvalitetskontrol, samt de skærpede krav til revisionsvirksomhedernes interne procedurer i forbindelse med uafhængighedsproblematikken ville gøre intern rotation overflødig.⁶⁸

Endvidere var revisorkommissionen ikke bekendt med, at der i Danmark var forekommet sager, hvor revisionen var gennemført bevidst mangelfuldt eller forkert, fordi revisor havde været tilknyttet den pågældende klient i en lang periode.⁶⁹

Når man alligevel har valgt at indskrive bestemmelsen i revisorloven, skyldes det ønsket om opnåelse af et fælles regelsæt i EU.⁷⁰

Bestemmelsen om intern rotation findes i revisorlovens kapitel 5 § 10 og medfører, at den eller de revisorer, der underskriver revisionsopgaven, skal udskiftes for en periode af mindst 2 år senest 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Det er imidlertid således, at Erhvervs- og selskabsstyrelsen har kompetence til at kræve, at intern rotation sker inden de 7 år er gået.

I litteraturen fremføres både argumenter for og imod indførelsen af obligatorisk intern rotation. Det fremføres f.eks., at efter en årrække med fast samarbejde mellem revisor og klienten er der forøget risiko for, at der kan opstå et afhængighedsforhold, hvilket bl.a. kan medføre en tilbøjelighed til, at revisor får en vis sympati med klienten og stoler mere "blindt" på det, som klienten fremfører - intern rotation kan være med til at undgå dette afhængighedsforhold.

Af argumenter mod kravet fremføres bl.a. at kendskabet, som revisor opnår til klientens virksomhed gennem flere års samarbejde, og som sikrer en korrekt og effektiv revision, går tabt med kravet om intern rotation. De nyeste internationale revisionsstandarder RS 300 "Planlægning af revision af regnskaber", RS 315 "Forståelse af virksomheden og dens omgivelser og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation" og RS 330 "Revisors handlinger som reaktion på vurderede risici" har megen fokus på, at revisor skal opnå en indgående forståelse af deres klientvirksomheder og disses omgivelser, men det er meget omkostningstungt at opnå denne forståelse, og det ville dermed være et alvorligt tab, hvis denne viden og forståelse gik tabt.

⁶⁷ Johansen, Aksel Runge mfl.: "Revisorlovgivningen med kommentarer", side 51

⁶⁸ Revisorkommissionen: "Betænkning nr. 1411", side 128

⁶⁹ Artikel: Ring, Niels Anker: "Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering – Revisorkommissionens forslag i hovedtræk", R&R nr. 4, 2002

⁷⁰ Revisorkommissionen: "Betænkning nr. 1411", side 130

Revisors uafhængighed

Det er imidlertid således, at der alene er tale om intern rotation, hvilket betyder, at det alene er den underskrivende revisor, der skal udskiftes, og dermed er der ikke noget til hindrer for, at en ny underskrivende revisor findes i samme revisionsvirksomhed. Revisionsteamet kan altså fortsætte som hidtil, og gøre brug af tidligere indhentede oplysninger, arbejds papirer mm., og dermed anser jeg ikke den interne rotation som en hindring for fortsat at drage nytte af den gensidige forståelse og viden, der er mellem revisionsvirksomheden og klienten.

Selve bestemmelsen i § 10 stk.2 foreskriver udførligt, hvilke virksomheder der er omfattet af kravet - dette gælder bl.a. børsnoterede selskaber og virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet. I EU- henstillingen omhandlende revisors uafhængighed er de omfattede virksomheder ikke udførligt oplyst, der står alene skrevet, at kravet er gældende for ”virksomheder af særlig offentlig interesse”. Som jeg læser bestemmelserne i henholdsvis revisorloven og i EU- henstillingen, er der imidlertid ingen forskel på hvilke virksomheder, der er omfattet af kravet. De oplyste i revisorloven er således alle virksomheder, som jeg vil kategorisere ”virksomheder af særlig offentlig interesse”.⁷¹

Ifølge revisorloven er det den underskrivende revisor, der skal udskiftes. Dette er dog ikke i overensstemmelse med EU-henstillingen, idet denne foreskriver, at det er ledende medarbejdere/ revisionspartnere⁷², der skal udskiftes.⁷³ EU-henstillingens begreb ”ledende medarbejdere/revisionspartnere” rummer grangiveligt den underskrivende revisor, men når den danske revisorlovgivning alene opererer med, at det er den underskrivende revisor, der skal udskiftes – er dette så tilstrækkeligt?

Revisorkommissionen diskuterede ligeledes denne problemstilling under lovforberedelsen.⁷⁴ I kommentarerne til revisorloven skrives, at det er den eller de revisor(er), som underskriver revisionspåtegningen, der er ansvarlig(e) for den lovpligtige revision, og andre involverede medarbejdere har ikke tilsvarende indflydelse og beføjelse. Desuden foreskrives det, at andre ej heller vil have samme tætte tilknytning til ledelsen og andre centrale beslutningstagere hos revisionsklienten.⁷⁵ Det her fremførte er begrundelsen for, at bestemmelsen i revisorloven alene omfatter rotation af den underskrivende revisor, men jeg er imidlertid ikke sikker på, at jeg er enig.

⁷¹ Om der er tale om virksomheder af særlig offentlig interesse afgøres bl.a. på baggrund af deres aktiviteter, størrelse, antal ansatte eller om de er børsnoterede.

⁷² ”Sådanne ”partners” findes imidlertid ikke nødvendigvis i danske revisionsvirksomheder, idet disse er organiseret meget forskelligt”. Artikel: Langsted, Lars Bo: ”Balancens svære kunst – en ny revisorlov”, R&R nr. 2, 2003

⁷³ EU-kommissionen: Henstilling: ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, afsnit A, 10

⁷⁴ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 147

⁷⁵ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 146

Revisors uafhængighed

Jeg har endnu ikke arbejdet med revision i praksis, men jeg kan ikke forstå, hvorfor andre (ledende medarbejdere/revisionspartner) ikke ligeledes bør omfattes af kravet om intern rotation.

I forbindelse med revision af større revisionsklienter får den underskrivende revisor formentlig en væsentlig del af sin information fra andre i revisionsteamet, idet revisionsklientens forhold er så komplekse, at det er umuligt for den underskrivende revisor alene at danne sig overblik. Jeg mener, at det er muligt, at deltagere i revisionsteamet som viderebringer informationer til den underskrivende revisor kan blive afhængige mm. af revisionsklienten, og dermed viderebringer fejlagtige informationer. Det ville være ressource- og tidskrævende, hvis den underskrivende revisor skulle tjekke alle modtagne informationer, og derfor agerer han/hun på baggrund af det modtagne, som evt. kan være fejlagtigt pga. deltagerne i revisionsteamets manglende uafhængighed.

Medlemmer af revisionsteamet kan altså påvirke den underskrivende revisor, og dermed opnå en indirekte effekt på revisionspåtegningen, derfor mener jeg ligeledes, at der bør gælde bestemmelser omkring rotation for disse under særlige omstændigheder.

6.1.1.5. Regler om ejerskab i revisionsvirksomheder

Bestemmelser om ejerskab findes i revisorlovens § 12, og er ligeledes et væsentligt element i sikringen af revisors uafhængighed. Dette skyldes bl.a., at ejerne af revisionsvirksomheden har meget at skulle have sagt i forhold til etablering og overholdelse af virksomhedens politikker og procedurer.

Afskaffelsen af bestemmelserne omkring revisors generelle uafhængighed, har som skrevet, medført at revisor kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomhederne, og samtidigt arbejde som revisor, men det foreskrives i § 12, at revisors erklæringsopgaver alene må udføres gennem revisionsvirksomheder. Endvidere foreskrives det, at revisionsvirksomhed alene må udføres i enkeltmandsvirksomhed, interessentskaber, aktieselskaber (samt europæiske aktieselskaber), anpartsselskaber eller partnerselskaber (kommandit- aktieselskaber).⁷⁶

Stk. 2-4 foreskriver den nærmere regulering af ejer- og ledelseskraevne i revisionsvirksomheder. Rammerne for indflydelse fastsættes, for dermed at sikre, at udefra kommende ikke kan få dominerende indflydelse i revisionsvirksomheden, og opretholde beslutningskompetencen hos enten statsautoriserede eller registrerede revisorer.

I overensstemmelse med EU-henstillingen er der i revisorloven åbnet mulighed for, at personer og virksomheder uden tilknytning i øvrigt til revisionsvirksomheden kan have ejerandele i

⁷⁶ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 7.3.1 Reglerne om ejerskab

Revisors uafhængighed

revisionsvirksomheden.⁷⁷ Det er imidlertid således i revisorloven, at hver enkelt udenforstående højst må besidde 5 % af såvel kapitalen som stemmerne, mens enten statsautoriserede eller registrerede revisorer altid skal have en ejerandel på mere end 50 % af såvel den samlede kapital som de samlede stemmer.

I EU-henstillingen står disse procentsatser ikke skrevet, der står alene skrevet, at majoriteten af ejerandelene skal ejes af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Det skrives ikke hvem, der ellers kan besidde ejerandele, men det skrives alene, at revisors vedtægter bør indeholde bestemmelser, der garanterer, at en ejer, der ikke er revisor, ikke kan få kontrol over revisionsvirksomheden.⁷⁸

I revisorlovens bestemmelse oplystes følgende, for hvilke begrænsningen på de 5 % ikke er gældende for;

- Personer med hovedbeskæftigelse i revisionselskaber
- Revisorer godkendt i henhold til 8. direktiv

For aktie-, anparts- og partnerselskaber gælder begrænsninger endvidere ikke for;

- Personer, som har erhvervet aktierne/anparterne som led i en medarbejderordning
- Medarbejderforeninger i revisionselskabet, som er uafhængige af revisionselskabets ledelse og alene ejer aktier/anparter og alene har personer, som har deres hovedbeskæftigelse i revisionselskabet som medlemmer⁷⁹

Ovenstående undtagelse fra 5 % reglen for revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv åbner mulighed for krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. Dermed muliggøres det for statsautoriserede og registrerede revisorer gensidigt at eje andele i hinandens virksomheder. Det er således muligt for f.eks. en statsautoriseret revisor at eje 49 % af et registreret revisionsvirksomhed.⁸⁰

I forhold til tidligere, er det nu f.eks. muligt for en statsautoriseret revisor at tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed uden at være pligtig til at deponere sin beskikkelse. Det har imidlertid altid været muligt for en registreret revisor at tage ansættelse i en statsautoriseret revisionsvirksomhed.

⁷⁷ Revisorkommissionen: "Betænkning nr. 1411", side 99

⁷⁸ EU-kommissionen: Henstilling: "Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper", afsnit A 4.3.1

⁷⁹ Füchsel, Kim mfl.: "Revision – regulering & rapportering", kapitel 1, afsnit 7.3.1. Reglerne om ejerskab

⁸⁰ Füchsel, Kim mfl.: "Revision – regulering & rapportering", kapitel 1, afsnit 7.3.1. Reglerne om ejerskab

Revisors uafhængighed

Revisorkommissionen var dog skeptisk overfor denne procentfordeling, idet de anså denne mulige fordeling af ejerskabet som en trussel mod revisors uafhængighed, idet revisionsvirksomheden i uønsket omfang kunne påvirkes af uvedkommende interesser.⁸¹ De anså simpelthen risikoen for at ikke-revisorer fik kontrol over revisionsvirksomheden for værende for stor, og foreslog derfor at grænsen skulle være (mindst) 60 % i stedet.⁸² Dette ville således f.eks. i en statsautoriseret revisionsvirksomhed betyde, at mindst 60 % af kapitalandele og stemmerettighederne ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder. Det samme vil efter revisorkommissionens forslag gøre sig gældende i forhold til registrerede revisionsvirksomheder. Om man sætter, som gjort, grænsen til mere end 50 % eller de foreslåede mere end 60 % - det vil i begge tilfælde være således at majoriteten af ejerandele skal være i enten statsautoriserede eller registrerede revisoreres besiddelse, men spørgsmålet er imidlertid om forskellen på de 10 % vil øge/mindske risikoen væsentligt for at øvrige får væsentlig indflydelse på revisionsvirksomheden. Umiddelbart har jeg svært ved at fortrække det ene frem for det andet, idet det er klart, at valget af mere end 60 % vil mindske risikoen, men samtidigt ville den danske regulering adskille sig fra reguleringen i EU-regi.

Risikoen forbundet med, at uvedkommende får væsentlig indflydelse på revisionsvirksomheden, mener jeg f.eks. består i, at de uvedkommende måske ikke er revisionskyndige, og dermed ikke har kendskab til gældende retningslinierne for revisors arbejde og etiske regelsæt - og derfor ej heller viser hensyn til disse. I stedet vil de mere kynisk have profit for øje, da dette jo som regel er formålet med en investering.

At ikke-revisorer kan have ejerandele i revisionsvirksomheder, mener jeg således, kan skade revisors synlige uafhængighed, hvis der ikke er tale om en kontrolleret andel. Hvis regnskabsbrugerne er af den opfattelse, at revisionsvirksomheden styres af ikke-revisorer vil deres tillid til, at revisor er kompetent og uafhængig formentligt falde.

Grænsen på de 50 % skal endvidere være med til at sikre, at der ikke sker udenlandsk dominans af en dansk revisionsvirksomhed, idet der er åbnet mulighed for udenlandske revisorer, der er godkendt i henhold til EU's 8. direktiv, kan have ejerandele i danske revisionsvirksomheder uden at være ansat.

⁸¹ Revisorkommissionen: "Betænkning nr. 1411", side 99

⁸² Artikel: Ring, Niels Anker: "Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering – Revisorkommissionens forslag i hovedtræk, R&R nr. 4, 2002

Revisors uafhængighed

6.1.1.6. Regler vedrørende vederlag

Bestemmelser om revisors vederlag findes i revisorlovens kapitel 8 § 13. Det foreskrives;

”En revisionsvirksomhed, jf. § 12 stk. 1, må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde”.

Der er imidlertid ikke noget nyt i denne bestemmelse, da den allerede blev indsat i revisorloven i 1994.⁸³ EU-henstillingen indeholder ikke en lignende formulering, men indeholder i stedet en mere åben formulering. Det skrives således i afsnit B 8.2 punkt 2;

”Det skønnes, at der foreligger finansiel afhængighed, hvis de samlede honorarer (både inden og uden for revisionen), som et revisionsfirma eller et netværk modtager fra én revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, udgør en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på fem år.”

I Danmark har 20 pct.-reglen imidlertid fungeret tilfredsstillende og har ikke givet anledning til problemer.⁸⁴

Det fremføres dog i § 13 stk. 1 andet led, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dispensere fra 20 pct.-reglen i tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder. Jeg vurderer, at særlige omstændigheder f.eks. må foreligge i forbindelse med såvel etablering som afvikling af revisionsvirksomheden, da dette jo ellers ikke ville være muligt.

Formålet med bestemmelsen er at sikre mod, at revisors uafhængighed bringes i fare ved, at revisionsvirksomhedens omsætning beror på én klient. Hvis revisionsvirksomhedens omsætning og dermed fortsatte eksistens afhang af én klient/få klienter, kunne man tænke sig, at den ville gøre meget for at behage netop disse klienter – simpelthen fordi, de ikke ville have råd til at miste dem. Man kunne f.eks. forstille sig, at revisor ville undlade at fremføre væsentlige forhold i revisionspåtegningen eller undlade at underrette statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet i tilfælde, hvor der er begrundet formodning om økonomiske forbrydelser forekommer hos klienten.

De 20 % skal vurderes i forhold til revisionsvirksomheden og ikke den enkelte revisor. Dermed kan den enkelte revisor godt have mere end 20 % af sin samlede omsætning hos én klient.

Jeg mener dog, at der kan opstå et afhængighedsforhold mellem klienten og den enkelte revisor, der kan være lige så skadeligt, som mellem klienten og revisionsvirksomheden.

⁸³ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 112

⁸⁴ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 119

Revisors uafhængighed

En revisor, som er ansat i en revisionsvirksomhed tildeles nogle klienter, som han/hun skal varetage efter bedste evne, dog ikke forstået således, at andre i revisionsvirksomheden ikke involverer sig i opgaver hos de givne klienter i tilfælde, hvor dette er påkrævet.

Hvis en revisor kun har få klienter, mener jeg, at der er risiko for, at pågældende revisor vil komme til at føle sig afhængig af den eller de få klient(er) – revisor frygter f.eks. at hans/hendes fortsatte ansættelse afhænger af, at klienten fortsat betjenes af revisionsvirksomheden. Dermed kan den enkelte revisor ligeledes gå langt for at behage klienten, som beskrevet ovenstående.

Den nye bestemmelse om intern rotation af den underskrivende revisor kan imidlertid være med til at undgå den enkelte revisors afhængighed af klienten, men jeg mener dog alligevel, at man skal overveje at ændre 20 pct.-reglen, således, at den omfatter såvel revisionsvirksomheden som den enkelte revisor.

Når jeg skriver ”overveje” er det fordi, at der ligeledes er noget, der taler mod indførelsen af 20 pct.-reglen overfor den enkelte revisor. Der er bl.a. klienter, som er så komplekse og tidskrævende, at det ville være urealistisk, at ikke mere end 20 % af den enkelte revisors samlede omsætning ville være forbundet med at betjene klienten.

Endvidere fungerer den eksisterende regel ubeklageligt, og en konsulentundersøgelse foretaget af PLS Consult i 1999 viser, at kun et fåtal af revisionsvirksomhederne har klienter, som udgør mere end 20 % af den samlede omsætning. Undersøgelsen siger dog ikke noget om, hvordan de enkelte revisorer fordeler sig på klienterne.⁸⁵

Som jeg forstår 20%-reglen, er det primært enkeltmandsvirksomheder, der berøres af reglen, da det for at kunne efterleve reglen i princippet er et krav, at revisionsvirksomheden skal have mere end fem klienter. Mindre revisionsvirksomheder kan som følge af reglen heller ikke varetage store klienter, idet den samlede omsætning formentligt er relativ begrænset, og en stor klient hurtigt vil komme til at udgøre mere end 20 % af den samlede omsætning. Jeg mener således at reglen kan medføre en vis konkurrenceforvridning, hvis det var således at den pågældende mindre revisionsvirksomhed ellers havde tilstrækkelig kapacitet og ressourcer til at varetage en stor klient – hvilket nu nok ikke er så sandsynligt.

Revisorloven regulerer i henhold til § 1 stk. 2 alene revisions- og erklæringsopgaver og 20 pct.-reglen gælder derfor alene ved udførelsen af disse opgaver. Det betyder altså, at 20 pct.-reglen ikke gælder, hvor revisor udelukkende beskæftiger sig med rådgivning af klienten. Udfører revisor imidlertid både konsulentopgaver og revisions- eller erklæringsopgaver for samme klient, vil 20

⁸⁵ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 120

Revisors uafhængighed

pct.-reglen imidlertid omfatte 20 % af de samlede opgaver – altså både konsulent- og erklæringsopgaver.⁸⁶

I tilfælde, hvor en revisor overgår fra udelukkende at yde klienten rådgivning til ligeledes at yde denne revision, er jeg i tvivl om, hvordan beregningen af de 20 % skal ske.

Skal man beregne de 20 % fra tidspunktet, hvor revisor påtager revisions- eller erklæringsopgaven overfor klienten, og dermed fungerer som både rådgivende og reviderende revisor eller skal man også medregne perioden indtil påtagelse af revisions- eller erklæringsopgaven - altså tiden, hvor revisor udelukkende ydede klienten rådgivning? Den samlede omsætning opgøres normalvis for en 1-årig periode, og medregning af tiden inden revisor fungerer som reviderende revisor, er formentligt det mest sandsynlige.

I § 13 stk. 2 står skrevet;

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

1) et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, eller

2) et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde.”

I forbindelse med vurderingen af om et vederlag kan anses som rimeligt anvender man markedsprisen som mål. Et vederlag anses således for urimeligt, hvis der er betydelige niveauforskelle mellem markedsprisen og det krævede beløb. Der skal være tale om betydelig forskel, idet der ved opgaven kan være forhold, der kan have indflydelse på prisen i opadgående eller nedadgående retning⁸⁷ - f.eks. opgaven udføres hurtigere end normalt eller der bruges elever til opgaven, og dermed billigere arbejdskraft.

I EU- henstillingen har man i afsnit B 8.4. en bestemmelse om prisfastsættelse, hvilken bl.a. foreskriver at revisor skal kunne påvise honorarets tilstrækkelighed, og at de tildelte ressourcer som minimum svarer til de påkrævede ressourcer. Revisorloven stiller således i overensstemmelse med EU-henstillingen krav om, at revisor skal kunne forsvare prisberegningens rimelighed.

Revisor må ikke fastsætte sit honorar for højt, men ej heller for lavt, når der er tale om udførelse af opgaver indenfor revisorlovens anvendelsesområde. Endvidere må revisor ikke betinge honorarets størrelse af andre forhold end det udførte arbejde. Der er imidlertid intet til hinder for, at der kan aftales alle former for resultatafhængig honorering for rådgivningsydelser, man taler således f.eks.

⁸⁶ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 210

⁸⁷ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 237

Revisors uafhængighed

om udtrykkene; ”no cure- no pay” og ”good cure – good pay”⁸⁸, dog forudsat, at der ikke samtidigt udføres revisions- eller erklæringsopgaver for klienten.

Det er vigtigt, at revisor ikke har mulighed for at fastsætte sit honorar urealistisk lavt. I konkurrencen om klienter kunne revisorer måske være tilbøjelige til at udbyde deres arbejde for billigt, hvilket kunne medføre, at revisorer var nødt til at indgå nogle uheldige kompromiser med kvaliteten af revisionen og andre udbudte ydelser. Revisors uafhængighed kunne være en af de ting, der ville blive nedprioriteret. Dette er ligeledes en pointe som EU-kommissionen fremkom med i Grønbogen 1996 – ”Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU”.

6.1.1.7. Obligatorisk kvalitetskontrol

I den danske revisorlov stilles der i overensstemmelse med EU-henstillingen: ”Kvalitetssikring i forbindelse med den lovpligtige revision i EU” krav om obligatorisk kvalitetskontrol, og bestemmelserne herom findes i revisorlovens kapitel 9.

I forhold til revisors uafhængighed er kvalitetskontrol relevant, idet kontrollen checker om revisor overholder de gældende regler vedrørende uafhængighed.

Jeg mener, at kontrollen ligeledes kan have en forebyggende effekt, idet revisorer ved, at de vil blive checket og derfor undlader at påtage sig opgaver, der kunne vække tvivl om uafhængigheden.

Afhandlingen, som jeg ligeledes refererede til i afsnittet ”Ændringer af revisorloven 2003”, foreskriver endvidere, hvordan respondenterne forholder sig den obligatoriske kvalitetskontrollens indvirkning på revisors uafhængighed. Igen er jeg blot ude efter det generelle billede, og vil derfor ikke beskæftige mig videre med forskellene, der eksisterer mellem faggrupperne, hvilket betyder, at jeg ikke vil anvende de i afhandlingen beregnede gennemsnit.⁸⁹ Ovenstående forholder jeg mig kritisk til repræsentativiteten af undersøgelsen, det samme gør sig her gældende.

⁸⁸ Revisorkommissionen: ”Betænkning nr. 1411”, side 119

⁸⁹ Det skal imidlertid siges, at jeg her er enig med afhandlingens beregning af gennemsnit, i modsætning til de tidligere i figur 4. Kategorien intet kendskab til loven er ikke medtaget her, og har derfor naturligt heller ikke været tildelt nogen værdi, som er medregnet i gennemsnittet.

Revisors uafhængighed

Figur 5: Respondenternes holdning til den obligatoriske kvalitetskontrols indvirkning på revisors uafhængighed

Revisors uafhængighed	Svække meget	Svække Lidt	Hverken Svække/ Styrke	Styrke Lidt	Styrke meget	I ALT
Journalister	0	0	8	10	1	19
%	0,0 %	0,0 %	42,1 %	52,6 %	5,3 %	100 %
Direktører	0	0	30	26	0	56
%	0,0 %	0,0 %	53,6 %	46,4 %	0,0 %	100 %
Kreditgivere	0	1	22	15	0	38
%	0,0 %	2,6 %	57,9 %	39,5 %	0,0 %	100 %
Stat. revisorer	1	0	29	15	1	46
%	2,2 %	0,0 %	63,0 %	32,6 %	2,2 %	100 %
TOTAL	1	1	89	66	2	159
%	0,6 %	0,6 %	56,0 %	41,5 %	1,3 %	100 %

Kilde: Kandidatafhandling – Handelshøjskolen København 2004, side 117

Som det ses af ovenstående er respondenternes svar sammenfaldene og langt størstedelen af alle svar befinder sig i kategorierne ”Hverken svække eller styrke revisors uafhængighed” og ”Styrke revisors uafhængighed lidt”. Overordnet konkluderer jeg dermed, at respondenterne forholder sig positivt til kvalitetskontrollens indvirkning på revisors uafhængighed.

Det gælder jf. § 14, at alle statsautoriserede/registrerede revisorer og revisionsvirksomheder har pligt til at lade sig underkaste kvalitetskontrol, uanset om disse er medlem af deres respektive foreninger eller ej.⁹⁰ At medlemskabet ikke er afgørende for, om man er underkastet kvalitetskontrol, må siges at være en fornuftig disposition fra lovgivers side, idet det ellers ville have været muligt at undvige kvalitetskontrollen ved at melde sig ud af henholdsvis FSR og FRR.

I forbindelse med kvalitetskontrollen tager man udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, som en organisatorisk enhed, og ikke i den enkelte revisor.

Tidligere har man foretaget registreringer af revisorer som personer, hvilket skyldtes, at alene personer kunne passere prøverne, som kræves for opnåelse af autorisation eller registrering.

Det kræves, at der etableres et uafhængigt Revisortilsyn til varetagelse af kvalitetskontrollen, som altså bl.a. har til formål at sikre revisors uafhængighed.⁹¹

Det uafhængige Revisortilsyn er nedsat under Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Styrelsen har i forbindelse med kontrolsystemet etableret et revisorregister - kaldet REVIREG. Dette indeholder registrering af alle revisionsvirksomheder, der opfylder kravene i revisorlovens § 12. Manglende registrering i REVIREG straffes med bøde i henhold til revisorlovens § 7 og vil endvidere medføre,

⁹⁰ Medlem af FSR eller FRR

⁹¹ Staalkjær, Brian Benjamin: ”Revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, side 90

Revisors uafhængighed

at revisionsvirksomheden og dens beskikkede revisorer er afskåret fra at påtage sig opgaver omfattet af § 1 stk.2⁹².

Det er udelukkende opgaver, der falder indenfor revisorlovens anvendelsesområde, der er omfattet af kvalitetskontrollen, og i henhold til § 14 stk. 3 skal kontrollen ske med højst 4 års mellemrum. Revisortilsynet kan dog bestemme, at der skal gå op til 6 år, inden fornyet kvalitetskontrol skal foretages. I EU-henstillingen: ”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU” skelner man i forbindelse med kvalitetskontrollen mellem, om der er tale om virksomheder af særlig offentlig interesse eller små virksomheder. Som udgangspunkt foreskriver henstillingen, at alle revisionsvirksomheder skal kontrolleres inden for en periode på højst 6 år, men hvis der er tale om små virksomheder med lav risiko, skal kontrollen blot ske inden for en periode på højst 10 år.

Som det fremgår, skelner man i dansk revisorlovgivning ikke mellem de forskellige revisionsvirksomheder, og dermed er revisorloven mere restriktiv end henstillingen på dette område.

Revisortilsynet har ansvaret for, at kvalitetskontrollen foretages, men den gennemføres af kvalitetskontrollanter. Disse kvalitetskontrollanter udgøres af enten statsautoriserede eller registrerede praktiserende revisorer, der frivilligt har påtaget sig opgaven.⁹³

Hvis man blot skal opliste nogle af de arbejdsopgaver som Revisortilsynet varetager, er det bl.a. følgende;

- Generel godkendelse og kontrol af kvalitetskontrollanter
- Gennemgang af kvalitetskontrollanternes erklæring om det udførte kontrolbesøg
- Udtage revisionsvirksomheder til kontrol med jævne mellemrum
- Deltage i kontrolbesøg
- Meddele revisionsvirksomheden en påtale
- Indbringe sagen for disciplinærnævnet⁹⁴

Det er imidlertid vigtigt at pointere, at Revisortilsynet ikke skal anses som et klageorgan. Tilsynet har ingen beføjelse til alene at fastlægge krav i forhold til god revisorskik, samt lave formelle fortolkninger af revisorloven eller bekendtgørelser. Trods dette har tilsynets praksis alligevel stor betydning for måden, hvorpå regelsættene efterleves. Hvordan tilsynet agerer overfor

⁹² Langsted, Lars Bo m.fl.: ”Revisors ansvar” side 97

⁹³ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 8.1 Revisortilsynet

⁹⁴ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 8.1 Revisortilsynet

Revisors uafhængighed

kontrollanternes rapporter påvirker måden, hvorpå kontrollanterne udfærdiger deres rapporter, og hvad de fokuserer på.

I henhold til revisorlovens § 14 stk. 2 skal kvalitetskontrollanterne kontrollere revisionsvirksomhedernes udførelse af og uafhængigheden i forbindelse med erklæringsopgaver.⁹⁵

Kontrol af rådgivnings- og assistanceopgaver sker som hidtil i foreningsregi. Brancheforeningerne - FSR og FRR har gennem den senere årrække etableret en foreningsbaseret kvalitetskontrol for deres medlemmer⁹⁶.

6.1.2. Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant

I revisorlovens § 2 stk. 1 findes bestemmelsen vedrørende revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant. Denne er som følger;

” revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af de i § 1 stk. 2 omhandlede opgaver...”

Selve begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” blev indført i revisorlovgivningen i 1994⁹⁷ efter forslag af Revisorkommissionen i Betænkning nr. 1254.

Da man indførte begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” i lovgivningen, knyttede man det til revisors virksomhed generelt. Dette er imidlertid ændret, samtidigt med begrænsningen af revisorlovens anvendelsesområde. Det er nu kun i forbindelse med udførelsen af de i revisorlovens § 1 stk.2 omtalte opgaver – revisions- og erklæringsopgaver, at revisorer optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisor optræder altså ikke som offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med f.eks. rådgivning eller konsulentopgaver – hvilket bl.a. gør det muligt for revisorer at konkurrere på lige fod med andre ikke-revisorer, der udbyder denne form for ydelser.

Den primære tanke bag indførelsen af begrebet var et forsøg på at øge tilliden til revisorer, samt pointere, at revisorer under deres arbejde skal være uafhængige/interesseneutrale/objektive, og begrebet medfører ikke nogle konkrete pligter for revisorer.

At være offentlighedens tillidsrepræsentant betyder, at revisor ved revision eller afgivelse af erklæringer/rapporter, der ikke alene anvendes til hvervgivers eget brug, men er påtænkt fremvist til offentligheden, skal vise hensyn til virksomhedens omverden, hvilket blandt andet omfatter

⁹⁵ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 8.1 Revisortilsynet

⁹⁶ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 40

⁹⁷ FSR, Etikudvalget: ”Revisors uafhængighed – en forudsætning for troværdighed”, side 7

Revisors uafhængighed

myndigheder, ansatte og långivere. Revisor skal f.eks. i forbindelse med udformningen af erklæringer, rapporter mm. vise hensyn til, hvilke behov virksomhedens omverden har.

Det er ikke meningen, at revisorer skal repræsentere bestemte interesser - end ej heller klientens, trods det er ham/hende, der betaler honoraret til revisor. Det er imidlertid ligeledes vigtigt at pointere, at revisor ikke kan anses for værende de offentlige myndighedernes forlængede arm. Dette skal ses i sammenhæng med at, hvis revisorer fungerede som de offentlige myndighedernes forlængede arm, ville dette formentligt skade tillidsforholdet, som eksisterer mellem revisor og klient – og dermed gøre det vanskeligt for revisor at indhente/opnå de nødvendige oplysninger for at kunne udføre en god og effektiv revision. Kort sagt revisor skal ikke opfattes som værende ”det offentliges” tillidsrepræsentant.

Det fremgår imidlertid af Bent Warming-Rasmussen og Lars Jensen undersøgelse af 2001, hvilken jeg ligeledes refererede til i problemformuleringen, at kendskabet til, at revisor fungerer som offentligheden tillidsrepræsentant er begrænset.⁹⁸

Figur 6: Kendskab til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

	Kreditgiver		Virksomhedsleder		Aktionær		Journalist		TOTAL	
Intet kendskab	(16)	16,2%	(15)	16,7%	(21)	26,3%	(13)	17,8%	(65)	19,0%
Lidt kendskab	(25)	35,4%	(30)	33,3%	(19)	23,8%	(23)	31,5%	(107)	31,3%
Nogen kendskab	(38)	38,4%	(30)	33,3%	(25)	31,3%	(26)	35,6%	(119)	34,8%
Meget kendskab	(9)	9,1%	(13)	14,4%	(9)	11,3%	(9)	12,3%	(40)	11,7%
Indgående kendskab	(1)	1%	(2)	2,2%	(6)	7,5%	(2)	2,7%	(11)	3,2%
TOTAL	(99)	100%	(90)	100%	(80)	100%	(73)	100%	(342)	100%

Kilde: Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant – Aspekter af tillidsforholdet mellem brugeren af revisionsydelsen og den statsautoriserede revisor”, side 30

Undersøgelsen er, som tidligere skrevet, baseret på spørgeskemaer udsendt til fem respondentgrupper⁹⁹, af ovenstående fremgår imidlertid alene de fire af grupperne; kreditgiver, virksomhedsleder, aktionær og journalist. Man har i undersøgelsen ligeledes anvendt statsautoriserede revisorer som respondenter, men netop her er disse undladt, i forståelig frygt for at virke fornærmende ved spørgsmål om deres kendskab til betydningen af revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.¹⁰⁰

Tallene, som er anført i parentes, er det antal svar i den pågældende kategori, hvilke man har omregnet til procenttal.

⁹⁸ Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant”, side 30

⁹⁹ Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant”, side 10

¹⁰⁰ Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant”, side 30

Revisors uafhængighed

Jeg synes ikke, at det relative beskedne kendskab til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant er overraskende, hvilket jeg begrundet med, at bestemmelsen herom findes i revisorlovens § 2 - revisorloven er revisorerets retningslinjer.

Det er ikke gud og hver mand, der anvender og har kendskab til revisorloven. Hvis f.eks. en journalist skulle kende revisorloven indgående, er det ubeskriveligt, hvor meget andet han/hun ligeledes skulle have forståelse for og kendskab til.

Formålet med indførelsen af begrebet ”offentligheden tillidsrepræsentant” var som skrevet, at øge tilliden til revisorer, men hvis der kun er relativt beskedent kendskab til begrebet, mener jeg ikke, at tilliden til revisorer er øget som ønsket gennem indførelse af begrebet. Jeg ser det som en mulig løsning, at revisor i forbindelse med afrapportering af sin revision direkte skriver i påtegningen, at han optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant med reference til bestemmelserne i revisorlovens § 2 og erklæringsbekendtgørelsens § 1. Virksomhedens interessenter anvender virksomhedens regnskaber som beslutningsgrundlag, og revisors anfører i påtegningen, hvorvidt revisionen har givet anledning til forbehold og/eller supplerende oplysninger eller ej. Virksomhedens interessenter læser påtegningen for at opnå vished om troværdigheden af regnskabet, og ville dermed, hvis det stod i påtegningen ligeledes vide, at revisors i forbindelse med sin revision af regnskabet optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

6.1.3. Revisorlovens uafhængighedsbestemmelser § 11

I dag sikres revisors uafhængighed, som skrevet, via bestemmelserne omhandlende revisors konkrete uafhængighed, som findes i revisorlovens kapitel 6 § 11. Med revisorloven af 2003 har reguleringen bevæget sig væk fra de generelle forbudsregler, og som en direkte konsekvens heraf har man strammet en del af kravene til den konkrete uafhængighed, mens en stor del af de hidtidige gældende regler er videreført i uændret form.¹⁰¹

Revisors uafhængighed sikres imidlertid ligeledes via bl.a. bestemmelser om intern rotation, obligatorisk kvalitetskontrol, honorar og ejerskab, som er beskrevet i ovenstående afsnit: ”Ændringer af revisorloven 2003”. Jeg vil i dette afsnit alene redegøre nærmere for bestemmelserne i revisorlovens § 11, som jeg dernæst vil forsøge at illustrere anvendelsen af ved hjælp af to disciplinærafgørelser.

¹⁰¹ Artikel: Ring, Niels Anker: ”Nyt fra FSR Den ny revisorlov – hvad skal man være opmærksom på og fra hvornår?”, R&R nr.8, 2003

Revisors uafhængighed

I henhold til revisorloven vurderes revisors uafhængighed ikke som tidligere udelukkende ud fra revisors egne forhold. I stedet er det således, at uafhængigheden skal vurderes i forhold til hele personkredsen, som kan øve indflydelse på revisionsopgaven, og dermed påvirke revisors konkrete uafhængighed.¹⁰² Øvrige medarbejdere i revisionsvirksomheden og samarbejdspartneres forhold, kan ligeledes have en negativ indflydelse på den erklærende revisors uafhængighed – man er gået fra personlighabilitet til både personlig- og virksomhedsinabilitet.¹⁰³ Indholdet af § 11 skal således vurderes i forhold til nedenstående oplyste fire grupper;

- ”Revisor” - den der afgiver den pågældende erklæring
- ”Personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse” – personer i revisionsteamet
- ”Revisionsvirksomheden” – virksomheden som er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens database
- Andre personer end de ovenfor omtalte, der ”direkte” eller ”indirekte” er knyttet til den erklæringsafgivende revisionsvirksomhed – alle øvrige personer i den pågældende revisionsvirksomhed¹⁰⁴

Flere steder i § 11 står skrevet ”revisionsvirksomheden”, i denne forbindelse er det centralt at have kendskab til, hvad dette udtryk dækker over. ”Revisionsvirksomheden” skal forstås i bredeste forstand, og indbefatter dermed samtlige afdelinger både beliggende i Danmark og i udlandet.

Bestemmelserne i § 11 har det primære formål at sikre, at revisor bestemmer arten og omfanget af det udførte revisionsarbejde, samt styrer udførelsen af dette uden påvirkning fra klienten eller ledende medarbejdere i klientvirksomhederne.¹⁰⁵ Det skal sikres, at revisor i forbindelse med udførelsen af revisions- og erklæringsopgaver ikke påvirkes af særinteresser og uvedkommende hensyn.

Opbygningen af revisorlovens § 11 betegnes i litteraturen for en ”tretrinsraket”, hvor stk. 1 – generalklausulen indeholder det overordnede krav til revisors uafhængighed;

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

¹⁰² Artikel: Ring, Niels Anker: ”Nyt fra FSR Den ny revisorlov – hvad skal man være opmærksom på og fra hvornår?”, R&R nr.8, 2003

¹⁰³ Jurister snakker om habilitet, mens revisorer snakker om uafhængighed – men begreberne dækker over det samme

¹⁰⁴ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 7.2.2 Person- eller virksomhedsniveau

¹⁰⁵ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 178

Det er værd at bide mærke i, at der ikke menes omverdenen generelt, men at der fokuseres på en velinformeret tredjemands syn.¹⁰⁶ Ved en velinformeret tredjemand forstås en person, der har den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse til at kunne vurdere, hvordan tingene forholder sig.

I § 11 stk. 2 angives en række specifikke situationer, hvor der altid anses for at foreligge uafhængighedstruende omstændigheder. I disse situationer skal revisor altid afstå fra at afgive erklæringer, idet der er uacceptabel høj risiko for, at han/hun ikke er uafhængig.

I stk. 3 angives yderligere situationer, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og revisor skal derfor nøje overveje, om han/hun er uafhængig. Det kan i nogle situationer være påkrævet at revisor afstår fra erklæringsopgaven, mens det i andre tilfælde er tilstrækkeligt, at f.eks. en anden revisor fra samme revisionsvirksomhed knyttes til den givne erklæringsopgave som kontrollant. Det er endvidere muligt, at uafhængighedstruslen er så ubetydelig, at det ikke anses for nødvendigt at reagere herpå.

Udover de situationer der er indeholdt i § 11 stk.2 og stk.3 kan endvidere nævnes, at et særligt tæt venskab med eller et stærkt fjendskab til klienten eller den person/virksomhed, som erklæringen skal afgives om, ligeledes kan true revisors uafhængighed. I tilfælde af et tæt venskab mellem klienten og revisor, kan revisors objektivitet være i fare. Objektivitet kan endvidere være i fare i tilfælde, hvor der er et dårligt samarbejde mellem revisor og klienten eller ledende medarbejdere – revisor kan f.eks. have problemer med at skaffe de nødvendige oplysninger til at foretage revisionen korrekt.

Revisor bærer selv det primære ansvar for, at han/hun er og opfattes som værende uafhængig. Læser man lovgivningen kan det imidlertid være lidt uklart, hvem der skal foretage vurderingen af uafhængigheden, og hvordan denne skal foretages. Jeg har derfor valgt, at beskrive dette nærmere i det efterfølgende.

Det er revisor selv, der skal vurdere, om han/hun er uafhængig, men lovgivningen foreskriver samtidigt, at det er en velinformeret tredjemands tvivl herom, der ikke må vækkes. Dette betyder, at revisor i forbindelse med vurderingen af uafhængigheden skal sætte sig i velinformeret tredjemands sted, og vurdere uafhængigheden herfra.

Det er f.eks. let for en revisor at sige;

¹⁰⁶ I den tidligere udgave af revisorloven fokuserede man på omverdenen bredt

Revisors uafhængighed

”jeg er professionel, så selvfølgelig kan jeg påtage mig denne opgave, trods jeg spiller golf med revisionsklienten to gange om ugen”, men det centrale i vurderingen er - ville en velinformeret tredjemand ligeledes vurdere, at det var muligt for revisor at påtage sig opgaven?

Jeg mener, at man både kan argumentere for og imod måden hvorpå lovgivningen har valgt at gribe vurderingen af revisors uafhængighed an på.

Generelt stiller jeg mig kritisk i forhold til, at revisor kan indtage velinformeret tredjemands stilling og dermed forholde sig objektivt i vurderingen. Hvis man skal indtage tredjemands stilling kræver det, at man ser fuldstændigt bort fra personlige følelser og lader fornuften og fagligheden råde. Følelser kan medføre, at man træffer beslutninger baseret på uvedkommende hensyn, som vil udgøre en trussel mod uafhængigheden. Spørgsmålet er, om man med rette kan forvente, at revisor vil være i stand til at indtage denne stilling!

Når ovenstående er sagt, mener jeg samtidigt, at det er vigtigt at fremføre, at der i lovgivningen findes forskellige bestemmelser, der understøtter vurderingen af revisors uafhængighed. Endvidere er revisor den eneste person, som kender alle sine forhold til fulde, og dermed er det svært for en anden at vurdere revisors uafhængighed.

Revisorlovens § 11 stk. 4 foreskriver, som skrevet, at revisionsvirksomheder skal opstille retningslinjer, som sikrer, at en revisor, inden denne påtager opgaver omfattet af revisorloven, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om vedkommendes uafhængighed. Lovgivningen foreskriver ikke det nærmere indhold af retningslinjerne, men generelt bør de tage udgangspunkt i loven og bemærkningerne hertil. Det er meget almindeligt, at revisionsvirksomhederne f.eks. har formulerede forbud omkring ansatte i revisionsvirksomheden erhverver aktier hos virksomhedens børsnoterede klienter, hvilket er med til at sikre revisors uafhængighed.

En anden foranstaltning som, jeg mener, er en motivationsfaktor for revisorer til at efterleve kravene til revisors uafhængighed er, at de har kendskab til den obligatoriske kvalitetskontrol. Som skrevet ovenstående i afsnittet ”Obligatorisk kvalitetskontrol” er et af formålene med kvalitetskontrollen at sikre revisors uafhængighed. Kvalitetskontrollen kan både spille en opdagende rolle, men bestemt også en forebyggende rolle – idet jeg mener, at visheden om, at man vil blive kontrolleret kan afholde nogle fra at påtage sig opgaver, der ”ligger på vippen” til at true revisors uafhængighed.

Påtager revisor sig en given opgave, trods han/hun ikke kan efterleve uafhængighedsbestemmelserne, kan revisor ifalde erstatnings- eller disciplinæransvar, hvilket

Revisors uafhængighed

revisor naturligvis ikke er interesseret i. Som en afledt effekt kan sådanne sager skade revisionsbranchen generelt, og dermed bliver det sværere for revisorer at være revisorer.

6.1.3.1. Disciplinærafgørelser

I det efterfølgende vil jeg fremføre 2 disciplinærafgørelser – henholdsvis 34-2004-S og 25-2005-R i et forsøg på at illustrere anvendelsen af revisorlovens bestemmelser omhandlende revisors konkrete uafhængighed. Jeg har valgt ikke at gengive afgørelserne udførligt, idet dele af disciplinærafgørelserne ikke falder ind under disciplinærnævnets ansvarsområde og kompetence, og desuden er dele ikke relevante i forhold til opgavens problemstilling.

Disciplinæransvar er en straf, som pålægges for forseelser, der ikke er helt så grove, som dem der udmunder i strafansvar, og ej heller opfylder betingelserne for pålæggelse af erstatningsansvar, idet der typisk ikke kan påvises noget økonomisk tab.¹⁰⁷

Bestemmelserne om disciplinærnævn findes i revisorlovens kapitel 11, og nævnet er kompetent til at træffe afgørelse i sager involverende statsautoriserede og registrerede revisorer.

I henhold til revisorlovens § 20 er det en forudsætning for, at revisor kan ifalde et disciplinært ansvar, at revisor tilsidesætter de pligter ("god revisorskik") som stillingen medfører.¹⁰⁸

Disciplinærnævnet beskæftiger sig udelukkende med overtrædelser indenfor revisorlovens anvendelsesområde i § 1 stk.2, hvilket altså betyder, at nævnet bl.a. ikke er kompetent til at behandle sager indenfor rådgivnings- eller assistanceområdet.¹⁰⁹

6.1.3.1.1. Disciplinærafgørelse 34-2004-S – omhandlende revisors uafhængighed

Kendelsen er afsagt af disciplinærnævnet for statsautoriserede og registrerede revisorer den 21. juli 2005. K indgav den 3. september 2004 en klage over statsautoriseret revisor Frank Bjarne Ingstrup - omhandlende, hvorvidt han har tilsidesat god revisorskik i forbindelse med revisionen af årsrapporter i 2002 og 2003 for VV. I sagen fremføres adskillige klagepunkter, men som skrevet ovenstående, vil jeg udelukkende beskæftige mig med dele af afgørelserne, som er relevante for problemstillingen - læseren kan selv læse det eksakte indhold i 34-2004-S.

I forhold til revisors uafhængighed går klagen på følgende;

- Indklagede har revideret regnskaberne, trods han er ejer af flere ejendomme i VV's område – og uafhængighedsbestemmelserne menes dermed ikke overholdt

¹⁰⁷ Langsted, Lars Bo m.fl.: "Revisoransvar", side 35

¹⁰⁸ Fücksel, Kim m.fl.: "Revision – regulering & rapportering", kapitel 1, afsnit 8.2 Disciplinæransvar

¹⁰⁹ Langsted, Lars Bo m.fl.: "Revisoransvar", side 361

Revisors uafhængighed

Anklagen lyder således på tilsidesættelse af god revisorskik i forbindelse med revisionen af årsrapporter i 2002 og 2003, hvilket gør at tvisten er afgjort efter dels den gamle revisorlov (lov om statsautoriserede revisorer 2001) og den nye nugældende revisorlov 2003.

Disciplinærnævnets vurdering er sket i henhold til § 13 stk. 1 nr. 5 i lov om statsautoriserede revisorer,¹¹⁰ hvilken foreskriver, at revisor ikke må afgive erklæring, når han har mere end en *ubetydelig økonomisk interesse* i virksomheden som revideres.

I revisorloven af 2003 står i § 11 stk. 2 nr. 4 skrevet, at revisor *ikke må have nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse* i den virksomhed, der afgives erklæring for.

Indklagede frifindes imidlertid, idet disciplinærnævnet vurderer, at anklagede kun har en beskedent økonomisk interesse i, hvordan VV drives, samt alt revisors handel og økonomisk forbindelse med klienten er sket på almindelige forretningsmæssige vilkår.

Man konkluderer samlet, at indklagedes økonomiske forbindelse med VV ubetydelig og dermed ikke udgør en trussel mod revisors uafhængighed.

Lovgivningen foreskriver ikke generelle beløb mm. som er retningsgivende, men i stedet skal man i den enkelte situation foretage en konkret vurdering.

I henhold til kommentarerne til revisorloven skal begrebet ”nogen form for økonomisk interesse” forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse, og dermed vil f.eks. ejerskab af blot én aktie udelukke revisor fra at påtage sig en erklæringsopgave,¹¹¹ og med revisorloven af 2003 er der således sket en stramning fra ”ubetydelig” til ”nogen som helst”.

6.1.3.1.2. Disciplinærafgørelse 25-2005-R – omhandlende revisors uafhængighed

Kendelsen er afsagt den 4. oktober 2005. Sagen vedrører en klage over registreret revisor Leif Hansen, og om hvorvidt han har haft økonomiske interesser i sin revisionsklient, idet han har købt og solgt selskabets børsnoterede aktier.

Indklagede tiltrådte som revisor for klienten 27. maj 2004 og afgav en erklæring på et prospekt for klienten d. 12. august 2004, samt afgav den 10. februar 2005 en revisionspåtegning på årsrapporten 2004.

Leif Hansen havde adskillelige gange købt og solgt aktier i selskabet;

17. juni 2004 købt 5.000 aktier, kursværdi 13.825 kr.

21. juni 2004 solgt 10.000 aktier, kursværdi 31.925 kr.

¹¹⁰ Inden 2003 havde vi to separat love – henholdsvis lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer

¹¹¹ Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisorlovgivningen med kommentarer”, side 192

Revisors uafhængighed

7. februar 2005 købt 6.000 aktier, kursværdi 26.175 kr.

11. februar 2005 solgt 6.000 aktier, kursværdi 30.225 kr.

Klageren gjorde dermed gældende, at han havde tilsidesat god revisorskik med henvisning til revisorlovens § 11 – revisor må ikke udføre revisionsopgaver, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed.

Revisorlovens § 11 stk. 2 nr. 4 foreskriver, at sådanne omstændigheder altid vil forelægge i tilfælde, hvor revisor har *nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse* i den virksomhed, der afgives erklæring om.

Indklagede mener ikke selv, at der er noget problem med hensyn til det, han har gjort, idet det udelukkende har været ”for sjov”, samt at han ikke har vidst mere om selskabet end andre ligeledes havde mulighed for at vide.

Disciplinærnævnet udtaler imidlertid at Leif Hansen i forbindelse med sin tiltrædelse som revisor for klienten, i hvert fald har haft en teoretisk mulighed for at få alle ønskede oplysninger om selskabet og finder dermed, at indklagede groft har tilsidesat sine pligter som registreret revisor.

I denne afgørelse er det væsentligt at bide mærke i, at revisor selv vurderer, at der ikke er noget til hinder for, at han kan påtage sig klienten. I forbindelse med vurderingen af revisors uafhængighed er det imidlertid centralt, hvad en velinformeret tredjemand mener - jeg mener, at revisor i denne afgørelse ikke har sat sig i velinformeret tredjemands sted.

6.2. Delkonklusion; Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark

Med afsnit 6 har jeg forsøgt at belyse reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark. Jeg har fokuseret på revisorloven, idet denne primært regulerer revisors virke. Den første revisorlov fremkom i 1909, og den er siden blevet ændret utallige gange i takt med udviklingen i samfundet.

Ovenstående har jeg beskæftiget mig indgående med ændringen af revisorloven i 2003, hvilket skyldes, at et af formålene bag ændringen af revisorloven i 2003 netop var at styrke reguleringen af revisors uafhængighed - og dermed er ændringerne centrale i forhold til opgavens problemstilling.

Revisorloven af 2003 introducerer en ny form for regulering af revisors virksomhed tilskyndet af den internationale udvikling. Blandt andet EU-henstillingen; ”Revisorerers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper” har haft stor indflydelse på udformningen og indholdet af revisorloven, som ligeledes skal tolkes henstillingskonformt.

Revisors uafhængighed

Ændringen af revisorloven er ligeledes sket i erkendelse af behovet for en ensartet lovgivning indenfor EU, idet den stigende internationalisering f.eks. betyder, at revisors erklæringer anvendes på tværs af landegrænserne.

Revisorlovens anvendelsesområde foreskrives i § 1 stk. 2, og heraf kan det udledes, at den alene regulerer revisors revisions- og erklæringsopgaver – altså revisors kerneområde. Det er først i forbindelse disse opgaver, at omverdenen får særlig interesse i revisors arbejde, og dermed ligeledes i revisors uafhængighed.

Revisors uafhængighed reguleres som i EU-regi af bestemmelser om konkret uafhængighed og bestemmelserne herom findes i revisorlovens § 11. Indtil 2003 blev danske revisors uafhængighed reguleret af både konkrete og generelle uafhængighedsbestemmelser. Med afskaffelsen af den generelle uafhængighed har den principbaserede tilgang vundet indpas. Den principbaserede tilgang indebærer, at lovgiver ikke længere beskriver en række aktiviteter, hvor revisor ikke må afgive erklæringer, men i stedet beskriver en række trusler mod revisors uafhængighed.

Det er nu således, at revisors uafhængighed ikke i sig selv trues af nogen bestemt type erhvervsmæssig virksomhed eller ansættelse, og det er først i forbindelse med revisor erklæringsafgivelse for konkrete virksomheder eller personer, at det er muligt at vurdere i henhold til § 11, om de aktiviteter som revisor i øvrigt beskæftiger sig med udgør en trussel mod revisors konkrete uafhængighed.

Udover de konkrete uafhængighedsbestemmelser i revisorlovens § 11 sikrer bestemmelser vedrørende bl.a. honorar, intern rotation, ejerskab og obligatorisk kvalitetskontrol ligeledes revisors uafhængighed.

I forbindelse med udførelsen af de i revisorlovens § 1 stk. 2 omtalte – revisions- og erklæringsopgaver skal revisor optræde som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette betyder, at revisor ved revision eller afgivelse af erklæringer/rapporter, der ikke udelukkende anvendes til hvergivers eget brug, men skal fremvises for offentligheden, skal revisor vise hensyn til virksomhedens omverden. Formålet med indførelsen af begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” var primært et forsøg på at øge tilliden til revisorer, samt understrege, at revisorer under deres arbejde skal være uafhængige og objektive.

Det er primært revisors eget ansvar at sikre, at han/hun er og opfattes som værende uafhængig, og det er ligeledes revisor selv, der vurderer, om han/hun er uafhængig. Lovgivningen foreskriver

Revisors uafhængighed

imidlertid, at det er en velinformeret tredjemands tvivl herom, der ikke må vækkes og revisor skal således, når vurderingen foretages sætte sig i velinformeret tredjemands sted.

7. Modernisering af 8. direktiv

I afsnit 5 har jeg under afsnittet ”EU-direktiverne – 4., 7. og 8. direktiv” meget kort været omkring indholdet af EU’s 8. direktiv fra 1984, som primært omhandler de uddannelsesmæssige krav til revisorer, der udfører lovpligtig revision i EU.

EU-kommissionen fremførte imidlertid 16. marts 2004 forslag om modernisering af 8. direktiv, som ikke tidligere har været ændret.¹¹² De seneste ændringer i forslaget er sket 30. september 2005, og bestemmelserne i forslaget er efterfølgende taget i ed.

Forslaget om modernisering af 8. direktiv skal ikke opfattes som et traditionelt minimumsdirektiv, men alligevel er det således, at enkelte krav i forslaget er minimumskrav.¹¹³ Dette gør sig f.eks. gældende i forhold til direktivets anvendelsesområde, som jeg vil komme nærmere ind på nedenstående.

Det eksisterende 8. direktiv er ofte blevet kritiseret for kun at indeholde få materielle krav til revisorer – f.eks. de skal være universitetsuddannede og uafhængige, men det foreskrives ikke i detaljer, hvordan uddannelseskravene bør være, eller hvordan uafhængigheden bør reguleres. Moderniseringen af 8. direktiv er et forsøg at opnå på en mere konkret og entydig regulering af bl.a. revisors uafhængighed i EU-regi, og skal dermed ansues som en opfølgning på EU-henstillingen omkring revisors uafhængighed.¹¹⁴

Den formelle vedtagelse af forslaget skete, som skrevet i opgavens afgrænsning, i ministerrådet den 26. april 2006 og fra denne vedtagelse har medlemslandene maksimalt 24 måneder til at implementere direktivets bestemmelser i deres nationale lovgivning.¹¹⁵

Nedenstående vil jeg belyse formålet med moderniseringen af 8. direktiv, samt indholdet heraf. Jeg vil ikke gennemgå indholdet systematisk, men jeg vil blot beskæftige mig med områder, der er væsentlige i forhold til opgavens problemstilling.

7.1 Formålet med modernisering af 8. direktiv

Det primære formål med moderniseringen af direktivet er, at styrke den lovpligtige revision i EU og forbygge regnskabsskandaler, og dermed genoprette troværdigheden til revisionsbranchen generelt og revisors arbejde.

¹¹² EU-kommissionen; Meddelelse; ” Styrkelse af den lovpligtige revision i EU”

¹¹³ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1 8. selskabsdirektiv

¹¹⁴ Fücksel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1 8. selskabsdirektiv

¹¹⁵ Fagligt fokus nr. 5, marts 2006

Revisors uafhængighed

De grundlæggende bestemmelser vedrørende uddannelse i det gamle 8. direktiv bevares, og der er dermed ikke sket grundlæggende ændringer i betingelserne for godkendelse af lovpligtige revisorer eller revisionsvirksomheder. Det nye der følger af moderniseringen er, at EU-lovgivningens anvendelsesområde gøres bredere via indførelse af nye krav til måden, hvorpå revisionen bør udføres, og til de strukturer, som skal sikre kvaliteten af revisionen og tilliden til revisionsfunktionen.

De seneste erhvervsskandaler har vist, at det europæiske kapitalmarked er tæt forbundet med de øvrige kapitalmarkeder, f.eks. har den amerikanske Enron-skandale, haft en negativ indvirkning på tilliden til såvel det amerikanske marked som det europæiske marked. Det er derfor vigtigt, at der opbygges et internationalt samarbejde med tredjelande. Moderniseringen af 8. direktiv indeholder flere artikler omkring f.eks. registrering, offentligt tilsyn og kvalitetssikring som anvendes til at understøtte gensidige samarbejdsaftaler med regulerings- og tilsynsmyndigheder i tredjelande.¹¹⁶

7.2 Indholdet af moderniseret 8. direktiv

8. direktiv har en særlig betydning for reguleringen af revisors virksomhed, og i forbindelse med moderniseringen heraf indarbejdes de grundlæggende principper fra EU-henstillingerne; ”Kvalitetssikring i forbindelse med den lovpligtige revision i EU”¹¹⁷ og ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”. Direktiver har, som tidligere skrevet, højere retskildeværdi end henstillinger, idet de forpligter medlemslandene til at implementere indholdet i deres nationale lovgivning. I henhold til litteraturen er jeg ikke stødt på forhold, der tilkendegiver, at der er problemer i forhold til implementeringen af henstillingernes indhold i de enkelte medlemslande – tværtimod, men med indskrivelsen i 8. direktiv, er medlemslandene nu forpligtet til at implementere alle foreskrevne forhold.

Direktivets anvendelsesområde foreskrives i artikel 1;

”I dette direktiv fastlægges regler for lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber”

I forslaget er det således udelukkende den lovpligtige revision¹¹⁸, der fokuseres på. Dette er imidlertid en forskel i forhold til den danske revisorlov, som anvendes i forbindelse med enhver form for erklæringsafgivelse - hvad enten der er tale om en lovpligtig eller ej.

¹¹⁶ EU: Modernisering af 8.direktiv kapitel 12

¹¹⁷ EU: Modernisering af 8.direktiv kapitel 7 artikel 29

¹¹⁸ Ved lovpligtig revision forstås – en revision af årsregnskaber eller konsoliderede regnskaber i det omfang, dette kræves i fællesskabsretten jf. forslagets artikel 2 ”Definitioner”

Revisors uafhængighed

Som jeg tolker bestemmelsen kan medlemslandene imidlertid vælge at kræve lovpligtig revision i andre situationer, og i sådanne tilfælde gælder de samme krav som ved den lovpligtige revision.¹¹⁹

I direktivets kapitel to ”Godkendelse af revisorer og revisionsfirmaer” foreskrives, at flertallet af stemmerettighederne i et revisionsfirma bør indehaves af revisorer eller revisionsfirmaer, der er godkendt i en medlemsstat.¹²⁰ Bestemmelsen findes ikke i det eksisterende 8. direktiv, men den vil åbne mulighed for, at revisorer og revisionsfirmaer kan have ejerandele i revisionsfirmaer på tværs af landegrænserne og dermed opnå mere integrerede revisionsfirmaer i EU.

EU-henstillingen omkring revisors uafhængighed indeholdt en lignende bestemmelse, og med ændringen af revisorloven i 2003 blev bestemmelsen ligeledes implementeret i denne. Til forskel fra det vi således kender, foreskriver moderniseringen af 8. direktiv ikke nogen begrænsning i forhold til, hvor stor en del af revisionsfirmaet, der kan ejes af udenlandske revisorer eller revisionsfirmaer. Den danske revisorlov foreskriver, som skrevet i afsnittet ” Regler vedrørende ejerskab i revisionsvirksomheder”, at op til 50 %¹²¹ af ejerandelene i revisionsvirksomheden kan besiddes af udenlandske revisorer og revisionsfirmaer.

Ejerskabsbestemmelser er i høj grad med til at sikre revisors uafhængighed, idet ejerne har stor indflydelse på, hvordan forholdene i revisionsfirmaet skal være. Når udenlandske revisorer eller revisionsfirmaer, skal have den foreskrevne mulighed for ejerskab, mener jeg, at det er endnu vigtigere, at der foreligger et fælles regelsæt gældende for alle europæiske revisorer – det øvrige indhold i moderniseringen af 8. direktiv er centralt i denne henseende.

Godkendelse af revisorer eller revisionsfirmaer kræver i henhold til artikel 4, at de har et godt omdømme. I tilfælde, hvor omdømmet lider skade trækkes godkendelsen umiddelbart tilbage, med mindre medlemslandene bevilger en rimelig frist til at bringe forholdene i orden. Det er vigtigt at tilbagekaldelsen kommunikerer ud i systemet, og at registreringen i henhold til artikel 16 opdateres.

I kapitel 2 artikel 6-12 genfindes de uddannelsesmæssige krav til revisorer i stort set uændret form i forhold til det, som vi kender fra det eksisterende 8. direktiv. Der er imidlertid indskrevet krav omkring vedvarende uddannelse af revisorer, som medfører, at medlemslandene skal sikre, at revisorer deltager i passende vedvarende uddannelsesprogrammer, med formålet bl.a. at opretholde en tilstrækkelig teoretisk viden og faglige kvalifikationer.

¹¹⁹ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1 8. selskabsdirektiv

¹²⁰ EU: Modernisering af 8. direktiv kapitel 2, artikel 3 stk.3 nr. b

¹²¹ Udledes af revisorlovens § 12 stk. 2 omkring majoriteten skal tilhøre af statsautoriserede revisorer /revisionsvirksomheder eller registrerede revisorer/revisionsvirksomheder. § 12 stk. 3 nr. 4 foreskriver, at grænsen på de 5 % ikke gælder for revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv

Revisors uafhængighed

Kapitel 3 omhandler registrering, og moderniseringen af 8. direktiv skal gøre det muligt for interesserede hurtigt at få kendskab til bl.a., hvorvidt revisor eller revisionsfirmaet er godkendt, hvor de har hjemsted og organisatoriske forhold i revisionsfirmaet.

Registreringen af revisor og revisionsfirmaer skal ske i et offentligt elektronisk register, og oplysningerne heri skal uden ugrundet ophold opdateres. Se videre i henholdsvis artikel 16 og 17 for de nærmere oplysninger, der skal registreres om revisorer og revisionsfirmaer.

Direktivets kapitel 5 indeholder decideret krav til revisors uafhængighed og her genfindes f.eks. de grundlæggende principper fra EU-henstillingen om revisors uafhængighed.

Det foreskrives således i artikel 22, at revisor og/eller revisionsfirmaet skal være uafhængig(t) af virksomheden som revideres, og at de ikke må involveres i virksomhedens beslutningstagen.

I det oprindelige forslag fra 2004 blev det foreskrevet således;

”En revisor eller et revisionsfirma må ikke udføre en lovpligtig revision, hvis der foreligger et finansielt, erhvervs- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af yderligere tjenester, med den virksomhed, der revideres, der kan bringe revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed i fare”¹²²

Jeg undrede mig imidlertid over, at velinformeret tredjemand ikke var nævnt i det ovenstående. I tidligere skrevne afsnit omkring både EU-henstillingen og revisorloven har jeg beskæftiget mig en del hermed. Dette skal ses i lyset af, at det er revisor selv, der skal vurdere, om han/hun er uafhængig, men i forbindelse med vurderingen skal revisor sætte sig i velinformeret tredjemands sted. Det oprindelige forslag foreskriver således intet om, hvordan vurderingen af uafhængigheden skal ske, men dette har man heldigvis rådet bod på med efterfølgende ændringer af forslaget.

Anden del som jeg citerede ovenstående er således ændret til følgende;

”En revisor eller et revisionsfirma må ikke udføre en lovpligtig revision, hvis der foreligger et direkte eller indirekte finansielt, erhvervs- eller ansættelsesmæssigt eller andet forhold mellem revisor, revisionsfirma eller netværket – herunder levering af yderligere tjenester udenfor revisionsområdet - og den virksomhed, der revideres, ud fra hvilket en objektiv, velunderrettet tredjepart med rimelighed kan konkludere, at revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed er i fare.”¹²³

¹²² EU: Modernisering af 8.direktiv kapitel 5 artikel 23

¹²³ Forelæsningsnoter cand.merc.aud. –Revision, 26. januar 2006; Lars Bo Langsted/ EU: Moderniseringen af 8. direktiv kapitel 5 artikel 22 stk. 2

Revisors uafhængighed

Forekommer der trusler mod revisors eller revisionsfirmaets uafhængighed i form af selvregulering, egeninteresse, partiskhed, fortrolighed, tillid eller intimidering¹²⁴ skal revisor eller revisionsfirmaet iværksætte rette sikkerhedsforanstaltninger for at mindske truslen.

Forslaget foreskriver, at revisor eller revisionsfirmaet i deres revisionsarbejdsrapporter skal kunne dokumentere alle væsentlige trusler mod deres uafhængighed og de sikkerhedsforanstaltninger, som de har iværksat for at mindske disse.

Der er imidlertid ingen tvivl om, at det ligeledes er den principbaserede tilgang, der er dominerende i forslaget, idet der foreskrives en række forhold, der kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, i stedet for at oplyse en række konkrete situationer, hvor revisor ikke kan påtage eller skal afstå fra opgaven.¹²⁵ Jeg er, som skrevet ovenstående, positivt stillet overfor denne tilgang, idet den ikke afskærer revisor unødvendigt fra konkrete opgaver, som ikke ville udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Forslaget indeholder endvidere en bestemmelse om fastsættelse af revisors honorar, som er med til at sikre revisors uafhængighed. Bestemmelser herom findes i forslagens artikel 25 og det foreskrives, at medlemslandene skal have regler om honorarer, som sikrer, at den lovpligtige revision ikke påvirkes eller bestemmes af levering af yderligere tjenesteydelser til virksomheden, som revideres, og honoraret må ikke baseres på tilfældigheder.

I direktivets ord ”tilfældigheder” ligger jeg bl.a., at revisor ikke må fastsætte honoraret på baggrund af personlige relationer til klienten - og dermed et afhængighedsforhold.

Moderniseringen af 8. direktiv vil, som skrevet, medføre mere integrerede revisionsfirmaer i EU, og der vil blive konkurreret på tværs af landegrænser om klienterne. Prisen er en ofte anvendt konkurrenceparameter, men indenfor f.eks. revisionsbranchen er det begrænset, hvordan denne kan og bør anvendes, idet en vis kvalitet altid skal opretholdes. I denne forbindelse vil jeg imidlertid pointere, at man med efterstående ændringer i forslaget har fjernet en, efter min opfattelse, væsentlig bestemmelse. Den fjernede bestemmelse foreskrev, at medlemsstaterne skulle sikre, at honorarerne var tilstrækkelige til, at den lovpligtige revision blev udført med en passende kvalitet.¹²⁶

Moderniseringen af 8. direktiv vil medføre krav om anvendelse af de internationale revisionsstandarder ved samtlige lovpligtige revisioner i EU.¹²⁷ Det er imidlertid således at

¹²⁴ Se afsnit 5.4.2.3. ”Trusler mod uafhængigheden” for en videre gennemgang af hvad truslerne dækker over.

¹²⁵ Moderniseringen af 8. direktiv kapitel 5 art 22 punkt 2a

¹²⁶ Oprindelige forslag til modernisering af 8. direktiv kapitel 5 artikel 25 punkt a

¹²⁷ EU: Modernisering af 8. direktiv kapitel 6 artikel 26

Revisors uafhængighed

kommissionen alene antager internationale revisionsstandarder, som bl.a. er generelt accepteret internationalt og udviklet under hensyntagen til gennemsigtighed og offentligt tilsyn. Medlemslandene kan frit anvende deres nationale revisionsstandarder, indtil EU-kommissionen vedtager en international revisionsstandard indeholdende samme emne.

Reglerne om ”god skik” i den danske revisorlovs § 2 forudsætter allerede anvendelse af de internationale revisionsstandarder, og kravet vil således ikke gøre nogen egentlig forskel for danske revisorer.

Endvidere findes der bestemmelser om revisors udpegning, afskedigelse og kommunikation i artikel 35 – 36. Formålet med regler omkring udpegning af revisor eller revisionsfirmaer er at sikre, at revisor eller revisionsfirmaet er uafhængig af personerne, der har udarbejdet årsrapporterne, som revideres.

Moderniseringen foreskriver, at revisorer kan udnævnes på generalforsamlingen, men medlemslandene kan bestemme, at udnævnelsen er betinget af en forudgående godkendelse fra en kompetent myndighed. Udnævnelsen kan ligeledes i henhold til national lovgivning ske via en domstol eller en anden organisation. I 8. direktiv fra 1984 findes ingen bestemmelser omkring udnævnelse af revisorer. Jeg mener imidlertid, at bestemmelser omkring udnævnelse af revisorer er værdifulde i forhold til sikring af revisors uafhængighed. Som skrevet flere gange, er det revisor selv, der vurderer om han/hun er uafhængig, men procedurer for, hvordan revisors udpeges kan medføre, at revisor afskæres fra at påtage opgaven inden revisor selv skal vurdere om han/hun er uafhængig.

I artikel 36 findes bestemmelser omkring revisors og revisionsfirmaers afskedigelse, og det foreskrives at afskedigelser skal kunne begrundes, samt meddelelse herom skal gives til det offentlige tilsyn, som jeg vil komme nærmere ind på nedenstående.

Som et centralt element i moderniseringen af 8. direktiv findes der i kapitel 9 bestemmelser om offentligt tilsyn. Artikel 31 stk. 2 foreskriver;

”Alle revisorer og revisionsfirmaer skal være underlagt offentligt tilsyn.”

Formålet med tilsynet er at opretholde og styrke tilliden til revisorerhvervet, og i denne forbindelse mindske offentlighedens opfattelse af, at revisorerhvervet er selvregulerende.

Tilsynet udgøres og styres som hovedregel af ikke-revisorer med den nødvendige viden omkring lovpligtig revision, men medlemslandene har dog mulighed for at tillade, at få revisorer deltager i

Revisors uafhængighed

det offentlige tilsyn.¹²⁸ Det er vigtigt at tilsynet er uafhængigt, idet det bl.a. skal varetage opgaver omkring godkendelse og registrering af revisorer og revisionsfirmaer, vedtagelse af standarder om etik og intern kvalitetskontrol.¹²⁹

I den danske revisorlovgivning har vi allerede i forbindelse med ændringen af revisorloven i 2003 indført et sådant revisortilsyn, læs mere herom i ovenstående afsnit 6.1.1.7. ”Obligatorisk Kvalitetskontrol”.

I henhold til artikel 32 skal EU’s medlemslande sikre, at der samarbejdes på tværs af grænserne omkring det offentlige tilsyn, og det skal være muligt for et medlemsland at gennemgå et andet medlemslands offentlige tilsynssystem. På denne måde kan landene tage ved lære af hinanden og dermed styrke tilsynet.

Forslaget indeholder en række bestemmelser som udelukkende gælder for virksomheder af særlig offentlig interesse.¹³⁰ Det foreskrives f.eks. at disse virksomheder på deres hjemmeside årligt skal offentliggøre en beretning om gennemsigtighed bl.a. indeholdende en beskrivelse af den juridiske struktur og ejerskabet, en beskrivelse af det interne kvalitetskontrollsystem og en erklæring om revisionsfirmaets uafhængighedspolitik – indeholdende en bekræftelse af overholdelse heraf.

Endvidere gælder det særlige for virksomheder af interesse for offentligheden i henhold til forslagets artikel 39, at de skal have et revisionsudvalg.¹³¹

Medlemslandene skal bestemme, om udvalget skal udgøres af bestyrelsesmedlemmer og/eller medlemmer af den reviderede virksomheds tilsynsorgan, som ikke indgår i direktionen. Endvidere kan udvalgets medlemmer udgøres af personer, som er udnævnt ved en flertalsafgørelse på den reviderede virksomheds generalforsamling. I henhold til forslaget er det et tungtvejende krav, at minimum et af medlemmerne er uafhængigt og har kvalifikationer inden for revision og/eller regnskabsvæsen.

Revisionsudvalgets opgaver består bl.a. i at overvåge regnskabsaflægningsprocessen og virksomhedens interne kontrolsystem. Revisionsudvalget skal ligeledes kontrollere og overvåge revisors og revisionsfirmaets uafhængighed.

Artikel 40 ”Uafhængighed” indeholder krav om, at revisor/revisionsfirmaer sammen med revisionsudvalget¹³² årligt diskuterer eventuelle trusler mod uafhængigheden, og hvilke

¹²⁸ I henhold til det oprindelige forslag til modernisering af 8. direktiv, var der ikke mulighed for at tillade deltagelse af revisorer i virksomheder af særlig offentlig interesse. Denne bestemmelse er imidlertid ophævet med de efterfølgende ændringer. (kapitel 39 artikel 42)

¹²⁹ EU: Modernisering af 8. direktiv kapitel 9 artikel 31 stk.4

¹³⁰ EU: Modernisering af 8.direktiv kapitel 11 artikel 37-43. Virksomheder kan have særlig offentlig interesse som følge af f.eks. deres aktiviteter, størrelse, antal ansatte eller de er børsnoterede, banker eller andre finansielle institutter

¹³¹ Mange steder i litteraturen støder man på begrebet audit committee – det er det vi på dansk betegner revisionsudvalg

Revisors uafhængighed

sikkerhedsforanstaltninger, der er iværksat for at mindske truslerne til et acceptabelt lavt niveau. Endvidere skal revisor/revisionsfirmaet årligt bekræfte deres uafhængighed skriftligt overfor revisionsudvalget.

I lighed med EU-henstillingen og revisorloven findes i forslagets artikel 40 stk. 2 en bestemmelse omhandlende rotation. Forslaget foreskriver, at medlemslandene skal sikre, at den/de ledende revisionspartner(e), som er ansvarlige for udførelsen af den lovpligtige revision udskiftes fra den lovpligtige revisionsopgave højst 7 år efter, at de er udpeget til opgaven. Efter en toårig periode er det imidlertid muligt at vende tilbage til opgaven.

Intern rotation sikrer revisors uafhængighed ved at afbryde et længerevarende samarbejde mellem revisor/revisionsfirmaet og klienten, idet der er øget risiko for, at der er opstået en vis sympati med klienten, og revisors objektivitet dermed er i fare.

7.3. Delkonklusion; Moderniseringen af 8. direktiv

I ovenstående afsnit har jeg således forsøgt at belyse formålet med og indholdet af EU-kommissionens forslag af marts 2004 om modernisering af 8. direktiv, samt efterfølgende ændringer heri. 8 direktiv er aldrig tidligere blevet ændret, men der er her tale om en gennemgribende udvidelse.

Det primære formål med moderniseringen er opnåelse af mere udførlige retningslinjer for bl.a. reguleringen af revisors uafhængighed og dermed styrke den lovpligtige revision i EU.

Forslaget bibeholder de grundlæggende krav til revisors uddannelse, men derudover indeholder moderniseringen en uddybelse af andre områder, samt tilføjelse af helt nye områder.

Moderniseringen indeholder en indskrivelse af de overordnede principper i EU-henstillingerne omkring kvalitetssikring og uafhængighed, som ligeledes er indskrevet i den danske revisorlovgivning. Direktivet har højere retskildeværdi end henstillingerne, og forpligter derved medlemslandene, som endnu ikke har implementeret indholdet, til at implementere det i deres nationale lovgivning.

Der findes i forslaget flere artikler som er med til at understøtte revisors uafhængighed, men i kapitel 5 omtales revisors uafhængig direkte.

Her foreskrives det grundlæggende princip, at en revisor og/eller et revisionsfirma skal være uafhængig af virksomheden som revideres, samt at revisor aldrig må involveres i virksomhedens beslutningstagen, idet det altid vil udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

¹³² Revisionsudvalg – kravet gælder således kun for virksomheder af særlig offentlig interesse

Revisors uafhængighed

Endvidere findes i forslaget bl.a. bestemmelser omkring fastsættelse af honorar, registrering, udpegning og afskedigelse af revisorer/revisionsfirmaer, kvalitetssikring, offentligt tilsyn og ejerskab i revisionsvirksomheden, som ligeledes skal være med til at sikre revisors uafhængighed.

Med vedtagelsen af forslaget styrkes den lovpligtige revision desuden bl.a. ved, at medlemslandene i forbindelse med udførelsen af den lovpligtige revision skal gøre brug af de internationale revisionsstandarder, samt der stilles krav om, at virksomheder af særlig offentlig interesse skal have revisionsudvalg.

8. Sammenstilling

I dette afsnit vil jeg sammenstille de ovenstående afsnit; ”Reguleringen af revisors uafhængighed i EU”, ”Reguleringen af revisors uafhængighed i Danmark” og ”Moderniseringen af 8. direktiv” - og jeg vil således belyse, hvor den danske revisorlovgivning adskiller sig fra lovgivningen i EU-regi. Ovenstående har jeg i flere afsnit allerede foretaget denne sammenstilling, men i dette afsnit vil sammenstillingen være mere overordnet og sat i et bredere perspektiv. Desuden vil jeg forsøge at foreskrive, hvilke ændringer, der skal foretages i den danske revisorlov for, at denne kan blive bragt i overensstemmelse med forslaget om modernisering af 8. direktiv.

Den danske revisorlov indeholdt indtil ændringen heraf i 2003, nogle af verdens strammeste regler i henhold til reguleringen af revisors uafhængighed.¹³³ Dette skyldtes bl.a. de tidligere bestemmelser om generel uafhængighed, som afskar revisorer fra at påtage sig en række opgaver, trods opgaverne i konkrete tilfælde ikke udgjorde en trussel mod revisors uafhængighed – der var et generelt forbud mod, at revisor foretog sig andet erhvervsmæssigt end at drive revisionsvirksomhed. Afskaffelsen af den generelle uafhængighed i den danske revisorlovgivning, har således været et stort skridt i den rigtige retning for at danske revisorer kan konkurrere på samme vilkår som andre europæiske revisorer.

Overordnet er revisorloven i overensstemmelse med EU-henstillingen omkring revisors uafhængighed, der er blot tale om to deciderede forskelle, ellers er det mere sproglige præciseringer, der adskiller de to. Ovenstående har jeg været omkring disse forhold, men for en god ordens skyld vil jeg gentage dem her.

Den første forskel består i, at henstillingen udelukkende forholder sig til den lovpligtige revision og andre lovpligtige erklæringer, mens revisorloven omfatter alle revisors erklæringsopgaver – hvad enten de er lovpligtige eller ej. De eneste erklæringer som ikke omfattes af revisorloven er dem, som klart tilkendegiver, at de udelukkende er bestemt til hvervgivers egen brug.

Den anden forskel består i afgrænsningen af personkredsen, som kan påvirke uafhængigheden i henholdsvis EU-henstillingen og revisorloven. I henstillingen omfattes alene familiemæssige relationer¹³⁴ til personer, som bestrider ledelsesmæssige opgaver hos revisionsklienten, eller som direkte kan øve indflydelse på udarbejdelsen af revisionsklientens regnskaber af

¹³³ Artikel: Langsted, Lars Bo Artikel: ”Revisors uafhængighed – myter og fakta”, R&R nr. 1, 2001

¹³⁴ Afgrænsningen af den familiemæssige tilknytning mellem revisor mm. og personer med ledende funktion mm. hos klienten er imidlertid ens i EU-henstillingen og revisorloven og omfatter; forældre, søskende, ægtefæller/samboende, børn (adoptivbørn)

Revisors uafhængighed

uafhængighedsreglerne.¹³⁵I den danske revisorlov er denne personkreds bredere, idet uafhængighedsreglerne og dermed de familiemæssige relationer skal vurderes i forhold til;

Revisor - den der afgiver den pågældende erklæring, personer i revisionsvirksomheden, revisorer der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse – personer i revisionsteamet, revisionsvirksomheden – virksomheden som er registreret i Erhvervs- og Selskabsstyrelsens database og andre personer end de ovenfor omtalte, der ”direkte” eller ”indirekte” er knyttet til den erklæringsafgivende revisionsvirksomhed – alle øvrige personer i den pågældende revisionsvirksomhed.¹³⁶

Alt i alt mener jeg, at man er kommet langt i forbindelse med at harmoniseringen af lovgivningen på revisionsområdet i EU-regi– også netop i forhold til reguleringen af revisors uafhængighed. Henstillingerne har haft afgørende betydning herfor, og har ligeledes været banebrydende for vedtagelsen af moderniseringen af 8. direktiv. Uden den gradvise overgang med henstillingerne ville det nye 8. direktiv medføre drastiske ændringer i medlemslandenes nationale lovgivning – som nogen formentligt ville have svært ved ”at sluge”.

Det kan imidlertid være vanskeligt at måle om ændringerne i lovgrundlaget allerede har reduceret antallet af erhvervsskandaler og styrket tilliden til den lovpligtige revision i EU, idet det er umuligt at sige, hvordan det ville have set ud uden, men med tiden vil det være muligt at konstatere nogle tendenser.

8. 1. Forventede ændringer – revisorloven

Moderniseringen af 8. direktiv indebærer bl.a. en indarbejdelse af principperne i EU-henstillingen; ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, som ligeledes har haft betydelig indflydelse på udformningen og indholdet af den danske revisorlov. Trods dette vil moderniseringen af 8. direktiv alligevel medføre nogle nyskabelser i forhold til indholdet af revisorloven. Direktiver forpligter, som skrevet, medlemslandene i EU til at implementere indholdet i deres nationale lovgivning, og derfor skal visse forhold ændres eller tilføjes i den danske revisorlovgivning. Nedenstående vil jeg foreskrive disse forhold.

Som tidligere skrevet er der ikke tale om et traditionelt minimumsdirektiv, men enkelte artikler skal imidlertid forstås som minimumskrav,¹³⁷ og medlemslandene kan således tilvælge en mere restriktiv regulering end moderniseringen foreskriver.

¹³⁵ Artikel: Füchsel, Kim: ”Ny dansk revisorlov – harmoni eller disharmoni?”, R&R nr.2, 2003

¹³⁶ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 7.2.2 Person- eller virksomhedsniveau

¹³⁷ Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1 8. selskabsdirektiv

Vedvarende uddannelsesprogrammer

Som en nyskabelse indeholder forslaget en artikel omhandlende vedvarende uddannelse – hverken eksisterende 8.direktiv, EU-henstillingerne eller revisorloven indeholder en lignende bestemmelse. Jeg ser det imidlertid som en passende indskrivelse, idet revisorfaget er dynamisk, og der sker konstant ændringer i lovgrundlaget, som er centralt for revisorer at have kendskab til, for at de kan levere en korrekt og effektiv revision.

Registrering

Revisorlovens § 5 indeholder en bestemmelse om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal føre et offentligt register over såvel statsautoriserede revisorer som registrerede revisorer samt over revisionsvirksomheder. Med vedtagelsen af moderniseringen af 8. direktiv vil det være et krav at dette offentlige register skal foreligge i elektronisk form, og fordelen herved er, at det vil være hurtigere at orientere sig om indholdet.

Udnævnelse og afskedigelse

Revisorloven foreskriver på nuværende tidspunkt intet omkring udnævnelse af revisorer¹³⁸, men i overensstemmelse med, hvad der gælder i henhold til forslaget, findes der i den danske aktieselskabslov § 82 en bestemmelse, som foreskriver, at generalforsamlingen vælger en eller flere revisorer.

Bestemmelser omkring udnævnelse og afskedigelse kan imidlertid være med til at styrke reguleringen af revisors uafhængighed. Jeg mener, at formålet med reglerne om udnævnelse er at sikre, at revisor er uafhængig af uvedkommende hensyn og personer, som har udarbejdet materialet, som revideres. Reglerne om afskedigelse har til formål at sikre, at revisionsklienten ikke kan udskifte revisorer, som han/hun lyster. Det skal f.eks. ikke være muligt at skifte revisor, blot fordi han/hun vil give en supplerende oplysning eller et forbehold i revisionspåtegningen, og revisionsklienten vil undgå dette – der skal ligge mere saglige grunde bag afskedigelse af revisorer. Derfor mener jeg, at det ligeledes er en fornuftig disposition at få bestemmelser herom indført i den danske revisorlov.

Godt omdømme

I henhold til forslaget kan kun ske godkendelse af revisorer og revisionsvirksomheder, der har et godt omdømme. Vi har tidligere haft en lignende bestemmelse i den danske revisorlov, men bestemmelsen er fjernet.¹³⁹

¹³⁸ Det foreskrives hvilke krav, der skal efterleves for at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer

¹³⁹Füchsel, Kim mfl.: ”Revision – regulering & rapportering”, kapitel 1, afsnit 1.1.1.1 8. selskabsdirektiv

Virksomheder af offentlig interesse

Forslaget indeholder krav, som udelukkende er gældende i forhold til virksomheder af særlig offentlig interesse.

Det foreskrives, at det bliver et krav for disse virksomheder at have en revisionskomite/revisionsudvalg, medmindre f.eks. bestyrelsens er tilpas lille, idet det i sådanne tilfælde kan det være tilstrækkeligt, at bestyrelsens sammensætning ækvivalerer kravene til sammensætningen af revisionskomiteen. Revisionskomiteens opgaver består i at styrke overvågningen af regnskabsaflæggelsen og den lovpligtige revision, og skal forebygge at ledelsen får uhensigtsmæssig indflydelse på revisionen. Naturligt underlægges virksomheder af særlig offentlig interesse således strengere uafhængighedskrav.

Revisorlovens § 10 stk. 2 omhandler rotation af den underskrivende revisor i revisionsvirksomheder, som reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse – ellers skelnes der ikke i den danske revisorlov mellem klienttyper.

Med vedtagelsen af moderniseringen af 8. direktiv bliver det imidlertid således, at revisionsvirksomheder, som reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse, skal udarbejde en gennemsigtighedsrapport som lægges ud på deres hjemmeside inden 3 måneder før regnskabsårets afslutning. I gennemsigtighedsrapporten skal der f.eks. gives oplysninger om ejerskab, ledelsesstruktur og det interne kvalitetskontrollsystem.

Intern rotation

Som skrevet ovenfor indeholder revisorlovens § 10 stk. 2 en bestemmelse om intern rotation af den underskrivende revisor. I forslaget findes der ligeledes i artikel 40 stk. 2 en bestemmelse herom. Som i EU-henstillingen foreskrives det, at det er ledende revisionspartnere, der skal udskiftes senest 7 år efter, at de er blevet udpeget til opgaven. Revisorloven foreskriver, at det er den eller de revisorer, som underskriver revisionspåtegningen, der skal udskiftes efter den 7-årige periode. Ovenstående har jeg i afsnit 6.1.1.4 ”Intern rotation” har jeg diskuteret om rette udskiftes, og jeg henviser læseren hertil.

I det oprindelige forslag til moderniseringen af 8. direktiv foreskrives imidlertid udskiftning efter blot en 5-årig periode. Jeg har ikke kunnet finde begrundelsen for ændringen af perioden, og hvorfor 7 år er mere passende end 5 år. Jeg mener klart, at risikoen for at der opstår en afhængighedsforhold mellem revisor og revisionsklienten øges med årene, men ville 5 år så ikke være bedre, og hvorfor så 7 år?

9. Konklusion

I denne opgave har jeg arbejdet med følgende problemstilling;

Hvordan reguleres revisors uafhængighed i henholdsvis den danske revisorlovgivning og i EU – er der behov for yderligere harmonisering og tiltag?

Opgaven behandler således den danske revisorlovgivnings regulering af revisors uafhængighed, samt reguleringen heraf i EU-regi. Gennem opgaven har jeg fokuseret en del på, hvor der er forskelle mellem disse, for videre at belyse, om der er forhold, der bør tilpasses, slettes eller tilføjes.

Indledningsvist har jeg behandlet revisors uafhængighed generelt for bl.a. at konkretisere, hvad der skal forstås ved uafhængighed, samt hvorfor uafhængighed er vigtig.

I henhold til definitionen af revisors uafhængighed skelner man mellem faktisk og synlig uafhængighed, hvilket betoner, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor er faktisk uafhængig, men revisor skal ligeledes være synlig uafhængig. Fremstår revisor ikke som synlig uafhængig vil regnskabsbrugerne ikke tillægge revisors arbejde nogen værdi, og dermed er det ligegyldigt om revisor er faktisk uafhængig eller ej.

Danske revisorer virke reguleres primært i revisorloven af 2003, og bestemmelserne omkring revisors uafhængighed spiller en central rolle heri. Det er revisors funktion, at højne troværdigheden af regnskaberne, som virksomhedernes interessenter anvender som beslutningsgrundlag. For at revisor kan tilføre denne troværdighed, er det afgørende, at regnskabsbrugerne har tillid til, at revisor er kompetent og uafhængig.

I tilfælde, hvor revisor ikke er uafhængig skaber revisors arbejde ingen merværdi, og dermed vil interessenterne formentligt agere mere forsigtigt. Uden efterlevelse af uafhængighedskravet ville interessenterne være tvunget til at vurdere årsrapportens korrekthed ud fra tilliden til virksomheden, som har afgivet oplysningerne. I opgaven har jeg således konkluderet, at interessenterne, i tilfælde af manglende uafhængighed, vil være mere påpasselige med, hvad de kaster sig ud i. I et samfundsøkonomisk perspektiv kunne denne påpasselighed evt. medføre en nedgang i aktivitets- og investeringsniveauet.

I opgavens del 5 har jeg særskilt behandlet reguleringen af revisors uafhængighed i EU, som har haft væsentlig indflydelse på udformningen og indholdet af den danske revisorlovgivning. I denne forbindelse har jeg belyst; 4., 7. og 8. EU-direktiv, Grønbogen; ”Den lovpligtige revisors rolle,

Revisors uafhængighed

stilling og ansvar i Den Europæiske Union”, EU-henstillingen; ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper” og anvendelsen af de internationale revisionsstandarder.

Indledningsvist i afsnittet har jeg imidlertid beskæftiget mig med, hvorfor regulering af revisors uafhængighed i EU-regi er relevant. Det foreskrives f.eks., at det er centralt at harmonisere revisorlovgivningen og reguleringen af revisors uafhængighed, idet revisoreres erklæringer i øget omfang anvendes på tværs af landegrænserne og for at opnå ens vilkår for europæiske revisorer at arbejde under - og dermed ens konkurrencemæssige vilkår.

Med vedtagelsen af 8. direktiv, primært omhandlende de uddannelsesmæssige krav til revisorer, der skal foretage den lovpligtige revision, fremkom de første regler omkring reguleringen af revisors uafhængighed i EU. Dette er imidlertid senere blevet kritiseret bl.a. gennem Grønbogen for at foreskrive for få materielle krav til revisorer, samt overlade f.eks. reguleringen af revisors uafhængighed til de enkelte medlemslande, som ligeledes har forskellige forståelser af selve begrebet ”revisors uafhængighed”.

I 2002 fremkom EU-kommissionen med henstillingen omkring revisors uafhængighed, som angiver en ramme, hvor indenfor generelle problemstillinger omkring revisors uafhængighed kan håndteres. Medlemslandene kan anvende henstillingen som en rettesnor for forståelse af revisors uafhængighed generelt og reguleringen heraf, og dermed forsøges at råde bod på nogle af de problemstillinger, der er opstået i forhold til 8. direktiv.

Efterfølgende har jeg belyst reguleringen af revisors uafhængighed i henhold til den danske revisorlov af 2003. Ændringerne heri i 2003 har imidlertid optaget mig en del, idet et af formålene bag ændringen var at styrke reguleringen af revisors uafhængighed. I forbindelse med ændringen blev EU-henstillingen om revisors uafhængighed indskrevet bl.a. i erkendelse af behovet for en ensartet lovgivning i EU.

Revisorloven regulerer revisors revisions- og erklæringsopgaver, og det er først i forbindelse hermed, at omverdenen får særlig interesse i revisors arbejde og dermed ligeledes revisors uafhængighed.

I overensstemmelse med EU-henstillingen reguleres revisors uafhængighed via bestemmelser om konkret uafhængighed, i modsat til tidligere, hvor den danske revisorlovgivning både indeholdt generelle og konkrete uafhængighedsbestemmelser. Revisors uafhængighed trues således ikke længere af nogen bestemt type erhvervmæssig virksomhed eller ansættelse, og det er først i

Revisors uafhængighed

forbindelse med revisors erklæringsafgivelse for konkrete virksomheder eller personer, at det er muligt at vurdere i henhold til revisorlovens § 11, om aktiviteterne som revisor i øvrigt beskæftiger sig med udgør en trussel mod revisors konkrete uafhængighed.

Revisors uafhængighed sikres udover af konkrete uafhængighedsbestemmelser i revisorlovens § 11 ligeledes af revisorlovens bestemmelser vedrørende bl.a. honorar, intern rotation, ejerskab og obligatorisk kvalitetskontrol ligeledes revisors uafhængighed.

I marts 2004 fremførte kommissionen forslag til modernisering af 8. direktiv, hvilket er endeligt vedtaget af ministerrådet april 2006. Formålet med ændringen af direktivet var bl.a. at opnå mere udførlige retningslinjer for reguleringen af revisors uafhængighed og dermed styrke den lovpligtige revision i EU. 8. direktiv ændres og udvides i udstrakt grad, men grundlæggende krav til revisorerers uddannelse videreføres uændret

Ændringen medfører en indskrivelse af de overordnede principper i EU-henstillingerne omkring kvalitetssikring og uafhængighed, som ligeledes er indskrevet i den danske revisorlovgivning.

Det foreskrives således, med forslaget til moderniseringen, at revisor og/eller et revisionsfirma skal være uafhængig af virksomheden som revideres, samt at revisor aldrig må involveres i virksomhedens beslutningstagen, idet det altid vil udgøre en trussel mod revisors uafhængighed.

Trods både revisorloven og forslaget til moderniseringen af 8. direktiv indeholder en indskrivelse af EU-henstillingerne er der alligevel forhold i den danske revisorlov, der skal ændres eller tilføjes, for at denne kan komme i overensstemmelse med direktivet. Dette drejer sig bl.a. andet om følgende forhold; vedvarende uddannelsesprogrammer for revisorer, registrering, godt omdømme, udpegelse og afskedigelse.

10. English Summary

This assignment concerns the regulations of auditor independence regarding the Danish legislation of auditing and the legislation in EU. Auditor independence is important to add reliability to accounts and the provisions concerning this matter therefore play a significant part in the legislation.

Intense work is taking place in EU to attain a joint capital market and in this regard a harmonization of the legislation – e.g. concerning auditing and accountancy. The aim is to make auditors' report utilizable across nations and to ensure that European auditors act according to the same legislation and ethical standards.

In the first part of the assignment the concept 'independence' has been considered in general terms and the definition of the concept has been based on IFAC's 'Code of Ethics for Professional Accountants'. The concept distinguishes between 'independence of mind' and 'independence of appearance' and this distinction is important because it emphasises that the trust of the users of the account not only depends on the fact that the auditor is independent but also that the auditor appears independent. Furthermore the importance of auditor independence and the consequences of lack of independence are discussed. In cases of lack of independence the auditor add no reliability to the accounts and the auditor should withdraw from the job in question.

Next the regulation of auditor independence in EU has been treated and there has been thrown light on various initiatives. E.g. the 4., 7., and 8., directive, the EU recommendation regarding auditor independence from 2002 and the use of the international auditing standards have been considered.

Subsequently the regulation in Denmark has been treated – primarily with emphasis on the Danish 'revisorlov' (law of auditing). In the latest change of 'revisorloven' in 2003 it was by and large brought in line with the EU recommendation about auditor independence. The purpose of the change was mainly to strengthen auditor independence and the competitiveness compared with both national consultant agencies and foreign auditors. Furthermore the changes took place in recognition of the need of homogeneous legislation in EU.

In this chapter the changes have been treated and discussed and differences compared with the EU recommendation have been clarified. 'Revisorloven' regulates Auditor independence in line with the EU recommendation through the provisions on concrete independence in §11. 'Revisorloven' is based on 'the principle based approach' which means that auditors' are no longer prohibited from doing certain jobs – instead a scope of threats towards auditor independence are prescribed.

Revisors uafhængighed

The independence is also ensured by the provisions concerning e.g. fees, ownership, internal rotation and quality assurance.

Part 7 is about the modernization of the 8. directive. In March 2004 the EU-commission made a proposal on the modernization of the 8. directive primarily to enhance the statutory auditing in EU and thereby prevent accounting scandals. The final adoption of the proposition is expected to take place in the Council of Ministers in May/June 2006.

The existing 8. directive has often been criticized for containing few material demands of auditors – e.g. they must have a university degree and be independent but it is not describes in details how the demands of education should be or how the independence should be regulated. The modernization of the 8. directive is an attempt to achieve a more concrete and one-dimensional regulation of e.g. auditor independence in EU.

Because directives obligates member states to implement the substance in the national legislation the modernization of the 8. directive will entail an adjustment of the Danish ‘revisorlov’. In part 8 the parts of ‘revisorloven’ that are subject to change to make the complying of the new 8. directive possible are presented. Furthermore the part contains a more general juxtaposition of the results of the assignment.

Revisors uafhængighed

Litteraturliste

Bøger;

- Christensen, John og Nielsen, Mogens: ” Virksomhedens regnskab”, 4. udgave, Syddansk Universitetsforlag 2003
- Elkjær-Larsen, Jens Kristian: ”troværdighed til revision”, 1. udgave, forlaget Thomson 2002
- FSR’s etikudvalg: ”Revisors uafhængighed – en forudsætning for troværdighed. Retningslinier for de statsautoriserede revisorerers generelle uafhængighed”, april 1996
- Füchsel mfl.: ”revision – regulering og rapportering”, forlaget Thomson 2005
- Johansen, Aksel Runge mfl.: ”Revisor lovgivningen med kommentarer”, 3. udgave, forlaget Thomson 2003
- Langsted, Lars Bo m.fl.: ”Revisoransvar”, 6. udgave, forlaget Thomson 2005
- Staalkjær, Brian Benjamin: ”revisionskomiteers rolle – i et corporate governance perspektiv”, 1. udgave, forlaget Thomson 2005
- Warming-Rasmussen, Bent og Jensen, Lars: ”revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant”, 1. udgave, forlaget Thomson 2001

Artikler;

- Bendt Bendtsen; Svarbrev: ”Besvarelse af spørgsmål 68 (L50) stillet af Erhvervsudvalget den 8. februar 2006”, Økonomi- og Erhvervsministeriet, 22. februar 2006
- Fabricius, Ole og Gath, Peter: ” retningslinjer for revisors etiske adfærd og uafhængighed”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 10, 2004
- Fagligt fokus nr. 5, marts 2006, ” Nyheder indenfor regnskabsmæssige forhold”
- Füchsel, Kim: ”Ny dansk revisorlov – harmoni eller disharmoni?”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003
- Jacobsen, Christian Boye: ” Revisortilsynets første år”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 11, 2004
- Kiertzner, Lars: ”Revisorloven 2003 – uafhængighed, tilsyn og internationalisering”, Inspi nr. 10, 2003
- Langsted, Lars Bo:” Balancens svære kunst – en ny revisorlov”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003
- Langsted, Lars Bo:” Revisors uafhængighed – myter og fakta”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 1, 2001
- Ring, Niels Anker: ”Nyt fra FSR Den ny revisorlov – hvad skal man være opmærksom på og fra hvornår?”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 8, 2003

Revisors uafhængighed

- Ring, Niels Anker: ”Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering – Revisorkommissionens forslag i hovedtræk”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 3, 2002

Love, bekendtgørelser, rapporter mm.:

- Erhvervs- og Selskabsstyrelsen: ”Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber), marts 2005
- EU: Draft, Directive of the European Parliament and the Council of the European union on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, Brussels 30. September 2005 – forslaget der kun mangler vedtagelse i Ministerrådet
- EU: Forslag til EU-parlamentet og Rådets direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber og om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF, Bruxelles 16. marts 2004 – det oprindelige forslag til modernisering af 8. direktiv
- EU-kommissionen; Grønbogen; ”Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union”, 24. juli 1996
- EU-kommissionen; Henstilling; ”Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU”, 15. november 2000
- EU-kommissionen; Henstilling; ”Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”, 16. maj 2002
- EU-kommissionen; Meddelelse; ”Den lovpligtige revision i EU: Vejen frem”, 29. april 1998
- EU-kommissionen; Meddelelse; ”styrkelse af den lovpligtige revision i EU”, 21. maj 2003
- FSR’s etikudvalg: ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd” (etiske regler for revisorer), marts 2005
- Kandidatafhandling Handelshøjskolen 2004, ”Revisors uafhængighed – en undersøgelse af tilliden til revisors uafhængighed efter vedtagelsen af den nye revisorlov i 2003”, Vivi Bredberg, Christina Petersen.
- Revisorhåndbogen 2004; regnskab, forlaget Thomson
- Revisorhåndbogen 2004; revision, forlaget Thomson
- Revisorkommissionens betænkning nr. 1411: ”Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering”, Økonomi- og Erhvervsministeriet
- Revisorloven: ”Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer”, lov 2003-04-30 nr.302
- EU: Rådets fjerde direktiv af 25. juli 1978, ”Årsregnskaber for visse selskabsformer”, (78/660/EØF)
- EU: Rådets syvende direktiv af 13. juli 1983, ”Konsoliderede regnskaber”, (83/349EØF)

Revisors uafhængighed

- EU: Rådets ottende direktiv af 10. april 1984, ” Autorisation af personer, der skal foretage den lovpligtige revision af regnskaber”, (84/253/EØF)
- Erklæringsbekendtgørelsen: ”Bekendtgørelse 2004-12-22 nr.1537 om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer mv.”
- Forelæsningsnoter Cand.merc.aud. – Revision, 26. januar 2006; Lars Bo Langsted

Sekundær litteratur;

- Bendtsen, Bent: ” Dygtighed gør det ikke alene”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003
- Kureer, Henrik og Lundgren, Svend Erik: ”International økonomi”, forlaget Karlund 1997
- Langsted, Lars Bo: ” Revisors uafhængighed – en ny reguleringsmåde”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 4, 2002
- Lendal, Kim Munch: ” Ny revisorlov giver bedre kundeservice”, Revision og Regnskabsvæsen nr. 2, 2003

Revisors uafhængighed

Bilag 1: Revisionsstandarder gældende pr. 1. januar 2006

Nr.	Titel	Ikrafttræden
	Retningslinjer for revisors etiske adfærd (etiske regler)	1.7.2005
	Forord til standarder for revision og beslægtede opgaver	RP begynder 1.1.2003
	Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed	31.1.2005
001	Kvalitetsstyring i firmaer..	1.1.2006
200	Målet med og generelle principper for revision af et regnskab	RP begynder 1.1.2003
210	Indhold af revisionsaftaler	RP begynder 1.1.2003
220	Kvalitetsstyring i forbindelse med revision (afløser tidligere RS)	RP begynder 1.1.2006
230	Dokumentation	RP begynder 1.1.2003
240	Revisors ansvar for at overveje besvigelser ved revision af regnskaber (afløser tidligere RS)	RP begynder 1.1.2003
250	Overvejelse af lovgivningen ved revision af et regnskab	RP begynder 1.1.2003
260	Kommunikation af revisionsmæssige forhold til virksomhedens øverste ledelse	RP begynder 1.1.2003
265	Revisionsprotokollen (særlig dansk RS)	RP begynder 1.1.2003
315	Forståelse af virksomheden og dens omgivelser og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation	RP begynder 15.12.2004
330	Revisors handlinger som reaktion på vurderede risici	RP begynder 15.12.2004
500	Revisionsbevis	RP begynder 15.12.2004
505	Eksterne bekræftelser	RP begynder 1.7.2003
510	Førstegangsrevision – primobalancer	RP begynder 1.7.2003
520	Analytiske handlinger	RP begynder 1.7.2003
530	Stikprøveudvælgelse og andre udvælgelsesmetoder	RP begynder 1.7.2004
540	Revision af regnskabsmæssige skøn	RP begynder 1.7.2003
545	Revision af målinger til og oplysninger om dagsværdi	RP slutter 30.6.2004
550	Nærtstående parter	RP begynder 1.7.2003
560	Efterfølgende begivenheder	RP slutter 1.7.2003
570	Going Concern	RP begynder 1.7.2004
580	Ledelsens udtalelser	1.7.2003
585	Revision af ledelsesberetningen (særlig dansk RS)	RP begynder 1.7.2003
635	Samarbejde mellem to revisorer (særlig dansk RS)	RP begynder 1.1.2003
700	Revisionspåtegninger på regnskaber (ajourført)	Rev. Påteg.15.1.2005
710	Sammenligninger	1.1.2003
720	Andre oplysninger i dokumenter, der indeholder reviderede regnskaber	1.1.2003
800	Den uafhængige revisors erklæring på revisionsopgaver med særligt formål	Erklæring 1.1.2006
910	Review (gennemgang) af regnskaber (redaktionelt ændret august 2004)	1.1.2003
920	Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger	1.7.2003
930	Assistance med regnskabsopstilling (ajourført)	15.1.2005
3000	Andre erklæringsopgaver med sikkerhed	31.1.2005
3411	Erklæringsopgaver om generelle it-kontroller og applikationskontroller mv.	Erklæring 1.10.2005

Kilde: FRR's hjemmeside

Revisors uafhængighed

Bilag 2: Holdning til revisorloven af 2003

Kandidatafhandling - Handelshøjskolen København 2004: ”Revisors uafhængighed – en undersøgelse af tilliden til revisors uafhængighed efter vedtagelsen af den nye revisorlov i 2003”

Nedenstående er en direkte afskrift af spørgsmål 8 side 116.

Spørgsmål 8) Den nye revisorlov, der trådte i kraft i sept. 2003, vil som helhed efter Deres mening:

Analyseværdi	1	2	3	4	5	0		
	Svække meget	Svække lidt	Hverken svække/ styrke	Styrke lidt	Styrke meget	Intet kendskab til loven	I alt	Snit
Journalister	0	0	8	5	0	6	19	
%	0,0 %	0,0 %	42,1 %	26,3 %	0,0 %	31,6 %	100 %	2,3
Direktører	0	2	21	15	1	17	56	
%	0,0 %	3,6 %	37,5 %	26,8 %	1,8 %	30,4 %	100 %	2,4
Kreditgivere	0	0	15	10	1	12	38	
%	0,0 %	0,0 %	39,5 %	26,3 %	2,6 %	31,6 %	100 %	2,4
Stat.revisorer	1	4	26	13	2	0	46	
%	2,2 %	8,7 %	56,5 %	28,3 %	4,3 %	0,0 %	100 %	3,2
Totalt	1	6	70	43	4	35	159	
%	0,6 %	3,8 %	44 %	27 %	2,5 %	22 %	100 %	2,6

Signifikanstest på spørgsmål 8) Den nye revisorlov, der trådte i kraft i sept. 2003, vil som helhed efter Deres mening:

H_0 = Der er uafhængighed mellem kategori og faktor

H_1 = Der er afhængighed mellem kategori og faktor

Observerede værdier af X

Kategori	J	Journalister	Direktører	Kreditgiver	Revisorer	Total
Faktor	I	1	2	3	4	X_j
Svække meget	1	0	0	0	1	1
Svække lidt	2	0	2	0	4	6
Hverken svække eller styrke	3	8	21	15	26	70
Styrke lidt	4	5	15	10	13	43
Styrke meget	5	0	1	1	2	4
Intet kendskab til lov	6	6	17	12	0	35
Totalt	X_j	19	56	38	46	159

Forventede værdier af X

Kategori	j	Journalister	Direktører	Kreditgiver	Revisorer	Total	Sandsynlighed
Faktor	I	1	2	3	4	X_j	P_i
Svække meget	1	0,12	0,35	0,24	0,29	1,00	0,01
Svække lidt	2	0,72	2,11	1,43	1,74	6,00	0,04
Hverken svække eller styrke	3	8,36	24,65	16,73	20,25	70,00	0,44
Styrke lidt	4	5,14	15,14	10,28	12,44	43,00	0,27
Styrke meget	5	0,48	1,41	0,96	1,16	4,00	0,03
Intet kendskab	6	4,18	12,33	8,36	10,13	35,00	0,22

Revisors uafhængighed

til lov							
Totalt	X _j	19,00	56,00	38,00	46,00	159,00	1,00
Sandsynlighed	P _j	0,12	0,35	0,24	0,29	1,00	

$$Q = \frac{((O-F)^2)/F}{F}$$

Kategori	J	Journalister	Direktører	Kreditgiver	Revisorer	Total
Faktor	I	1	2	3	4	X _i
Svække meget	1	0,12	0,35	0,24	1,75	2,46
Svække lidt	2	0,72	0,01	1,43	2,95	5,11
Hverken svække eller styrke	3	0,02	0,54	0,18	1,63	2,37
Styrke lidt	4	0,00	0,00	0,01	0,03	0,04
Styrke meget	5	0,48	0,12	0,00	0,61	1,21
Intet kendskab til lov	6	0,79	1,77	1,58	10,13	14,27
Totalt	X _j	2,12	2,79	3,44	17,10	25,45

Antallet af frihedsgrader:

$$f = (\text{antal rækker} - 1) * (\text{antal søjler} - 1) = (m-1) * (k-1) = 15$$

Opslag i Erlang S under chikvadratfordelingen finder vil 0,95 % fraktil og 15 frihedsgrader, hvilket giver en kritiskværdi på 25,00

Den kritiske værdi er 25,00. Testværdien på 25,45 er større end den kritiske værdi, hvilket gør at H₀ ikke kan accepteres ved et 5 % testniveau – dvs. gruppeforskellene er signifikante.