



Regulering af revisors uafhængighed

Af Line Klitgaard Madsen

Vejleder Hans Henrik Aabenhus Berthing

Aalborg Universitet, Cand.merc.aud-studiet

December 2012

Forord

Dette speciale er udarbejdet som afsluttende opgave på cand.merc.aud-studiet på Aalborg Universitet i perioden august til december 2012.

Studieordningen for cand.merc.aud-studiet gør gældende, at specialet skal være: *”en større selvstændig afhandling af relevans for en statsautoriseret revisors virke. Specialet skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset emne.”*¹

For at opfylde ovenstående er dette speciale udarbejdet indenfor fagområdet revision, og med særligt omdrejningspunkt omkring emnet ”revisors uafhængighed”. Dette er i særdeleshed et centralt emne, som altid har haft og vil have en fremtrædende plads i forhold til revisors funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant.²

Jeg vil gerne rette en stor tak til min vejleder Hans Henrik Aabenhus Berthing og ikke mindst mine kollegaer, som har været en uundværlig hjælp i forbindelse med tilblivelsen af nærværende speciale.

Line Klitgaard Madsen

¹ Studieordning for cand.merc.aud-studiet 2011 § 8 stk. 3

² Begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant er ”brugt i Revisorloven § 16 – se afsnit 4.2.2

Indholdsfortegnelse

1. INDLEDNING	4
2. PROBLEMSTILLING.....	6
2.1 PROBLEMFORMULERING	8
2.1.1 Hovedspørgsmål	8
2.1.1.1 Underspørgsmål	8
2.2 AFGRÆNSNING	9
2.3 METODEVALG OG OPGAVESTRUKTUR	9
2.4 DEFINITIONER	11
2.4.1 Uafhængighed.....	11
2.4.2 Revisor	12
2.4.3 Revisors virke.....	12
3. TEORIAFSNIT	13
3.1 EN TEORETISK SYNSVINKEL PÅ REVISORS UAFHÆNGIGHED	13
3.2 ETIK OG MORAL I ET TEORETISK PERSPEKTIV	17
4. REGULERING AF UAFHÆNGIGHED.....	21
4.1 DEN HISTORISKE UDVIKLING I REVISORLOVEN	22
4.2 UAFHÆNGIGHEDSBESTEMMELSER I REVISORLOVEN.....	24
4.2.1 § 13 – Godkendelse af revisionsvirksomheder.....	24
4.2.2 § 16 – Revisors virksomhed	26
4.2.3 § 24 – Revisors uafhængighed	30
4.2.3.1 Generelle betragtninger	30
4.2.3.2 Området	32
4.2.3.3 Ansvar	33
4.2.3.4 Rækkevidde	33
4.2.3.5 Absolutte forbudssituationer.....	34
4.2.3.6 Særlige forhold	38
4.2.3.7 Virksomheder af interesse for offentligheden.....	38
4.2.3.8 Andre trusler mod revisors uafhængighed.....	40
4.2.4 § 25 - Rotationskrav.....	43
4.2.5 § 26 – Revisorvirksomhedens honorar.....	45
4.2.6 §§ 28-29 og §§ 34-36 – Kvalitetskontrol og Revisortilsynet.....	46
4.3 GRØNBOGEN ”REVISIONSPOLITIK – LÆREN AF KRISEN”	48
4.4 ETISKE REGLER	54
4.4.1 De grundlæggede principper	56
4.4.2 Trusler	58
4.4.3 Sikkerhedsforanstaltninger.....	61
4.4.4 Grønt, gult og rødt lys situationer	63
4.4.5 Problemløsningsmodeller.....	66

5. ÆNDRINGERNE I DE ETISKE REGLER.....	70
5.1 GENERELLE ÆNDRINGER.....	70
5.1.1 Sprogbrug.....	70
5.1.2 Begrebet ”principbaseret metode”	71
5.1.3 Beskrivelse af trusler	71
5.1.4 Strukturen.....	72
5.1.5 Sidestilling af review og revision.....	72
5.2 ÆNDRINGER VED REVISIONS- OG REVIEWOPGAVER.....	73
5.2.1 Virksomheder af offentlig interesse	73
5.2.2 Nøglepartner	74
5.2.3 Ledelsesansvar.....	76
5.2.4 Skattemæssig assistance.....	77
5.2.5 Honorar – størrelse og betingede.....	79
6. KONKRETE DOMME OG AFGØRELSER	80
7. PERSPEKTIVERING	82
8. KONKLUSION	85
9. EXECUTIVE SUMMARY	91
10. LITTERATURLISTE	94
11. BILAGSOVERSIGT	96

Specialet indeholder fra indholdsfortegnelsen
til og med litteraturlisten 205.017 enheder,
svarende til 85,4 normalsider.

1. Indledning

Som nævnt i forordet til dette speciale er det revisors opgave at agere som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette begreb har været omdiskuteret siden dets oprindelse, og spiller en væsentlig rolle i revisors arbejde.

Årsrapporter aflægges ikke blot til virksomheders eget brug men i langt højere grad til forskellige heterogene interessegruppers brug. Dette kunne være ledelse, ejere, investorer, medarbejdere og offentlige myndigheder mv.. For disse grupper fungerer årsrapporten som et beslutningsgrundlag i forskellige situationer, f.eks. ved beslutning om, hvorvidt en investor vil indskyde kapital i virksomheden, eller hvorvidt et pengeinstitut vil give finansieringstilsagn for fortsat drift eller stille yderligere midler til rådighed. Det kan for virksomheders medarbejdere også være et incitament til at yde en ekstra indsats, eller tage stilling til, hvor tryk vedkommende er i sin ansættelse. Det væsentlige er dog, at årsrapporten aflægges af virksomhedens ledelse, og det kan stille spørgsmål tegn ved troværdigheden af de informationer rapporten fremstiller.

Ledelsen kan have interesse i, at årsrapporten udviser et bestemt resultat, således at interessegrupperne foranlediges til at træffe de, af ledelsen, ønskede beslutninger. For at troværdigheden bevares overfor regnskabsbrugeren, og at årsrapporter kan benyttes som beslutningsgrundlag, er det lovmæssigt bestemt, at selskaber underlagt revision, skal vælge en revisor. Revisor skal højne troværdigheden af årsrapporten, hvilket forudsætter, at der er tillid til vedkommende. Teoretisk set forudsætter tilliden tre elementer, bedømmelsesfrihed, bedømmelsesevne og saglighed. Revisionsstandards, Revisor- og selskabsloven regulerer bedømmelsesfrihed og bedømmelsesevne. Sagligheden sikres gennem det brede sæt af regler for opstilling af årsrapporter (Årsregnskabsloven, regnskabsvejledninger og IFRS³).⁴

Selskabers revisor vælges af dets aktionærer på generalforsamlingen og honorar aftales og afregnes med ledelsen. Denne ordning har imidlertid et iboende problem, da der gennem den daglige rådgivning og ved regnskabsafslutning i visse tilfælde opbygges et tæt samarbejde revisor og ledelse imellem. Denne dobbeltfunktion mellem rådgivning og revision ses næppe fra revisors side som noget problem. De to arbejdsområder underbygger hinanden, så virksomheden i sidste ende modtager bedre ydelser.

³ International Financial Reporting Standards

⁴ Warming-Rasmussen 1 - side 228

Set fra regnskabsbrugers synsvinkel kan denne konstellation dog vække tvivl, da der kan stilles spørgsmålstejn ved, hvor revisor har sin loyalitet, og hvis interesser han tjener. Under rådgivning forventes revisor at tjene selskabets interesser, mens han under revisionen modsætningsvis forventes at være offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette kan specielt være et problem, hvis en rådgivningsydelse bliver sammenkædet med uforudsete negative økonomiske konsekvenser. Regnskabsbrugeren kan mistænke revisor for at overse elementer, således at årsrapporten viser et mindre præcist billede end virkeligheden i realiteten tilsigter.⁵

I hele denne diskussion er omdrejningspunktet således, hvorvidt revisor er uafhængig og har en objektiv tilgang til revisionen af kundernes årsregnskaber. Som det fremgår af ovenstående, er det ikke tilstrækkelig, at revisor selv mener at have bevaret uafhængigheden. Dette skal lige såvel være tredjemands opfattelse. Bent Warming-Rasmussen formulerer det meget sigende således: *”Det afgørende for revisionens troværdighedsskabende effekt er, at omverdenen har tillid til revisors uafhængighed.”*⁶

Hvis revisors påtegninger af årsrapporter og andre erklæringsopgaver med sikkerhed skal have nogen værdi for regnskabsbruger, er det derfor helt essentielt, at revisor er uafhængig. Kun hvis uafhængigheden bevares intakt kan revisors påtegning sikre og højne kvaliteten af erklæringsopgaven, og på den måde forøge tilliden hos regnskabsbruger.

⁵ Warming-Rasmussen 2 - side 1

⁶ Warming-Rasmussen 2 - side 1

2. Problemstilling

Erhvervsstrukturen i Danmark er bygget op på en sådan måde, at den økonomiske tilstand hos de små og mellemstore virksomheder har stor betydning for den generelle vækst. Dette afspejler sig i revisors rolle hos disse virksomheder. Opgaverne bevæger sig langt ud over den årlige revision af årsrapporten. Revisor er blevet virksomhedernes foretrukne rådgiver⁷ både hvad angår erhvervsøkonomiske, forretningsmæssige og finansielle forhold. Revisor har indgående kendskab til virksomhedernes regnskabs- og risikoforhold, og har en fundamental forståelse for virksomhedens forretninger. Derfor er revisor en kompetent medspiller i beslutningsprocesser. For eksterne parter må det ligeledes have stor værdi, at det netop er revisor, der er rådgivningspartner, da revisor er underlagt lovgivning, etiske regler samt intern og ekstern kvalitetskontrol. Det vil være meget uhensigtsmæssigt, hvis ikke virksomhederne skulle kunne drage nytte af dette. Derfor er begrebet uafhængighed igen meget centralt. Hvis uafhængigheden er intakt, er der ikke noget til hinder for at rådgivningsopgaver udføres.

På baggrund af ovenstående finder jeg det relevant at foretage en kritisk vurdering og analyse af, hvorledes revisors uafhængighed reguleres i Danmark. Det er et område, som har været genstand for meget opmærksomhed, og der har gennem tiden været foretaget adskillelige skærpelser heraf.

Den danske regulering af revisors uafhængighed kan opdeles i to søjler:

Figur 1 - Regulering af revisors uafhængighed (Kilde: Egen tilvirkning)

Den danske regulering	
Revisorloven • Uafhængighedsbekendtgørelsen • Uafhængighedsvejledningen	Etiske regler

De to regelsæt er på visse områder meget ens, men det er vigtigt at understøtte, dels kan de ikke benyttes til at fortolke og uddybe hinanden, og dels skal begge regelsæt overholdes, hvor der ikke er sammenfaldende bestemmelser.

⁷ Her er undtaget virksomheder i regnskabsklasse D, hvor revisor ikke må udføre rådgivningsopgaver.

Revisorloven (lov nr. 468 af 17. juni 2008) med ikrafttræden 1. juli 2008 indeholder følgende regler om revisors uafhængighed:

- Regler om ejerskab af revisionsvirksomheden § 13
- Regler om revisors virksomhed § 16
- Regler om konkret uafhængighed § 24
- Rotation i virksomheder af interesse for offentligheden § 25
- Regler om vederlag § 26
- Obligatorisk kvalitetskontrol via uafhængigt Revisortilsyn §§ 28-29 og §§ 34-36

Uafhængighedsbekendtgørelsen (bekendtgørelse 2008-06-26 nr. 663) med tilhørende vejledning om godkendte revisors og revisionsvirksomheders uafhængighed er udstedt af Erhvervsstyrelsen i 2008. Uafhængighedsbekendtgørelsen fastsætter regler om forhold omfattet af Revisorlovens § 24, stk. 2, 3 og 4. Uafhængighedsvejledningen indeholder en detaljering af kravene til revisors og revisionsvirksomhedernes uafhængighed og uddyber Revisorlovens § 24 samt Uafhængighedsbekendtgørelsen.

Udover de to ovennævnte regelsæt foreligger der også de Etiske regler⁸. Dette er FSR's⁹ direkte oversættelse af IFACs¹⁰ "Code of Ethics for Professional Accountants" af juli 2009. I kraft af FSR's medlemskab af IFAC har foreningen pligt til at gennemføre IFAC's code i Danmark, hvilket også betyder, at FSR's medlemmer er pålagt at efterleve og overholde bestemmelserne heri. Dog i det omfang det kan gøres inden for dansk lovgivnings rammer om etisk adfærd.

De Etiske regler i deres nuværende form trådte i kraft i Danmark 1.01.2011, og indeholder en større gennemgang af kravene til revisors uafhængighed. Derudover fastlægges også de grundlæggende principper for revisors professionelle etik, og der opstilles en principbaseret begrebsramme, som revisor skal anvende.

De Etiske regler har i modsætning til Revisorloven og Uafhængighedsbekendtgørelsen været genstand for mange ændringer siden den første udgave af Etiske regler i 2005.

⁸ Fremadrettet i specialet vil benævnelsen "de Etiske regler" referere til den danske oversættelse af Code of Ethics for Professional Accountants af juli 2009, som trådte i kraft i Danmark 1.01.2011

⁹ "FSR – danske revisorer" er en brancheorganisation for godkendte revisorer i Danmark. Benævnes FSR fremadrettet i specialet.

¹⁰ International Federation of Accountants

Derfor anser jeg det som relevant at belyse de seneste ændringer heraf, for på den måde at finde frem til det aktuelle fokus i international og dermed den danske regulering.

2.1 Problemformulering

Ud fra ovenstående er der i det følgende opstillet en problemformulering indeholdende hoved- og underspørgsmål, der præciserer og danner grundlag for specialets indhold.

Derudover afgrænses emnet, og der vil blive gjort rede for metode og opgavestruktur. Definitioner af væsentlige begreber er ligeledes præciseret i særskilt afsnit. Disse afsnit vil tilsammen skabe en sammenhæng i specialet og øge forståelsen for læseren.

2.1.1 Hovedspørgsmål

Hvordan reguleres revisors uafhængighed i Danmark?

Dette hovedspørgsmål er valgt ud fra et ønske om at anskue reguleringen af revisors uafhængighed meget bredt. På denne måde vil den helt grundlæggende lovgivning på området blive behandlet.

2.1.1.1 Underspørgsmål

De Etiske regler er den søjle af reguleringen, der har været udsat for ændringer både af generel og mere specifik karakter. Derfor vil der i opgaven være særligt fokus på de ændringer, der trådte i kraft 01.01.11, og konsekvenserne disse har medført for revisor branchen. Dette fokus er valgt, da det formodes, at de seneste ændringer må være udtryk for, hvor der internationalt og nationalt, menes at være behov for øget opmærksomhed. Dette leder mig frem til følgende underspørgsmål:

Hvilke ændringer er kommet med de Etiske regler 1.01.2011?

Hvad er ændringernes betydning for revisors virke?

Ved besvarelse af disse hoved- og underspørgsmål mener jeg at kunne komme rundt om emnet uafhængighed på en dybdegående og relevant måde. De to begreber uafhængighed og Etiske regler hænger sammen og supplerer hinanden, og med den udvikling, der har været på området, kan ingen af de to begreber udelades.

2.2 Afgrænsning

Ud fra ovenstående problemstilling og – formulering finder jeg det nødvendigt, at der i dette afsnit gøres rede for hvilke nødvendige afgrænsninger, jeg vil arbejde under.

Min behandling af revisors uafhængighed vil begrænse sig til at omhandle danske forhold. Med dette menes, at der kun tages udgangspunkt i, hvordan reguleringen i Danmark foregår. Dog vil den internationale regulering blive berørt i det tilfælde, hvor den danske regulering er en implementering af denne. Opgaven vil derfor ikke indeholde gennemgang og analyse af, hvordan andre lande regulerer og løser uafhængighedsproblematikken.

Grundet opgavens omfang vil det ikke være muligt at gennemgå alle ændringerne i de Etiske regler. Derfor behandles kun de mest grundlæggende ændringer, samt de ændringer i relation til revisions- og reviewopgaver, der anses for at have mest betydning for revisors virke.

2.3 Metodevalg og opgavestruktur

Dette afsnit har til hensigt at give et overblik over metoden og strukturen i specialet, samt fremhæve hvilke afsnit der vil blive lagt særlig vægt på. På den måde får læseren en forståelse for opbygningen og sammenhængen mellem de enkelte afsnit af specialet.

Det kildemæssige materiale der danner grundlag for specialet er hovedsageligt offentligt tilgængeligt materiale på området såsom lovgivning, publikationer, artikler samt anden litteratur og information fra Internettet. Der er dog også blevet gjort brug af enkelte trykte materialer.

Inden brug af kilder vurderes deres relevans. Nogle af de kilder, der henvises til, vil være af ældre dato. Det betyder dog ikke nødvendigvis, at de ikke længere kan danne grundlag for specialet.

Specialet er skrevet som afslutning på cand.merc.aud-studiet og vil derfor henvende sig til læsere på dette niveau. Der vil løbende i specialet blive gjort brug af termer og begreber, som det forudsættes, at læseren har kendskab til. Disse vil derfor ikke blive uddybet yderligere. Væsentlige og centrale begreber i specialet er defineret i særskilt afsnit for at undgå begrebsforvirringer.

Min baggrund for udarbejdelse af dette speciale er dels den teoretiske uddannelse og dels min praktiske tilgang gennem mit job i et statsautoriseret revisionspartnerselskab. Jeg vil gennem hele specialet argumentere for min egen holdning, som har bund i både teoretisk og praktisk erfaring.

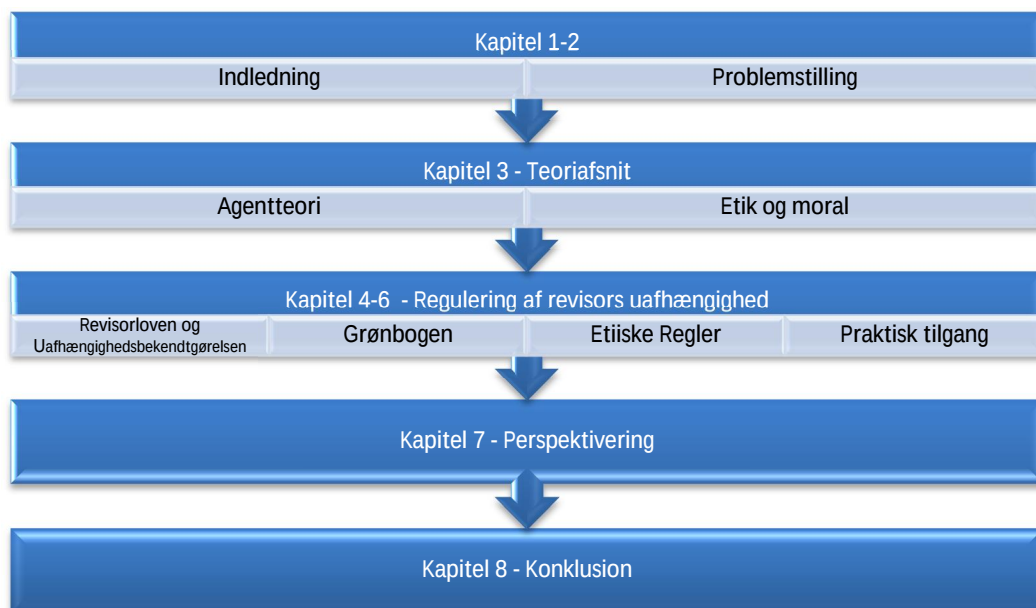
Specialet består overordnet af otte hovedkapitler. I første og andet kapitel opstilles specialets problemstilling og problemformulering. I tredje kapitel vil behovet for revisors uafhængighed blive belyst fra en teoretisk synsvinkel. Kapitlet vil ligeledes indeholde en teoretisk fremstilling af etik og moral.

Kapitel fire vil indeholde en gennemgang af reguleringen af revisors uafhængighed for på den måde at skabe en grundlæggende viden herom. I kapitel fem vil jeg gå i dybden med de seneste ændringer i de Ethiske regler. I næste kapitel vil jeg inddrage relevante domme og afgørelser i relation til revisors uafhængighed, for på den måde at analysere mig frem til hvilken betydning ændringerne har haft for revisors funktion. Sidste kapitel vil afslutningsvis være en perspektivering, hvor jeg vil komme nærmere ind på, hvor vi står i dag i forhold til revisors uafhængighed, og hvor det må formodes vi er på vej hen.

De centrale dele af specialet vil være kapitel fire til seks, da disse bearbejder centrale områder, som er væsentlige for revisors uafhængighed og etiske adfærd, og dermed danner grundlag for at besvare hoved- og underspørgsmålene i problemformuleringen.

Nedenstående figur illustrerer og overskueliggør opbygning af specialet:

Figur 2 – Opgavestruktur (Kilde: Egen tilvirkning)



2.4 Definitioner

I dette afsnit defineres centrale begreber for specialet. Det anses for værende vigtig, at læseren har kendskab til hvilken definition, der, fra forfatterens side, tillægges disse begreber i de enkelte sammenhænge.

2.4.1 Uafhængighed

I dette speciale defineres "uafhængighed" med udgangspunkt i de Etiske regler. Definitionen er direkte oversat fra IFACs "Code of Ethics for Professional Accountants 2010, og det må derfor formodes, at denne definition anvendes af en bred kreds verden over.

I de Etiske regler opdeles uafhængighed i to grene. Independence of Mind, som er uafhængighed i opfattelse og independence of Appearance, der er uafhængighed i fremtoning. I litteraturen er begreberne opfattelse og fremtoning ofte erstattet af andre ord, f.eks. faktisk og synlig uafhængighed. Uanset ordvalget kan uafhængighed i fremtoning opfattes som negativ, idet betydningen kunne være at realiteterne forsøges skjult. Det er dog ikke den opfattelse, der er den korrekte. Fremtoning er blot den uafhængighed, der kan vurderes af regnskabsbrugerne.

Sondringen mellem uafhængighed i opfattelse og uafhængighed i fremtoning er vigtig, idet den fremhæver, at regnskabsbrugernes tillid ikke blot afhænger af om revisor rent faktisk har været uafhængig i forbindelse med erklæringsafgivelse, men også at revisor fremstår som sådan overfor en velinformeret tredjemand.¹¹ At det skal være en velinformeret tredjemand betyder, at det ikke er enhver tvivl, der kan bringe uafhængigheden i fare. Tvivlen skal kunne opstå hos en person, der har den fornødne indsigt omkring en konkret erklæringsafgivelse, således der kan foretages en relevant vurdering af forholdene. Det er derfor særdeles vigtigt, at revisor identificerer mulige trusler mod uafhængigheden i relation til den konkrete erklæringsafgivelse.¹² Revisorloven og de Etiske regler opremser typeeksempler på trusler mod uafhængigheden. Disse behandles nærmere i kapitel 4.

At være uafhængig i opfattelse omhandler det forhold, at der kan afgives en erklæring uden at være påvirket af indflydelse fra uvedkommende, således at revisor bevarer sin professionelle dømmekraft, og endvidere kan udøve objektivitet, professionel skepsis og

¹¹ Revisorkommissionens betænkning – side 32

¹² Jensen – side 297

agere med integritet. Med integritet menes, udover at revisor ikke må være påvirket af kunde eller andre, at han helt tilsidesætter sine egne interesser og kun varetager offentlighedens interesser.

De Etiske Regler definerer uafhængighed i fremtoning som værende, at undgå forhold og omstændigheder, der er så betydelige at en fornuftig og velinformeret tredjemand sandsynligvis vil vurdere, at der er gået på kompromis med revisorvirksomhedens eller et medlem af et revisionsteams integritet, objektivitet eller professionelle skepsis. Det er således ikke tilstrækkeligt at revisor inden en erklæringsafgivelse vurderer om han er uafhængig. Der skal også tages stilling til, om der kan opstå situationer, hvor udefrakommende vil sætte spørgsmålstejn ved uafhængigheden.

De to ovenstående sider af uafhængighed supplerer hinanden og kan ikke adskilles, da de hver især vil være værdiløse.¹³

2.4.2 Revisor

Begrebet ”revisor” vil forekomme mange gange i dette speciale. Definitionen heraf tager udgangspunkt i RL § 3. ”Revisor” dækker i dette speciale over en statsautoriseret eller registreret revisor, som er godkendt af Erhvervsstyrelsen. I RL § 3 oplistes en række krav som skal være opfyldt for at opnå Erhvervsstyrelsen godkendelse. Heriblandt er bl.a. kravet om en bestået særlig eksamen, som fastlægges af Erhvervsstyrelsen. Derudover skal revisor også efter det fyldte 18. år have deltaget i udførsel af opgaver, der vedrører revision af årsrapporter, koncernregnskaber eller tilsvarende regnskabsrapporteringer. Der oplistes yderligere en række krav, som ikke anses for relevante at nævne i denne sammenhæng.

2.4.3 Revisors virke

I underspørgsmålet i problemformuleringen til dette speciale benyttes begrebet ”revisors virke”. Med dette menes alle revisors forskellige opgaver og funktioner, han kan blive stillet overfor i kraft af sin position. ”Revisors virke” er således betegnelsen for de traditionelle opgaver, udfordringer og dilemmaer, der eksisterer i branchen.

¹³ Revisorkommissionens betænkning – side 32

Hvis begrebet anskues fra en bredere synsvinkel, vil revisors funktion i samfundet også kunne være dækket af dette begreb. Begge definitioner vil blive benyttet i opgaven. Det vil fremgå af sammenhængen, hvilken definition der er relevant i den konkrete situation.

3. Teoriafsnit

3.1 En teoretisk synsvinkel på revisors uafhængighed

Som kort omtalt i indledningen og problemstillingen har vi i samfundet behov for, at revisorer er uafhængige. I dette afsnit vil baggrunden herfor blive belyst ud fra en teoretisk synsvinkel. Dette gøres med afsæt i agentteorien. Teorien vil først blive beskrevet i generelle hovedtræk, hvorefter den vil blive analyseret i forhold til revisors uafhængighed.

Helt overordnet omhandler teorien delegation og ansvarlighed mellem individer. Der sættes fokus på relationer, hvor en part (principalen) uddelegerer udførelsen af en given opgave til en anden part (agenten). Det er fra principalens side forventet at opgaven udføres tilfredsstillende, hvilket kræver, at der opstilles en belønning, som giver agenten tilstrækkelig incitament til at udføre opgaven i overensstemmelse med principalens ønsker.

Der er altså tale om et over- underordningsforhold. Selvom agenten er underlagt principalens ordre, er det ikke givet, at han faktisk lever op til de opstillede forventninger. Problemet opstår, når principalen og agenten har modsatrettede interesser. Man taler om, at incitamentsstrukturerne er asymmetriske.

De grundlæggende antagelser i teorien er, at både principalen og agenten er nyttemaksimerende. De vil til en hver tid træffe det valg, der gør situationen bedst for dem selv, hvilket medfører en målkonflikt, forstået på den måde, at begge parter ikke nødvendigvis har til hensigt at nå til den samme løsning af opgaven. Udover at incitamentsstrukturen er asymmetrisk antages dette også at gælde for informationen mellem parterne. De har for det første ikke adgang til den samme information, og for det andet har principalen ikke det fulde indblik i agentens handlinger. Agenten antages endvidere at være opportunistisk, mindre risikovillig, og kun at handle delvis rationelt.¹⁴

Relationer mellem to individer kan næsten alle betragtes ud fra agentteorien. Selv i en mindre virksomhed findes der et kompleks sæt af relationer mellem individer placeret forskelligt i

¹⁴ www.da.wikipedia.org

organisationen. Denne teoretiske tilgang kan også benyttes til at belyse revisors rolle som uafhængig part i erklæringsopgaver.

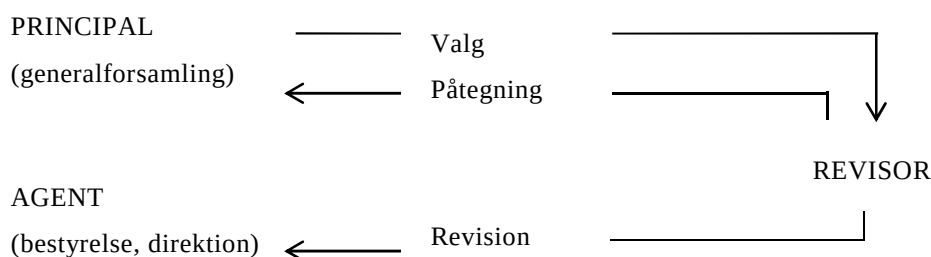
I en virksomhed står ejerne og ledelsen som to parter, der sammen (med ejerne som de overordnede) skal stå for den daglige drift. Ejerne forventer gennem deres indskudte kapital at opnå et afkast heraf. Ledelsen får derfor udstukket mål og midler, og indenfor disse ønskes positive resultater og udbytte. I kraft af at der eksisterer en adskillelse mellem ejerne (principal) og ledelsen (agent) kan dette rejse spørgsmål om, hvorvidt disse to parter har forskellige interesser i givne situationer. Derfor er det ejernes ønske at kontrollere og holde opsyn med ledelsen, således at deres indskudte kapital bliver forvaltet på den bedst mulige måde og målene blive nået. Denne konstellation anses at have form som principal-agent-teorien beskrevet ovenfor.

Ledelsen har adgang til betydelig flere informationer end ejerne, idet ledelsen er involveret i den daglige drift og har adgang til økonomisystemer og interne regnskaber. Således er det muligt for ledelsen i en vis grad at handle efter egne interesser, uden at ejerne vil være i stand til at opdage og hindre dette.

Primært foregår ejernes opsyn med ledelsen på generalforsamlingen, hvor ledelsen aflægger virksomhedens årsrapport, som viser resultatet og den finansielle stilling på statustidspunktet. Ejerne har mulighed for enten at godkende årsrapporten eller forkaste den. I sidste tilfælde vil der formodentlig ske udskiftning i ledelsen, da ejerne ikke har tillid til denne.

I og med at bl.a. ejerne skal bruge årsrapporten som beslutningsgrundlag, skal de kunne stole på, at de modtager troværdige oplysninger fra ledelsen. Det er ikke muligt for alle ejerne at kontrollere ledelsens dispositioner, og da der ej heller er mulighed for, at alle ejerne kan få en bestyrelsespost, må de engagere nogen, som på deres vegne, kan føre kontrol med agenterne og hvorvidt deres dispositioner og rapporteringer er forsvarlige og troværdige. Ejernes opsyn med ledelsen vil derfor foregå gennem en revisor, som illustreret nedenfor.

Figur 3 – Agentteorien (Kilde: Christensen – side 12)



For at revisor skal kunne tilføre regnskabsoplysninger troværdighed (både internt og eksternt) skal revisor, udover at være faglig kompetent, være uafhængig både af principal og agent. Ved at være uafhængig af begge parter anses revisors erklæringer for at være objektive. Dette højner årsrapporten som beslutningsgrundlag både for ejerne og øvrige regnskabsbrugere, som har interesse i virksomheden. Det er således ikke revisors opgave at vurdere, hvorvidt ledelsen har disponeret optimal gennem regnskabsåret. Revisor skal alene gennem revisionen sikre, at ledelsen har handlet inden for dens pligter og beføjelser.

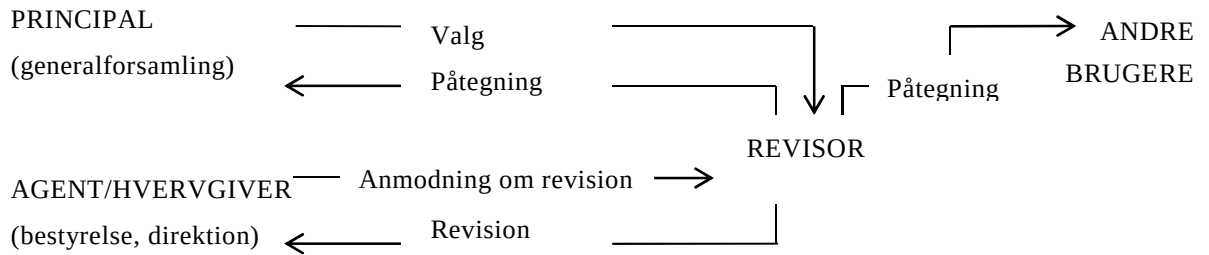
Hvis agentteorien anskues ud fra en bredere synsvinkel, er det ikke tilstrækkeligt kun at se på principalens interesse i at føre kontrol med agentens handlinger. Principalen er også interesseret i at give agenten de bedste mulig arbejdsvilkår, for på den måde at opnå de opstillede mål om kapitalforøgelse og udbytte. Derfor vil principalen gerne have at virksomheden stilles bedst muligt med hensyn til forretningsforbindelser og myndigheders tillid. Denne tillid øges hvis forretningsforbindelserne og myndighederne modtager troværdige informationer fra virksomheden. Her vil revisors uafhængige erklæringer på årsrapporterne spille en væsentlig rolle.

Som nævnt ovenfor vil principalen lave en betalingsstruktur, som gør at agenten har tilstrækkeligt motivation til at handle i overensstemmelse med principalens ønsker. I forhold til revisor vil honoraret for opgaven være den omkostning, som principalen er villig til at betale for at få kontrolleret agenten. Dog vil denne omkostning have en nytteværdi, idet principalen modtager et mere troværdigt beslutningsgrundlag, og revisors erklæring vil skabe øget tillid blandt de øvrige regnskabsbrugere.

Ses agentteorien fra et udelukkende dansk perspektiv er der visse problemstillinger heri. Af figur 3 fremgår det, at revisor vælges af principalen, således at denne er uafhængig af agenten. I Danmark foreskrives det af lovgivningen,¹⁵ at revisor skal vælges af generalforsamlingen. I praksis vil det dog være ledelsen, som indstiller revisor, og generalforsamlingen vil som altovervejende hovedregel følge denne anvisning. Det er klart, at det er problematisk, hvis det reelle valg af revisor foretages af agenten. At agentteorien ikke er klar og enetydelig afspejlet i dansk revisorret understøttes i ”Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisors erklæringer”,¹⁶ hvor hvervgiver defineres som den, der har bedt revisor om at afgive en erklæring. Hvervgiver er derfor den person eller det organ, som har ansvaret for virksomhedens forhold. Agentteorien i et dansk perspektiv kan derfor illustreres således:

¹⁵ Selskabsloven § 144

¹⁶ Erklæringsvejledningen – side 11

Figur 4 - Dansk Agentteori (Kilde: Christensen – side 15)


Af figuren fremgår det tydeligt, at ifølge dansk revisorret er revisors erklæringer ikke kun tilegnet generalforsamlingen, som det er tilfældet i overvejende grad internationalt. Det er et væsentligt faktum, at der i Danmark også er andre brugere af revisors erklæringer.¹⁷ Erklæringsvejledningen angiver følgende som de typiske brugere af revisors erklæringer:

Figur 5 - Typiske brugere af revisors erklæringer (Kilde: Erklæringsvejledningen – side 15)

Revisionspåtegninger erklæringer om review	og	Andre erklæringer med sikkerhed
• Virksomhedsdeltagere • Ansatte • Investorer • Myndigheder • Kunder • Leverandører • Långivere • Pressen		• Bestemte långivere • Ansatte • investorer • myndigheder • Tilskudsgivende organisationer

Ovenstående gennemgang af agentteorien viser, hvorfor det er væsentligt, at revisor er uafhængig. Teorien og sammenkædningen med revisors uafhængighed er gennemgået bredt og tager derfor alle virksomheder med i betragtning. Det skal dog fremhæves, at afstandene mellem principal og agent kan være meget varierende afhængig af virksomhedens størrelse. I mange mindre virksomheder vil der være sammenfald mellem ejere og ledelse. I disse tilfælde vil selve kontrolelementet ikke være relevant. Dog bliver uafhængighedsaspektet ikke mindre væsentlig, hvis revisors påtegning skal øge troværdigheden af årsrapporten.

I store børsnoterede virksomheder kan antallet af aktionærer (ejere) være enormt og afstanden mellem aktionærerne og ledelsen af virksomheden være stor. For disse aktionærer, der næppe

¹⁷ Christensen – side 11-15

har nogen indflydelse på beslutningerne i virksomheden, og hvordan deres indskudte kapital bliver forvaltet, er revisors påtegning væsentlig for tilliden til årsrapporterne. Det samme gælder for de øvrige regnskabsbrugere.

3.2 Etik og moral i et teoretisk perspektiv

Som det fremgår af problemformuleringen er de Ethiske regler en central del af reguleringen af revisors uafhængighed. I foregående afsnit blev revisors uafhængighed analyseret ud fra en teoretisk synsvinkel. Nærværende afsnit vil på samme vis indeholde en teoretisk fremstilling af etik og moral.

Overordnet kan siges at moral og etik er begreber, der betegner hvordan man bør agere i en given situation. Ordene har stor set samme betydning, dog kan det siges, at etik handler om de grundlæggende regler for god menneskelig adfærd, mens moral mere er anvendelse af de konkrete forskrifter. Moral er således, helt enkelt formuleret, anvendt etik.¹⁸

Jeg vil tage udgangspunkt i et simpelt eksempel kendt som ”fangernes dilemma”. Denne situation er et billede på et etisk dilemma, som kan perspektiveres til mange af dagligdagens situationer, men også beslutningstagen i virksomheder, som det senere vil fremgå. Scenariet går på, at to personer har været sammen om en forbrydelse. Begge anholdes efterfølgende. Der er mistanke om, at de begge er gerningsmanden, men der foreligger ingen håndgribelige beviser. De sidder derfor fængslet i isolation, så der ikke er mulighed for at kommunikere om deres vidneudsagn. De bliver tilbudt en handel ud fra at anklageren oplyser, at de, selvom de erklærer sig uskyldig, vil blive dømt. De får samme tilbud og oplysning om, at den anden fange har samme valgmulighed.

Tilbuddet lyder således: Hvis den ene fange erklærer sig skyldig og vil være hovedvidne for anklageren, vil han slippe med en betinget straf. Hvis den anden samtidig erklærer sig uskyldig bliver han dømt og får 10 år. Hvis begge erklærer sig skyldig står de til 5 år hver. Alternativerne kan opstilles i følgende udbyttematrix:

¹⁸ www.da.wikipedia.org

Tabel 1 – Fangernes dilemma (Kilde: Petersen – side 30)

		2. fange	
1. fange		Tilstår ikke	Tilstår
	Tilstår ikke	1/1	10/0
	Tilstår	0/10	5/5

Som det ses, afhænger udfaldet af hvad den anden fange gør, men uanset hvad, så vil den korteste straf blive opnået ved at forråde (tilstå) den anden. Situationen kaldes et ikke-kooperativt, ikke-nulsumsspil. Ikke-kooperativt, da fangerne ikke har mulighed for at kommunikere om den bedste løsning, og ikke-nulsumsspil, fordi den ene ikke vinder, hvad den anden taber. Der er tale om en velovervejede og rationel adfærd, for den enkelte, men samlet set for begge fanger, opnås der ikke den optimale løsning. Grunden til dette er manglen på kooperativ adfærd. Hvis de i fællesskab blev enige om ikke at tilstå, kunne de nøjes med et år bag tremmer.¹⁹ I forhold til virksomheder kan matrixen overføres til f.eks. forskellige former for samarbejdsaftaler, konkurrenceklausuler og alliancer, hvor der opnås det bedste resultat for alle ved at overholde gensidige aftaler. Eksemplet kan også helt simpelt relateres virksomheders betaling af skat. Der er behov for regler, da man sandsynligvis ikke vil stole på anonyme medspilleres kooperative adfærd, i frygt for at stå med en langt større skattebyrde eller lignende end andre. Alternativet til lovgivning og aftaler, som resulterer i omfattende regulering, er spørgsmålet om, det er muligt i stedet blot at oparbejde et sæt af etiske regler indenfor f.eks. en branche, som ville blive fulgt af alle? Dette ville være mindre omkostnings- og tidskrævende, men antagelig ikke muligt. Generelle etiske regler kan bestemmes ud fra et kompleks af vaner, regler, processer, beslutninger og handlinger, og vil indeholde en afvejning af nytte, pligt og magt.²⁰ Det er kombinationen af disse tre instanser, der er med til at forme vores individuelle etiske opfattelse.

Ifølge Verner C. Petersen findes der følgende kombinationer heraf:²¹

- Den pragmatiske, hvor etiske regler er begrundet i en afvejning af magt, almen nytte og pligt
- Den cyklus-ubestemte, hvor vi nogle gange argumenterer ud fra magten, nogle gange ud fra nytten, nogle gange ud fra pligten

¹⁹ Petersen – side 29-40

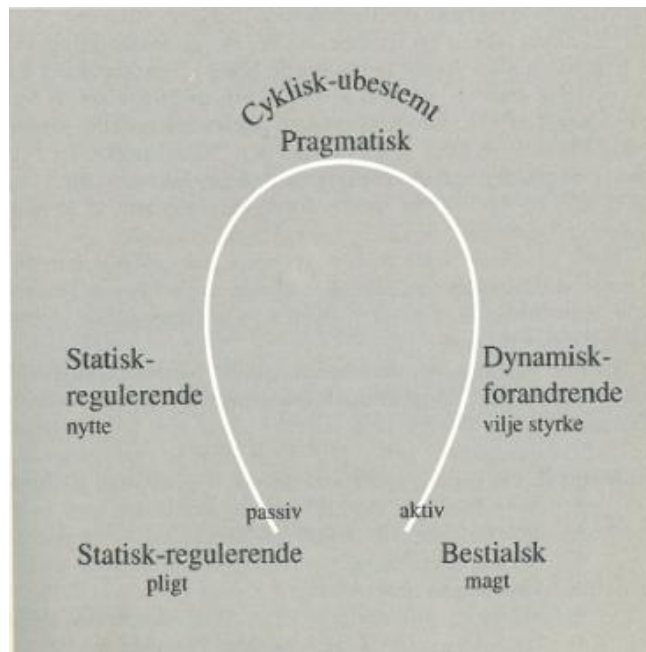
²⁰ Petersen – side 340-345

²¹ Petersen – side 135-146

- Den statisk-regulerende, hvor etiske regler, baseret på at almene nytte- og pligtovervejelser, sætter rammerne for magten og vore handlinger
- Den dynamisk-forandrende, hvor den aktive overskriden af etiske regler er grundlaget for skabelsen af nye etiske regler
- Den bestialske, hvor magt determinerer nytte og moralopfattelse

Med disse mulige kombinationer²² synes det relevant at finde den konstellation, hvor det etiske regelsæt fungerer som regulator, og klassificerer denne som den gængse opfattelse af etiske reglers funktion. Verner C. Petersen finder det imidlertid mere relevant at se på alle kombinationerne i et sammenspil med den begrundelse, at de alle i en eller anden form indgår i dannelsen af vores etiske opfattelse. Han illustrerer det på følgende måde:

Figur 6 - Aktiv/passiv etik (Kilde: Petersen - side 147)



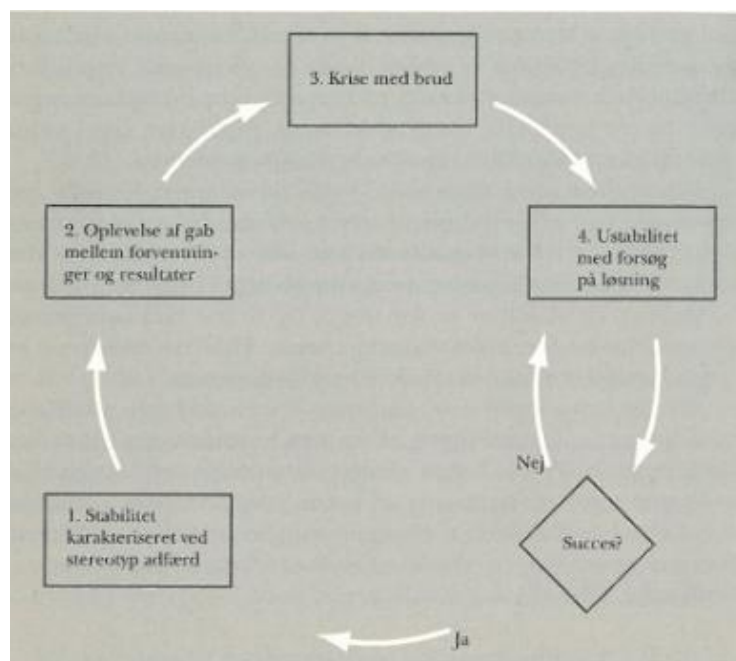
Aksen er henholdsvis passiv og aktiv i enderne, hvilket symboliserer passiv overholdelse af eksisterende etiske regler contra aktive forsøg på at forandre dem. Aksen er hesteskoformet med en formodning om, at enderne næsten skal nå sammen, fordi magten i en eller anden form sikres af etik, samtidig med at pligten sikres af magten. Langs aksen placeres de ovenstående fem kombinationer med den statisk-regulerende som overvejende passiv og den bestialske som mest aktiv. Det essentielle spørgsmål er nu, hvor på aksen vi placerer vores etiske opfattelse. Helt overordnet kan vi konkludere, at vi

²² I bilag 1 er de fem kombinationer illustreret enkeltvis

i altovervejende grad lever vores hverdag i den pragmatiske og cyklusubestemte kategori, hvor der balanceres mellem fortidens erfaringer og fremtiden krav om omstilling. Men der kan forekomme situationer, hvor vi berører enderne på akse. Alt i alt er vores etiske opfattelse en hårfin balance langs hele linjen.

Når vi befinder os i situationer kategoriseret i aktivsiden på akse, er vi indstillet på forandring og handler aktivt herefter. Hvordan denne forandring af etiske opfattelser og regler foregår tydeliggøres af nedenstående model.

Figur 7 – Forsøg-og-fejltagelsesproces modellens faser (Kilde: Petersen - side 180)



Forandringsprocessen startes med, at vi bryder ud af det eksisterende etiske regelsæt. Dette kan f.eks. ske, når vi står overfor en problematik, som vi ikke kan løse rutinemæssigt ved hjælp af de vaner, vi gennem tiden har tillært os. Derfor er vi nødt til at prøve os frem. Ovenstående figur opfatter forandringsprocessen som mere eller mindre opdelte faser. Udgangspunktet er stabilitet, og resultatet er stabilitet. På figuren ligner processen en cirkulær proces, men skal dog mere opfattes som havende karakter, som en spiral. Spiralens hovedretning angiver udviklingsretningen for ændringer i samfundet. Der er tale om en kontinuerlig proces, som gennemløbes gentagne gange.²³

²³ Petersen – side 173-193

Ovenstående viser, at etiske regler og værdier spiller en væsentlig rolle i vores dagligdag. I mange af de situationer og dilemmaer, vi befinder os i, gør vi ubevist brug af vores etiske opfattelse og træffer beslutninger her ud fra. Afbalanceringen af nytte, pligt og magt danner grundlag for den måde, vi interagerer med andre mennesker. Derfor kan der også trækkes paralleller til agentteorien, behandlet i forrige afsnit. Her blev det pointeret, at både agenten og principalen handler ud fra en nyttemaksimerende tankegang. De vil med andre ord træffe de beslutninger, der er mest gunstige for dem selv. I forhold til ovenstående fremlægning af, hvordan vores etiske opfattelse dannes, vil pligt og magt også have indflydelse på agentens og principalens beslutninger. Afvejningen mellem de tre elementer vil ske indenfor de fem kombinationer afhængig af personlighed og den specifikke situation.

Som nævnt ovenfor vil nogle sikkert mene, at hvis der eksisterede et sæt af etiske regler f.eks. indenfor en virksomhed, branche eller lignende, ville dette være at foretrække frem for omfattende regulering i form af lovgivning og regler. Hvis alle i fællesskabet indvilligede i at følge samme etiske retningslinjer, kunne lovregulering måske undgås. Jeg er dog af den opfattelse, at vi i samfundet i dag er nødt til at have egentlige love, som det medfører sanktioner at overtræde. Jeg mener, at vægtningen af ens egen nyttemaksimering og magt vil blive for stor, hvis ikke der er lovgivning til at tynge på vægtskålen. Lovregulering kan sidestilles med ”pligt” i tredelingen af dannelsen af den etiske opfattelse.

I relation til reguleringen af revisors uafhængighed består den, som det er nævnt i problemstillingen, både af egentlig lovregulering og et etisk regelsæt. Altså både bestemmelser, som revisor har pligt til at overholde, og et sæt af fælles etiske retningslinjer, der med sin principbaserede begrebsramme, lader revisorer forme sin egen etiske opfattelse i vurderingen af sin uafhængighed.

4. Regulering af uafhængighed

I dette afsnit vil jeg behandle reguleringen af revisors uafhængighed. Dette gøres med udgangspunkt i de to søjler reguleringen kan inddeles i, som omtalt i problemstillingen. Med afsæt heri vil revisorlovgivningens uafhængighedsbestemmelser blive analyseret, og i sammenhæng hermed Uafhængighedsbekendtgørelsen og Uafhængighedsvejledningen. Dog gennemgås kort Revisorlovens historiske udvikling gennem tiden for at skabe en fornemmelse af, hvordan loven har fået sin nuværende form.

I den anden søjle finder vi de Ethiske regler. I dette afsnit vil de grundlæggende principper, trusler mv. blive behandlet. I det efterfølgende kapitel vil jeg komme nærmere ind på hvilke ændringer, der senest har været i de etiske regler.

4.1 Den historiske udvikling i Revisorloven

Revisorloven har siden den første lov kom i 1909 været genstand for utallige ændringer gennem årene. Baggrunden for at der omkring 1900-tallet udviklede sig et behov for revisorvirksomheder, var industrialiseringen og et stigende antal aktieselskaber. Før dette var det ikke normalt, at man drev virksomhed med revision som hovederhverv.

Den første Revisorlov i 1909 var meget kortfattet, men indeholdte trods alt krav om at revisor skulle være myndig og have rådighed over sit bo. Derudover var der også krav om tre års praktisk erfaring hos en statsautoriseret revisor samt derefter at have bestået praktisk og teoretisk eksamen afholdt af Revisorkommissionen, nogenlunde de samme krav som vi finder i Revisorloven i dag. Loven indeholdte også bestemmelser om uafhængighed. Meget kortfattet beskrev den, at revisor ikke måtte beklæde et statsembede eller en lønnet offentlig bestilling. Hvilke erhvervsvirksomheder der var uforenelige med stillingen som revisor fastsattes af ministeren for handel og søfart med en almindelig regel. Derudover kunne han, hvis der var tilfælde, der faldt uden for reglen, forbyde revisor at beskæftige sig med disse erhvervsvirksomheder.²⁴

Revisorloven i 1909 satte gang i udvikling, men væksten i revisorprofessionen var begrænset. Alligevel opstod der behov for en ny Revisorlov i 1930. Denne blev kaldt for "lov om statsautoriserede revisorer". Levetiden for denne var dog kort, da den allerede i 1931 blev ophævet og erstattet af lovbestemmelser i særlove, som næringsloven og aktieselskabsloven.²⁵

I de efterfølgende årtier opstod der igen et behov for at revisorprofessionen fik sin egen lov. Derfor blev der i henholdsvis 1967 og 1970 vedtaget "Lov om statsautoriserede revisorer" og "Lov om registrerede revisorer". Begge love blev i 1984 ændret med skærpende bestemmelser om revisors uafhængighed, for at øge tilliden til de afgivne erklæringer. I 1984 loven blev begrebet "god revisorskik" for første gang indført.²⁶ Tidligere havde begrebet været benævnt "god regnskabs- og revisionsskik", men man mente nu, at dette var for snævert, da revisors arbejdsfelt ikke kun var begrænset til

²⁴ Christensen – side 17

²⁵ Langsted – side 118-120

²⁶ Begrebet vil blive behandlet i afsnit 4.2.2

opstilling af regnskaber og revision af årsregnskaber. Der var i stigende grad tale om rådgivningen inden for budgetlægning, finansiering, beskatning og virksomhedsstyring osv.

En anden ændring som også kom med loven i 1984 var, at der kunne tilkendes dispensation til at flere statsautoriserede revisorer arbejdede sammen også på tværs af landegrænser. Den internationale udvikling gjorde det nødvendigt at overveje, hvordan disse relationer kunne gennemføres, uden at det kompromitterede den nødvendige uafhængighed. Samtidig blev der også foreslået ændringer vedrørende forsikringer, habilitet, revisornævnets sammensætning og disciplinærstraffe.²⁷

Igen i 1994 blev de to Revisorlove ændret med skærper af uafhængighedskravene. Hermed indførtes begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. Derudover indførtes også regler om ejerskab af revisionsvirksomheder og forbud mod revision ved økonomisk interesse. Disse to love var gældende frem til 2003, hvor de blev slået sammen til en lov, nemlig ”Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer”. Med 2003-loven blev væsentlige ændringer indført, som følge af den internationale udvikling. Loven fulgte nu de udstedte anbefalinger, der fremgik af EU-kommissionens henstillinger om uafhængighed.

I 2000 og 2002 vedtog Kommissionen to henstillinger, som havde udspring i en grønbog fra 1996,²⁸ hvor Kommission kortlagde de mange meget forskellige måder at regulere revisorerhvervet på i de enkelte medlemslande. Henstillingerne omhandlede henholdsvis kvalitetssikring og revisors uafhængighed. Henstillingen om kvalitetssikring anbefalede, at der indførtes en offentlig kvalitetssikring og -kontrol med revisors arbejde. Henstillingen om uafhængighed anbefalede en meget forandret regulering af uafhængighed end den der hidtil havde været kendt i Danmark. Uafhængighedshenstillingen omtalte en principbaseret tilgang, når revisors konkrete uafhængighed skulle vurderes. Der skulle således identificeres mulige trusler og herefter opstilles eventuelle sikkerhedsforanstaltninger til afhjælpning af, at revisors uafhængighed blev truet. Der var ikke nævnt noget om generel uafhængighed.

Henstillinger har ikke umiddelbart nogen bindende virkning, der er blot tale om en række anbefalinger. Dog bliver medlemslandene rådet til, indenfor en kortere årrække, at revurdere deres lovgivning på det givne område. Hvis ikke dette er tilfældet, vil Kommissionen overveje at indarbejde henstillingerne i et direktiv. Dette blev tilfældet

²⁷ Langsted – side 122-131

²⁸ Se afsnit 4.3

her da de to henstillinger i 2006 blev indarbejdet i det nye 8. direktiv. Herefter var det ikke længere frivilligt for medlemslandene at indføre de nye regler og fremgangsmåder. I 2008 vedtoges Revisorloven i dens nuværende form, på baggrund af det 8. selskabsdirektiv. Der blev med loven fastlagt nøje rammer for revisors uddannelse, registrering, honorering, tavshedspligt, uafhængighed, kvalitetssikring osv.²⁹

Som det fremgår at ovenstående er der gennem årene sket et utal af ændringer af Revisorloven, inden den har taget den form, den har i dag. Der er ikke siden 2008 sket ændringer i lovteksten. I det efterfølgende vil den nugældende Revisorlovs regulering af uafhængighed blive behandlet.

4.2 Uafhængighedsbestemmelser i Revisorloven

Revisorloven indeholder få men centrale bestemmelser om revisors uafhængighed. De vil i det følgende blive gennemgået og analyseret.

For at præcisere lovens anvendelsesområde skal det her blot nævnes, at Revisorlovens § 1 begrænser loven til kun at gælde revisors erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug. Denne afgrænsning svarer til anvendelsesområdet for det 8. direktiv, som kun regulerer lovpligtig revision af årsregnskaber eller koncernregnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditselskaber. Revisorkommissionen fandt det dog, ved udarbejdelsen af loven, at gå for vidt at videreføre denne afgrænsning, da en stor del af revisors arbejde ville falde uden for loven. Det 8. direktiv er på dette område et minimumsdirektiv, så der var ikke noget til hinder for at anvendelsesområdet blev bredere i Danmark. Derfor bliver der i § 1 stk. 3 opremset bestemmelser, som også gælder for revisors andre erklæringer. Dette betyder at reglerne om professionel kompetence, fornøden omhu, forsikring og disciplinære sanktioner gælder både for erklæringer med sikkerhed og revisors andre erklæringer.³⁰

4.2.1 § 13 – Godkendelse af revisionsvirksomheder

Denne bestemmelse omhandler godkendelse af revisionsvirksomheder, og spiller en central rolle i loven, da revisors kerneområder som revision og erklæringsafgivelse med sikkerhed kun kan udføres gennem en revisionsvirksomhed.

²⁹ Fücksel – side 20-23

³⁰ Jensen – side 47-70

Revisionsvirksomheder skal godkendes af Erhvervsstyrelsen og registreres i det offentlige register over godkendte revisionsvirksomheder (Revireg). For at opnå godkendelse fastlægger § 13 regler om ejer- og lederskabet i revisionsvirksomheder.³¹ Der er krav om, at majoriteten af stemmerne, og ikke kapitalen, skal indehaves af revisorer eller revisionsvirksomheder, der er godkendt efter det 8. direktiv. Dette betyder dels at revisorer fra andre EU-lande kan have en del af stemmerne, og dels at det er muligt for en udenlandsk revisionsvirksomhed at blive godkendt i Danmark. Virksomhedsformen skal dog stadig kunne leve op til stemmeretskravene, hvorfor det ikke er mulig at drive revisionsvirksomhed, som en erhvervsdrivende fond, da denne er selvejende. Uanset hvilken virksomhedsform der vælges, er det et ufravigeligt krav, at den lovpligtige revision udføres af godkendte revisorer.

Kravet, om at revisorer eller revisorvirksomheder skal eje 50 % af stemmerne, sikrer at udenforstående personer, der ikke er revisorer, kan eje en revisionsvirksomhed, men ikke få en dominerende indflydelse. Heraf følger også at udenforstående personer ikke kan påvirke udførelsen af revisions- og erklæringsopgaverne, og på en sådan måde bringe revisors uafhængighed i fare. Yderligere er det et krav, at personer eller virksomheder, der ikke er revisorer og ikke har dette som deres hovedbeskæftigelse, som ejer andele af en revisionsvirksomhed, kun kan eje 10 % af stemmerettighederne hver. Således sikres det at revisorvirksomheden ikke lader sig lede af uvedkommende og bliver præget af deres interesser. Der er i loven ikke noget krav om at ejerandelene på 10 % af stemmerne skal være uafhængig af hinanden. Erhvervsstyrelsen har derfor i en skrivelse af 12. maj 2004 udtrykt, at de er af den opfattelse, at det vil være en overtrædelse af bestemmelsen, hvis en person fuldtud ejer selskaber, der hver især har andele på 10 %, således at der opnås en ejerandel på 49,9 %.³²

§ 13 indeholder en række yderligere regler om bl.a. benyttelse af titlen statsautoriseret revisor, nægtelse af godkendelse og ny godkendelse efter bortfald af denne. Disse vurderes dog ikke at være relevante at fremhæve i denne sammenhæng.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at med kravet om Erhvervsstyrelsens godkendelse, heri også den lovpligtige kvalitetskontrol, og at majoriteten af stemmerettighederne skal være på revisor eller revisionsvirksomheder hænder, ligger der i lovens bestemmelser et vist værn mod, at revisors uafhængighed kompromitteres. Det,

³¹ Revisionsvirksomheden skal endvidere opfylde yderligere bestemmelser i virksomhedsbekendtgørelsen og underkaste sig den lovpligtige kvalitetskontrol.

³² Jensen – side 145-163

at det er revisorer, der har stemmemajoriteten, mener jeg, i sig selv har en forbyggende virkning mod påvirkning fra udenforstående interesser. Revisorer må formodes at have en indgående kendskab til den kontrol, der føres med deres arbejde og kender konsekvenserne, hvis ikke det lever op til de krav og standarder, der forventes i branchen. Så selvom der er åbnet op for flere forskellige ejer- og virksomhedsformer, anses uafhængigheden at være sikret. Endvidere har Erhvervsstyrelsen den mulighed at godkendelse kan nægtes, hvis ikke det formodes, at den enkelte virksomhed varetager opgaven på forsvarlig vis. Dette kunne eventuelt være tilfældet, hvis virksomheden tidligere har udvist en adfærd, der gør at regnskabsbrugerne ikke længere er af den opfattelse, at revisorvirksomheden tilfører de afgivne erklæringer troværdighed. Bestemmelsen vil dog kun blive brugt i sjældne tilfælde.

4.2.2 § 16 – Revisors virksomhed

Med § 16 indføres begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. I stk. 1 præciseres det hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, og den indeholder de centrale krav, der stilles til udførelse af erklæringer med sikkerhed. I stk. 2 videreføres kravet fra § 13 om, at opgaverne kun må udføres igennem revisionsvirksomheder. Stk. 3 oplister kravene til revisor, når han afgiver erklæringer uden sikkerhed og til sidst gives der i stk. 4 Erhvervsstyrelsen hjemmel til at fastsætte supplerende bestemmelser vedrørende bl.a. etik.

Som tidligere nævnt, i afsnittet om Revisorlovens historiske udvikling, blev begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” indført i Revisorloven i 1994. Formålet var at øge tilliden til revisorstanden og understrege vigtigheden af revisors uafhængighed. I begrebet ligger, at revisor i de erklæringsafgivelser, der også er stilet til offentlighedens brug, skal tage højde for interesserne hos virksomhedens omverden, jf. figur 5 i afsnit 3.1. Dog skal det understreges, at revisor er underlagt en omfangsrig mængde af regler både med hensyn til sin erklæring og opstilling af regnskaber, og disse skal selvfølgelig følges inden regnskabsbrugerens ønsker tages til følge. Det er revisors opgave at undersøge, hvilke interesser og behov regnskabsbrugerne har, og på den bedste måde forene disse. På grundlag heraf udformes erklæringerne. Lovgivningen må være udtryk for den mindste fællesnævner, og der må ovenpå denne foregå en tilpasning, som ligger indenfor virksomhedens og revisors etiske normsæt. Som et eksempel her på kan nævnes, at årsregnskaber i stigende grad forsynes med miljømæssige og etiske holdninger i f.eks.

ledelsesberetningen. Der udarbejdes f.eks. grønne og etiske regnskaber, netop fordi omverdenen efterspørger disse.

Forhen blev revisor omtalt som ”aktionærernes tillidsmand”, da ejerne pålagde revisor at føre kontrol med selskabets forvaltning. Senere fik revisor status som et selvstændigt selskabsorgan, som både skulle varetage ejernes og regnskabsbrugernes interesser. Denne kategorisering er ikke dækkene for revisors virke i dag. Revisor skal ikke varetage eller repræsentere nogens interesser. Hvis der var en afhængighed f.eks. af de offentlige myndigheder vil dette skade tillidsforholdet til kunden og sandsynligvis også begrænse eller besværliggøre adgangen til at indhente de nødvendige oplysninger for at gennemføre en effektiv revision. I kraft af sin uddannelse og høje faglige niveau repræsenterer revisor kun sig selv. Det er denne konstellation, der gør, at revisor kan være uafhængig og udfylde opgaven, der ligger i at være offentlighedens tillidsrepræsentant.

At revisor står som en uafhængig part mellem virksomheden på den ene side og offentligheden på den anden³³ vil uden undtagelser til tider give anledning til konflikter. Omverdenen har stadig stigende informationsønsker og – behov, og dette kan kollidere med, hvad virksomheden er villig til at oplyse om. Nogle oplysninger kan være følsomme, når virksomhedens omdømme, fortsatte drift mv. tages i betragtning. Disse situationer indeholder en gråzone mellem hvad revisor er forpligtet til at oplyse om, og hvad hans tavshedspligt afskærer ham fra nævne. Sådanne situationer kunne eksempelvis være:³⁴

- En virksomhed i krise, hvor fremtidsudsigterne indikerer, at der er fare for sammenbrud
- Virksomhedens kapitalberedskab skønnes utilstrækkeligt
- Børsnoterede selskabers opfyldelse af oplysningskrav til fondsbørsen
- Behandling af minoritetsinteresser
- Hvis der konstateres besvigelser eller andre uregelmæssigheder
- Ved anvendelse af spekulative og stærkt risikobetonede forretninger
- Ved aggressiv skatteplanlægning
- Ved brug af andre avancerede forretningsmetoder (industrispionage, brud på aftaler eller rettigheder, ydelse af kommissioner, herunder returkommission eller bestikkelse)

³³ Se i øvrigt den teoretiske udlægning heraf i figur 4 under min behandling af agentteorien i afsnit 3.1

³⁴ Jensen – side 177

Når revisor skal beslutte, om han i en given situation vil give meroplysninger, vil han skulle optræde med fornøden integritet, hvilket vil sige uden påvirkning (afhængighed) fra kunden eller andre, og på bedste vis varetage offentlighedens og dermed regnskabsbrugeres interesser. Det er ikke tilstrækkeligt, at revisor udelukkende læner sig op ad lovgivningen og revisionsvejledninger. De faglige normer og etiske regler og – grænser, der hersker inden for revisors arbejdsfelt, skal også være en væsentlig faktor i denne afvejning.

Revisor er fanget i et dilemma, da lovgivningen kun giver retningslinjer for hvad der er tilladt og forbudt, men ikke hvad der er acceptabelt, set ud fra forskellige interessenters synsvinkel. Derfor er et vigtigt begreb i revisorverdenen ”god revisorskik”. Begrebet bliver brugt i Revisorlovens § 16 i forbindelse med, hvordan revisor skal udføre de opgaver, der er forbundet med erklæringer med sikkerhed.

Det kan synes besværligt og indsnævret, at revisor altid skal have denne ”tilstand” af god revisorskik for øje, når han arbejder. Dog mener jeg, at det både kan være en fordel og en ulempe. Ulempen ved at være underlagt en god-skik-regel er, at man er forpligtet til at arbejde efter de fundamentale krav, der har vundet indpas i branchen. På den anden side ser jeg også en fordel i, at en god-skik-regel kan strække sig langt længere, end hvad der f.eks. reguleres for i lovgivning. Således har revisor flere accepterede retningslinjer at rette sig efter, og undgår lettere at befinde sig i en uheldig situation.

En anden fordel ved en god-skik-regel er, at den er dynamisk. Med dette menes, at retningslinjerne hele tiden udvikler sig i takt med samfundet. God revisorskik benævnes som en retlig standard. Ved at lovgive efter en sådan standard, undgås det, at der gentagne gange skal foretages ændringer af den gældende lovgivning. Der sker en automatisk tilpasning til både fagets og samfundets udvikling.³⁵

Revisorkommission fremlagde i en betænkning nr. 1478 fra 2006, at der til lovbemærkningerne til god revisorskik skulle anføres følgende:

”Ved god revisorskik forstås den adfærd, som gode og omhyggelige, fagligt kompetente revisorer udviser, og som opfylder de faglige og etiske krav, der må opstilles på grundlag af lovgivningens regler om revisorers funktioner. Der er tale om en retsstandard, som er udtryk for den kvalitet i udøvelsen af erhvervet, der må kunne forventes i en given situation og på et givent tidspunkt. Begrebet god revisorskik lader sig ikke fastlægge

³⁵ God-skik-regler findes ikke kun i revisorfaget, men f.eks. også indenfor advokat, forsikring og den finansielle sektor.

præcist, men vil være afhængigt af den til enhver tid rådende opfattelse, således at kravet til revisors adfærd må tilpasses ændringer i samfundsforholdene. Begrebet rummer dog en fast kerne af normer, der vil være gældende til enhver tid.”³⁶

Ovenstående understreger, at det ikke præcist kan gøres rede for, hvad der er god revisorskik, da feltet hele tiden udvikles og forandres. Som en rettesnor kan der tages udgangspunkt i den gode gennemsnitlige revisor, på samme måde som erhvervsretten benytter begrebet den gode familiefar ”Bonus Pater”.

Det er nødvendigt, at revisor i forbindelse med den konkrete opgave, vurderer om han handler i overensstemmelse med begrebet. Dette er også tilfældet med revisors uafhængighed. Det, der i forbindelse med én erklæringsafgivelse, er en trussel mod uafhængigheden, behøver ikke være det i en anden. Derfor er der, hver gang en ny opgave påbegyndes, behov for en vurdering af revisors uafhængighed. Her er god revisorskik også vigtig at have for øje.³⁷

§ 16 fremhæver at god revisorskik indebærer at revisor udviser integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu, når opgaver udføres. Disse er også kaldet de fem globale etiske principper.³⁸ De er formuleret af IFAC med udgangspunkt i nationale adfærdsregler, og kan kun fraviges, hvis der forefindes strammere nationale regler. De er at finde i Etiske regler og blev indarbejdet i Revisorloven på opfordring fra Revisorkommissionen med henvisning til det 8. direktiv.³⁹

På denne måde skabes der en sammenhæng mellem lovgivningen af revisors uafhængighed og de Etiske regler, som sammen og i et supplement til hinanden skal regulere revisors uafhængighed.

Umiddelbart kan ovenstående begreber fremstå som meget svævende, og vanskelige at håndtere i den virkelige verden. Jeg mener dog, at det giver nogle udmærkede guidelines for revisors arbejde. Uafhængighed og etiske regler er centrale i revisors funktion, og der bør i enhver erklæringsafgivelse bruges kræfter på at kontrollere, at revisor ikke kommer i konflikt hermed. Den virkelige verden, som revisor arbejder i, er kompleks, og hvis der

³⁶ Jensen – side 187

³⁷ Jensen – side 172-202

³⁸ Behandles mere dybdegående i afsnit 4.4.1

³⁹ Bøg – side 20

blot afgives erklæringer i stort omfang kun med profit for øje, vil dette både være uhensigtsmæssigt for revisor, kunde og omverden.

4.2.3 § 24 – Revisors uafhængighed

Modsat § 16, som arbejder med meget brede og overordnede begreber, er § 24 tilsigtet at regulere revisors uafhængighed i meget nøje vendinger. Der er tillige udarbejdet en bekendtgørelse specifik til denne bestemmelse, samt en vejledning til bekendtgørelsen.

4.2.3.1 Generelle betragtninger

Helt overordnet er Revisorloven bygget på en ”principbaseret tilgang” i forhold til revisors uafhængighed. Dette indebærer, at der ikke, udover de i § 24 stk. 2 oplistede absolutte forbud, findes nogen egentlig bestemmelse om, hvad der er tilladt og forbudt. Således er det nødvendigt, at revisor ved hver enkelt erklæringsopgave går ind og vurderer, om der foreligger eller kan foreligge trusler mod hans uafhængighed af en sådan karakter, at han kan lade sig påvirke af uvedkommende interesser.

Selve bestemmelserne om uafhængighed i § 24 er opbygget som en ”flertrinsraket”. Stk. 1 er den overordnede regel, som definerer det generelle uafhængighedskrav, som præciserer at revisor skal være uafhængig af den virksomheden, der afgives erklæring om. Stk. 2 indeholder trusler, hvor revisor aldrig kan være uafhængig, og truslerne her kan ej heller afhjælpes med sikkerhedsforanstaltninger. I stk. 3 opremses trusler mod uafhængigheden, men hvor sikkerhedsforanstaltninger eventuelt vil kunne neutralisere disse. De særlige regler om virksomheder af interesse for offentligheden findes i stk. 4. Stk. 5 er en hjemmelsbestemmelse, og til sidst i stk. 6 opstilles krav om at revisionsvirksomheder udarbejder retningslinjer, således at alle trusler og sikkerhedsforanstaltninger er dokumenteret i forbindelse med den enkelte opgave.⁴⁰

Både tilgangen og opbygningen af bestemmelsen mener jeg er med til at gøre reguleringen af revisors uafhængighed meget bred. Der er opstillet nogle få grundregler, hvor det så er muligt at analysere et utal af situationer ud fra. Det vil ikke være muligt at opremse alle tænkelige situationer, hvor relationer mellem revisor og kunde truer revisors uafhængighed. Derfor mener jeg, at det er den mest optimale metode. Dette skal ses i lyset af hvor kompleks et felt, der er genstand for regulering. Derfor er både

⁴⁰ Jensen – side 288

Uafhængighedsbekendtgørelsen og Uafhængighedsvejledningen med til at uddybe og forklare lovens bestemmelser. En kombination af alle tre tekster danner et rimeligt fundament og et arbejdsredskab for revisor, som kan bruges i konkrete situationer.

Når bestemmelsen læses kan det virke uoverskueligt, at der både er tilfælde, hvor sikkerhedsforanstaltninger ikke er tilstrækkelig og modsat tilfælde, hvor truslerne kan afhjælpes. Dog mener jeg, at der er en vis logik i opdelingen. Det virker indlysende, at visse situationer kan reddes med sikkerhedsforanstaltninger og andre ikke kan.

Endvidere kan det virke uoverkommeligt, at uafhængigheden skal vurderes ved hver erklæringsopgave. Dette kan dog ikke fraviges, og jeg mener, at der ligger en stor del tryk i, for revisor, at der i arbejdspapirerne er dokumentation for, at dette område er blevet behandlet. I praksis er det ikke en tidskrævende proces. I kraft af min praktiske erfaring i en mellemstor revisionsvirksomhed, har jeg gentagne gange, i forbindelse med planlægning af opgaver, udfyldt arbejdspapirer om uafhængighed og vurderet, hvorvidt der er behov for eventuelle sikkerhedsforanstaltninger. Udformningen heraf har i bund og grund været et spørgeskema, som hurtigt identificerer, hvis der er forhold, som er uacceptable eller kræver yderligere opmærksomhed. I revisionsvirksomheder af en hvis størrelse udsendes arbejdspapirerne fra en faglig afdeling, der konstant har opmærksomheden rettet mod ændringer og opdateringer på området. Således må arbejdspapirerne formodes at afdække alle relevante synsvinkler. Derfor kan revisor forholdsvis let vurdere hans uafhængighed. Det skal dog her understreges at standardiserede arbejdspapirer kan misse relationer i et givent kundeforhold, hvis det er af sjælden eller speciel karakter. Derfor er det stadig revisors ansvar at tænke hele vejen rundt om kunderelationerne, så alle relevante tilknytninger bliver behandlet og dokumenteret.

Gennem flere år indeholdt Revisorloven en dobbelt uafhængighedsregulering. Det vil sige, at der både var tale om en generel og en konkret uafhængighed.⁴¹ Den konkrete uafhængighed, som vi kender fra loven i dag, indebærer at revisor skal være uafhængig af ”erklæringsobjektet”, det vil sige den virksomhed, han erklærer sig om. Den generelle uafhængighed går meget længere og opsætter forbud om, at revisor driver anden erhvervsmæssig virksomhed end revisorvirksomhed. Dette omfatter også ansættelse i privat eller offentlig virksomhed.

⁴¹ Dette er også kort omtalt i afsnit 4.1 om Revisorlovens historiske udvikling.

I 2002 i Revisorkommissionens betænkning nr. 1411 blev der foretaget en afvejning af generel og konkret uafhængighed. Her fremførtes, at reglerne om generel uafhængighed var ganske vidtgående, og at lande som Danmark normalt sammenlignede sig med, ikke kendte sådanne regler. Der kunne heller ikke ses en direkte eller nødvendig sammenhæng mellem generel uafhængighed og revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Den konkrete uafhængighed ville kunne afløse den generelle uafhængighed, ved at revisor foretager en separat vurdering i forbindelse med hver erklæringsopgave. Der findes derfor efter dansk ret i dag ingen typer af erhvervsmæssig virksomhed eller ansættelse, der i sig selv kan true den uafhængighed, der kræves af lovgivningen. Det er først i det øjeblik, at revisor står overfor at skulle erklære sig om en virksomhed eller person, det bliver muligt at se, om den aktivitet revisor i øvrigt beskæftiger sig med, er en trussel mod hans uafhængighed.⁴²

Efter disse overordnede betragtninger på uafhængighedsbestemmelserne vil jeg i det efterfølgende analysere dybere ind på nogle af de bemærkninger og betragtninger, der kommer i spil, når § 24 skal benyttes i praksis, og som jeg mener, er centrale. Uafhængighedsbekendtgørelsen og Uafhængighedsvejledningen forklarer og går i detaljer med lovens bestemmelser, og derfor vil disse være basis for denne analyse.

4.2.3.2 Området

Området for hvornår revisor er forpligtet til at vurdere sin uafhængighed er alene, når der er tale om afgivelse af erklæringer med sikkerhed. Sådanne tilfælde er følgende:⁴³

- Afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven
- Afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug

Selvom den danske lovgivning er lagt tæt op ad det 8. direktiv og i flere tilfælde er enslydende, er der i dette tilfælde en bredere ramme end hvad, der er gældende internationalt. I Danmark har vi således udvidet bestemmelsen til at spænde mere vidt end blot den lovpligtige revision, som er tilfældet i det 8. direktiv. Det vil med andre ord sige, at når revisor afgiver erklæringer udelukkende til kundens eget brug eller

⁴² Fücksel – side 66-70

⁴³ Uafhængighedsvejledningen – side 3

erklæringer uden sikkerhed, er der ikke krav om uafhængighed. Et eksempel herpå kunne være erklæring om assistance med regnskabsopstilling. Her indeholder erklæringen ikke nogen konklusion eller udtalelse om det emne som opgaven vedrører, og revisor skal i sådanne situationer blot angive i erklæringen, hvis han ikke har været uafhængig. Bedømmelsen af uafhængigheden skal på samme måde, som ved erklæringer med sikkerhed, vurderes efter bestemmelserne i § 24.

4.2.3.3 Ansvar

Som det tidligere er nævnt kan erklæringer med sikkerhed kun gives gennem en godkendt revisionsvirksomhed. Dermed er det også denne virksomheds ansvar, at der opstilles retningslinjer og værktøjer, der gør revisor i stand til at foretage en vurdering af, om der foreligger omstændigheder, der hos en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om uafhængigheden. Dog vil det altid være den enkeltes revisors eget ansvar, at alle forhold der kunne tænkes at true uafhængigheden, bliver fremlagt og indarbejdet i accepten af opgaven, således at uafhængigheden forbliver intakt. At vurderingen af uafhængigheden skal dokumenteres er særdeles væsentlig, da der ved den lovpligtige kvalitetskontrol skal foreligge arbejds papirer mv., hvoraf de overvejelser, der har været, fremgår. Hvis der har været forhold, der har udgjort en trussel, skal det ligeledes fremgå, hvorledes denne er imødegået og med hvilke sikkerhedsforanstaltninger.

4.2.3.4 Rækkevidde

Som det fremgår ovenfor fokuserer uafhængigheden meget på revisor selv, da det er ham, der afgiver erklæringen. I visse situationer kan det dog være nødvendigt at anlægge en bredere og mere vidtrækkende synsvinkel. Det kan nemlig være andre personer end revisor selv, der har indflydelse på om revisor er uafhængig. Sådanne personer kan være:⁴⁴

- Revisor selv, dvs. den revisor, der er ansvarlig for og underskriver erklæringen
- Personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer opgavens udførelse. Dvs. alle personer fra det team, der sammensættes til udførelse af den konkrete opgave, herunder partnere og personer fra andre faggrupper, der er involveret i opgaven, f.eks. advokater, aktuarer eller skatte- og IT-specialister samt eventuelle eksterne eksperter, hvis arbejde revisor måtte anvende i opgaven

⁴⁴ Uafhængighedsvejledningen – side 5

- Personer der indgår i kommandokæden i revisionsvirksomheden eller et netværk, som virksomheden er medlem af
- Personer i revisionsvirksomheden eller dens netværk, der som følge af andre omstændigheder kan være i stand til at øve indflydelse på opgaven

Under tredje punkt bliver begrebet ”kommandokæden” benyttet. Denne kæde omfatter alle personer i revisionsvirksomheden, der har eller anses for at kunne have indflydelse på opgaven. Dette indbefatter f.eks. alle personer med ansvar for tilsyn, ledelse, vederlag eller andre kontrolfunktioner overfor både den underskrivende revisor og de øvrige medlemmer af revisionsteamet.

”Netværk” bliver også benyttet i ovenstående. Selve begrebet er defineret i Uafhængighedsbekendtgørelsen § 7. Det skal blot her nævnes, at hvis revisionsvirksomheden indgår i et netværk⁴⁵, og personer eller virksomheder, som er medlemmer af dette netværk, ikke er uafhængige af opgaven, kan dette også have indflydelse på revisors uafhængighed.

Både kundevirksomhedens og revisorvirksomhedens størrelse og struktur skal inddrages i vurderingen af uafhængigheden. Hvis der er tale om en større revisionsvirksomhed, vil der sandsynligvis være tale om netværk, som omtalt ovenfor, både inden og uden for landets grænser. I en mindre revisionsvirksomhed med få partnere vil en partner uden økonomiske eller familiemæssige tilknytninger til kunden muligvis alligevel skulle afstå fra opgaven. Hans uafhængighed kan være truet i en sådan grad, at det ikke er muligt for ham at afgive erklæring, blot af den grund at partnerne i revisionsvirksomheden kan have så tætte bånd og relationer, at det ville kunne påvirke udførelsen af opgaven. Hvis en af de øvrige partnere ikke er uafhængige, kan det altså påvirke hele vejen rundt i sådan en størrelse organisation.⁴⁶

4.2.3.5 Absolutte forbudssituationer

Som det er beskrevet ovenfor regulerer Revisorlovens § 24 stk. 2 de situationer, hvor uafhængigheden altid er truet i en sådan grad, at revisor ikke kan afhjælpe dette med sikkerhedsforanstaltninger. Baggrunden herfor er, at risikoen, i alle de i paragraffens nævnte tilfælde, for at revisor vil være påvirket af andres interesser, vil være på et

⁴⁵ Af eksempler på netværk efter bekendtgørelsen bestemmelse, kan nævnes samarbejder, der inkluderer overskudsdeling- eller omkostningsdeling, fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og – procedurer, fælles forretningsstrategi, brug af fælles navn eller initialer, fælles ressourcer, fælles uddannelsesprogrammer.

⁴⁶ Uafhængighedsvejledningen – side 6

uacceptabelt højt niveau. Disse situationer bliver uddybet i Uafhængighedsbekendtgørelsen § 2, og er alle situationer, hvor revisor må afstå fra at påtage sig opgaven. Nedenfor er behandlet bekendtgørelsens situationer.

Det første som bekendtgørelsen § 2 stk. 1 nr. 1 fremhæver, er *tætte familiemæssige bånd*. Dette defineres at omfatte forældre, søskende, ægtefæller eller samboende børn samt andre personer, der er i et afhængighedsforhold til pågældende. Når bestemmelsen indeholder formuleringen afhængighedsforhold, inddrages yderligere personer end blot de ovennævnte. Således kan en tidligere ægtefælle eller et plejebarn også falde ind under definitionen. Med nutidens familiesammensætninger må det være væsentligt, at det ikke blot er "rene" tilknytninger, der bliver fanget af bestemmelsen.

Det er alle i revisorvirksomheden, der er knyttet til eller kontrollerer opgaven, der er omfattet af bestemmelsen. Det er derfor ikke kun revisors egen familiekreds, der er tale om. Det gælder også revisorassistenten, en ansat revisor eller en af revisors medpartnere. Det essentielle er, at det er familiemæssige bånd til personer, der på en eller anden vis skal være knyttet til opgaven, der kan blive ramt af reglerne. Det vil med andre ord sige, at hvis revisorvirksomheden står overfor en opgave, hvortil der er familierelationer fra en revisor, skal revisionsteamet på opgaven sammensættes på en sådan måde, at den pågældende ikke har nogen tilknytning til opgaven overhovedet. I sådanne tilfælde vil uafhængigheden stadig være intakt.

Bestemmelsen nævner fire tilfælde, som fortæller, hvornår de familiemæssige bånd kommer på tale. Hvis der er tætte familiemæssige bånd til personer, der har (a) væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, som opgaven vedrører, er revisor ikke uafhængig. Ved økonomisk interesse forstås en aktiepost, anparter, gældsbreve og lign. Der skal være tale om, at personen har en kreditorlignende tilknytning til kundevirksomheden, og derfor kan have interesse i dennes forhold.

Selve formuleringen indeholder både direkte og indirekte. Dette gør, at det ikke kun er personligt ejerskab af ovenstående, der påvirker uafhængigheden. Det er også i tilfælde, hvor ejerskabet går igennem flere led. Dette kan typisk være, når investeringen i en aktiepost går gennem et investeringsselskab, og ejeren ikke selv har rådighed herover. Den økonomiske interesse skal være væsentlig. Dette er altid tilfældet, hvis der ejes en større aktiepost i et selskab, og der gennem denne kan udøves indflydelse. Dog kan der i visse tilfælde, hvor der ejes en mindre aktiepost, også være tale om en væsentlig økonomisk interesse. Hvis aktieposten nominelt er af betydning for vedkommende, og

muligheden for at påvirke ledelsens beslutninger kan have betydning for personens økonomi, vil denne økonomiske interesse også være væsentlig.

Sidste led i formuleringen lyder ”den virksomhed som opgaven vedrører.” Dette synes ikke som sådan at give anledning til nogle problemer. Dog kan uafhængigheden være truet, hvis det er en koncernvirksomhed eller en del af et netværk. I vurderingen af, hvorvidt den økonomiske interesse er af en sådan karakter, at revisor er nødsaget til at afstå fra opgaven, er det centralt hvor meget nærhed, der er mellem f.eks. virksomhederne i koncernen. Interesser i et søsterselskab vil ikke være grund til inhabilitet, hvorimod hvis revisors ægtefælle ejer en aktiepost i et datterselskab, kan revisor aldrig være uafhængig i sin erklæring på moderselskabet.

Andet led i bekendtgørelsens § 2 stk. 1 er (b) ledende stilling hos den, som ønsker opgaven udført, eller, som opgaven vedrører. Personen, der er medlem af revisors eller de øvrige i revisionsteamets familiekreds, må ikke have en ledende stilling hos kundevirksomheden. I begrebet ledende stilling indgår medlem af bestyrelse eller direktion eller andre ledende stillinger, som har ansvaret for grundlæggende beslutninger, f.eks. økonomidirektør.

Familiemæssige bånd til personer, der har (c) direkte indflydelse på udarbejdelsen af det, som opgaven vedrører, kommer på tale, hvis familiemedlemmet f.eks. laver bogføring eller regnskaber for kundevirksomheden. Hvis personen kan have indflydelse på det som erklæringen vedrører, er revisor ikke uafhængig. Her er det vigtigt at fremhæve, at det er tilstrækkeligt, at det alene er muligheden for indflydelse, der sætter uafhængigheden i fare i en sådan grad, at revisor ikke må påtage sig opgaven.

(d) Forretningsmæssige forbindelser kan ligeledes true uafhængigheden. Bestemmelsen er opbygget på en sådan måde, at der er to kriterier, der skal være opfyldt, for at revisor anses for værende afhængig af opgaven. Familiemedlemmet må ikke have en forretningsmæssig forbindelse til virksomheden, som ligger uden for normale vilkår *og* som udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Ved vurderingen af om den forretningsmæssige forbindelse ligger inden for normale vilkår, vil det være vigtigt, at der er tale om dagligdags indkøb af varer, som sælges til en bred kundekreds eller om der er tale om handler på usædvanlige låne og afdragsvilkår. Hvis den forretningsmæssige forbindelse antager et sådant omfang, at der kan udøves indflydelse på udførelsen af opgaven eller andre vil kunne få denne opfattelse, vil revisor ikke være uafhængig. Det

skal dog her tilføjes, at også dagligdags indkøb af varer kan antage et sådant omfang, at de vil kunne betyde, at revisors uafhængighed er truet.

I forbindelse med de tætte familiemæssige bånd skal tilføjes, at det kan være svært at foretage undersøgelser, der fanger alle familiemedlemmers indflydelse på opgaven, hvis der er nogle, man ikke har haft kontakt med i en årrække. Der vil dog i sådanne tilfælde heller ikke foreligge en trussel mod uafhængigheden.

I bekendtgørelsens § 2 stk. 1 nr. 2-5 opstilles yderligere tilfælde, hvor revisor aldrig vil kunne påtage sig en erklæringsopgave. Disse vil blot kort blive behandlet her.

Hvis revisor, eller andre der er knyttet til opgaven, har haft ansættelse hos erklæringskunden i en ledelsesfunktion, og i denne forbindelse har haft indflydelse på f.eks. årsregnskabet, opstår der en risiko for egenkontrol.⁴⁷ Det vil sige, at revisor eller andre i revisionsteamet kan komme ud for at skulle revidere oplysninger og materiale, de selv har udarbejdet. Det samme er tilfældet, hvis revisorvirksomheden udlåner medarbejdere til virksomhedens økonomifunktion for en kortere eller længere periode. Det kan f.eks. forekomme, hvis en medarbejder har sagt op, og virksomheden ikke umiddelbart kan finde en ny til at besidde stillingen. I sådanne tilfælde kan revisorvirksomheden være behjælpelig med at udlåne medarbejdere, såfremt der er kapacitet til dette. Dette medfører dog, at revisormedarbejderen, der har haft tilknytningen til kunden, må udelukkes fra revisorteamet.

Dette forbud gælder ikke for altid. Bekendtgørelsen arbejder med en karenstid på 2 år. Således kan revisor 2 år efter ophør af ansættelsesforholdet igen påtage sig en erklæringsopgave for virksomheden.

I stk. 3 forbydes nogen form for økonomisk interesse i erklæringskunden. I forhold til ovenstående definition i forbindelse med tætte familiemæssige bånd og økonomiske interesser udvides bestemmelsen her til også at omfatte revisorvirksomheden. Revisionsvirksomheden skal forstås i den bredest mulige forstand, sådan at alle afdelinger og filialer både indenfor og udenfor landets grænser fanges af bestemmelsen. Her vil revisionsvirksomhedens netværk, som tidligere beskrevet, også komme ind under.

⁴⁷ Egenkontrol er en af de trusler, som Revisorloven § 24 og de Ethiske regler opererer med. Disse vil blive behandlet senere i afsnit 4.4.2.

Stk. 4 og 5 omhandler henholdsvis forretningsforbindelser mellem revisorvirksomheden og kunden og erklæringskundens interesser i revisionsvirksomheden. De to punkter vil ikke blive behandlet yderligere her.

I tilknytning til de forretningsmæssige forbindelser, skal blot nævnes den særlige form for forretningsmæssig forbindelse, der hedder ”krydsende revision”. Herved forstås tilfælde, hvor revisorer fra revisionsvirksomhed 1 foretager revision af revisionsvirksomhed 2, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed 2 ligeledes reviderer revisionsvirksomhed 1. En sådan situation er udtrykkelig omfattet af forbuddet.

4.2.3.6 Særlige forhold

Selvom § 24 stk. 2 og bekendtgørelsen § 2 indeholder en række situationer, hvor truslerne mod revisors uafhængighed ikke kan afhjælpes med sikkerhedsforanstaltninger, kan der forekomme tilfælde, hvor revisor alligevel er kommet i strid med forbuddene heri. Det kan ske ved, at revisor utilsigtet eller grundet en ekstern begivenhed, ikke har indset eller burde have indset forholdet ved accept af opgaven. Bekendtgørelsen § 3-4 omhandler sådanne situationer, og opstiller retningslinjer for, hvordan revisor kommer ud af disse situationer.

Løsningerne er i hovedtræk ved familiemæssige bånd, at hvis det er revisor selv, skal han afstå fra at udføre opgaven. Hvis det er med person i revisionsteamet, der har familiemæssige bånd til den virksomhed erklæringen omhandler, skal han øjeblikkeligt fjernes fra teamet og udelukkes fra at deltage i beslutninger om opgaven. Hvis f.eks. revisorassistenten allerede har udført arbejde på kunden, er det vigtigt, at disse arbejds papirer gennemgås med særlig omhu, således de ikke er præget af andres interesser.

I forhold til de økonomiske interesser skal disse afhændes hurtigst muligt og senest en måned efter, at revisor har fået kendskab hertil. Hvis ikke dette kriterium bliver opfyldt skal revisor afstå fra at udføre opgaven. Hvis det er en anden end revisor selv, der besidder en økonomisk interesse, skal han indtil interessen er afhændet udelukkes fra revisionsteamet.

4.2.3.7 Virksomheder af interesse for offentligheden

Bekendtgørelsens § 5 omhandler situationer, hvor der skal afgives erklæringer for en virksomhed af interesse for offentligheden. Disse virksomheder er defineret i Revisorlovens § 21 stk. 3, som bl.a. omfatter, børsnoterede virksomheder, statsejede aktieselskaber, kommuner og pengeinstitutter. Bestemmelsen stiller større krav til

uafhængigheden, end hvad der ellers er gældende i bekendtgørelsen. Dette skyldes at virksomhederne har en central betydning for det danske samfund, og de vil ofte have et internationalt islæt hvad enten det er ejermæssigt eller aktivitetsmæssigt. Derfor er det vigtigt, at de danske regler stemmer overens med de internationale uafhængighedsregler, når der er tale om denne form for virksomheder.

Bestemmelsens forbud gælder for en bredere kreds end det er tilfældet i de øvrige bestemmelser i Revisorloven og bekendtgørelsen. I stedet for at omfatte revisor og andre personer, der er tilknyttet opgaven eller kontrollerer udførelsen heraf, indbefattes nu alle personer i revisionsvirksomheden, også selvom de ikke har nogen tilknytning til opgaven.

Det er ikke tilladt for revisor på disse virksomheder at deltage i bogføring eller lignende registreringer, der danner grundlag for erklæringen. Han må heller ikke være behjælpelig med udarbejdelsen af det dokument, som erklæringen omhandler. Dette gælder også for mekanisk registrering. Således må revisor ikke opstille virksomhedens regnskab, og regnskabet må heller ikke være trykt på revisorvirksomhedens brevpapir. Til gengæld må revisor gerne komme med forslag til at forbedre regnskabet, så længe revisor udelukkende indtager en reviderende funktion.

Der kan dog forekomme situationer, hvor det ovennævnte kan fraviges. Hvis en koncern ikke selv har mulighed for at udarbejde årsrapporten for en dattervirksomhed eller filial evt. fordi den er placeret i et andet land eller er af en ubetydelig størrelse, kan revisor blive nødt til at hjælpe med udarbejdelsen af regnskaberne, så de kan indgå i koncernregnskabet på lige fod med de øvrige selskaber. Dog skal følgende være opfyldt:⁴⁸

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

⁴⁸ Jensen – side 324-325

Det kan i nødssituationer forekomme, at revisor udarbejder regnskabet og derefter selv reviderer det. Nødssituationer eksisterer, når det vil påføre virksomheden væsentlig skade, hvis ikke revisor deltager i udarbejdelsen. Det skal være en uforudset og ikke selvforskyldt situation, og der skal ikke i virksomheden findes nogen, der kan udføre arbejdet. Ved væsentlig skade forstås tvangsopløsning eller tilsvarende.

Det er i § 5 stk. 2 bestemt at revisor i disse virksomheder ej heller må være involveret i ansættelse af nøglemedarbejdere inden for en 2-årig periode. Nøglemedarbejdere kunne være finansielle eller administrative lederstillinger. Revisor må ikke træffe den endelige beslutning, om hvem der skal ansættes, men han må heller ikke f.eks. udarbejde en liste over mulige kandidater. Allerede her har revisor været for meget involveret i beslutningsprocessen til at hans uafhængighed kan forblive intakt. Derimod vil det ikke være i strid med bestemmelsen, at revisor f.eks. på sin hjemmeside annoncerer efter medarbejdere på vegne af virksomheden. Revisor må også på foranledning af virksomheden rådgive virksomheden om hvilke kompetencer, der vil være relevante til den pågældende stilling.

4.2.3.8 Andre trusler mod revisors uafhængighed

Bekendtgørelsen § 2 oplister typeeksempler på trusler mod revisors uafhængighed. Truslerne, som er nævnt i Revisorlovens § 24, er egeninteresse, selvrevision, partiskhed, nære personlige, herunder familiære relationer og intimidering. Disse vil blive nærmere behandlet i afsnit 4.4.2 i tilknytning til de Ethiske regler, som opererer med samme begreber.

I bekendtgørelsens § 6⁴⁹ behandles situationer, hvor ovennævnte trusler kan være uafhængighedstruende, men ikke behøver at være det. Det er altså tale om situationer, som er omfattet af typeeksemplerne ovenfor, men ikke nødvendigvis behøver at true uafhængigheden i en sådan grad, at revisor er nødsaget til at afstå fra opgaven. Ved at træffe sikkerhedsforanstaltninger kan det måske være muligt for revisor at fjerne eller mindske truslerne til et niveau, hvor de findes acceptable og ikke længere truer uafhængigheden. Derfor kræver det en konkret vurdering i hver enkelt erklæringsafgivelse, og revisor skal agere yderst agtpågivende for ikke at overse uafhængighedstruende forhold. Situationerne i § 6 er kort omtalt nedenfor, og vedrører

⁴⁹ § 6 er en uddybning og præcisering af Revisorlovens § 24 stk. 3. Bestemmelsen er ikke udtømmende, ligesom det er tilfældet med bekendtgørelsen § 2

alle tilfælde med risiko for egenkontrol. Disse er ikke udtømmende, men er de tilfælde, som Uafhængighedsvejledningen opstiller.

Bistand med regnskabsudarbejdelse og bogføring – når virksomheden ikke er klassificeret som en virksomhed af interesse for offentligheden, kan revisor godt udføre disse ydelser for virksomheden. Der ligger i hvert fald ikke et absolut forbud herfor. Hvis virksomheden selv træffer beslutninger om konteringer, klassifikationer mv. er der ikke noget til hinder for, at revisor foretager den mekaniske registrering. Der må også gerne finde en rådgivning om opstilling af regnskabet sted, men det er vigtigt, at alle beslutninger foretages af ledelsen. Hvis ikke dette er tilfældet, kan der være behov for sikkerhedsforanstaltninger.

Udvikling og implementering af økonomistyringssystemer – revisor baserer i høj grad sin revision på oplysninger udtrukket fra virksomhedens økonomistyringssystem, hvorfor revisionen heraf også spiller en central rolle. Hvis revisor har været med til at udvikle og implementere systemet, vil det alt andet lige være vanskeligt at fremkomme med en kritisk gennemgang i forbindelse med revisionen heraf.

Hvis virksomheden derimod udelukkende har benyttet revisor som sparingspartner i opgaven med at få klarlagt hvilke økonomisystemer, der findes på markedet, vil revisor kunne agere uafhængig i forbindelse med erklæringsafgivelse uden at skulle træffe beslutning om yderligere sikkerhedsforanstaltninger.

Vurderingstjenester – Nogle af de vurderinger, som revisor foretager, indeholder en vis grad af subjektivitet. Ved regnskabsmæssige skøn, som andrager en væsentlig post i årsregnskabet, kan revisor blive udsat for at skulle revidere skøn, som er foretaget af ham selv. Det er i denne forbindelse vigtigt at revisor dokumenterer sin værdiansættelse, og ledelsen har godkendt de anvendte metoder og underliggende antagelser.

Intern revision – den interne revision er en kontrolfunktion, der etableres i virksomheden og af virksomheden selv. Den interne revisor kan ikke have samme uafhængighed som den eksterne revisor, og derfor er det særdeles vigtig, at revisor vurderer den interne revisors uafhængighed, inden han baserer sit arbejde på grundlag af den interne revisors dokumentation og udførte handlinger.

Hvis virksomheden har bedt revisor udføre kontrolopgaver, så revisor på den måde bliver en del af virksomheden, er der risiko for egenkontrol, når den egentlig revision udføres. Her må revisor nøje vurdere sin uafhængighed.

Partsrepræsentation – dette forekommer f.eks., hvis revisor skal være besidder for sin kunde i en retssag. I disse tilfælde skal revisor være opmærksom på at agere uafhængig, og ikke dreje sin rolle over som værende partrepræsentant.

Sidste og 3. stk. i bekendtgørelsens § 6 er en opsamlingsbestemmelse som vedrører alle andre personer, end dem der er nævnt i § 2 stk.1 nr. 1. Andre personer end familie, der er i et afhængigheds-mæssig forhold til revisor, kan true uafhængigheden. Betingelsen herfor er blot, at der er tale om regelmæssig social omgang. Hvad der tillægges dette begreb må afgøres konkret i den enkelte situation. Men hvis revisor er nære venner og ofte ses med et ledelsesmedlem i en virksomhed, som der gives erklæring om, kan dette være en trussel mod uafhængigheden.⁵⁰

Med ovenstående gennemgang, mener jeg, at de væsentlige betragtninger i forhold til uafhængighedsbestemmelsen i Revisorlovens § 24 og den tilknyttede Uafhængigheds-bekendtgørelse og vejledningen hertil er blevet behandlet. Som det ses danner de til sammen et bredt sæt af regler, som revisor skal benytte i vurderingen af sin uafhængighed. Selve § 24 i Revisorloven synes i sin opbygning at være overskuelig og let tilgængelig. At bekendtgørelsen og vejledning skulle være med til at gøre reguleringen endnu mere konkret og håndgribelig kan diskuteres. De oplister begge mange situationer, hvor revisors uafhængighed kommer i spil, men hvis virksomheden og revisorvirksomheden begge har mange interessenter/aktionærer og ligeledes indgår i flere netværk, kan det være vanskeligt at få identificeret alle implicerede parter. Reglerne om hvordan revisor skal forholde sig, hvis han opdager trusler mod uafhængigheden efter påbegyndelse af opgaven, er således meget nyttig.

Det kan lyde som om, det er meget få opgaver en revisorvirksomhed kan påtage sig, når reglerne er så vidt fangende, som de er. Dette mener jeg ikke er tilfældet. Der opstilles, i revisionsvirksomhederne, retningslinjer for, hvordan uafhængigheden overholdes. Det må formodes, at de fleste afhængighedsforhold fanges i en overordnet undersøgelse, og de mere kundespecifikke opdages senere i forbindelse med den enkelte kunde. Når alle

⁵⁰ Hele behandlingen af § 24 er bygget på Uafhængighedsbekendtgørelsen og Uafhængighedsvejledningen samt Jensen - side 286 - 327

reglerne gennemgås her, fremstår det som et stort arbejde at vurdere disse forhold, men ved langt de fleste kunder i en revisionsvirksomheds kundeportefølje, er der ikke problemer med uafhængigheden, der er sågar ikke brug for sikkerhedsforanstaltninger.

4.2.4 § 25 - Rotationskrav

§ 25 i Revisorloven indeholder et rotationskrav. Dette gælder for revisorer, der udfører revision af virksomheder af interesse for offentligheden, jf. § 21 stk. 3. Dette er en direkte implementering af det 8. direktivs artikel 42 stk. 2, hvor det sættes som krav, at den revisor, der er ansvarlig for at udføre den lovpligtige revision, skal udskiftes fra revisionsopgaven senest syv år efter udnævnelsen til opgaven. Herefter eksisterer der en karensperiode på 2 år, hvor vedkommende er udelukket fra at udføre opgaver på kunden. Dette omfatter også andre opgaver end dem, der er direkte tilknyttet revisionen. Det er således ikke tilladt for den udskiftede revisor hverken at assistere den underskrivende revisor eller udføre rådgivningsopgaver eller lignende på kunden. Der skal være tale om en reel udskiftning. Hvis ikke kravet om udskiftning omfattede alle opgaver, ville revisionsvirksomhederne blot kunne udskifte den underskrivende revisor, mens den tidligere revisor fortsatte med at udføre revisionen. Dette vil ikke understøtte formålet med bestemmelsen, nemlig at undgå en familiaritetstrussel mod revisors uafhængighed, hvilken kan skabes gennem tilknytning til kunden over en længere årrække.

I Danmark er det den underskrivende revisor, der er den ansvarlig for opgaven. Dette gælder således både planlægning, udførelse og rapportering til bestyrelse, direktion og omverdenen. De øvrige revisormedarbejders arbejde skal godkendes af den underskrivende revisor. Derfor blev det ved lovens udarbejdelse fundet naturligt, at rotationskravet kun skulle gælde for den ansvarlige revisor. Det er typisk ham, der har kontakten til ledelsen og andre væsentlige beslutningstagere. Således er en ledende medarbejder eller assistent ikke udelukket fra at arbejde på samme kunde i en lang årrække. Det kan undre, at der ikke også her, ifølge loven, vil være tale om en familiaritetstrussel. Jeg er klar over, at der hos disse revisionsmedarbejdere, ikke er tale om kontakt til de øverste beslutningstagere i virksomheden, dog vil en indlysende samarbejdspartner i virksomheden være økonomidirektøren, som viderefører sine rapporteringer opad i organisationen. Ikke desto mindre mener jeg, at der i disse situationer også kan stilles spørgsmålstejn ved de øvrige revisormedarbejders uafhængighed.

Bestemmelsen i Revisorloven gælder som nævnt kun virksomheder af interesse for offentligheden. Reglerne for disse virksomheder er strengere, grundet deres bredere vifte

af brugere. Dog kan det undre mig, at der ikke findes noget krav om rotation for andre større virksomheder. Virksomheder på samme størrelse som § 21 stk. 3 virksomheder må forventes at have en lignende størrelse brugerkreds, og efter min mening har disse brugere også krav på, at revisionspåtegningen gives af en uafhængig revisor. Langt de fleste uafhængighedsregler gælder for begge former for virksomheder, men risikoen for at en familiaritetstrussel ved lang tilknytning til kunden opstår, må være den samme for virksomheder af interesse for offentligheden som for andre virksomheder.⁵¹

Ovenstående krav om rotation virker som sådan enkelt og ligetil. Dog kan der forekomme situationer, hvor bestemmelsen kræver en præcisering. En revisor tiltræder sjældent den dag en virksomhed bliver en virksomhed af interesse for offentligheden f.eks. i form af en børsnotering. Revisor har typisk været tilknyttet virksomheden i en årrække og har været en aktiv medspiller i processen med børsnoteringen. I disse situationer er det ikke givet, hvornår funktionsperioden på 7 år påbegynder. Revisorloven opererer med, at 7 års fristen løber fra førstkommande generalforsamling efter at en virksomhed opfylder kravene for en virksomhed af interesse for offentligheden. Dette er også retningslinjerne i de Etiske regler, som indeholder lignende regler. Dog opstilles der i de Etiske regler særlige regler for børsnoterede virksomheder. Her gælder nemlig, at revisors periode før børsnoteringen medregnes i 7 års perioden. Hvis revisor har haft en funktionsperiode på 7 år forud for børsnoteringen, indfinder der sig dog en overgangsperiode på 2 år. Herefter skal revisor rotere.

I forhold til børsnoterede virksomheder er de Etiske regler derfor strammere end Revisorloven.

Rotationskravet giver også anledning til tvivlsspørgsmål i tilknytning til koncernforhold. Langt de fleste virksomheder, som er omfattet af bestemmelsen i § 25, må formodes, grundet deres størrelse, at indgå i en eller anden form for koncernforhold. Det er således væsentlig hvor langt rundt i organisationen rotationskravet gælder.

Af bemærkningerne til bestemmelsen og det 8. direktiv udledes det, at rotationskravet gælder både i moder- og dattervirksomheder, som er væsentlige for koncernen. Således vil den revisor, der står til udskiftning i modervirksomheden ikke ville kunne udføre arbejde på en dattervirksomhed med væsentlige aktiviteter. Omvendt vil en revisor ikke kunne udføre opgaver for modervirksomheden, hvis han skal udskiftes i en væsentlig

⁵¹ Dette og diskussionen om rotationskravet behandles yderligere i senere afsnit om nøglepartnere.

dattervirksomhed. Der arbejdes med et væsentlighedskriterium, idet rotation op og ned i koncerner kun er forbudt, hvis der er tale om væsentlige enheder i koncernen. Hvordan dette væsentlighedsniveau fastsættes findes der ingen vejledning på. Der må derfor foretages en vurdering i den konkrete situation på samme måde som ved vurdering af uafhængighedsspørgsmål.⁵²

Der findes et utal af sammensætninger af koncerner nogle langt mere omfattende og indviklede end andre, og det kan i forbindelse med rotation give anledning til en del udfordringer. Dette vil ikke blive behandlet yderligere her. Om rotationsreglerne er opbygget hensigtsmæssig skal jeg lade være usagt. Det er indlysende, set både fra revisors og virksomhedens side, at det er en fordel at tilknytningsforholdet og den årrække hvor den samme revisor kommer i virksomheden, bliver så lang så muligt. Dette giver revisor et indgående kendskab til virksomheden, og dermed bliver grundlaget for revision og rådgivning langt mere solidt og velbegrundet. Set fra et uafhængighedssynspunkt kan dette dog være medvirkende til at trusler opstår. Rotationsreglerne er en sikkerhedsforanstaltning, der skal være medvirkende til at uafhængigheden bevares.

4.2.5 § 26 – Revisorvirksomhedens honorar

§ 26 regulerer størrelsen på revisors honorar. Honoraret vedrørende én kunde må ikke i hvert af 5 på hinanden følgende regnskabsår overstige 20 % af revisorvirksomhedens samlede omsætning. Denne regel er med til at sikre revisors uafhængighed på en sådan måde, at revisorvirksomheden ikke baserer sin eksistens på bare en kunde. Hvis dette var tilfældet kunne kunden tænkes at have en så stor indflydelse på erklæringen og de øvrige opgaver for virksomheden, at revisor ikke vil være i stand til at agere uafhængig og upåvirket af virksomhedens holdninger, blot af frygt for at kundesamarbejdet vil blive afbrudt.

Bestemmelsen indeholder yderligere regler om, at honoraret størrelse skal fastsættes indenfor, hvad der anses for værende rimeligt og uafhængigt af andre forhold. § 26 vil ikke blive behandlet yderligere her. Bestemmelsen synes rimelig, dog mener jeg, at op til 20 % af en revisorvirksomhedens omsætning, er en stor andel. Hvis revisorvirksomheden mister en kunde af en sådan størrelse, vil det formodentlig ikke betyde, at den ikke kan overleve. Alligevel er jeg af den overbevisning, at revisorvirksomheden muligvis ville gå langt for blot at beholde en kunde med et årligt honorar på blot 10 % af omsætningen.

⁵² Jensen – side 328-332

Det kræver professionalisme og ”god revisorskik” for øje ikke at lade sig forblænde af opgavens afkast. Selvom revisorer er offentligheden tillidsrepræsentant drives deres virksomheder med samme mål og visioner om profit som alle andre foretagender.⁵³

Bilag 2 indeholder et beslutningsdiagram som i skematisk form viser, hvilke overvejelser revisor skal foretage i vurderingen af sin uafhængighed. I tilknytning til bilag 2 indeholder bilag 3 en oversigt over de persongrupper, der kan vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed. Ovenstående behandling af Revisorlovens § 24-26 og Uafhængighedsbekendtgørelsen kan virke meget omfattende og uoverskuelig, og derfor er sådanne oversigter et godt arbejdsredskab, når revisor i sit daglige virke skal foretage disse vurderinger.

4.2.6 §§ 28-29 og §§ 34-36 – Kvalitetskontrol og Revisortilsynet

Disse bestemmelser indeholder krav om revisorvirksomheders kvalitetsstyring og den eksterne kontrol heraf. Det er dermed pålagt revisionsvirksomhederne at have etablerede kvalitetsstyringssystemer, hvormed de kan dokumentere deres arbejde. Der skal ved udførelse af kvalitetskontrol være adgang til disse systemer, og det skal kunne dokumenteres at de benyttes.

§§ 34-36 fastlægger de krav, som Revisortilsynet skal følge ved udførelse af den lovpligtige eksterne kvalitetskontrol. Revisortilsynet er et uafhængigt organ, som er nedsat af Erhvervsstyrelsen, og bestemmelserne indeholder detaljerede regler om, hvorledes tilsynet skal sammensættes, således at dets uafhængighed bevares.⁵⁴

Revisortilsynet er ikke en egentlig klageinstans. Derfor har tilsynet heller ikke bemyndigelse til f.eks. at foretage fortolkninger og vurderinger af, om en revisor har ageret i overensstemmelse med god revisorskik. Revisortilsynet kan derimod indbringe sager for Revisornævnet, hvis der findes lovovertrædelser i forbindelse med de udførte kvalitetskontroller.⁵⁵ Forudsætningen for at revisor kan ifalde et disciplinært ansvar er bestemt i Revisorlovens § 44. Hvis revisor tilsidesætter de pligter, som stillingen

⁵³ Jensen – side 333-343

⁵⁴ Jensen – side 351-363 og 427-456

⁵⁵ Den 10. oktober 2012 fremsattes lovforslag om ændring af bl.a. Revisorloven. Et af hovedpunkterne heri er styrkelse af det offentlige tilsyn med revisorer. Det foreslås, at den lovpligtige kvalitetskontrol ændres, således at revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, skal kontrolleres af kontrollanter, der er ansat i det offentlige tilsyn. Kontrollanterne skal derfor ansættes af Erhvervsstyrelsen og på vegne af Revisortilsynet udføre kvalitetskontrollerne. Forslagets formål er at sikre og forbedre kontrollanternes uafhængighed af branchen. I dag foretages kontrollen af praktiserende revisorer, der er godkendte som kvalitetskontrollanter, og som har gennemgået kursus i at være kvalitetskontrollanter. Lovforslaget er vedtaget 6.12.2012, og træder det i kraft 1.01.2013.

medfører, kan det resultere i advarsler eller bøder. Bøderne til en revisor personligt kan højst beløbe sig på 300.000 kr., og hvis der er tale om en revisorvirksomhed højst 750.000 kr.. Såfremt revisor har gjort sig skyldig i grov eller gentagne gange forsømt sine pligter, og der i øvrigt ikke er grund til at tro, at dette vil ændre sig i fremtiden, kan Revisornævnet jf. § 44 stk. 2 fratage revisor sin godkendelse. Dette kan ligeledes komme på tale, hvis forsømmelsen vurderes at have en så væsentlig indflydelse på revisors omdømme, at han ikke længere er i stand til at varetage opgaven som offentlighedens tillidsrepræsentant.⁵⁶

I bilag 4 ses resultatet af Erhvervsstyrelsens rapport om det offentlige tilsyn med revisorer og revisorvirksomheder i 2011. Rapporten er offentliggjort juli 2012 og indeholder en redegørelse for 37 iværksatte sager. Det fremgår af rapporten at størstedelen af overtrædelserne vedrører uafhængighedsreglerne. I relation til uafhængighedsreglerne har alle forhold på nær ét, som har fået et påbud, medført indbringelse for Revisornævnet. Afhængig af Revisornævnets afgørelse kan dette medføre betragtelige bøder og i værste fald fratagelse af revisors beskikkelse.

Der er ingen tvivl om, at kravet om kvalitetsstyringssystemer, tilsynet hermed og ikke mindst de bøder som eventuelle overtrædelser indebærer, motiverer revisorvirksomhederne til at være særlige opmærksomme på at overholde og efterleve de regler og retningslinjer, der udstikkes i bestemmelserne om uafhængighed. Der etableres også årlige interne kvalitetskontroller i revisorvirksomhederne, for at sikre at opgaver udføres og dokumenteres på fornuftig vis. Hvis revisors arbejde løbende vurderes af en intern kvalitetskontrol, skulle kvaliteten gerne være på et acceptabelt niveau, når den eksterne kontrol foretages. Der ligger også en hvis prestige i, at revisorer og revisorvirksomheder får gode resultater i kvalitetskontroller. Det er trods alt revisionsvirksomhedernes omdømme, der spiller ind, når kunderne skal vælge, hvilken revisor, der skal revidere netop deres årsrapport.

Efterfølgende afsnit er en kortfattet gennemgang af, hvad en grønbog er og hvad formålet med en sådan er. Hovedlinjerne i den seneste grønbog på revisorområdet trækkes frem og der foretages en diskussion heraf. Afsnittet skal i denne forbindelse fungere som et bindeled mellem den nationale regulering i Revisorloven og de Ethiske regler, som er en direkte implementering af internationale retningslinjer. Grønbogen opererer på EU

⁵⁶ Fücksel – side 87-90

niveau, og de ændringer, som den eventuelt vil kunne medføre, vil sandsynligvis skulle implementeres gennem en fremtidig udgave af de Etske regler.

4.3 Grønbogen ”Revisionspolitik – læren af krisen”

En grøn bog er et dokument fra EU-Kommissionen, der analyserer aktuelle spørgsmål og angiver mulige foranstaltninger i EU-regi. Grønbøgers formål er at fungere som et diskussionsoplæg, for på den måde at skabe debat og starte en høringsprocedure, om det emne grøn bogen omhandler. De høringer, som gennemføres, kan siden hen danne grundlag for udgivelse af en hvidbog. Hvidbøgerne er langt mere detaljerede og opstiller konkrete løsningsforslag. De kan ses som handlingsplaner på det pågældende område. Grøn- og hvidbøger er således EU-Kommissionens redskab til at strukturere og nuancere langsigtede lovgivningsplaner.

I 1996 blev grøn bogen med titlen *”Revisors rolle, stilling og ansvar i forbindelse med lovpligtig revision i EU”* offentliggjort. Grøn bogen var et led i en større proces med det formål at skabe et effektivt indre marked inden for EU. Ønsket var et ensartet finansmarked, der var attraktivt at investere i. En væsentlig forudsætning herfor var at virksomhedernes regnskaber var sammenlignelige, og revisionen heraf var ensartet. Grøn bogen opstillede ikke konkrete løsninger hertil, men fokuserede i stedet på de problemstillinger, der eksisterede i forhold til revisors uafhængighed. Problemstillingerne var i korte træk følgende:⁵⁷

Revisors honorar – hård konkurrence, især om de større prestigefyldte virksomheder. Revisionen frygtes tilbudt til så lav pris, at kvaliteten heraf ikke lever op til de faglige standarder.

Andre ydelser – Udbud af en bred vifte af ydelser til en eksisterende revisionskunde kan stille spørgsmålstejn ved revisors objektivitet i tilknytning til revisionen.

Ledelse og beslutningstagning – Revisor må ikke være involveret i beslutninger, der kan have betydelig indflydelse på regnskaberne.

Rotation – en længere tilknytning til kunden frygtes at medføre en uacceptabel og ukritisk imødekommenhed overfor ledelsens ønsker.

⁵⁷ Grøn bog 1 – afsnit 4.11, 4.12, 4.14 og 4.15

Konklusionen fra Kommissionens side var, på dette område, at der var behov for enighed om en fælles kerne af væsentlige principper alle medlemslandene imellem. Dette ville være et vigtigt skidt på vejen mod et indre marked for revisionsydelser.⁵⁸

Dette var fokusområderne i 1996. Der er sket meget på området omkring revisors uafhængighed siden. IFAC har opstillet Code of Ethics for professional Accountants, som frem til i dag allerede er blevet revideret flere gange. Disse Ethiske regler vil blive behandlet nærmere i afsnit 4.4.

I oktober 2010 blev endnu en grønbog om revisorbranchen offentliggjort. Grønbogen har afsat i den omfattende finanskrisen, der globalt har huseret gennem de seneste år og de ødelæggende og uoverskuelige økonomiske konsekvenser, den har haft for den vestlige verden. Selvom efterdønningerne af krisen stadig kan ses rundt omkring i erhvervslivet, har der været basis for granskning af hovedsageligt den finansielle sektor, kreditvurderingsbureauer og kapitalfonde. Derfor falder det også naturligt at revisorbranchen underkastes en kritisk undersøgelse. Der er i stigende grad f.eks. blevet stillet spørgsmål til revisors og revisionens relevans og værdien af den udarbejdede rapportering, når der ved finansielle virksomheder afgives påtegninger uden supplerende oplysninger og forbehold, når disse kun overlever grundet massiv finansiell støtte. I forhold til mindre virksomheder har det også været debatteret, hvorvidt revisor burde kunne forudse konsekvenser som konkurser, og i visse tilfælde have afgivet en modificeret erklæring på årsregnskabet.

Grønbogen understreger, at revisor og revision har en central rolle i genskabelsen af tilliden til kapitalmarkederne, hvorfor det er relevant at se kritisk på de rammer, som revisorer arbejder indenfor i forbindelse med rapportering og uafhængighed, herunder revisions- og regnskabsstandarderne.

Der behandles flere områder i Grønbogen. I denne sammenhæng vil der blive fokuseret på nogle af de aspekter, der fremhæves i forhold til revisors uafhængighed. Selvom det 8. direktiv blev vedtaget i 2006 og gennemført i medlemsstaternes lovgivning enten via specifikke nationale regler eller gennem IFAC's Ethiske regler, menes det fortsat fra Kommissionens side, at der er brug for at undersøge, hvorvidt revisors uafhængighed kan forstærkes.

⁵⁸ Grønbog 1 – afsnit 4.16

Det, at udnævnelse og aflønning af revisor ligger hos virksomheden selv, har altid været et debatteret emne.⁵⁹ Det menes at svække revisors uafhængighed at skulle erklære sig om samme virksomhed, som betaler herfor. Kommissionen ligger op til diskussion om, hvorvidt det eventuelt kunne være hensigtsmæssigt, at udpegning og aflønning foretages af en tredje part i form af et uafhængigt tilsyn. Dette tænkes dog kun at omfatte de største børsnoterede og finansielle virksomheder, hvis overlevelse vil have væsentlig indflydelse på kapital- og finansmarkedet. Således vil kontraktforholdet revisor og virksomhedens ejere imellem ophøre. Dette kunne på længere sigt dog betyde, at værdien og troværdigheden til revisors erklæring overfor investorer og myndigheder, ville svækkes. Revisors uafhængighed vil tilsyneladende blive styrket ved en sådan foranstaltning, men blot flytte uafhængighedsproblematikken. Det tilsyn, som udnævner og aflønner revisor, vil skulle stå til ansvar overfor virksomhedens ejere i forbindelse med deres valg af revisor. Om dette valg ville kunne træffes uden nogen form for påvirkning fra aktionærerne er tvivlsomt, og så lander problematikken samme sted, som vi er i dag.

Som det er nævnt tidligere opstiller Revisorloven krav om partnerrotation. I Grønbogen føres dette et skidt videre, idet der foreslås krav om firmarotation. I stedet for at den underskrivende revisor bliver skiftet internt i revisorvirksomheden, fremhæves det, at rotation til et helt andet revisionsfirma kunne være en mulighed. Dette skulle eventuelt kombineres ved partnerrotation på samme tid. Dette vil forhindre partnere i blot at skifte revisionsvirksomhed og trække kunderne med sig.

Obligatorisk firma- og partnerrotation vil uden tvivl skabe mere objektivitet og dynamik indenfor revisorfaget, men det vil helt sikkert også medføre nogle ulemper. Det må være uundgåeligt, at der vil ske et tab af viden ved en rotation, og at der således vil være risiko for at revisionen, de første år efter rotationen, ikke er af samme kvalitet som tidligere. Jeg tror, at der i Danmark er tendens til at virksomhederne gerne beholder sin revisor i en årrække, for på den måde at opbygge et godt samarbejde og et bredt kendskab både indad i virksomheden, men også således at virksomheden har et godt indblik i, hvordan revisor arbejder og revisionen udføres. Også set med revisors øjne er det fordelagtig at udføre fortsættende revisionsopgaver. Alt andet lige letter det revisors arbejde både at have viden om virksomheden og kende de medarbejdere, der skal samarbejdes med i virksomheden. Denne indsigt skal selvfølgelig ikke erstatte de nødvendige revisions-handlinger, og det er vel i sagens natur, at rotationen ønskes at forebygges.

⁵⁹ Her henvises til den teoretiske gennemgang af agentteorien og diskussionen heraf i afsnit 3.

Kommissionen udtrykker i Grønbogen også ønske om at undersøge muligheden for at skærpe eller helt forbyde revisor at tilbyde og udføre andre ydelser end revision på samme kunde. Dette vil resultere i oprettelsen af rene revisionsvirksomheder, som kun har til formål at udføre kontrolopgaver. Sådan som strukturen i revisorbranchen er på nuværende tidspunkt, er det meget profitabel for revisionsvirksomhederne at få så mange opgaver ind, der ikke direkte er tilknyttet til den årlige revision. Muligheden for at udvide og udvikle den enkelte kundeopgave øger revisors honorar, og revisor kan på fordelagtigvis gøre brug af den opbyggede viden til virksomheden.

Derfor er der i revisorbranchen i dag lige så meget brug for markedsføring og produktudvikling, som der er indenfor andre brancher for forbrugsvarer af mere dagligdags karakter. Hvis revisor med tiden skulle blive helt afskåret fra at udføre rådgivningsopgaver eller lignende på en revisionskunde, vil strukturen i revisorbranchen ændre sig radikalt. Det kunne frygtes, at de samlede ressourcer i revisionsvirksomhederne ville svækkes og indskrænkes, således at kvaliteten af revisionen af regnskaberne ville forringes.

Samtidig bliver der udtrykt ønske om, at revisorer skal kunne give påtegning på f.eks. bæredygtige regnskaber, forretningsmæssige og transaktionsrelaterede risikoprofiler og fremtidsoplysninger i årsrapporterne. Dette kræver udvikling af særlige kompetencer, således at revisor er i stand til at udføre et kvalitetsmæssigt og forsvarligt arbejde i forbindelse med påtegning af disse andre regnskaber. Hvis der samtidig sker en indskrænkning af revisors opgaver på kunderne, vil det være tvivlsomt, om det kan lade sig gøre at tiltrække de nødvendige ressourcer.

Et løsningsforslag til ovenstående problematik kunne være at revisionsvirksomhederne i højre grad var villige til at deles om kunderne. Det vil med andre ord sige, at en revisorvirksomhed udfører revisionen, mens en anden revisorvirksomhed har rådgivning og øvrige opgaver. Dette skulle selvfølgelig være en konstellation, der var udbredt blandt alle revisorvirksomheder, ellers ville ingen være villige til at slippe nogle opgaver overhovedet i frygt for, at der ikke ville komme nogen opgaver den anden vej. Dette indebærer udfordringer både for revisorerne og for virksomheden. Selvom revision og andre ydelser ville være adskilte, ville det ikke udelukke en vis grad af kommunikation og samarbejde revisionsvirksomhederne imellem. I virksomheden ville der nu være to revisionsvirksomheder at skulle forholde sig til, og derfor ville den personkreds som medarbejderne i virksomhederne er i berøring med være større. For at dette skulle kunne fungere, ville der være behov for klare retningslinjer for, hvem der er ansvarlig for hvad, således at medarbejderne i virksomhederne ikke vil være i tvivl om, hvor de skal hente

hjælp i en given situation. Om dette ville kunne fungere i praksis skal jeg lade være usagt. Opbygningen ville dog være med til at styrke revisors uafhængighed, men det ville sandsynligvis være på bekostning af både overskuelighed og rentabilitet i revisorfaget.

Udover revisors uafhængighed fremsættes er også andre interessante synspunkter i Grønbogen. F.eks. lægges der op til diskussion om skærpelse af allerede eksisterende tilsyn og kvalitetskontroller, således at integrationen på tværs af landegrænserne bliver bedre og tilsynenes uafhængighed af revisorbranchen optimeres. Dette vil uden tvivl blive anerkendt af de fleste revisorer, da kvalitetskontrol og tilsyn styrker tilliden overfor offentligheden, der får yderligere sikkerhed for at revisionen udføres på et kvalitetsmæssigt højt niveau, og rapporteringen heraf er troværdig. Dog ligger der en iboende problematik eller udfordring i både kvalitetskontrol og tilsyn. I nogle tilfælde opdager kvalitetskontroller, at revisors arbejde ikke er udført tilfredsstillende, og der stilles krav om forbedringer og i yderste konsekvens udstikkes der bøder. I andre tilfælde er det revisors vurderinger og handlinger, der er til diskussion. I og med at revisionen i høj grad er bygget op om en principbaseret tilgang, kræves det, at revisor vurderer sine handlinger og dokumenterer sine beslutninger. Hvis dette skal kunne være genstand for kvalitetskontrol, er det en ufravigelig forudsætning, at der er enighed om hvilke rammer, der arbejdes indenfor. Det er ikke hensigtsmæssigt, at der udføres checklistenrevision blot for at tilgodese en eventuel kvalitetskontrol. Der skal i forbindelse med den enkelte opgave foretages vurderinger, således at der udføres den mest optimale revision og opnås tilstrækkelig revisionsbevis i relation til kundens årsrapport.

Sidst skal nævnes at Kommission udviser bekymring for markedsstrukturen og koncentrationen indenfor revisorbranchen især blandt de børsnoterede virksomheder. Langt størstedelen af revisionen af disse virksomheder foretages af de fire store verdensomspændende revisionsvirksomheder, nemlig Deloitte, PwC, Ernst & Young og KPMG, som alle også er præsenteret i Danmark. Kommissionen udtrykker ikke som sådan bekymring om konkurrencen imellem "the Big Four". Opfattelsen udadtil lader til at være, at når der skal vælges revisor til store børsnoterede virksomheder, så er det mellem disse fire revisionsvirksomheder kompetencerne skal findes. Således synes der at være et snævert marked, og dette kan medføre visse ulemper. Kommissionen udtrykker frygt for at denne dominans kan skabe kaos i kapitalmarkederne, hvis et eller flere af disse revisionsvirksomheder bliver opløst eller trækker sig ud af revisionsmarkedet.

En foranstaltning Kommissionen nævner, der eventuelt kunne benyttes til at danne modvægt til ovenstående koncentration, er indførelsen af et to-revisorsystem. Således vælges to revisorvirksomheder, der i fællesskab udfører revisionsarbejdet og afgiver påtegningen. En forudsætning skulle være at kun den ene af revisionsvirksomhederne, må være blandt de fire store. Et alternativ til den mindre revisionsvirksomhed kunne være et konsortium af mindre revisionsvirksomheder.⁶⁰

I Danmark blev to-revisorsystemet afskaffet i 2005, da det ikke kunne påvises at dette medførte en højere kvalitet af revisionen og rapporteringen. Til gengæld medførte det blot større omkostninger og kommunikationsvanskeligheder alle parter imellem. Om et to-revisorsystem vil gøre at flere mindre revisionsvirksomheder bliver valgt og koncentrationen vil blive opløst, tror jeg næppe. Kompetencerne og kapaciteten er en forudsætning for at påtage sig en opgave, og dette kan være svært i mindre revisionsvirksomheder. Hertil skal også siges, at revisorer altid kun vælges for et år ad gangen, så for revisionsvirksomhederne er villigheden til at ofre mange ressourcer herpå, uden at være sikret en fremtidig gevinst heraf, måske af mindre karakter. Desuden tror jeg også, at selvom revisionsvirksomhederne vælges på lige vilkår, vil den mindre revisionsvirksomhed sikkert altid indtage den underlegne position, og dermed vil dennes uafhængighed være til diskussion.⁶¹

Grønbogen fremsætter flere interessante synspunkter som i løbet af de næste år, sikkert vil danne grundlag for ændringer og skærpelser i forhold til revisors uafhængighed. Siden Grønbogen blev offentliggjort i oktober 2010 er der trådt nye Ethiske regler i kraft. Ændringerne heri vil blive behandlet i næste afsnit. Grønbogen er udgivet på EU niveau og tager derfor udgangspunkt i de internationale retningslinjer for uafhængighed. Tidligere er den danske regulering i Revisorloven blevet behandlet. I det efterfølgende afsnit vil fokus være rettet mod de Ethiske regler, som er anden søjle af reguleringen af revisors uafhængighed, jf. problemstillingen i afsnit 2.

⁶⁰ Høringssvarene i Danmark til Grønbogen bekræfter, at der eksisterer markedsrisici grundet koncentrationen, men ser konsekvenserne for mindre alvorlige end de eventuelt tilsvarende kunne være på det finansielle marked. To-revisorsystemet eller fællesrevision møder ikke bred opbakning. Kiertzner 1 – side 1-2

⁶¹ Grønbog 2 – side 11-18 og Røder – hele artiklen

4.4 Etiske regler

I 2005 vedtog FSR ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”.⁶² Disse skulle fungere som en fælles begrebsramme for revisors etiske adfærd. Retningslinjerne er siden blevet ændret flere gange, og seneste udgave trådte i kraft 01.01.11. På bare få år har der altså været behov for flere ændringer eller stramninger på området. De Etiske regler er en direkte oversættelse af IFACs Code of Ethics for Professional Accountants. Idet FSR er medlem af IFAC, er det et obligatorisk krav, at FSR søger retningslinjerne gennemført i Danmark. Ligeledes er medlemmerne af FSR pålagt at efterleve bestemmelserne i det omfang den danske revisorlovgivning tillader det. Bestemmelserne i Revisorloven er i de Etiske regler indarbejdet på en sådan måde, at der ved de relevante områder er indsat særskilte henvisninger med kursiv til skærpende bestemmelser i Revisorloven, herunder Uafhængighedsbekendtgørelsen og Uafhængighedsvejledningen.⁶³

Da de første etiske retningslinjer blev udarbejdet og indført i Danmark blev titlen herpå ændret fra ”Etiske regler” til ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”. Formålet var at understrege den principbaserede tilgang,⁶⁴ som er styrende for retningslinjerne.⁶⁵ I den seneste udgave er begge overskrifter dog angivet. I nærværende opgave vil retningslinjerne blive benævnt Etiske regler.

De Etiske regler har samme retskildeværdi som revisionsstandarderne, som også udstedes af FSR. Her er det dog væsentligt at have for øje, at Revisorloven kan indeholde skærpende bestemmelser på området. Til gengæld vil de Etiske regler være udfyldende, der hvor der ikke findes præcise lovbestemmelser.⁶⁶

De Etiske regler er opdelt i tre dele, som alle henvender sig til specifikke områder. Del A er gældende for alle revisorer, og indeholder de grundlæggende principper for revisorers professionelle etik. Der opstilles en principbaseret begrebsramme, som skal anvendes til at identificere trusler, og træffe valg om hvilke sikkerhedsforanstaltninger, der kunne være relevante i elimineringen af truslerne.

⁶² Tidligere var revisors uafhængighed og etiske normer i forbindelse med rådgivning meget kort beskrevet i FSRs blå hæfter udgivet i 1996 af henholdsvis Etikudvalget og Rådgivningsudvalget.

⁶³ Etiske regler – side 1

⁶⁴ Revisorloven benytter også denne tilgang, se nærmere herom i afsnit 4.2.3.1

⁶⁵ Füchsel – side 95

⁶⁶ Füchsel – side 95

Del B er gældende for alle praktiserende revisorer⁶⁷, hvorimod del C kun gælder for ikke-praktiserende revisorer⁶⁸. Heri beskrives hvorledes ovennævnte begrebsramme anvendes i visse situationer. Der gives eksempler på relevante sikkerhedsforanstaltninger i konkrete tilfælde, og der fremhæves også situationer, hvor ingen sikkerhedsforanstaltninger kan eliminere truslen mod de grundlæggende principper.

Del B indeholder de væsentlige kapitler 290 og 291, som opstiller krav til revisors uafhængighed ved erklæringsopgaver med sikkerhed. Kapitel 290 omhandler revisions- og reviewopgaver, mens kapitel 291 behandler andre erklæringsopgaver med sikkerhed.

Hovedvægten i retningslinjerne ligger på del A og B, hvilket også vil være tilfældet i min behandling heraf.⁶⁹

Indledningsvis i afsnit 100.1 af de Ethiske regler fremhæves følgende:

”Et særligt kendetegn ved revisorstanden er standens accept af ansvaret, for at agere i offentlighedens interesse. Revisors ansvar er således ikke alene at opfylde den enkelte klients eller arbejdsgivers behov. For at agere i offentlighedens interesse skal revisor iagttage og overholde nærværende retningslinjer. Hvis revisor i medfør af lov eller øvrig regulering er forhindret i at overholde visse dele af nærværende retningslinjer, skal disse medlemmer overholde alle andre dele af retningslinjerne.”

Hermed understreges den væsentlige funktion, som revisor har i samfundet og rammerne for de Ethiske regler bliver givet. Ovenstående kan sammenholdes med Revisorlovens § 16 stk. 1, hvor begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant er beskrevet.⁷⁰ Et essentielt forhold at bemærke er dog, at Revisorlovens begreb kun finder anvendelse ved erklæringer med sikkerhed, hvilket giver de Ethiske regler et langt bredere anvendelsesområde.⁷¹

⁶⁷ Praktiserende revisor defineres i de etiske regler, som en revisor i et revisionsfirma, uanset vedkommendes arbejdsområde (f.eks. revision, skat eller rådgivning), der leverer professionelle ydelser. Begrebet bruges også om et firma, der beskæftiger praktiserende revisorer.

⁶⁸ Ikke-praktiserende revisor defineres i de etiske regler, som en revisor der, hvad enten det er i egenskab af leder eller ej, er ansat eller beskæftiget inden for områder som handel, industri, service, den offentlige sektor, uddannelse, non-profit enheder, regulatoriske eller professionelle organisationer, eller en revisor, der arbejder under kontrakt med sådanne virksomheder.

⁶⁹ Ethiske regler – afsnit 100.2-100.3

⁷⁰ Se afsnit 4.2.2

⁷¹ Fuchsel – side 100

4.4.1 De grundlæggende principper

De fem grundlæggende etiske principper har til formål at fungere som et kompas for revisor. De skal vejlede og guide revisorer i deres daglige arbejde. Den ideelle verden, hvor der findes et entydigt svar på enhver situation, eksisterer ikke. Den virkelige verden er kompleks og udvikler og forandrer sig dag for dag. Derfor er det en umulig opgave at formulere en løsning på alt. De Etiske regler arbejder derfor med en principbaseret tilgang, som stiller krav til revisor om at identificere, vurdere og håndtere trusler mod overholdelsen af de grundlæggende principper. Således bliver revisor i stand til at oparbejde en fornemmelse for sin egen etiske adfærd i givne situationer.⁷²

De fem grundlæggende principper er:

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

Principperne har været omdrejningspunktet i de Etiske regler, siden de første gang blev implementeret i Danmark. Med vedtagelsen af den nu gældende revisorlov blev principperne også en integreret del af den nationale lovgivning. Således er principperne indeholdt i begrebet ”god revisorskik” i Revisorlovens § 16 stk. 1.

Integritet indebærer at revisor er redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Dette indebærer, at revisor skal tilstræbe sandfærdighed, og agere efter, hvad der må anses for værende etiske korrekt. Endvidere må revisor ikke kunne sættes i forbindelse med urigtige eller vildledende oplysninger, og ej heller udelade eller tilsløre informationer, i forsøget på at omgå givne regler.⁷³

I praksis spiller integritet f.eks. en væsentlig rolle i revisors evne til at afbalancere og håndtere konflikter mellem kunden og offentlighedens interesser.⁷⁴

⁷² Bøg – side 21

⁷³ Etiske regler – afsnit 100.5 og 110.1-110.2

⁷⁴ Bøg – side 21

I begrebet objektivitet ligger, at revisor ikke må være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.⁷⁵

Således må revisor i sine beslutninger og holdninger ikke alene være påvirket af sin egen eller andres meninger eller interesser. Det er vigtigt, at offentligheden også opfatter revisor som objektiv, dersom hans troværdighed skal bevares.

Professionel kompetence og fornøden omhu stiller krav til revisor om at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der anses for nødvendigt for at sikre, at de leverede ydelser lever op til den seneste udvikling både i praksis, lovgivning og metoder. Herudover skal revisorer udvise omhyggelighed og optræde i overensstemmelse med relevante tekniske og professionelle standarder.⁷⁶ Revisor bør således kun påtage sig opgaver, hvis han vurderer at besidde eller have adgang til den fornødne faglige viden og kompetence. Hvis der er behov for specialviden, som ligger uden for revisors eget vidensområde, må han enten afstå fra opgaven eller søge hjælp hos en kollega eller en specialist på området.⁷⁷

Professionel kompetence opdeles i de Etske regler i to selvstændige fasetter:⁷⁸

- Tilegnelse af professionel kompetence
- Vedligeholdelse af professionel kompetence

Det er derfor ikke tilstrækkeligt, at revisor alene en gang tager et kursus eller består en eksamen. Der skal løbende følges op med efteruddannelse⁷⁹ og orientering, så revisors viden på denne måde løbende bliver ajourført.

Princippet om fortrolighed pålægger revisor tavshedspligt i forbindelse med i oplysninger, der opnås som led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser. Tavshedspligten kan dog fraviges, hvis der er bemyndigelse hertil gennem lovgivningen eller med tilladelse fra kunden. Revisor må heller ikke benytte kundeinformationer til egen eller tredjemands fordel.

⁷⁵ Etske regler – afsnit 100.5 og 120.1-120.2

⁷⁶ Etske regler – afsnit 100.5 og 130.1-130.6

⁷⁷ Bøg – side 22

⁷⁸ Etske regler – afsnit 130.2

⁷⁹ FSR stiller krav om 120 timers efteruddannelse over en 3 årig periode, som revisor selv er forpligtet til at dokumentere og indberette til Erhvervsstyrelsen.

Det er centralt, at understrege at princippet om fortrolighed fortsætter, selvom forbindelsen mellem revisor og kunde eller arbejdsgiver ophører. Selvom revisor er berettiget til at anvende tidligere erfaringer, må revisor ikke videregive informationer, der er tilegnet i tilknytning til en professionel eller forretningsmæssig forbindelse.⁸⁰

Det klassiske dilemma i forbindelse med revisors håndtering af fortrolige oplysninger opstår, hvis revisor skal afgive erklæring på en kundes årsrapport, og han gennem et andet kundeforhold har kendskab til oplysninger, der har væsentlig indflydelse på den pågældende årsrapport. Dette kunne f.eks. være en større debtors forestående konkurs. Valget står mellem hvorvidt der skal foretages nedskrivninger på grundlag af revisors viden, eller om revisor er nødsaget til at afgive erklæring på en årsrapport, som i princippet ikke vil være retvisende.⁸¹

Professionel adfærd indebærer, at revisor overholder relevante love og øvrige reguleringer. Derudover skal han undgå enhver handling, der kan påvirke revisorstandens omdømme negativt. I begrebet ligger også, at revisor ikke må markedsføre sig selv og sine ydelser så massivt, at der ikke kan leves op til de fremførte kvalifikationer og erfaringer. I relation til andre revisorerers arbejde, kræves det også, at revisor ikke fremsætter nedsættende sammenligninger og henvisninger.⁸²

Dette princip er vigtigt, da dårlig omtale har tendens til at brede sig og dermed ramme hele revisorbranchen. Dette kan i værste fald påvirke offentlighedens opfattelse af revisorer, og dermed kan revisors tillid og troværdighed svækkes.

4.4.2 Trusler

I revisors daglige arbejde bliver han ofte stillet overfor situationer, som eventuelt kan udgøre en trussel mod overholdelsen af de fem grundlæggende principper. Revisor har derfor pligt til at vurdere enhver af disse trusler, som han er bekendt med eller med rimelighed kan forventes at være bekendt med. Størstedelen af truslerne, som revisor bliver mødt med, handler om hvorvidt revisor er i stand til at bevare sin objektivitet. Truslerne kan dog opstå fra en lang række af forbindelser og omstændigheder. Arten og betydeligheden heraf kan desuden variere afhængig af, i hvilken sammenhæng og opgave de opstår. I de Etske regler opdeles truslerne i følgende typiske kategorier:^{83 84}

⁸⁰ Etske regler – afsnit 100.5 og 140.1-140.6

⁸¹ Bøg – side 23

⁸² Etske regler – afsnit 100.5 og 150.1-150.2

⁸³ Etske regler – afsnit 100.12 og 200.3

- Egeninteresse
- Egenkontrol
- Advokering
- Familiaritet
- Intimidering

Egeninteressetrusler opstår hvis en økonomisk eller anden interesse på upassende vis vil kunne påvirke revisors dømmekraft eller adfærd.⁸⁵ I forhold til, hvad der har været tilfældet i tidligere udgaver af de Ethiske regler, nævnes nærmeste eller nære familiemedlemmer ikke længere i definitionen. Det må dog formodes, at i den situation hvor et nært familiemedlem f.eks. har en økonomisk interesse i en erklæringskunde, vil dette fortsat kunne udgøre en trussel mod overholdelsen af de grundlæggende principper. Disse trusler og reguleringen heraf er ganske omfattende, og der opremses i de Ethiske regler flere eksempler på situationer, hvor denne trussel forekommer. De klassiske eksempler er økonomisk interesse og honorarafhængighed. Selvom der i både de Ethiske regler og i Revisorloven er væsentlig fokus på egeninteressetruslerne, er reguleringen heraf ofte mere vidtgående i revisorvirksomhedernes interne retningslinjer. Der eksisterer som regel et forbud mod at revisor, og medarbejderne i det øvrige revisionsteam, må have økonomiske interesser i den kunde, der afgives erklæring om.⁸⁶

Egenkontroltruslerne er de forhold, der opstår, hvis en revisor skal foretage en vurdering af arbejdshandlinger, han tidligere selv har udført eller været ansvarlig for. Risikoen ligger i at revisor vil dække over eller se gennem fingre med eventuelle foretagne fejl, for på den måde at undgå at fremstå inkompetent. De eksempler, der fremhæves i de Ethiske regler, dækker i vis udstrækning over de situationer, der i daglig tale kaldes selvrevision. Den situation som ofte ses, i mange danske virksomheder i regnskabsklasse B eller C, er der hvor medlemmer af revisionsteamet udfører assistanceopgaver i form af bogføring eller regnskabsopstilling. Her udarbejdes originale data, som senere vil danne grundlag for den årsrapport, der afgives erklæring om. Et andet tilfælde er der, hvor revisorvirksomheden assisterer revisionskunden med at implementere og designe det

⁸⁴ Opdeleingen er ikke udtømmende, da revisor kan blive stillet overfor særlige omstændigheder, hvor der kan opstå helt usædvanlige trusler mod et eller flere af de grundlæggende principper. Bøg – side 25

⁸⁵ Ethiske regler - afsnit 100.12

⁸⁶ Bøg – side 25

bærende økonomistyringssystem, hvori de data, som revisor skal erklære sig om, bliver genereret.⁸⁷

Advokeringstrusler forekommer i de tilfælde, hvor revisor vil fremme en kundes stilling eller støtte op herom, så langt at der i sidste ende kan vækkes tvivl om revisors objektivitet. De to eksempler, der nævnes i de Etske regler er henholdsvis situationen hvor revisor fremmer salget af en revisionskundes aktier, og der hvor revisor indtræder som partrepræsentant for en kunde i en retssag eller andre tvister med tredjemand. De to eksempler er ikke inden for det danske revisorerhverv særlig fremtrædende, da de ikke hører under revisors typiske ydelser. I andre tilfælde så som ved køb/salg af virksomhed kan revisor godt assistere som partsrepræsentant, når blot modparten er klar over at beslutningerne udelukkende foretages af kunden. Ved skattesager kan revisor ligeledes bistå kunden. Her er det dog væsentligt at holde for øje, hvorvidt sagen bunder i rådgivning fra revisorvirksomheden. Dersom dette er tilfældet kan både egenkontrol- og advokeringstruslen komme i spil.⁸⁸

Hvis revisor gennem en langvarig tilknytning eller tæt forbindelse til en kunde bliver for velvillig indstillet overfor dennes interesser, opstår der en familiaritetstrussel. Det er blandt andet denne form for trussel, der har langt til grund for rotationsreglerne for virksomheder af offentlighedens interesse i Revisorlovens § 25, og stadig er til diskussion jf. afsnit 4.3 om de synspunkter, der fremsættes i Grønbogen vedr. revisorbranchens problemstillinger.

I de Etske regler fremhæves situationen hvor et medlem af revisionsteamet, har nære familiemæssige tilknytninger til en person med betydelig indflydelse i kundevirksomheden, der således er i stand til at påvirke, det revisor erklærer sig om. Mere enkelt kan truslen opstå, hvis revisor modtager gaver eller har adgang til andre fordele via kundeforholdet, og disses værdi ikke anses for at være ubetydelig og ligegyldig. Ved et tidligere medlems af revisionsteamets ansættelse hos kunden og revisors og ledende medarbejders længerevarende tilknytning til kunden er der ligeledes tale om familiaritetstrusler.⁸⁹ Det er centralt at bemærke, at de Etske regler i denne sammenhæng anser truslen som værende til stede både i forhold til revisor og ledende medarbejders

⁸⁷ Bøg – side 25-26

⁸⁸ Füchsel – side 112-113 og 143

⁸⁹ Etske regler – afsnit 100.12 og 200.7 samt bøg – side 26

tilknytning. Dette vil senere blive behandlet i afsnit 5.2.2 i forbindelse diskussionen af det nye begreb nøglepartner.

Sidste kategori, som de Etiske regler inddeler truslerne i, er intimidering. Denne opstår hvis revisor føler sig presset eller afskrækket fra at foretage objektive beslutninger og handlinger. Revisor trues altså til at træffe en anden beslutning, end den han oprindelig ville have taget. Dette kan både ske som følge af et fornemmet pres, men ligeledes af en faktisk utilbørlig indflydelse fra andre. Typisk opstår situationerne, hvor revisor er afhængig af en kunde og det tilhørende honorar. Det kan være i tilfælde, hvor revisor trues til at mindske omfanget af arbejdshandlinger, for at holde honoraret nede eller overholde en tidsfrist, hvor der trues med ikke at ville indgå aftale om yderligere ydelser, eller hvor revisor føler sig presset til at acceptere en beslutning fra en kundemedarbejder med større erfaring.⁹⁰

4.4.3 Sikkerhedsforanstaltninger

Revisor og de øvrige medlemmer af revisionsteamets uafhængighed skal hele tiden være intakt. Hvis ovennævnte trusler identificeres i en given opgave, skal der iværksættes sikkerhedsforanstaltninger, således at truslerne fjernes eller som minimum reduceres til et acceptabelt niveau. Dette gælder dog kun i situationer, hvor truslerne ikke antager et sådant omfang, at revisor grundet forbudsregler er helt afskåret fra at udføre opgaven.

Der findes forskellige typer af sikkerhedsforanstaltninger, hvis velegnethed vil afhænge af omstændighederne. Der skal i vurderingen af sikkerhedsforanstaltningerne altid tages udgangspunkt i hvad en fornuftig og velinformeret tredjemand, med kendskab til relevante informationer og de valgte sikkerhedsforanstaltninger, vil anse for acceptabelt, således at han fortsat vil kunne støtte lid til revisors uafhængige påtegning af f.eks. et årsregnskab. Overvejelserne omkring valget af sikkerhedsforanstaltninger vil være påvirket af forhold såsom truslens betydning, erklæringsopgavens art, brugerne af erklæringen og revisorvirksomhedens struktur.⁹¹ I revisorvirksomhedens struktur ligger elementer som størrelse, organisering og kundesammensætning. En mindre revisionsvirksomhed vil formodentlig ikke have mulighed for at iværksætte de samme foranstaltninger som et større. Dog må den række af sikkerhedsforanstaltninger, der er opremset i

⁹⁰ Etiske regler – afsnit 100.12 og 200.8

⁹¹ Füchsel – side 114-115

de Etiske regler,⁹² anses for, af offentligheden, at være en del af god selskabsledelse. De Etiske regler nævner et omfattende sæt af sikkerhedsforanstaltninger, som det langt fra i alle situationer er nødvendigt at implementere fuld ud. Ofte vil det være tilstrækkeligt med en eller få sikkerhedsforanstaltninger. Det, at revisionsvirksomheden fordeler og tilrettelægger udførelsen af arbejdet på en hensigtsmæssig måde, vil i mange tilfælde kunne reducere eventuelle trusler til et acceptabelt niveau.⁹³

De Etiske regler definerer sikkerhedsforanstaltninger som handlinger eller andre tiltag, som muligvis kan eliminere eller reducere truslerne til et acceptabelt niveau, og opdeler dem i to hovedkategorier:⁹⁴

Sikkerhedsforanstaltninger skabt af revisorstanden, lovgivning eller øvrig regulering

Sikkerhedsforanstaltninger i det miljø, hvori opgaven udføres

- Generelle sikkerhedsforanstaltninger
- Opgavespecifikke sikkerhedsforanstaltninger

De to kategorier bliver også benævnt eksterne og interne sikkerhedsforanstaltninger. De interne sikkerhedsforanstaltninger har, som det fremgår, en underopdeling i generelle og opgavespecifikke sikkerhedsforanstaltninger.

De eksterne sikkerhedsforanstaltninger omfatter bl.a. revisorlovgivningen, revisionsstandarderne, revisorprofessionens egne krav til uddannelse og efteruddannelse. Men også hele systemet med omdrejningspunkt om kvalitetssikring, herunder den lovregulerede kvalitetskontrol og de tilknyttede klage- og sanktionsmuligheder, er med til at opretholde en høj standard i revisors arbejde, og mindske risikoen for at trusler påvirker revisors adfærd og beslutningstagen.

De interne sikkerhedsforanstaltninger er, i modsætning til de eksterne, forhold der ligger tættere på revisorvirksomheden og kunden. Opdelingen af denne kategori fremmer det aspekt, at uafhængighedsproblematikken ikke blot er et vigtigt begreb for revisor, men at der forudsættes proaktiv dialog og opgave- og ansvarsdeling med kunden.

De generelle sikkerhedsforanstaltninger, som fremgår af de Etiske regler, er stort set alle rettet mod politikker og procedurer i revisionsvirksomheden. Hvis der er indarbejdet

⁹² Etiske regler – afsnit 200.12

⁹³ Füchsel – side 117-118

⁹⁴ Füchsel – side 115

overordnet politikker og forretningsgange i revisionsvirksomheden, som er med til at sætte fokus på uafhængighed, og de der tilknyttede problematikker, vil dette være medvirkende til, at der oparbejdes en generel adfærd i organisationen, så eventuelle trusler imødegås, uden der er behov for yderligere tiltag. Eksempler på disse sikkerhedsforanstaltninger kunne være en ledelsesstil, der understreger vigtigheden af overholdelsen af de grundlæggende etiske principper, at der indarbejdes politikker og procedurer til at overvåge afhængighed af honoraret fra en enkelt kunde, at der indføres politikker og procedurer til at gennemføre og overvåge kvalitetsstyringen af opgaver, og at der vedtages dokumenterede politikker vedrørende behovet for at identificere og vurdere trusler, anvende sikkerhedsforanstaltninger og eventuelt afbryde eller afvise den pågældende opgave.

De opgavespecifikke sikkerhedsforanstaltninger retter sig, som begrebet siger, mere konkret på den enkelte erklæringsopgave. Her vil det være en god sikkerhedsforanstaltning at lade en revisor uden tilknytning til opgaven gennemgå det udførte arbejde, at benytte en uafhængig tredjemand til konsultation eller drøfte etiske forhold med virksomhedens øverste ledelse. En intern sikkerhedsforanstaltning er også at sørge for rotation af partnere og ledende medarbejdere i erklæringsteamet.

Afhængig af virksomheden og opgavens art og omfang vil revisor også kunne benytte sig af sikkerhedsforanstaltninger, der er implementeret hos kunden. Dette kunne f.eks. være krav om at andre end den daglige ledelse godkender udpegelsen af revisor, at kunden har kompetente og erfarende medarbejdere til at træffe ledelsesbeslutninger eller ledelsesstrukturen i virksomheden sikrer passende tilsyn med og kommunikation vedrørende revisorvirksomhedens ydelser. Det skal dog hertil siges, at det ikke er muligt udelukkende at basere sig på sikkerhedsforanstaltninger hos kunder.⁹⁵

4.4.4 Grønt, gult og rødt lys situationer

Ovenfor er de grundlæggende principper, trusler og sikkerhedsforanstaltninger gennemgået. Sammenspillet mellem disse tre elementer påvirker revisor i sit daglige arbejde. Han bliver stillet i forskellige situationer i samarbejdet med kunderne, og hvis der identificeres trusler skal væsentligheden heraf vurderes. Situationerne kan i konkrete situationer klassificeres i tre grupper, ud fra hvor væsentlige og gennemgribende truslerne mod revisors uafhængighed vurderes at være. Kategorierne benævnes grønne,

⁹⁵ Füchsel – side 115-118 og Etiske Regler afsnit 100.14, 200.12 og 200.13-15

gule og røde situationer. I en grøn lys situation kan revisor udføre opgaven uden at foretage sig yderligere, da han uden videre vil være uafhængig af den kunde, som f.eks. erklæringen vedrører. Klassificeres situationen som gul, har revisor mulighed for at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger, således at truslen bliver elimineret eller reduceret til et acceptabelt niveau. I rødt lys situationer er det ikke muligt at indsætte sikkerhedsforanstaltninger, der i tilstrækkelig grad kan minimere truslerne til et forsvarligt stadie. Således er revisor nødsaget til at afstå fra opgaven.

I gult lys situationerne er truslerne som sagt mindre gennemgribende, men dog ikke helt ubetydelige. Det er revisors professionelle bedømmelse af situationen, der skal ligge til grund for valget af sikkerhedsforanstaltninger. Der er som regel flere valgmuligheder i forbindelse med sikkerhedsforanstaltninger, som hver især vil være mere eller mindre hensigtsmæssige. Det er i disse situationer, at det tydeligt kommer til udtryk om den etiske tankegang er rodfastet i revisionsvirksomheden.⁹⁶

Truslerne i gult lys situationerne kan opdeles i to overordnede typer, nemlig truslerne mod uafhængigheden og dermed objektiviteten, og truslerne mod de øvrige grundlæggende etiske principper. Denne opdeling understøttes af, at der hovedsageligt i enhver situation er tale om en trussel mod revisors objektivitet. Dette hænger sammen med revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og vigtigheden af at en velinformeret tredjemand ikke tvivler på revisors uafhængighed. Hvis objektiviteten er truet optræder en eller flere af de øvrige grundlæggende principper dog ofte i samspil hermed. I nogle situationer foreligger der også udelukkende trusler mod de andre principper. Dette kunne f.eks. være trusler mod fortroligheden, idet revisor har flere kunder i samme branche. Her kan informationer fra en kunde muligvis have konsekvenser for en anden kunde f.eks. ved valg af ny hovedleverandør. I en sådan situation vil tiltag som opgavefordeling, kvalitetssikring og opbevaring af kundedokumentation fungere som sikkerhedsforanstaltninger, således at truslerne reduceres til et acceptabelt niveau.

Der vil ikke her blive gennemgået eksempler på gult lys situationer. I stedet skal blot den principbaserede begrebsramme fremhæves. Denne tilsigter en konkret vurdering og stillingtagen i enhver kundeopgave. Revisor skal ikke bruge utilsigtet lang tid på at finde gult lys situationer. Afsøgningen skal foretages på et informeret grundlag og bør afvejes af en erfaren medarbejder. Det centrale er, at en uvedkommende tredjemand ikke vil

⁹⁶ Bøg – side 43

stille spørgsmålstegn ved revisors overholdelse af de etiske principper og uafhængighed.⁹⁷

Gult lys situationerne er reguleret i Revisorloven § 24 stk. 3,⁹⁸ Uafhængighedsbekendtgørelsen § 6 samt i de Etiske regler afsnit 290 og 291.

Rødt lys situationerne er ikke ligeså problematiske og arbejdskrævende som gult lys situationerne. I disse situationer er revisors uafhængighed truet i en sådan grad, at det ikke kan forsvares, at revisor påtager sig at udføre opgaven. Truslerne anses altså for at være så gennemgribende, at ingen sikkerhedsforanstaltninger kan anvendes.

Rødt lys situationer vedrører som altovervejende hovedregel trusler mod revisors objektivitet. Det gælder både for revisors egen opfattelse og for en velinformeret tredjemands opfattelse. Her benyttes altså samme terminologi, som ved definitionen af uafhængighed, og dermed understreges den tydelige kobling herimellem.

De typiske eksempler på røde situationer er bl.a. opgaver, der indeholder beslutningstagen på vegne af kunden herunder besiddelse af bestyrelses- og direktørposter og udarbejdelse af subjektive vurderinger af væsentlige poster, som ledelsen efterfølgende baserer sig på.⁹⁹

Rødt lys situationerne er reguleret i Revisorloven § 24 stk. 2 og §§ 25-26¹⁰⁰ Uafhængighedsbekendtgørelsen §§ 2-5 samt i de Etiske regler afsnit 290 og 291.

Som det ses af ovenstående giver opdelingen af truslerne i de tre kategorier en klar identifikation af, om revisor kan påtage sig opgaven eller ej. Det skal dog tilføjes, at selvom det i teorien ser meget enkelt ud, kan kategoriseringen i praksis være mere nuanceret. Vurderingen af truslerne skal foretages konkret i det enkelte tilfælde, og behøver ikke være sammenfaldende for alle parter med tilknytning til opgaven. F.eks. vil medlemmer af revisionsteamet være i en rød lys situation, hvis de pågældende har økonomiske interesser i en erklæringskunde, hvorimod øvrige medarbejdere i revisionsvirksomheden vil være i en gult lys situation. Sikkerhedsforanstaltningen her kunne være at klarlægge, hvilke økonomiske interesser, der fandtes blandt medarbejderne. Dette kunne være i form af indarbejdede politikker og procedurer i revisionsvirksomheden herom.¹⁰¹

⁹⁷ Bøg – side 79-80 og 92

⁹⁸ Se afsnit 4.2.3.1

⁹⁹ Bøg – side 42-43

¹⁰⁰ Se afsnit 4.2.3.5

¹⁰¹ Se afsnit 4.4.3

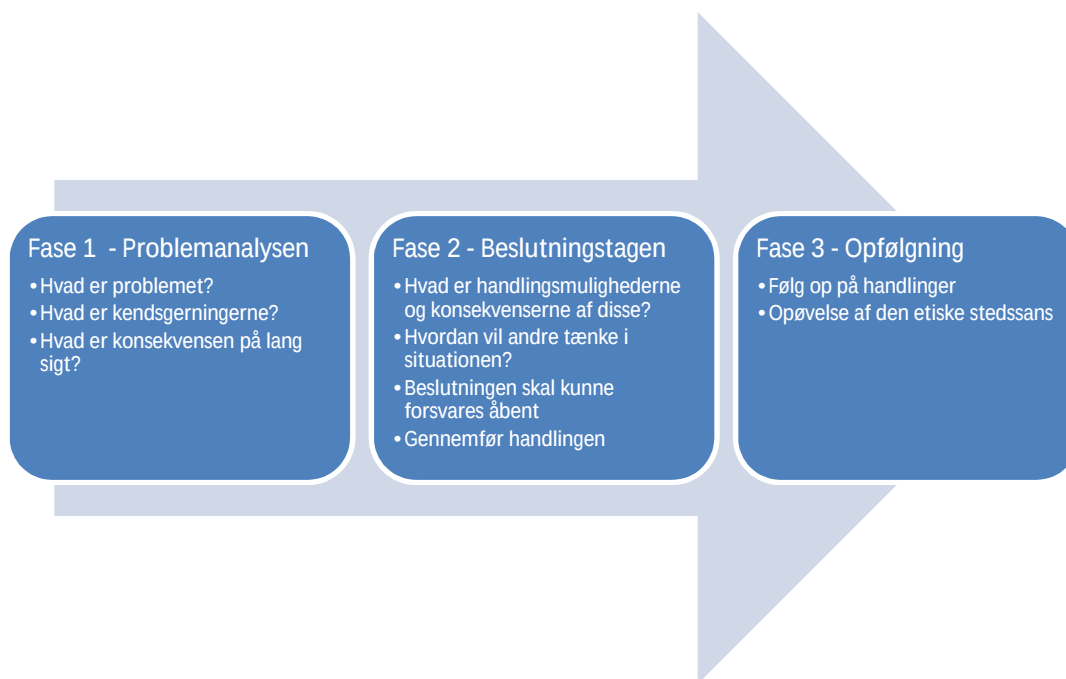
De Etiske regler oplister en lang række tilfælde, hvor revisor skal være opmærksom på trusler, og ligeledes opstilles der forslag til eventuelle sikkerhedsforanstaltninger i situationerne. Dog benyttes der ikke i de Etiske regler samme synlige henvisning til, hvad der kategoriseres som rødt og gult lys situationer, som det er tilfældet i Revisorloven. Revisorloven opstiller overordnede regler, mens de Etiske regler mere detaljeret og beskrivende gennemgår de mulige situationer. De Etiske regler kan således fungere som et opslagsværk i forsøget for at finde en løsning på en given situation, men revisor skal fortsat vurdere, hvorvidt sikkerhedsforanstaltningerne er i stand til at minimerer truslerne til at acceptabelt niveau. Samspillet mellem Revisorloven og de Etiske regler mener jeg dog er vigtigt, da revisor angiveligt vil kunne komme ud for, at hans situation ikke nøjagtig vil være beskrevet i de Etiske regler. Således vil der være hjælp at hente i den principbaserede tilgang, der arbejdes ud fra både i Revisorloven og de Etiske regler.

4.4.5 Problemløsningsmodeller

Når revisor står i et dilemma, som indebærer vurdering af overholdelse etiske principper og adfærd kan det være svært at vide, hvad den korrekte løsning er. I enhver beslutning indgår elementer som økonomi, lovlighed, etik og omdømme. Tilsammen udgør disse grundlaget for den korrekte beslutning, dog er det ofte tilfældet, at et af elementerne får den dominerende rolle i beslutningstagningsprocessen.¹⁰² Som supplement til de grundlæggende etiske principper og revisorvirksomhedernes interne retningslinjer, som giver et udmærket udgangspunkt, kan en procesmodel følges. Denne model præsenterer en række beslutningstrin, som er nyttige i vurderingen af trusler mod de etiske principper i forhold til en erklæringsopgave.¹⁰³

¹⁰² Dette kan relateres til den gennemgåede teori om etik kombinatorik i afsnit 3.2

¹⁰³ Bøg – side 93

Figur 8 - Procesmodel til løsning af dilemmaer (Kilde: Bøg side 94-95)

Som det ses af modellen skal dilemmaet i første fase anskues bredt og objektivt,¹⁰⁴ således at det synliggøres hvilke etiske principper, der eventuelt er truet. I visse tilfælde kan dette trin af analysen være tilstrækkelig, da det på denne baggrund kan være indlysende hvilken løsning, der skal vælges. Der indsamles nødvendige informationer, så det er muligt at vurdere konsekvenserne af beslutningen. I anden fase er det nu muligt at opliste de forskellige valgmuligheder med tilhørende risici og konsekvenser. Det er væsentligt for revisor at have for øje, hvordan han selv ville reagere, hvis andre tog den samme beslutning. Det vil være et pejlemærke for, om det er den rette løsning af problemet. Revisor skal kunne stå ved sin beslutning og konsekvenserne heraf overfor tredjemand og dermed offentligheden. Heri ligger elementer som revisorvirksomhedens omdømme, og om hvorvidt revisor opfylder forventningerne, der stilles til ham i kraft af hans profession. Hvis ovenstående trin kan gennemføres uden videre, kan beslutningen tages. Opfølgningen og vidensdelingen i revisorvirksomheden omkring ovenstående proces er væsentlig, da der på denne baggrund opbygges en etisk stedssans, som vil være nyttig i fremtidige situationer. Det kan i opfølgningsfasen vise sig, at resultatet af handlingerne ikke faldt ud som forventet, og i sådanne tilfælde må procesmodellen gennemløbes igen, og beslutningen gøres dermed om. Eksempler på dilemmaer som kan behandles ved hjælp af modellen er tilbud på revisionsopgaver, henvendelse fra

¹⁰⁴ Det er væsentligt, at processen gennemføres uden fordomme, udsagn og holdninger, som i givet fald vil kunne føre til at den forkerte handling gennemføres.

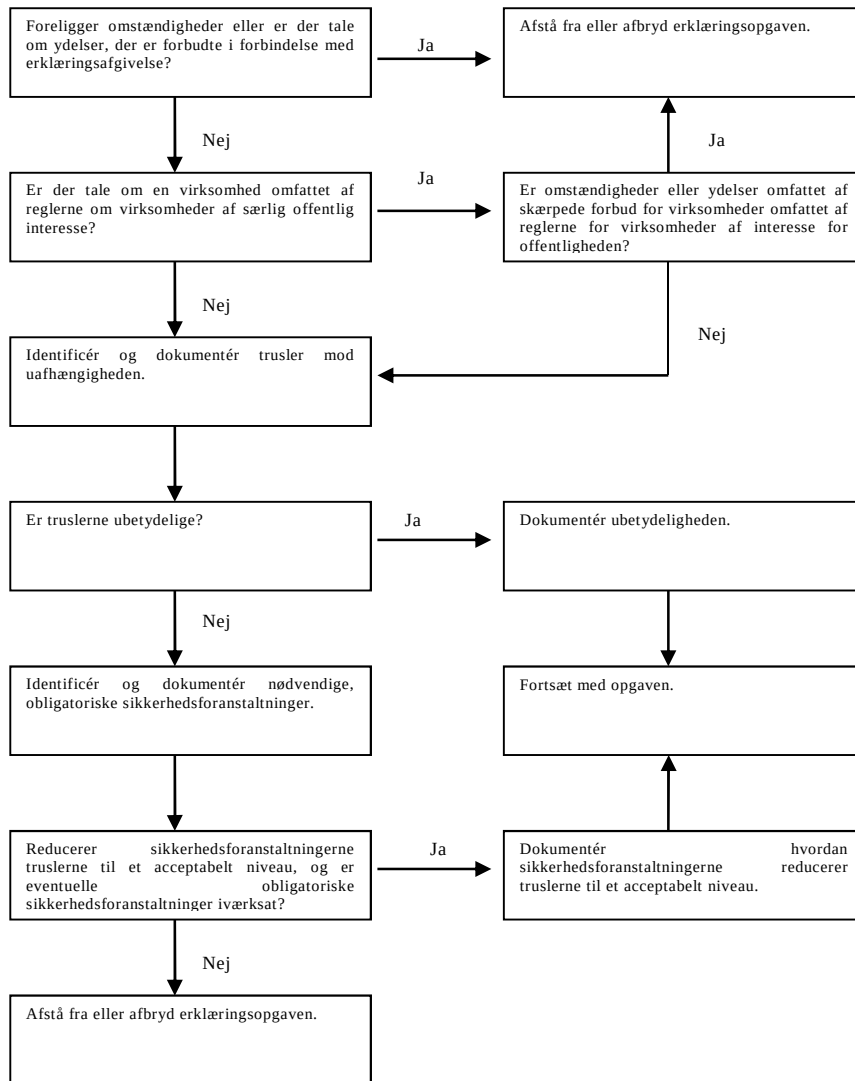
journalister eller det at en tidligere opgaveansvarlig partner ansættes hos kunden i en revisionsopgave.¹⁰⁵

I figur 8 er der tale om en konkret vurdering i forbindelse med hver enkelt beslutning, og det overordnede spørgsmål omhandler revisors uafhængighed. Som det er nævnt flere gange tidligere bygger både Revisorloven og de Etske regler på en principbaseret tilgang. Formålet er således at støtte revisorvirksomheden og medlemmer af erklærings-teams i at identificere trusler, vurdere deres betydning og anvende sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt at eliminere eller reducere truslerne til et acceptabelt niveau.¹⁰⁶ Strukturen i den principbaserede tilgang er illustreret i figur 9, og viser de overvejelser revisor bør gøre sig omkring trusler, sikkerhedsforanstaltninger og i sidste ende accept af eller afståelse fra opgaven. I forhold til gult og rødt lys situationerne, der blev behandlet i afsnit 4.4.4, koncentrerer øverste del af figuren sig om rødt lys situationerne og nederste del om gult lys situationerne. Det er en samlet figur, der således fremhæver sammenhængen mellem de to situationer.

Det er således ikke givet på forhånd om der er tale om et rødt eller gult lys situation. Det er revisors vurdering af omstændighederne og implicerede parter der i sidste ende er med til at afgøre om opgaven kan udføres. Denne vurdering kan med fordel foretages med udgangspunkt i efterfølgende model.

¹⁰⁵ Bøg – side 98-107

¹⁰⁶ Etske regler – afsnit 290.7 og 291.6

Figur 9 - Fremgangsmåde ved vurdering af revisors uafhængighed (Kilde: FSR 3 - side 2)


Ovenstående to modeller er begge redskaber, som revisor kan benytte i sit daglige arbejde. Modellerne vil givet vis ikke blive gennemgået slavisk i en hver situation, og dette må ej heller være hensigten. Der skal opbygges en faglig rutine, så der med tiden både hos revisor selv og i revisionsvirksomheden generelt opbygges en etisk adfærd. Dermed bliver identificering og eliminering af trusler en del af de integrerede procedurer og forretningsgange i revisionsvirksomheden.

5. Ændringerne i de Etske regler

De Etske regler har, som nævnt, været genstand for mange ændringer siden det første regelsæt i 2005 blev implementeret i Danmark. Det er min opfattelse at gentagne ajourføringer må være udtryk for kontinuerlig udvikling på området, og dermed udtryk for hvor fokus i revisorbranchen ligger. Derfor ser jeg det som relevant, i forhold til specialets problemstilling, at behandle de ændringer den seneste udgave af de Etske regler, der trådte i kraft 1.01.2011, har medført. Indledningsvis vil ændringer af mere generel karakter blive gennemgået, og derefter vil centrale ændringer specifik til afsnit 290 og 291 om revisors uafhængighed blive behandlet. Dette vil samlet skabe et billede af hvor der fra international og dermed national side menes at være brug for ændringer eller opstramninger, således at troværdigheden og revisors uafhængighed bevares eller styrkes. Det vil som resultat af analysen, være muligt at resonere sig frem til, hvorledes revisors virke er og vil blive påvirket.

5.1 Generelle ændringer

5.1.1 Sprogbrug

Sproget i de Etske regler er i den seneste udgave ændret, således der er blevet en mere konsekvent brug af ord og begreber. Specielt ordene ”skal” og ”må ikke” er blevet indført for at tydeliggøre de steder, hvor det er et krav at revisor og revisorvirksomheden overholder en specifik bestemmelse. Overholdelsen er påkrævet med mindre de Etske regler selv tillader en undtagelse.¹⁰⁷ Ydermere er begreberne, overveje, vurdere og fastslå brugt konsistent gennem hele regelsættet.

Hensigten med ændringen i sprogbruget er at gøre de Etske regler mere præcise og direkte. De enkelte afsnit nøjes ikke med blot at foreslå, hvad revisor bør gøre i en given situation, men helt konkret fastlægger hvilke tiltag, der skal gøres. Hvorvidt dette er medvirkende til at gøre retningslinjerne mere forståelige og brugbare kan diskuteres. Jeg mener, at et konsistent sprogbrug må lette forståelsen og overskueligheden. Når definitionen af de overordnede begreber først er på plads, vil det være forholdsvis ukompliceret at læse afsnittene og forstå meningen med dem. Ulempen kan dog være, at når de Etske regler læses fra ende til anden, synes der at forekomme mange gentagelser. Som opslagsværk vil jeg på den anden side mene, at ændringen har medført, at sproget er blevet mere klart, hvilket er med til at minimere antallet af tvivlsspørgsmål hos læseren. Dog skal det siges, at de Etske regler, som resultat af ændringen, ikke er blevet en

¹⁰⁷ Etske regler – afsnit 100.4

direkte facitliste. Der skal fortsat foretages individuelle vurderinger i de enkelte kunderelationer, og det er vel sagtens disse vurderinger og stillingtagen hertil, der, ligesom tidligere, volder flest problemer.

5.1.2 Begrebet ”principbaseret metode”

Ovenstående leder videre til den næste generelle ændring, der er blevet gennemført. Den principbaserede metode opstiller kriterier for, hvornår sikkerhedsforanstaltninger skal anvendes. I den tidligere udgave skulle sikkerhedsforanstaltninger overvejes, når en trussel ikke var klar ubetydelig. Dette er ændret til et krav om anvendelse af sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller begrænse trusler til et acceptabelt niveau. Endvidere er der i afsnit 100.1 - 100.11 nu formuleret en forbedret forklaring af metoden.

Hvorvidt dette medfører konsekvenser i revisors daglige arbejde kan være svært at sige. Begge formuleringer understøtter revisor i at foretage en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde. Jeg vil alligevel mene, at den nye formulering åbner op for, at truslerne ikke nødvendigvis skal reduceres i samme grad, som det var tilfældet jævnfør den gamle formulering. Nu må truslen gerne være til stede, når blot niveauet er acceptabelt. Tidligere skulle den være helt ubetydelig. I praksis giver dette formentlig ikke nogen forskel, da revisor skal fremstå som uafhængig overfor offentligheden. Truslerne vil givetvis blive elimineret i samme grad, som det har været tilfældet tidligere, da revisor ikke vil risikere, at der stilles tvivl ved hans troværdighed.

5.1.3 Beskrivelse af trusler

Beskrivelsen af truslerne er modificeret, således at de overholder de grundlæggende principper.¹⁰⁸ Selve definitionen af de enkelte trusler er der ikke ændret på. Der er blot kommet flere ord på beskrivelsen, således at det mere tydeligt fremgår, hvad der menes med truslerne. Dette har også givet udslag i de eksempler, der gives på omstændighederne, der kan skabe disse trusler.¹⁰⁹

Dette mener jeg ikke har nogen væsentlig indflydelse på brugen af de Etske regler og revisors arbejde med at identificere truslerne. Jeg mener, at denne forandring skal ses i tilknytning til den generelle ændring af sprogbruget. Det giver et mere sammenhængende regelsæt, i og med at der nu i beskrivelsen benyttes samme formuleringer, som i resten af de Etske regler.

¹⁰⁸ Etske regler – afsnit 100.12

¹⁰⁹ Etske regler – afsnit 200.3-200.8

5.1.4 Strukturen

Det eksisterende afsnit 290 er blevet splittet op i henholdsvis afsnit 290 og 291. Tidligere omfattede afsnit 290 revisors uafhængighed ved alle erklæringer med sikkerhed. Nu er det ændret således, at afsnit 290 omhandler revisors uafhængighed ved revisions- og reviewopgaver, og afsnit 291 omhandler revisors uafhængighed ved andre erklæringsopgaver med sikkerhed. Denne opdeling skulle gøre regelsættet mere overskuelig, da det tydeligt fremgår, hvor revisor skal finde vejledning i det konkrete tilfælde. Langt størstedelen af revisors arbejde vedrører revisions- og reviewopgaver, og det burde med opdelingen nu være mere tilgængeligt at finde de relevante bestemmelser. Selvom afsnittene nu skulle være mere overskuelige, har opdelingen medført, at de Etiske regler er vokset betydelig i indhold i forhold til tidligere. Der er således også adskillige gentagelser mellem de to afsnit.

Der kan både tales for og imod opdelingen af afsnittet. Jeg mener, at det giver en bedre struktur i regelsættet, da den opgave revisor arbejder med, giver en klar henvisning til hvor der skal hentes inspiration til løsning af et etisk spørgsmål. Dog kan de to afsnit virke uoverkommelige at komme igennem, i og med der er adskillige afsnit og sammenfald mellem de to. Jeg mener i denne henseende, det er vigtigt at have for øje, at revisor i praksis i de fleste tilfælde sandsynligvis vil benytte de Etiske regler som et opslagsværk. Afsnit 290 eller 291 vil næppe blive gennemlæst fra ende til anden. Indholdsfortegnelsen fungerer som en udmærket guide til, hvor der kan findes bestemmelser og vejledning i konkrete tilfælde.

Afsnit 290 og 291 omhandler begge udelukkende erklæringer med sikkerhed. Til erklæringer uden sikkerhed såsom aftalte arbejdshandlinger, assistance med regnskabsopstilling, budgetopfølgning mv. er der ingen krav om revisors uafhængighed. Revisorloven stiller heller ikke nogen krav til uafhængighed ved erklæringer afgivet efter § 1 stk. 3. Det kunne være nyttigt hvis retningslinjerne i tillæg til afsnit 290 og 291, også indeholdte anvisninger til revisorer og brugere om uafhængighedsvurderingen ved disse opgaver. Revisors uafhængighed vil ikke, selvom der ikke er tale om nogen grad af sikkerhed, være ubetydelig.¹¹⁰

5.1.5 Sidestilling af review og revision

Konsekvensen af ovenstående opsplitning af afsnit 290 er, at review nu bliver sidestillet med revision. Således dækker begreberne revision, revisionsteam, revisionsopgave,

¹¹⁰ Fücksel – side 98

revisionskunde og revisionserklæring også over review, reviewteam, reviewopgave, reviewkunde og reviewerklæring.¹¹¹

Denne sidestilling er den bredeste skærpelse i de Etiske regler, da reviewkunder nu omfattes af regler som tidligere kun var gældende for revisionskunder.

Selvom graden af sikkerhed er forskellig ved de to typer af opgaver, reguleres de nu ud fra de samme uafhængighedsregler. At sidestille review med revision kan siges at øge omfanget af arbejdshandlinger på reviewkunder, men modsat vil konsekvensen ved ikke at inkludere review i afsnit 290 også være diskutabelt. Jeg mener, at review befinder sig et eller andet sted midt imellem afsnit 290 og 291. Det vil ikke være dækkende, at review kun var omfattet af afsnit 291, men modsat kan 290 også være for detaljeret. Jeg mener, at som følge af opsplitningen må reviewopgaverne nødvendigvis være en del af afsnit 290. Mange af arbejdshandlingerne i de to tilfælde er sammenfaldende og det giver derfor god mening, at de reguleres ud fra de samme sæt af bestemmelser.

I praksis tror jeg ikke, det giver anledning til betydelige ændringer. Review udføres som oftest på mindre kunder, og vurderingen af uafhængigheden herunder trusler og sikkerhedsforanstaltninger kan foretages forholdsvis uproblematisk.

5.2 Ændringer ved revisions- og reviewopgaver

5.2.1 Virksomheder af offentlig interesse

Der er foretaget ændring af definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden. I de Etiske regler er der nu en mere præcis og uddybende beskrivelse af retningslinjerne for denne gruppe af virksomheder.

Udover at omfatte børsnoterede og Revisorlovens § 21 stk. 3 virksomheder, indbefattes nu også virksomheder, som vurderes at have samme karakter som ovenstående organisationer. Dette er særligt tilfældet, hvis en virksomhed har en bred vifte af interessenter. I bedømmelsen vil specielt art, størrelse og antallet af medarbejdere have betydning. Således kan disse virksomheder blive underlagt at blive behandlet som virksomheder med interesse for offentligheden.¹¹²

De Etiske regler er i forbindelse med virksomheder af interesse for offentligheden udvidet til at omfatte specifikke krav hertil. Her kan bl.a. nævnes situationen hvor en nøglepartner¹¹³ ansættes hos en revisionskunde. Hvis der er tale om en stilling som direktør, bestyrelsesmedlem eller anden position, hvor der kan udøves betydelig

¹¹¹ Etiske regler – afsnit 290.3

¹¹² Etiske regler – afsnit 290.25-26

¹¹³ Behandles i afsnit 5.2.4

indflydelse på regnskabet, hvorom revisorvirksomheden skal udtrykke en konklusion, kræves det, at der siden partneren er fratrådt, er blevet aflagt et regnskab på mindst 12 måneder. Partneren må ikke have været medlem af revisionsteamet på denne erklæringsopgave. Hvis det er den administrerende direktør eller tilsvarende fra revisorvirksomheden, der er blevet ansat i en sådan stilling har han en cool-off periode på et år.¹¹⁴ Hvis ikke ovenstående foranstaltninger iværksættes kan det skabe familiaritet- og intimideringstrusler mod revisors uafhængighed.

I relation til levering af andre ydelser end erklæringer med sikkerhed til revisionskunder klassificeret som virksomheder af interesse for offentligheden har de nye Ethiske regler udvidede forbud mod, hvilke opgaver revisor kan udføre. Disse er gældende for alle virksomheder, som falder ind under den nye definition. Ydelserne er regnskabs- og bogføringsmæssig assistance, skattemæssige beregninger, interne revisionsydelser, vurderingsydelser, designe eller implementering af IT-systemer og rekrutteringsydelser.¹¹⁵ I relation til ovenstående ydelser er der forskellige undtagelser og præciseringer i de enkelte bestemmelser. Det er dog valgt ikke at behandle disse yderligere her. Det væsentlige at fremhæve her er blot, at der i relation til denne klasse af virksomheder eksisterer et meget omfattende og specificeret regelsæt, som ikke er blevet mindre i omfang ved indførelsen af de nye Ethiske regler. Revisor skal således i sin udførelse af opgaver for denne type kunder være meget påpasselig med at uafhængighed ikke bliver kompromitteret.

5.2.2 Nøglepartner

Nøglepartner, som nævnt i ovenstående afsnit, er et nyt begreb der blev indført i de Ethiske regler med ændringerne med i ikrafttræden 1.01.2011. Definitionen lyder som følgende:

”Den opgaveansvarlige partner, personen med ansvar for kvalitetssikringsgennemgangen, og andre revisionspartnere i opgaveteamet, der træffer centrale beslutninger eller vurderinger om betydelige forhold vedrørende revisionen af regnskabet, hvorom revisionsfirmaet vil udtrykke en konklusion. Afhængigt af omstændigheder og de pågældende personers funktion under revisionen, kan ”andre revisions-partnere” for eksempel omfatte revisionspartnere, der er ansvarlige for betydelige dattervirksomheder eller afdelinger.”¹¹⁶

¹¹⁴ Ethiske regler – afsnit 290.139-140 og IFAC 1 – side 4, sektion h

¹¹⁵ Ethiske regler – afsnit 290.172, 186, 200, 180, 206, og 215

¹¹⁶ Ethiske regler – definitioner

Definitionen er ikke entydig, men omfatter med sikkerhed den opgaveansvarlige partner, den underskrivende partner og kvalitetssikringskontrollanter, som udfører kvalitets-sikringsgennemgangen. Definitionen åbner op for at også andre i revisionsteamet kan blive omfattet af begrebet. Vurderingen skal ske ud fra, hvorvidt personen er ansvarlig for centrale beslutninger eller vurderinger af betydelige forhold vedrørende revisionen af årsrapporten, hvorom der udtrykkes en konklusion. Det kan diskuteres om en ledende medarbejder vil blive trukket ind under definitionen. Som regel træffer en ledende medarbejder ikke centrale beslutninger og står ej heller for den endelige gennemgang og godkendelse af den pågældende revisionsopgave. Trods det at en ledende medarbejder i visse tilfælde kan have større kendskab og indblik i en revisionsopgave, vil han sandsynligvis ikke blive defineret som en nøglepartner. Modsat vil en skattemedarbejder fra revisionsvirksomheden givetvis være omfattet af definitionen, hvis denne har deltaget i skattemæssige forhold på opgaven.

Hvem der på opgaven kan kategoriseres som en nøglepartner har især betydning i forhold til rotationskravene i de Etiske regler.¹¹⁷ På virksomheder af interesse for offentligheden er det et krav at nøglepartnerne roterer efter 7 år på samme kunde, og samtidig er nøglepartneren herefter udelukket fra at udføre arbejde på kunden i 2 år.¹¹⁸ Det kan altså i forhold til denne gruppe kunder få væsentlig betydning, hvem der betegnes som nøglepartner. Som det er omtalt i afsnit 4.2.4, i forbindelse med behandling af rotationskravene i Revisorloven, har en udskiftning af nøglepartnere både konsekvenser for revisionsvirksomheden og kunden. En længere tilknytning til kunden vil alt andet lige give et dybere indblik i kundes virksomhed og dermed skabe et bedre grundlag for revisionen. Samtidig er der også højere risiko for at familiaritetstrusler opstår, og dermed påvirker revisors uafhængighed.

Nøglepartnerbegrebet er også centralt i forbindelse med en ny bestemmelse i de Etiske regler om aflønnings- og bedømmelsespolitik. Her forbydes, at nøglepartnere bedømmes eller aflønnes på grundlag af dennes succes med at sælge andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed til sin revisionskunde.¹¹⁹ Formålet med bestemmelsen er ikke at forhindre normal overskudsdeling mellem partnere i en revisionsvirksomhed. Bestem-

¹¹⁷ Etiske regler – afsnit 290.151

¹¹⁸ Der findes undtagelser hertil i afsnit 290.152, som foreskriver at nøglepartneren kan fortætte i endnu et år, hvis kontinuiteten er speciel vigtig for kvaliteten af revisionen og der er tale om et sjældent uforudset tilfælde, som ligger udenfor revisionsvirksomhedens kontrol. Dette kunne f.eks. være alvorlig sygdom hos den påtænkte nye nøglepartner. Det er et krav, at truslen mod uafhængigheden kan elimineres med sikkerhedsforanstaltninger.

¹¹⁹ Etiske regler – afsnit 290.229

melsen må formodes at have den konsekvens, at motivationen til at forsøge at sælge ydelser til kunden for egen vindings skyld svækkes. Således modvirkes ligeledes at der sælges ydelser til kunder, som de i bund og grund ikke har brug for. Jeg er af den opfattelse at denne bestemmelse ikke har den store praktiske betydning. Kunderne er meget opmærksomme på størrelsen af honoraret, og køber ikke ydelser udover dem de kan få nytte af.

5.2.3 Ledelsesansvar

Retningslinjerne for, hvordan revisor undgår at påtage sig et ledelsesansvar i forbindelse med andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed, er udvidet. Herunder er der nu i de Etiske regler en eksemplificering af hvilke aktiviteter, der generelt anses for at høre under ledelsesansvar, og modsat er der også givet eksempler på aktiviteter, som ikke anses som ledelsesansvar. Disse aktiviteter er af en mere rutinemæssig og administrationsmæssig karakter. Grunden til at revisor ikke må påtage sig ledelsesansvar er, at der vil opstå egenkontrol-, egeninteresse- eller familiaritetstrusler. Hvis eksempelvis et revisionsteam tager beslutning om hvilke anbefalinger fra revisionsteamet kunden skal implementere, vil egenkontrol- og egeninteressesetruslerne være så omfattende, at de ikke vil kunne elimineres til et acceptabelt niveau ved hjælp af sikkerhedsforanstaltninger. Familiaritetstruslen vil være til stede, da revisionsvirksomheden vil være for nært forbundet med ledelsens meninger og interesser.

For at undgå at ende utilsigtet i en situation, hvor revisionsvirksomheden står med et ledelsesansvar, skal det sikres, at der er et medlem i ledelsen, som har ansvaret for at udføre vurderinger og træffe beslutninger, og dermed også tage ansvaret for konsekvenserne af handlingerne. Risikoen for ledelsesansvar reduceres yderligere, hvis revisionsteamet udarbejder objektive og gennemsigtige analyser, som ledelsen kan træffe sine beslutninger ud fra.¹²⁰

I praksis er dette meget centralt. Revisor skal i sit arbejde have for øje, at han udelukkende har en rådgivende rolle overfor sin kunde. Der er forskel på hvor tæt samarbejdet er revisor og kunde imellem, men på de kunder hvor mange aspekter bliver drøftet med revisor, er det væsentligt at have fokus på, at de endelige beslutninger træffes af kunden.

¹²⁰ Etiske regler – afsnit 290.162-166

5.2.4 Skattemæssig assistance

På området vedrørende skattemæssig assistance er indsat nye afsnit, som indeholder øget vejledning og skærper i visse situationer, hvor trusler skabes på grundlag af skattemæssige ydelser.

De skattemæssige ydelser opdeles i de Etiske regler i fire hovedkategorier:¹²¹

Udarbejdelse af selvangivelser

Beregninger af skat med henblik på udarbejdelsen af posteringer i regnskabet

Skatteplanlægning og andre skatterådgivningsydelser

Bistand med løsningen af skattesager

Selvom denne opdeling benyttes i retningslinjerne hænger disse i høj grad sammen i praksis. Den skattemæssige assistance til kunden indeholder ofte elementer fra alle fire punkter.

Karakteristisk for udarbejdelse af selvangivelser er, at de udarbejdes på grundlag af historiske oplysninger og omfatter hovedsageligt analyser og fremlægning af disse oplysninger i henhold til skattelovgivningen. I tilknytning hertil bliver der udført gennemgangs- eller godkendelsesprocedurer fra skattemyndighedernes side. Som følge af ovenstående skabes der derfor generelt ikke trusler mod revisors uafhængighed ved udarbejdelse af selvangivelser. Et krav er dog at ledelsen påtager sig ansvaret for selvangivelsen og de vurderinger, der eventuelt måtte ligge bag.¹²²

Ved beregninger af skat med henblik på udarbejdelse af posteringer i regnskabet forstås aktuelle og udskudte skatteforpligtelser eller aktiver. Ved revisionskunder, der ikke er virksomheder af interesse for offentligheden, skabes der en egenkontroltrussel, idet revisor udarbejder posteringerne og efterfølgende reviderer disse. Betydeligheden af truslen afhænger dog af flere faktorer, hvilke bl.a. er kompleksiteten af den benyttede skattelovgivning, kundens skattekompetencer samt væsentligheden af beløbenes størrelse. I de fleste tilfælde vil truslen ikke gøre at ydelsen ikke kan udføres, og hvis det vurderes nødvendigt kan bl.a. en eventuel skatteekspert inddrages som sikkerhedsforanstaltning, således at truslen minimeres.

Ved virksomheder af interesse for offentligheden kan disse beregninger, der danner grundlag for posteringer i regnskabet, kun udarbejdes i nødsituationer. En nødsituation

¹²¹ Etiske regler – afsnit 290.181

¹²² Etiske regler – afsnit 290.183

kan opstå, hvis kun revisionsvirksomheden har de rette ressourcer og den nødvendige viden til at hjælpe, således at beregningerne udarbejdes rettidigt, og det kan påføre kunden store problemer, hvis revisionsvirksomheden ikke laver beregningerne. Det kunne f.eks. være følgerne af ikke at følge myndighedernes rapporteringskrav. Hvis det vurderes, at der er tale om en nødsituation, skal følgende krav være opfyldt:¹²³

- De, der leverer ydelsen, er ikke medlemmer af revisionsteamet
- Ydelserne leveres kun for en kort periode og forventes ikke at være tilbagevendende
- Situationen drøftes med virksomhedens øverste ledelse

Hvis ovenstående foranstaltninger iværksættes vurderes risikoen for, at revisors uafhængighed kompromitteres, for acceptabel.¹²⁴

Skatteplanlægning og andre skatterådgivningsydelser omfatter mange forskellige opgaver. Dette kan bl.a. være rådgivning om, hvordan kunder opbygger sin virksomhed på den mest optimale måde i skattemæssigt henseende, eller rådgivning og informering om ny skattelovgivning. Det væsentlige i denne forbindelse er, hvorvidt rådgivningen vil påvirke forhold i regnskabet væsentligt, og på baggrund heraf skabe en egenkontrol-trussel. Tilstedeværelsen af en sådan trussel vil afhænge af flere forhold, men generelt er der ikke nogen trussel mod uafhængigheden, når blot rådgivningen og ydelsen understøttes af skattelovgivningen eller almindelig anerkendt praksis. Hvis det, fra revisors side, alligevel vurderes at en trussel er til stede, kan denne elimineres ved f.eks. at inddrage skatteeksperter interne som eksterne, eller indhente en forhåndsgodkendelse for skattemyndighederne. Hvis rådgivningen påvirker regnskabet i en sådan grad, at den regnskabsmæssige begrebsramme ikke kan overholdes eller udfaldet af rådgivningen vil have betydelig indvirkning på regnskabet, og sikkerhedsforanstaltningerne ikke er i stand til at neutralisere dette, kan revisorvirksomheden ikke levere skatterådgivningen til kunden.¹²⁵

Hvis en revisionsvirksomhed bliver bedt om at yde bistand til en kunde i en skattesag, hvor det er revisors egen rådgivning, der er genstand for sagen, kan der være tale om en

¹²³ Ethiske regler – afsnit 290.186

¹²⁴ Ethiske regler – afsnit 291.184-186

¹²⁵ Ethiske regler – afsnit 290.187-190

advokerings- eller egenkontroltrussel. Truslerne kan bl.a. elimineres ved at inddrage professionelle skatteeksperter, som ikke har været med til at levere ydelsen i første omgang. Hvis udfaldet af en skattesag involverer væsentlige beløb for regnskabet, kan revisor ikke være partsrepræsentant ved et offentligt nævn eller domstol. Derfor kan revisorvirksomheden ikke levere denne form for ydelse til en revisionskunde. Revisor kan dog fortsat levere løbende rådgivning til brug for sagen f.eks. i form af vidneudsagn, analyser og redegørelser.¹²⁶

I praksis mener jeg næppe at ydelser i form af skattemæssige rådgivning, giver de store problemer. I tilfælde med virksomheder af interesse for offentligheden skal revisor selvfølgelig være påpasselig. Rådgivningen med hensyn til skatteplanlægning vil i disse tilfælde formodentlig være så kompliceret, at der i alle omstændigheder vil være inddraget en skatteekspert. I langt de fleste tilfælde har rådgivning baggrund i skattelovgivningen, og dermed skabes der ikke trusler mod uafhængigheden.

5.2.5 Honorar – størrelse og betingede

I afsnittet omkring honorarer er der indsat ny sektion omhandlende virksomheder af interesse for offentligheden. Bestemmelsen kræver, at revisionsvirksomheden skal oplyse den øverste ledelse hos kunden og etablere sikkerhedsforanstaltninger, hvis honoraret fra kunden og dens tilknyttede virksomheder i to på hinanden følgende år udgør mere end 15 % af det totale honorar modtaget i revisionsvirksomheden. Sikkerhedsforanstaltningerne skal enten være at lade en revisor fra en anden revisionsvirksomhed udføre en kvalitetsgennemgang af opgaven inden afgivelse af revisionskonklusionen for 2. år eller udføre gennemgangen af 2. års revision inden afgivelsen af 3. års konklusion.¹²⁷

Bestemmelsen i Revisorlovens § 26 om forbuddet mod at have en større andel end 20 % hos samme kunde i 5 på hinanden følgende år gælder sideløbende med ovenstående.

I afsnittet omkring honorarer er der også indsat ny afsnit, som forbyder betinget honorarer, som opkræves af revisorvirksomheden for andre ydelser end erklæringsopgaver med sikkerhed, hvis honoraret er væsentligt for revisionsvirksomheden eller et netværksfirma eller hvis honorarets størrelse afhænger af en vurdering, som indgår i revisionen af et væsentligt beløb i regnskabet.¹²⁸

¹²⁶ Ethiske regler – afsnit 290.192-194

¹²⁷ Ethiske regler – afsnit 290.222

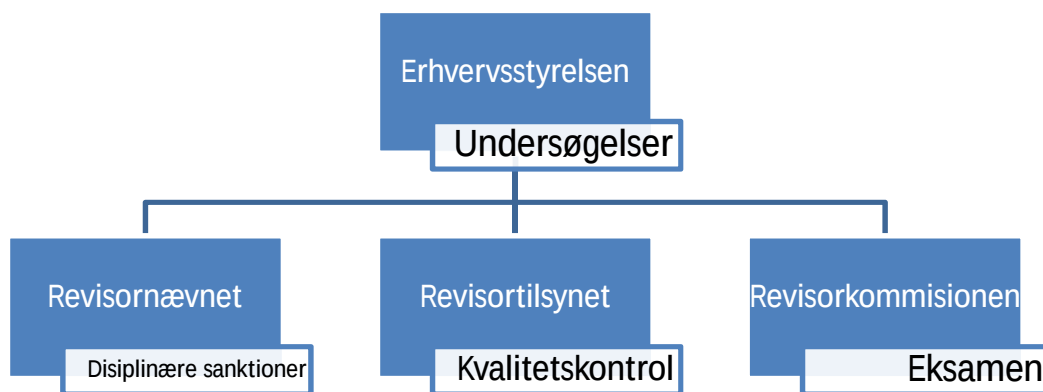
¹²⁸ Ethiske regler – afsnit 290.226

6. Konkrete domme og afgørelser

Gennem hele opgaven har fokus været rettet mod, hvordan revisors uafhængighed er reguleret og hvilke faktorer der spiller ind i vurderingen af uafhængigheden i forhold til en konkret erklæringsopgave. I afsnit 4.2.6, omhandlende kvalitetskontrol og Revisor-tilsynet, kommenteres der ganske kort på hvilke konsekvenser en indbringelse for Revisornævnet eventuelt kan have. I dette afsnit synes det derfor relevant at komme nærmere ind på konkrete domme og afgørelser, således at sanktionerne for overtrædelse af uafhængighedsreglerne fremhæves. Dette afsnit er på denne måde med til at slutte behandlingen af problemstillingen i specialet.

I forlængelse af afsnit 4.2.6 fremgår det af figuren nedenfor, hvordan tilsynet med revisorvirksomhederne er organiseret. Erhvervsstyrelsen er i henhold til Revisorloven ansvarlig for det overordnede tilsyn med eksamen, efteruddannelse, kvalitetskontrol, undersøgelser, sanktioner mv.

Figur 10 - Tilsynssystemet (Kilde: Erhvervsstyrelsen - side 5)



Både Erhvervsstyrelsen og Revisortilsynet udarbejder rapporter, der beskriver deres arbejde. Dog adskiller de to organisationers funktioner sig fra hinanden. Revisortilsynet udarbejder en årlig redegørelse om deres kvalitetskontrol.¹²⁹ Det vil sige, at der er tale om en løbende tilbagevendende kontrol, som har til formål generel at højne kvaliteten af revisorvirksomheders arbejde. Erhvervsstyrelsen derimod kan iværksætte undersøgelser, hvis der konstateres overtrædelser eller de vil korrigere eller forhindre overtrædelser i konkrete sager. Her danner en indikation af, at revisorlovgivningen er eller vil blive

¹²⁹ På nuværende tidspunkt er redegørelsen for kvalitetskontrollen for 2011 endnu ikke offentliggjort. Som udgangspunkt omfatter kontrollen alle former for væsentlige fejl og mangler i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring og i udførelsen af opgaverne. I 2010 var fokusområderne i kvalitetskontrollen opfølgning på intern efterfølgende kontrol og going concern sager.

overtrådt, således grundlag for undersøgelserne. Det er en sådan undersøgelse, der omtales i afsnit 4.2.6. Som det tidligere er nævnt og ligeledes fremgår af bilag 4, andrager de tilfælde, hvor uafhængighedsreglerne er overtrådt, en stor andel. Dette viser, at trods omfattende regulering på området, og at det er et grundlæggende og centralt begreb i forhold til den tillid offentligheden vil tillægge revisors erklæringer, er der gentagne eksempler på, at reglerne ikke overholdes.

I Revisornævnets kendelse af 13. februar 2012¹³⁰ er der tale om flere forhold. Her fremhæves dog kun afgørelsen i relation til uafhængighedsreglerne. En revisor havde afgivet blanke revisionspåtegninger på et selskab og dettes tilknyttede datterselskab. Revisor er partner med direktøren og anpartshaveren i erklæringskunden, i en revisorvirksomhed, som drives i et kontorfællesskab. Under disse omstændigheder vurderede Revisornævnet, at der forelagde direkte eller indirekte økonomisk eller forretningsmæssige forhold mellem revisor og de pågældende selskaber, som for en velinformeret tredjemand ville kunne vække tvivl om revisors uafhængighed. Hvis beslutningsdiagrammet i bilag 2 følges er det ret indlysende, at erklæringsopgaven ikke kan udføres. Persongrupperne, som en sådan forbindelse vil ramme, er i relation til bilag 3 både revisorvirksomheden, underskrivende revisor og personer i erklæringsteamet (punkt 3 og 4) Det vil altså ikke være muligt for revisor blot at udskifte personer i revisionsteamet, som en sikkerhedsforanstaltning, der minimere risikoen for egeninteresse til et acceptabelt niveau. For denne overtrædelse idømtes revisor bøde på 100.000 kr.

I Revisornævnets kendelse af 12. marts 2012¹³¹ er der tale om en revisor, der har afgivet revisionserklæringer, selvom han selv var ledelsesmedlem i de pågældende virksomheder. Det er nævnets opfattelse, at dette, ligesom i det foregående tilfælde, ville kunne vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret tredjemand. Der blev ved bødefastlæggelsen lagt vægt på, at overholdelse af uafhængighedsreglerne er fundamental for tilliden til revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant, og at overtrædelsen var en grov krænkelse heraf. Sagen indeholdte flere forhold og revisor hævdede, at registreringen i Revireg, som tilknyttede revisor til revisorvirksomheden, alene var formel og manglende afmeldelse grundet en misforståelse i forbindelse med, hvem der skulle foretage registreringen. Dette blev ikke anset som et forhold, der kunne nedbringe

¹³⁰ R2012.19-2011-R

¹³¹ R2012.29-2010-R

bødestørrelsen, og revisor blev tilmed mindet om karenperioden på 2 år efter ansættelse i en ledelsesfunktion.¹³² Revisor blev idømt bøde på 100.000 kr.

Ovenstående sager, som er opridset særdeles kort, understreger vigtigheden af, at revisor tager spørgsmålet om uafhængighed ved erklæringsafgivelse seriøst. Det kan have store konsekvenser ikke at overholde reguleringen, og der er ingen tvivl om, at det er et område, som også fremadrettet vil være genstand for øget opmærksomhed. I de nævnte sager ”slipper” revisor med bøder, men dette kan efter gentagne tilfælde resultere i fratagelse af revisors beskikkelse. Kendelsen fra marts 2012 tydeliggør også, at det ikke er tilstrækkeligt, at revisor selv mener, han er uafhængig. Det skal ligeledes være opfattelsen hos alle brugerne af regnskaberne. Selv en formalitet kan være med til at regnskabsbrugernes tillid svækkes. I og med at virksomheder og revisionsvirksomheder indgår i komplekse organisationer og netværk, er arbejdet med at vurdere uafhængigheden blevet mere omfattende. Det er dog nødvendigt for branchen som helhed, at revisorer i forhold til hver enkelt opgave er omhyggelige med vurderingen af deres uafhængighed.

7. Perspektivering

I forlængelse af behandlingen af reguleringen af revisors uafhængighed, herunder Revisorlovens bestemmelser og de Etiske regler, synes det relevant at komme med et bud på, hvordan fremtiden vil se ud. For at belyse dette, vil jeg tage udgangspunkt i nogle af de emner/problematiser, der har været oppe til diskussion i den seneste tid.

Som det ses af afsnit 4 i specialet har området været genstand for kontinuerlig udvikling gennem tiden. Siden 2008, hvor den nugældende Revisorlov blev vedtaget, er der ikke sket ændringer på denne front. Til gengæld er de Etiske regler blevet ændret flere gange. At ændringerne implementeres gennem de Etiske regler er udtryk for, at reguleringen i Danmark langsomt nærmer sig den internationale. I og med at virksomheder i stigende grad bliver multinationale og meget komplekse kunne det være ønskeligt, at der kun fandtes et regelsæt, som regulerede revisors uafhængighed ens uagtet virksomhedernes hjemland. Dette bliver sikkert aldrig en realitet, grundet forskellighederne landene imellem. Dog vil jeg mene, at der fremadrettet vil ske en yderligere ensretning af reglerne, ligesom det har været tilfældet de seneste år.

¹³² Uafhængighedsbekendtgørelsen - § 2, stk. 1 nr. 2, som er behandlet i afsnit 4.2.3

Med implementeringen af de nye Etiske regler i 1.01.2011, steg omfanget af bestemmelser på området betragteligt. I august 2012 udsendte IESBA¹³³ udkast til tilføjelse af yderligere to nye afsnit i de Etiske regler.¹³⁴ Udkastet foreslog at indsætte afsnit 225 og 360¹³⁵, som skal omhandle og beskrive tilfælde, hvor revisor har pligt til eller forventes at ville bryde sin tavshedspligt og indberette mistanke om ulovligheder hos en kundevirksomhed til den relevante myndighed. De foreslående bestemmelser vedrører udelukkende forhold, der er ulovlige og dermed ikke uetiske handlinger. Ved uetiske handlinger skal revisor i kraft af den principbaserede begrebsramme identificere trusler, evaluere truslernes væsentlighed og iværksætte sikkerhedsforanstaltninger. Såfremt dette ikke er muligt afbrydes kunde- eller ansættelsesforholdet. Hvis de nye afsnit bliver tilføjet, kommer disse til at gælde sideløbende med øvrig dansk regulering på dette område.¹³⁶ Det lader således til, at reguleringen fortsat bliver udvidet. Det kan være en hjælp for revisor, at der er flere og flere problemstillinger, der er behandlet i de Etiske regler. Således kan der findes vejledning til, hvordan revisor skal forholde sig i en konkret sag. Dog er det fortsat revisors egen vurdering af situationen, der danner grundlaget for løsningen.

Det kan være vanskeligt at vide, om den vurdering revisor foretager er korrekt og i overensstemmelse med de Etiske regler. Dette understreges bl.a. af, at IESBA i et høringsforslag fra april 2012¹³⁷ har lagt op til, at der i de Etiske regler indsættes klarere retningslinjer for revisors håndtering af interessekonflikter. FSR har i tilknytning hertil påpeget, at det ville være hensigtsmæssigt yderligere at forklare sondringen mellem begreberne interessekonflikt og uafhængighed.

Selvom det er en fordel for revisor, at der kan findes vejledning i de Etiske regler, kan det også være en ulempe, at reguleringen bliver forholdsvis omfattende. Ovenstående viser at ny regulering blot vækker nye problemstillinger. Min vurdering er, at de Etiske regler i fremtiden vil blive mere omfattende, end hvad der er tilfældet i dag. Dette stiller skærpede krav til revisor om at være særdeles opmærksom i sin vurdering af uafhængigheden. I en artikel fra FSR¹³⁸ som omhandler fremtidens revisoruddannelse, fremgår det, at moderniseringen af uddannelsen forventeligt bliver vedtaget i løbet af

¹³³ International Ethics Standards Board for Accountants - den internationale udsteder af etiske retningslinjer for revisorer

¹³⁴ FSR 4 – afsnit 3-5

¹³⁵ Afsnit 225 i relation til praktiserende revisorer og afsnit 360 i relation til ikke-praktiserende revisorer.

¹³⁶ Revisorloven § 22 og hvidvaskningsloven

¹³⁷ FSR 5 – afsnit 1 og 4

¹³⁸ FSR 6 – afsnit 4

2013 og er opstået på baggrund af finanskrisens fokus på troværdig regnskabsinformation og revisors rolle. Det foreslås at den skriftlige del af eksamen opdeles i tre moduler, hvoraf den ene skal omhandle etik og uafhængighed. Formålet hermed er at nye kvalificerede revisorer i højere grad er i stand til at leve op til rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette understreger vigtigheden af, dels at revisorer er inde i reguleringen om uafhængighed, og dels at reguleringen er blevet så kompleks og omfangsrig, at der er brug for øget opmærksomhed og undervisning herom.

Heraf kan også udledes, at det ikke forventes at revisors uafhængighed i fremtiden vil komme til at betyde mindre.

I lovforslaget om ændring af årsregnskabsloven og Revisorloven¹³⁹, også omtalt i afsnit 4.2.6, stilles der forslag om forenkling af revisionspligten. Den internationale udvikling har gennem de seneste år resulteret i større forskelle i kravene til store og små virksomheder, hvilket til dels skyldes betydelige øgede krav til de store D-virksomheder. Samtidig har der også været fokus på at lette de administrative byrder hos små og mindre virksomheder. Ifølge lovforslaget ændres årsregnskabsloven således, at virksomheder i regnskabsklasse B, der er omfattet af lovpligtig revision, kan lade revisionen udføre efter en ny regnskabsstandard, der er tilpasset særligt til denne type af virksomheder. Således er revisor i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne afgive en positiv konklusion om årsregnskabet, dog med betydelig mindre brug af ressourcer i forhold til en revision udført efter de gældende revisionsstandarder. Dette vil have væsentlig betydning for revisors arbejde. Revisors væsentligste opgave har altid været revision, dog har branchen de seneste år været præget af hård konkurrence, og det har givet revisor motivation til at sælge tilknyttede opgaver som f.eks. rådgivning. Ovennævnte lovforslag, mener jeg, blot er med til at øge denne fokusering på andre ydelser.¹⁴⁰

Størstedelen af regnskabsklasse B virksomheder vil sandsynligvis vælge revisionshandling udført efter den nye regnskabsstandard. Det betyder ikke, at revisorer mister deres opgaver, men de vil angiveligt være mindre tidskrævende. Dermed skal kapaciteten fyldes ud med andre opgaver. Selvom vi givet fald bevæger os væk fra revision som revisorerens hovedbeskæftigelse, betyder det ikke at uafhængigheden bliver mindre væsentlig. I og for sig skal de samme regler om uafhængighed gælde, selvom der leveres budgetter, analyser, beregninger mv. Lad os sige at bestemmelserne om etisk adfærd bliver mere og mere omfattende, revisorbranchen ændrer sig jf. ovenstående, så mener

¹³⁹ Lovforslag L26

¹⁴⁰ Lovforslaget er vedtaget 6.12.2012 med ikrafttræden 1.01.2013

jeg, der er essentielt, at uddannelsen som godkendt revisor skal fornyes, da dette vil medføre helt ny udfordringer for den praktiserende revisor.

8. Konklusion

Dette speciale har omhandlet regulering af revisors uafhængighed. Uafhængighed er særdeles centralt i forhold til revisors funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant. Revisors opgave er at højne troværdigheden til oplysningerne i virksomhedernes årsrapporter, således at regnskabsbrugerne kan benytte disse som beslutningsgrundlag. Det er derfor vigtigt, at der er tillid til revisor, og at han anses for værende uafhængig – både i opfattelse og fremtoning.

Hovedspørgsmålet for specialet har været, hvorledes revisors uafhængighed reguleres i Danmark, herunder hvilke ændringer, der kom med de Etiske regler 1.01.2011 og hvilken betydning disse havde for revisors virke. Reguleringen foregår i to søjler, hvorfor denne konklusion også vil blive opdelt således.

Første søjle af reguleringen omfatter bestemmelserne i Revisorloven. Revisorloven indeholder en række bestemmelser, som omhandler revisors uafhængighed. I § 13 reguleres godkendelse af revisionsvirksomheder. Her opstilles krav om Erhvervsstyrelsens godkendelse, herunder lovpligtig kvalitetskontrol og grænser for majoriteten af stemmerettigheder. Stemmeretskravene gør, at det er revisorer eller revisorvirksomheder, der skal have stemmemajoriteten. Dette har en forbyggende virkning mod påvirkning fra udenforstående interesser.

I § 16 indføres begrebet ”offentlighedens tillidsrepræsentant” i forbindelse med revisors virksomhed. Uden dette begreb ville det ikke være relevant at tale om uafhængighed. Det fremhæves også i denne bestemmelse, at revisor er underlagt reglen om ”god revisorskik”, når der afgives erklæringer med sikkerhed. God revisorskik er en retlig standard. Ved at lovgive efter en sådan standard, opnås en dynamisk regulering, som tilpasser sig både branchens og samfundets udvikling. Begrebet indebærer, at revisor udviser integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu. Dette er de fem globale etiske principper og er også at finde i de Etiske regler. Hermed skabes der en sammenhæng mellem lovgivningen af revisors uafhængighed og de Etiske regler, som sammen og i et supplement til hinanden, skal regulere revisors uafhængighed.

Begreberne i § 16 fremstår meget svævende og vanskelige at håndtere, dog menes de at give gode retningslinjer for revisors arbejde. Den virkelige verden er kompleks, og at opbygge lovgivningen på denne måde, er hensigtsmæssigt i forsøget på at dække bredt og på samme tid opstille rammer for, hvad der er acceptabelt.

§ 24 er Revisorlovens egentlige uafhængighedsbestemmelse. Dertil hører en bekendtgørelse, som uddyber og præciserer bestemmelsen. Til bekendtgørelsen er der yderligere udarbejdet en vejledning. Efterfølgende opsummering vil inddrage alle tre elementer.

Overordnet bygger Revisorloven på en principbaseret tilgang i relation til uafhængighed. Det er således revisors opgave, at foretage en konkret vurdering af uafhængigheden i forhold til hver enkelt opgave. § 24 er opbygget som en flertrinsraket, som indledningsvis definerer det generelle uafhængighedskrav. Herunder opstiller stk. 2 og 3 henholdsvis trusler mod uafhængigheden, som ikke kan afhjælpes med sikkerhedsforanstaltninger, og trusler mod uafhængigheden, som muligvis vil kunne elimineres af sikkerhedsforanstaltninger. Stk. 4 indeholder særlige regler om virksomheder af interesse for offentligheden. Stk. 5 er en hjemmelsbestemmelse og stk. 6 stiller krav om at revisorvirksomheder udarbejder retningslinjer for revisors uafhængighed, således at der foreligger dokumentation herfor på hver enkelt opgave.

Det centrale i bestemmelsen er især stk. 2, som bl.a. også er det område Uafhængighedsbekendtgørelsen arbejder med. Heri behandles de absolutte forbudssituationer, som overordnet kan sammenfattes i ”tætte familiemæssige bånd”. Uafhængighedsbekendtgørelsen gør de familiemæssige bånd gældende i fire situationer. Hvis der eksisterer sådanne relationer til personer, der har væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, som opgaven vedrører, kan revisor ikke optræde som uafhængig. Det kan også være en familiemæssig tilknytning til en person med en ledende stilling hos revisionskunden, til en person med direkte indflydelse på udarbejdelsen af den opgave, som opgaven vedrører, eller sidste tilfælde som omfatter forretningsmæssige forbindelser.

Samlet set kan det konkluderes, at § 24 og den tilknyttede bekendtgørelse og vejledning udgør et bredt sæt af regler, som hjælper revisor med vurderingen af hans uafhængighed. Når Revisorloven står alene synes reguleringen at være let tilgængelig og overskuelig. Bekendtgørelsen og vejledningen skulle gøre reguleringen mere konkret og håndgribelig, men konkretiseringen af bestemmerne gør også lovgrundlaget meget omfattende. Derfor er det vigtigt, at bevare overblikket, når der arbejdes med uafhængighedsreglerne.

I § 25 behandles reglerne om rotation. Disse regler gælder udelukkende for virksomheder af interesse for offentligheden og omfatter kun den ansvarlige revisor for den lovpligtige revision. Således skal den ansvarlige revisor senest udskiftes efter syv år, og herefter har han en karenstperiode på to år, hvor der for hans vedkommende ikke må udføres opgaver på kunden. Rotationskravet har været meget omdiskuteret, men er alt andet lige essentielt for revisors uafhængighed. Derfor ligges der også op til yderligere debat om emnet i den seneste grønbog på området. Her indføres begrebet firmarotation, som indebærer, at det ikke kun er den ansvarlige revisor, der skal rotere, men hele revisorvirksomheden. Dette vil alt andet lige skabe mere objektivitet og dynamik indenfor branchen, men der vil også gå meget opbygget viden tabt.

§ 26 regulerer størrelsen på revisors honorar. Honoraret fra en kunde må i fem på hinanden følgende regnskabsår ikke overstige 20 % af revisorvirksomhedens samlede omsætning. Baggrunden for bestemmelsen er, at revisor formodentlig ikke vil være i stand til at agere uafhængig og upåvirket af virksomhedens holdninger, i frygt for at kundesamarbejdet vil blive afbrudt.

§§ 28-29 indeholder krav om revisorvirksomheders kvalitetsstyring og kontrollen heraf. Det er dermed pålagt revisionsvirksomhederne at dokumentere deres arbejde, og den lovpligtige kvalitetskontrol skal have adgang hertil. §§ 34-36 fastlægger de krav som Revisortilsynet skal følge ved udførelse af den lovpligtige eksterne kvalitetskontrol. Revisortilsynet kan indbringe sager for Revisornævnet, hvis der konstateres lovovertrædelser i forbindelse med kvalitetskontrollerne. Sager vedrørende revisors uafhængighed kan resultere i betragtelige bøder og i yderste konsekvens fratagelse af revisors godkendelse og beskikkelse.

Anden søjle af reguleringen omhandler de Etiske regler. De Etiske regler er i lighed med uafhængighedsreglerne i Revisorloven opbygget om en principbaseret begrebsramme, som skal anvendes til at identificere trusler og træffe valg om eventuelle anvendelige sikkerhedsforanstaltninger. De grundlæggende principper er de samme, som dem der gør sig gældende i Revisorlovens § 16. Disse skal fungere som et kompas for revisor i vurderingen af sin uafhængighed. Der kan ikke opstilles et entydigt svar på alle mulige situationer, revisor kan risikere at blive stillet overfor. Derfor skal den principbaserede begrebsramme og de grundlæggende etiske principper gøre revisor i stand til at oparbejde en fornemmelse for sin egen etiske adfærd.

Det er revisors opgave at identificere de mulige trusler, som kan gøre, at han ikke er i stand til at overholde de grundlæggende principper. De Etiske regler arbejder med fem kategorier af trusler, nemlig egeninteresse, egenkontrol, advokering, familiaritet og intimidering. I langt de fleste situationer vil der være tale om trusler mod det grundlæggende princip om revisors objektivitet. Dette hænger sammen med revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og vigtigheden af, at en velinformeret tredjemand ikke tvivler på revisors uafhængighed. Hvis det vurderes, at en af overstående trusler er til stede, er det revisors opgave og ansvar, at der bliver etableret relevante sikkerhedsforanstaltninger, der eliminerer truslerne eller reducerer dem til et acceptabelt niveau. De Etiske regler opstiller talrige eksempler på sikkerhedsforanstaltninger, der kan benyttes i givne situationer, men det er fortsat på baggrund af revisors egen etiske forståelse, det skal afgøres, hvorvidt opgaven kan udføres uden at uafhængigheden kompromitteres.

De grundlæggende principper, trusler og sikkerhedsforanstaltninger spiller en vigtig rolle i revisors daglige arbejde. Samspillet mellem elementerne er et billede på de situationer, som revisor kan blive stillet overfor. De Etiske regler inddeler disse situationer i tre kategorier. Første kategori er grønt lys situationerne. Her kan revisor udføre opgaven uden at foretage sig yderligere, da han vil være uafhængig af den kunde, som f.eks. erklæringen vedrører. Anden klassifikation er gult lys situationerne. Revisor har mulighed for at iværksætte sikkerhedsforanstaltninger, således at truslerne bliver elimineret eller reduceret til et acceptabelt niveau. Sidste kategori er rødt lys situationerne, hvor det ikke muligt at indsætte sikkerhedsforanstaltninger, der i tilstrækkelig grad kan minimere truslerne til et forsvarligt niveau. Således er revisor nødsaget til at afstå fra opgaven.

Som det ses af overstående synes de Etiske regler, ligesom Revisorloven, at have en klar opdeling af, hvornår revisor kan påtage sig en opgave eller ej. Dog benyttes der ikke i de Etiske regler samme synlige henvisning til kategoriseringen mellem rødt og gult lys situationerne, som det er tilfældet i Revisorloven.

De Etiske regler, der trådte i kraft 1.01.2011, har medført en række ændringer af retningslinjerne. Generelt er sprogbruget blevet mere konsekvent, således at reglerne fremstår mere direkte og præcise. Begrebet "den principbaseret metode" er blevet ændret. Tidligere skulle trusler være klar ubetydelige, nu skal de blot reduceres til et acceptabelt niveau. Endvidere er der i de Etiske regler en forbedret formulering af metoden.

Formuleringen af truslerne er ligeledes udvidet. Definitionen heraf er den samme som tidligere, men en mere omfattende forklaring skulle tydeliggøre, hvad der præcis menes med truslerne.

De to mest gennemgribende ændringer er dog opsplitningen af afsnit 290 og sidestillingen af review og revision. Det daværende afsnit 290 er i de nye Etiske regler blevet opdelt i afsnit 290 og 291 omhandlende henholdsvis revisors uafhængighed ved revisions- og reviewopgaver og revisors uafhængighed ved andre erklæringsopgaver med sikkerhed. Opdelingen gør regelsættet mere overskueligt, og det må alt andet lige være lettere for revisor at finde frem til den vejledning, han søger. Som en konsekvens af opsplitningen, er review blevet sidestillet med revision. Dette medfører, at reviewkunder nu er omfattet af de regler, som tidligere kun var gældende for revisionskunder. Dette indebærer givetvis flere obligatoriske arbejdshandlinger, selvom graden af sikkerhed er forskellig i de to typer af opgaver.

I forhold til afsnit 290 om revisions- og reviewopgaver er der blevet foretaget ændringer af mere specifik karakter. I forhold til definitionen af virksomheder af interesse for offentligheden omfattes nu også virksomheder, som vurderes at have samme karakter som ovenstående organisationer. Dette kommer særligt på tale, hvis en virksomhed har en bred vifte af interessenter. Således kan disse virksomheder blive underlagt at blive behandlet som virksomheder med interesse for offentligheden. De Etiske regler har et meget omfattende og specificeret regelsæt stilet til denne type virksomheder, som ikke er blevet mindre i takt med ændringerne heraf. Der er bl.a. kommet nye regler om, hvilke opgaver revisor kan udføre, om honorar fra disse kunder og begrænsninger for nøglepartnern på opgaven. Nøglepartner er et nyt begreb, der er blevet implementeret i de Etiske regler. Nøglepartnerbegrebet er især centralt i forhold til rotationsreglerne for virksomheder af interesse for offentligheden, hvorefter der skal ske udskiftning efter syv år. I forhold til ledelsesansvar og skattemæssig assistance er retningslinjerne udvidet med nye afsnit, som indeholder øget vejledning og skærpselser i visse situationer.

Ovenstående behandling har dannet grund for, at jeg nu er i stand til at besvare hoved- og underspørgsmålene i specialet. Som det fremgår, indeholder Revisorloven og Uafhængighedsbekendtgørelsen i sig selv overordnede og generelle bestemmelser, mens de Etiske regler mere detaljeret og beskrivende gennemgår de forskellige problemstillinger i forhold til revisors uafhængighed. Det centrale i forhold til reguleringen er, at der både i Revisorloven og de Etiske regler tages udgangspunkt i den principbaserede tilgang. At

reguleringen styres af denne tilgang, mener jeg er meget væsentlig. Der kan ikke lovgives eller tages højde for alle de mulige situationer, revisor ville kunne blive stillet overfor i sit daglige virke. Derfor er det nødvendigt, at reguleringen er dynamisk og kan tilpasses, således at revisor kan foretage sin vurdering af en specifik opgave med afsæt i grundlæggende forudsætninger. Således kan de Etiske regler fungere som et opslagsværk og et supplement til Revisorlovens bestemmelser, så de tilsammen udgør et stærkere grundlag for reguleringen af revisors uafhængighed. De to regelsæt kan ikke benyttes til at udbyde hinanden, men gælder sideløbende. Dog vil jeg mene, at i og med de regulerer samme felt, kan revisor med fordel benytte aspekter fra begge i dannelsen af sin etiske stedsans

Ovenfor er ændringer i de Etiske regler kort gennemgået. Generelt kan konkluderes, at ændringerne har medført et langt mere detaljeret og omfangsrigt regelsæt. Dette kræver, at revisor er yderst grundig i vurderingen af sin uafhængighed, især hvis opgaven vedrører en virksomhed af interesse for offentligheden. I praksis har ændringerne ikke medført gennemgribende ændringer for revisors virke. Overordnet kan det siges, at det altovervejende kun er revisorer, der reviderer virksomheder af interesse for offentligheden, der bliver ramt af ændringer. Her tænkes specielt på begrebet nøglepartnere. I denne forbindelse skal der dog tages højde for de Etiske reglers udvidede definition af denne type virksomheder.

Det, at reguleringen fortsat bliver udvidet og mere omfangsrig kan siges at være i konflikt med den principbaserede tilgang. Hvis udvidelsen af de Etiske regler forsætter fremover vil detailregulering af området formodentlig være altovervejende, og der vil ikke længere blive stillet samme krav til revisors egen etiske opfattelse. Som reguleringen er på nuværende tidspunkt er der dog fortsat brug for revisors individuelle vurdering.

9. Executive summary

Present thesis is the written part of the Master of Science in Business Economics and Auditing at Aalborg University.

The thesis is concerned with the topic “Regulation of auditor’s independence in Denmark”. The independence of auditors is extremely important as a part of their role as a representative of the general public. It is the auditor’s first job to add credibility to the financial statements by giving an independent audit report. Financial statements are not prepared only for the use of the company itself, but equally to the use of a wide range of stakeholders. The stakeholders use the financial statements as a basis for decision. When the audit has been performed an independent auditor’s report is added to the financial statements. This way the stakeholders are guaranteed that the financial statement has been audited by an objective and independent party. By doing this the Auditor report ensures and raises the quality of the financial statement, and at the same time increases the confidence of stakeholders. This is not possible, if the auditor is not independent.

The regulation of auditor’s independence can be separated into two sections. The first section contains the Danish “Revisorlov”. In this law auditor’s independence is regulated in few but important paragraphs. § 24 is the actual independence requirement. Additionally there are other paragraphs that regulate certain conditions that influence the independence, for example approval, business, quality control and supervision.

As the regulation is put in very short terms, there is a declaration to the independence requirement. The declaration elaborates and specifies the above mentioned independence requirement. Furthermore in 2008 the Danish Business Authority issued a guide to the subject.

The second section of the regulation is the Code of Ethics. The Code of Ethics was implemented in Denmark by the institution FSR based on IFACs international Code. IFAC is the global organization for the accountancy profession. The Code of Ethics regulates auditor’s ethical conduct, and in this connection defines fundamental principles for the professional ethics of auditors.

Unlike Revisorloven, The Code of Ethics has been object of several changes in recent years. The latest update was made with effective date 1.01.2011. I consider the continuous changes as an evidence of what is of great interest at the moment in an international perspective and thereby also in the Danish regulation.

In continuation hereof the overall problem statement for this thesis is:

How is the auditor's independence regulated in Denmark?

To study central aspects at the time, both international and national, the recent changes in the Code of Ethics have been analysed. Therefore the following sub questions have been answered:

Which changes were implemented in the Code of Ethics 1.01.2011?

What are the consequences of these changes for the function of auditors?

Prior to the analysis and discussion of the problem statement each relevant paragraph in Revisorloven has been processed. Likewise there has been a general introduction to The Code of Ethics, including a description of the five fundamental principles, threats and safeguards. In connection with the overall survey of The Code of Ethics follows an analysis of the most important changes of The Code. This includes both general changes and more specific changes to the chapter 290 and 291 respectively concerning independence regarding Audit- and Review arrangements and independence regarding Other Assurance Engagements.

Based on the above mentioned exhaustive survey it is possible to answer the problem statement and appurtenant sub questions and make a final conclusion.

The Danish Revisorlov contains very specific requirements, whereas The Code of Ethics encompasses more detailed and descriptive sections. Common to both sets of rules is the conceptual framework, which is the fundamental approach. The conceptual framework approach assists professional accountants in complying with the ethical requirements and meeting their responsibility to act in the public interest. In this way it is a requirement that the auditor in connection to every assurance engagement assess his independence. It is impossible to describe or make law on every single situation the auditor can be finding himself in. The real world is complex and constantly changing. The conceptual framework approach makes the regulation of auditor's independence dynamic and adjustable.

Revisorloven and The Code of Ethics is two self-contained set of rules. They are not meant to elaborate each other, but I think that The Code of Ethics can act as a reference

work in supplement to the regulations in the Revisorlov. Together the two sets of rules make a stronger foundation of the regulation of the auditor's independence.

The recent changes in The Code of Ethics have caused a far more detailed and comprehensive Code. This requires that auditors are very careful when they assess their independence, mostly if the assurance engagement concerns audit clients that are Public Interest Entities. In practice the changes have not had revolutionary consequences for auditor's work; nevertheless auditors of Public Interest Entities have to be aware and very thorough in clarifying their independence. The Code of Ethics has many specific requirements for this type of companies, for example the concept "key audit partner".

The regulation in the Code of Ethics has been extended considerably. This may be in conflict with the conceptual framework approach. If development until now continues, detailed regulation will be predominant in the future. Auditors own ethical perception will not be central any longer, as the regulation contains several regulations. The regulation today still requires an evaluation of the independence in every engagement.

10. Litteraturliste

Bøger

- (Bøg)**, Kjeld Chr. & Kiertzner, Lars: *Professionsetik for revisorer*, 1. udgave, 1. oplag, ISBN 978-87-619-1842-0, FSR 2007
- (Christensen)**, Mogens, Füchsel, Kim, Langsted, Lars Bo, Loft, Anne: *Revision – koncept og teori*, 2. udgave, 3. oplag, ISBN 87-619-0179-2, Thomson-FSR 2000
- (Füchsel)**, Kim Gath, Peter, Langsted, Lars Bo, Skovby, Jens: *Revisor regulering og rapportering*, 2. udgave, 1. oplag, ISBN 978-87-619-2655-5, Thomson Reuters 2010
- (Jensen)**, Peter Kroglund, Langsted, Lars Bo, Olsen, Poul Erik, Ring, Niels Anker: *Revisorloven med kommentarer*, 4. udgave, 1. oplag, ISBN 978-87-619-2622-7, Thomson Reuters 2009
- (Langsted)**, Lars Bo, Andersen, Paul Krüger, Christensen, Mogens: *Revisoransvar*, 6. udgave, 1 oplag, ISBN 87-619-1235-2, Thomson Reuters 2008
- (Petersen)**, Verner Christian: *Etik*, ISBN 87-7783-080-6, Forlaget systime A/S 1991

Lovgivning og vejledninger

- (Erhvervsstyrelsen)**, *Det offentlige tilsyn med revisorer og revisorvirksomheder – Redegørelse 2011*, juli 2012
- (Erklæringsvejledning)**, *Vejledning om bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer*, Erhvervsstyrelsen 1996
- (Etiske regler)**, *Retningslinier for revisors etiske adfærd (Etiske regler for revisorer) 2010*, FRS og Dansk Revisorforening, 2010
- (Etiske regler 2008)**, *Retningslinjer for revisors etiske adfærd (Etiske regler for revisorer), december 2007-version*, FSR august 2009
- (FSR 1)**, *Fagligt notat om etiske normer for den statsautoriserede revisors rådgivning*, Rådgivningsudvalget, FSR Maj 1996
- (FSR 2)**, *Revisors uafhængighed – en forudsætning for troværdighed. Retningslinier for de statsautoriserede revisors generelle uafhængighed*, Etikudvalget, FSR April 1996
- (Grønbogen 1)**, *Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den Europæiske Union*, EU-Kommissionen, juli 1996
- (Grønbogen 2)**, *Revisionspolitik: Læren af krisen*, EU-kommissionen, oktober 2010
- (Lovforslag nr. L26)**, *Forslag til Lov om ændring af årsregnskabsloven og revisorloven (forenkling af revisionspligten og styrket offentligt tilsyn med revisorer m.v.)*, fremsat 10. oktober 2012
- (Revisorkommissionens betænkning nr. 1411)**, *Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering*, 1. udgave, 1. oplag, ISBN 87-90774-16-7
- (Revisorloven)**, *Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer*, lov nr. 468 af 17. juni 2008
- (Revisortilsynet)**, *Redegørelse om Revisortilsynets kvalitetskontrol 2010*, Revisortilsynet, 24. oktober 2011
- (Selskabsloven)**, *LBKG 2011-04-11 nr. 322 om aktie- og anpartsselskaber*
- (Uafhængighedsbekendtgørelsen)**, *Bekendtgørelse 2008-06-26 nr. 663 om godkendte revisorer og revisorvirksomheders uafhængighed*

(Uafhængighedsvejledningen), *Vedledning om bekendtgørelse om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed*, 24. marts 2009

(8-direktiv), *Europa-Parlamentets og Rådets Direktiv 2006/43/EF af 17. maj 2006 om lovpligtig revision af årsregnskaber og konsoliderede regnskaber, om ændring af Rådets direktiv 78/660/EØF og 83/349/EØF og om ophævelse af Rådets direktiv 84/253/EØ*, Strasbourg 17. maj 2006

Artikler

(FSR 3), *Praktiske eksempler på anvendelse af etiske regler om revisors uafhængighed ved udførelse af assistance og rådgivningsopgaver mv. for små og mellemstore erklæringsklienter*, FSRs Etikudvalg Juli 2006

(FSR 4), *Hvordan skal revisor agere ved mistanke om ulovligheder – oplæg til etiske retningslinjer fra IESBA*, FSR 29. august 2012

(FSR 5), *Forslag til nye retningslinjer om håndtering af interessekonflikter*, FSR 11. april 2012

(FSR 6), *Ny revisoruddannelse på vej: Kvalitet og etik i fokus*, FSR 13. juli 2012

(IFAC 1), *Overview Comparison of the Code of Ethics (Revised July 2009) to the Code of Ethics (Revised July 2006) High-level-comparison*, september 2009

(IFAC 2), *Overview Comparison of the Code of Ethics (Revised July 2009) to the Code of Ethics (Revised July 2006) detailed-comparison*, september 2009

(Kiertzner 1), Lars, *Revisionsmarkedet – grønbogen og systemiske risici*, INSPI, 2011, nr. 7/8

(Kiertzner 2), Lars, *Grønbogen om "Revisionspolitik – læren af krisen"*, INSPI, 2010, nr. 12

(Røder), Jens, *Grønbogen om revisionsbranchen, hvorfor nu og hvorfor i det hele taget? Nogle kommentarer på indholdet*, R&R 2010.11

(Warming-Rasmussen 1), Bent, *Revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant*, Ledelse og Erhvervsøkonomi, 4/2002

(Warming-Rasmussen 2), Bent, *Revisors uafhængighed i dobbeltfunktion*, R&R. 2001.01.0014

Afgørelser

R2012.19-2011-R

R2012.29-2010-R

Internetsider

www.da.wikipedia.org

www.FSR.dk

www.ifac.org

11. Bilagsoversigt

Bilag 1, Etisk kombinatorik, Petersen – side 135-145

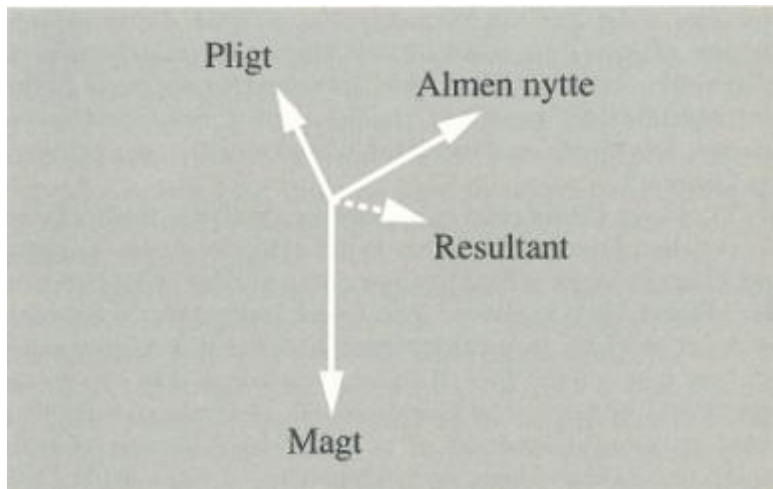
Bilag 2, Beslutningsdiagram efter Revisorloven §§ 24-26 og
Uafhængighedsbekendtgørelsen, Internt hjælpeskema i Beierholm

Bilag 3, Oversigt over persongrupper, der kan vække tvivl hos en velinformeret
tredjemand om revisors uafhængighed, Internt hjælpeskema i Beierholm

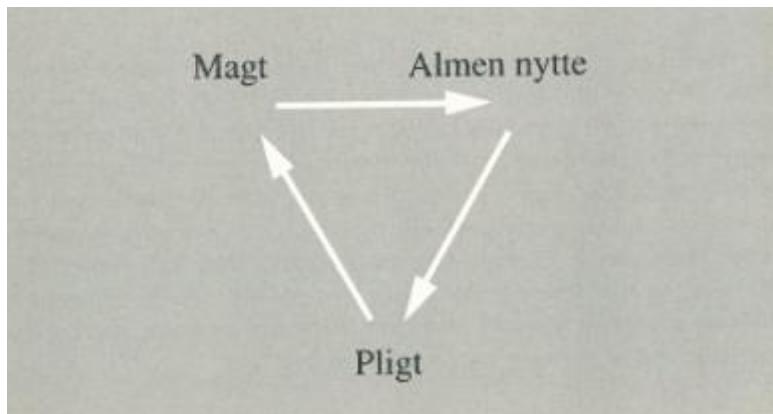
Bilag 4, Oversigt over resultatet af Erhvervsstyrelsens rapport om det offentlige tilsyn
med revisorer og revisorvirksomheder i 2011, intern oversigt i Beierholm

Bilag 1

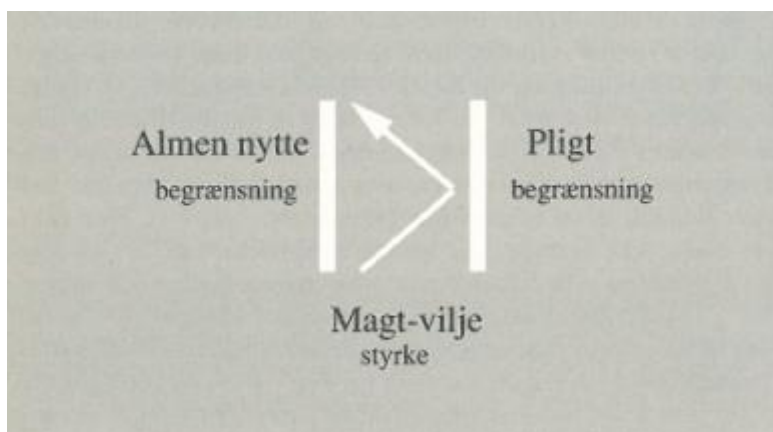
Pragmatisk-tilgang



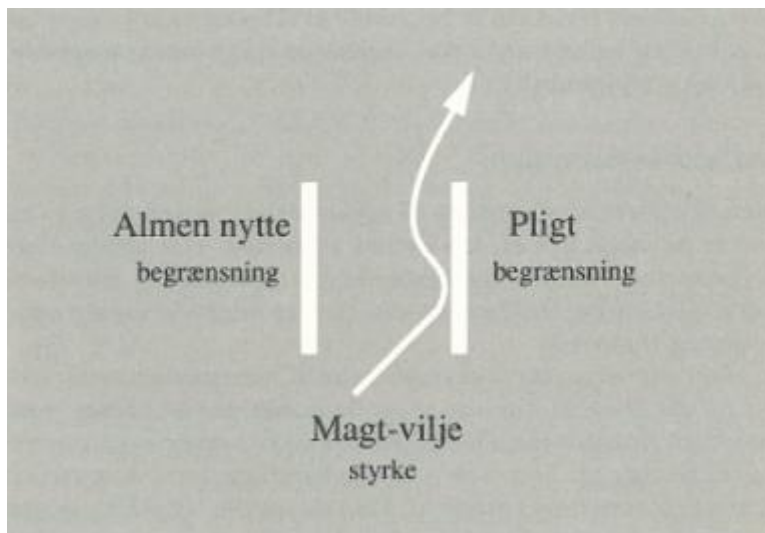
Cyklisk-ubestemte-tilgang



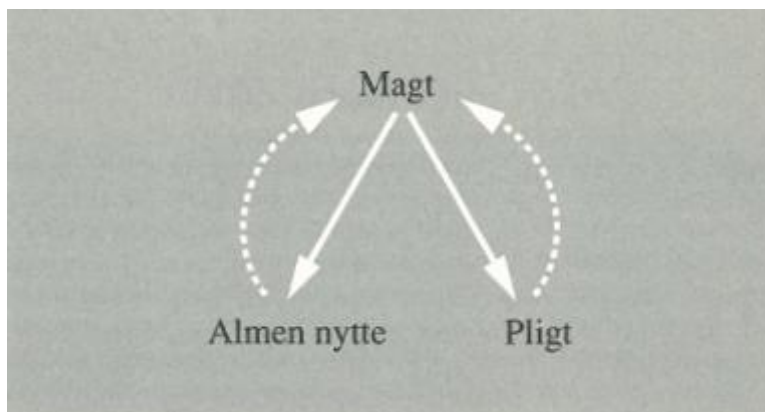
Statisk-regulerende-tilgang



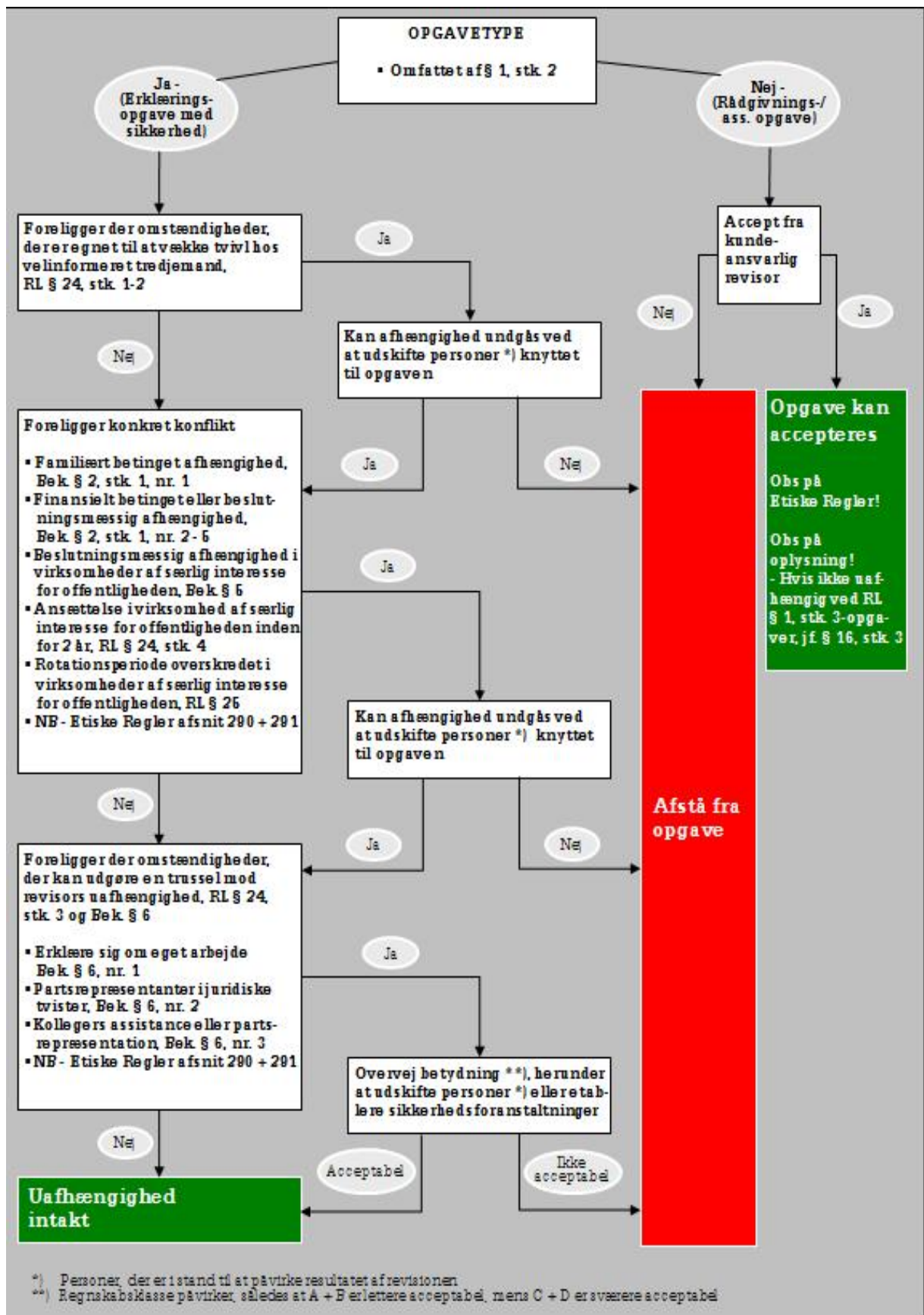
Dynamisk-forandrende-tilgang



Bestialsk-tilgang



Bilag 2



Bilag 3

Revisorlovens § 24, stk. 2 og 4, §§ 25 - 26 og Uafhængighedsbekendtgørelsen §§ 2 - 5
Omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand, foreligger altid, hvis:

		Revisionsvirk- som- heden	Under- skrivende revisor	Personer i erklærings- teamet	Øvrige personer i revisions- virkso- m- heden
1	Har tætte familiemæssige bånd *) til personer, der:				
	§ Har væsentlig direkte eller indirekte økonomisk interesse i kunden	IR	■	■	
	§ Har en ledende stilling hos kunden	IR	■	■	
	§ Har direkte indflydelse på erklæringsemnet	IR	■	■	
	§ Har en forretningsmæssig forbindelse med kunden	IR	■	■	
2	Inden for de seneste 2 år har været ansat i en ledelsesfunktion hos kunden og som led i ansættelsen har udøvet indflydelse på det, opgaven vedrører	IR	■	■	
3	Har direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i kunden	■	■	■	
4	Har en forretningsmæssig forbindelse med kunden, medmindre forbindelsen udøves inden for normal virksomhed, er på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig i omfang (uanset vilkår er krydsende revision dog aldrig tilladt)	■	■	■	
5	Har en kunde med en direkte eller væsentlig indirekte økonomisk interesse i revisionsvirksomheden	■	IR	IR	IR
6	Har en kunde med ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer i revisionsvirksomheden	■	IR	IR	IR
7	Vedrørende virksomheder af interesse for offentligheden:				
	§ Har deltaget i bogføring m.v.	IR	■	■	■
	§ Har udarbejdet kandidatliste til rekruttering af finansielle og administrative ledelsesstillinger m.v.	IR	■	■	■
	§ Ansættelse hos kunden inden for 2 år efter fratrædelse som revisor	IR	■		
	§ Har været udpeget som revisor i 7 år eller mere (rotation)	IR	■	Obs! Nogle- partner, jf. Etiske regler	
8	Har en omsætning fra samme kunde på 20% eller mere i 5 på hinanden følgende år	■			
9	Har betinget sig et højere vederlag end rimeligt eller har betinget sig et vederlag, som afhænger af andre forhold end det udførte arbejde		■		

*) Familiemæssige bånd foreligger i relation til forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn samt andre personer, som er i et afhængighedsforhold til den pågældende.

Revisorlovens § 24, stk. 3 og Uafhængighedsbekendtgørelsen § 6

Omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand, kan blandt andet foreligge i følgende situationer, hvis:

		Revisionsvirk- som- heden	Under- skrivende revisor	Personer i erklærings- teamet	Øvrige personer i revisions- virksom- heden
1	Udfører eller inden for de seneste 2 år har udført opgaver, hvor revisor i hovedsagen ville udtale sig om eget arbejde (selvrevision)	IR	■	■	
2	Optræder eller inden for de seneste 2 år har optrådt som partsrepræsentant for kunden	IR	■	■	
3	Andre personer har eller inden for de seneste 2 år har haft forbindelse med kunden af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis revisor selv havde haft en tilsvarende forbindelse	IR	■	■	■

Truslen mod revisors uafhængighed efter Revisorlovens § 24, stk. 3 og Uafhængighedsbekendtgørelsen § 6 kan i visse tilfælde elimineres eller reduceres ved brug af sikkerhedsforanstaltninger og i alle tilfælde ved at afstå fra opgaven.

Bilag 4

Overtrædelser	Afgjorte sager	Reaktioner i afgjorte sager	Verserende sager
Overtrædelser af erklæringsbekendtgørelsen	To forhold, hvor revisor havde taget forbehold for fortsat drift, men havde afgivet en konklusion med forbehold, dvs. en "bortset fra"-konklusion (§ 5, stk. 5)	Begge indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor revisionspåtegningen ikke var opstillet i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsen (§ 5, stk. 1)
	Et forhold, hvor revisor havde udarbejdet en vildledende revisionspåtegning, idet ordet "assistance" indgik (§ 1, stk. 3)	Påtale	Et forhold, hvor revisor ikke havde anført i revisionspåtegningen, at revisor havde revideret koncernregnskabet tillige med årsregnskabet (§ 5, stk. 1, nr. 9)
	Et forhold, hvor revisor ikke havde modificeret revisionskonklusionen, selv om revisor havde taget forbehold (§ 5, stk. 4)	Påtale	To forhold, hvor revisor havde taget forbehold for størstedelen af balancesummen, men havde afgivet en konklusion med forbehold, dvs. en "bortset fra"-konklusion (§ 5, stk. 5)
	Et forhold, hvor revisor havde placeret supplerende oplysninger forkert i revisionspåtegningen	Påtale	Et forhold, hvor revisor havde taget forbehold for fortsat drift, men havde afgivet en konklusion med forbehold, dvs. en "bortset fra"-konklusion (§ 5, stk. 5)
			Et forhold, hvor konklusionen i revisionspåtegningen ikke afspejlede, at der var taget forbehold (§ 5, stk. 5)
			Et forhold, hvor revisors udtalelse om ledelsesberetningen ikke angav, at ledelsesberetningen ikke var udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven, idet ledelsesberetningen ikke indeholdt omtale af samfundsansvar, ligesom redegørelsen for virksomhedsledelse var utilstrækkelig (§ 5, stk. 7)
			Et forhold, hvor det undersøges, om et ulovligt "kapitalejerlån" og kapitaltab skulle have givet anledning til forbehold (§ 6, stk. 1)
			Et forhold, hvor revisor ikke havde taget forbehold for, at ledelsesberetningen ikke oplyste om virksomhedens økonomiske forhold (§ 6, stk. 2, nr. 2)
			Et forhold, hvor revisor ikke havde taget forbehold for værdiansættelsen af 16% af koncernens aktiver (§ 6, stk. 2, nr. 6)
			Et forhold, hvor revisionspåtegningen ikke indeholdt overskriften "Forbehold", selv om revisor havde taget forbehold (§ 6, stk. 3)

Overtrædelser af uafhængighedsreglerne	Et forhold, hvor revisor havde revideret den samme revisionsvirksomhed, som han tillige afgav erklæringer igennem (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)	Indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor revisor havde revideret et regnskab, selv om revisor havde tætte familiemæssige bånd til ledelsen (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1)
	To forhold, hvor revisor havde udført "krydsende" revision (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)	Begge indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor revisor havde revideret regnskaber for virksomheder, hvori virksomhedernes direktør var gift med en af revisionsvirksomhedens indehavere (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 1 og stk. 6, nr. 3)
	Et forhold, hvor tre revisorer bevidst havde revideret hinandens regnskaber (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)	Alle indbragt for Revisornævnet	To forhold, hvor revisor havde foretaget "krydsende" revision (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)
	Et forhold, hvor tre revisorer utilsigtet havde revideret hinandens regnskaber (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)	Påbud	Et forhold, hvor moderselskabsrevisor havde underskrevet en undtagelseserklæring for et datterselskab (uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1)
	Et forhold, hvor revisor havde revideret et regnskab for en virksomhed samtidig med, at revisor og virksomhedens hovedaktionær sad i bestyrelsen sammen i en anden virksomhed (uafhængighedsbekendtgørelsens § 2, stk. 1, nr. 4)	Indbragt for Revisornævnet	
	Et forhold, hvor revisor havde revideret en medinteressents regnskaber (uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3)	Indbragt for Revisornævnet	
	Et forhold, hvor revisor havde revideret et regnskab for en virksomhed, hvis ejer sad i bestyrelsen for revisionsvirksomheden (uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, nr. 3)	Indbragt for Revisornævnet	
Overtrædelser af reglerne vedrørende ejer- og ledelsesforhold	Et forhold, hvor flertallet af ledelsesmedlemmerne ikke var godkendte revisorer (revisorlovens § 13, stk. 5)	Påbud	Et forhold, hvor ejerskabet til stemmerettighederne hos holdingvirksomheden var i strid med revisorloven (§ 13, stk. 2)
Overtrædelse af reglerne vedrørende registreringsforhold	Et forhold, hvor revisor havde afgivet erklæringer med sikkerhed uden at være tilknyttet den revisionsvirksomhed, som erklæringerne blev afgivet igennem (revisorlovens § 16, stk. 2)	Indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor navn og erhvervsadresse på revisionsvirksomhedens øverste ledelse ikke var registreret (Revireg-bekendtgørelsens § 4, jf. § 2, nr. 8)
	Et forhold, hvor revisor ikke var tilknyttet revisionsvirksomheden, og hvor stemmeandel og ejertype ikke var angivet for de to ejere (Revireg-bekendtgørelsens § 4, jf. § 2)	Påbud	

Overtrædelser af revisorlovgivningen i øvrigt	Et forhold, hvor revisor ikke havde indsamlet tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende flere væsentlige poster i regnskabet (RS 500, afsnit 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)	Indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor det undersøges, hvorvidt revisor havde foretaget revision i overensstemmelse med god revisorskik vedrørende en virksomhedsovertagelse (RS 545, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
	Et forhold, hvor revisor ikke havde sørget for, at der blev foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af et årsregnskab for en virksomhed, der var noteret på Dansk AMP (RS 220, afsnit 36, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)	Indbragt for Revisornævnet	Et forhold, hvor det undersøges, om revisor havde haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende funktionel valuta, emissionsomkostninger og virksomhedsovertagelser (RS 500, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
	Et forhold, hvor det blev undersøgt, om revisor havde sørget for, at der blev foretaget en kvalitetssikringsgennemgang af revisionen af et årsregnskab for en børsnoteret virksomhed (RS 220, afsnit 36, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)	Ingen reaktion	Et forhold, hvor en revisionspåtegning, der var underskrevet "For" en revisor, undersøges (revisorlovens § 16, stk. 1)
			Et forhold, hvor det undersøges, om revisor havde haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende en mellemregningskonto med en dattervirksomhed (RS 500, afsnit 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
			To forhold, hvor det undersøges, om revisionen havde været tilstrækkelig i tilfælde, hvor der efterfølgende blev konstateret besvigelser (RS 500, afsnit 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
			Et forhold, hvor det undersøges, om revisor havde haft tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende egne aktier (RS 500, afsnit 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
			Et forhold, hvor det undersøges, om revisor havde opnået tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis vedrørende evt. selvfinansiering (RS 500, afsnit 2, jf. revisorlovens § 16, stk. 1)
Andre forhold			Et forhold, hvor det undersøges, om revisionsvirksomheden havde accepteret og udført ikke-tilladte opgaver (revisorlovens § 17)