

II

(Retsakter hvis offentliggørelse ikke er obligatorisk)

KOMMISSIONEN

KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 16. maj 2002

Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper

(meddelt under nummer K(2002) 1873)

(EØS-relevant tekst)

(2002/590/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER —

som henviser til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 211, andet led, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Revisors uafhængighed er af fundamental betydning for offentlighedens tillid til revisionsberetninger. Det øger troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger og er afgørende for investorer, kreditorer, ansatte og andre interessenter i virksomhederne i EU. Dette gælder specielt, når selskabets virksomhed er af interesse for almenheden (f.eks. børsnoterede selskaber, kreditinstitutter, forsikringselskaber, investeringsforeninger og investeringsfirmaer).
- (2) Uafhængighed er også revisorprofessionens vigtigste middel til at vise offentligheden og tilsynsmyndighederne, at revisorerne og revisionsfirmaerne opfylder deres opgave på et niveau, der opfylder fastsatte etiske principper, specielt principperne om integritet og objektivitet.
- (3) I Rådets direktiv 84/253/EØF⁽¹⁾ om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, fastsættes de minimumskvalifikationer, der kræves af personer, som foretager lovpligtig revision.

- (4) Artikel 24 og 25 i direktivet fastsætter, at medlemsstaterne skal foreskrive, at revisorer ikke må foretage lovpligtig revision, hverken på egen hånd eller på vegne af et revisionsfirma, med mindre de er uafhængige. Artikel 26 i direktivet fastsætter, at medlemsstaterne skal sikre, at autoriserede revisorer kan pålægges passende sanktioner, såfremt de ikke udfører revisionen på en uafhængig måde. Ifølge artikel 27 i direktivet skal medlemsstaterne endvidere sikre, at i det mindste aktionærer og selskabsdeltagere i et revisionselskab ikke griber ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den fysiske person, der i revisionselskabets navn udfører revision. Dette krav gælder også for de medlemmer af selskabernes administrations-, ledelses- eller tilsynsorgan, der ikke personligt er anerkendt som revisorer.
- (5) Medlemsstaternes nationale regler om revisorers uafhængighed er i øjeblikket forskellige i flere henseender, f.eks.: den vifte af personer, som kravene om uafhængighed gælder for risiciene for, at revisors uafhængighed kan sættes over styr som følge af forbindelserne mellem revisor, revisionsfirmaet og en ejer af revisionsfirmaet, som ikke er revisor, og en revisionsklient, bør vurderes i forhold til afsnit A.2, der handler om, og afsnit B.1 og B.2, der vedrører de finansielle og/eller forretningsmæssige forbindelser, som kan forekomme imellem dem. Denne situation gør det vanskeligt at give investorer og andre interessenter i virksomheder i EU en ensartet garanti for, at revisor udfører sit arbejde uafhængigt overalt i EU.

⁽¹⁾ EFT L 126 af 12.5.1984, s. 20.

- (6) I øjeblikket findes der ikke internationalt anerkendte etiske standarder for revisors uafhængighed, der kan anvendes som retningslinje for nationale regler om uafhængighed i hele EU.
- (7) Spørgsmålet om revisors uafhængighed blev behandlet i Kommissionens grønbog fra 1996 ⁽¹⁾ om »Den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i Den Europæiske Union«, som blev støttet af Rådet, Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet. Som følge af Kommissionens meddelelse fra 1998, »Lovpligtig revision i EU: vejen frem« ⁽²⁾ oprettedes EU's revisionsudvalg. Dette udvalg gjorde spørgsmålet om revisors uafhængighed til et af sine prioriterede arbejdsområder. Endelig understreger Kommissionens meddelelse »EU's regnskabsstrategi: Vejen frem« ⁽³⁾ vigtigheden af, at der foretages lovpligtig revision på et ensartet højt niveau overalt i EU, herunder en fælles approach til professionelle etiske standarder.
- (8) Dette initiativ om revisors uafhængighed gælder for revisorstanden i EU som helhed. Det sigter på at opstille retningslinjer for medlemsstaternes krav om revisors uafhængighed overalt i EU.
- (9) Der var enighed i revisionsudvalget om, at hver medlemsstat bør give revisorer, tilsynsmyndigheder og offentligheden et alment kendskab til kravet om uafhængighed gennem anvendelse af grundlæggende principper. Således kan de fakta og omstændigheder, som truer revisors uafhængighed, fortolkes og behandles ens i hele EU. Forekomsten af sådanne principper bør også bidrage til at skabe ens konkurrencevilkår for præstening af lovpligtige revisionstjenester på det indre marked. Principperne bør være udtømmende, strenge, robuste, gennemførlige og rimelige. De bør fortolkes og anvendes på en ensartet måde af brancheorganisationer, tilsynsmyndigheder og regelfastsættende organer såvel som af revisorer, deres klienter og andre berørte parter.
- (10) Revisionsudvalget blev også enigt om at bygge videre på dette initiativ for at udvikle fælles standarder om uafhængighed. Dette vil bidrage til at skabe et fælles kapitalmarked i EU som skitseret i handlingsplanen for finansielle tjenesteydelser ⁽⁴⁾ og godkendt af Det Europæiske Råd i Stockholm ⁽⁵⁾. Mens arbejdet med at tilvejebringe harmonisering fortsætter, bør medlemsstaterne imidlertid selv fastsætte nationale regler om uafhængighed som supplement til EU's grundlæggende principper. Disse regler bør specielt gælde for lovpligtig revision af virksomheder, der opererer i regulerede brancher. Medlemsstaterne kan også beslutte at kræve, at de standarder om uafhængighed, der gælder for børsnoterede selskaber, også skal gælde for ikke-børsnoterede selskaber.
- (11) Med hensyn til revisors uafhængighed anbefales en strategi, der baseres på principper, frem for en strategi, der baseres på detaljerede regler, fordi det skaber en robust struktur, inden for hvilken revisorerne skal begrunde deres handlinger. Det giver også revisionsbranchen og de regelfastsættende organer den fleksibilitet, der er nødvendig for at reagere hurtigt og effektivt på nye udviklinger i forretningsverdenen og på revisionsområdet. Samtidig undgås et meget formalistisk og strengt syn på, hvad der er tilladt og ikke tilladt, som kan forekomme i et regelbaseret system. En approach, der er baseret på principper, kan tackle de næsten uendelige variationer af omstændigheder, som i praksis opstår i de forskellige retsregler i EU. Derfor opfylder en strategi, der er baseret på principper, bedre behovene på de europæiske kapitalmarkeder og også de små og mellemstore virksomheders behov.
- (12) Fordelene ved at beskytte revisors uafhængighed er, at det skaber effektivitet og andre positive effekter, som i sidste ende bidrager til den overordnede effektivitet på kapitalmarkederne. At opretholde revisors uafhængighed skaber på den anden side en række ekstraomkostninger, som skal bæres af de forskellige parter. Det drejer sig om omkostninger til udvikling, opretholdelse og gennemførelse af foranstaltninger for at beskytte uafhængigheden. Når medlemsstaterne og de regelfastsættende organer forsøger at pålægge revisorerne en vis beskyttelsesforanstaltning, bør de tage hensyn til de forventede omkostninger og fordele under forskellige omstændigheder. F.eks. kan en given beskyttelsesforanstaltning medføre store offentlige fordele til en beskedent omkostning, når den anvendes i forbindelse med revision af foretagender af almen interesse. Men hvis den anvendes i forbindelse med revision af et lille selskab af forholdsvis lille almen interesse, kan den samme beskyttelsesforanstaltning resultere i omkostninger, der ikke står i et rimeligt forhold til de fordele, som den medfører for brugerne af selskabets regnskaber.

⁽¹⁾ EFT C 321 af 28.10.1996, s. 1.

⁽²⁾ EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.

⁽³⁾ KOM(2000) 359 af 13.6.2000.

⁽⁴⁾ KOM(1999) 232 af 11.5.1999.

⁽⁵⁾ Formandskabets konklusioner, Det Europæiske Råd i Stockholm, 23. og 24. marts 2001.

(13) At fastsætte grundlæggende principper er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at sikre offentlighedens tillid til, at revisorerne i EU anvender rigtige standarder for integritet og uafhængighed. Passende kvalitetssikringssystemer er nødvendige for at kontrollere, at principperne anvendes korrekt af revisorerne i EU. I Kommissionens henstilling om kvalitetskontrol af lovpligtig revision i EU⁽¹⁾ opereres der i denne forbindelse med ekstern kvalitetskontrol af revisorer, herunder kontrol med, at de følger standarderne om uafhængighed. Sådanne kvalitetssikringssystemer bør underkastes offentlig kontrol.

(14) Denne henstilling er et vigtigt skridt på vejen mod at sikre kvalitet i revisionen. Der kan være behov for yderligere initiativer. Kommissionen agter at fremlægge en bredere revisionsstrategi, hvori der tages stilling til emner som for eksempel brugen af International Standards on Auditing (ISA), oprettelse af et offentligt tilsyn med revisorstanden og revisionsudvalgenes rolle.

(15) I denne henstilling lægges der vægt på revisorstandens ansvar for at opretholde revisors uafhængighed. Hvis denne henstilling ikke medfører den ønskede harmonisering, agter Kommissionen at undersøge situationen tre år efter vedtagelsen af denne henstilling under hensyntagen til den internationale udvikling. Undersøgelsen skal især fokusere på, hvilken virkning denne henstilling har haft på revisors uafhængighed i tilfælde, hvor revisor har ydet anden bistand til revisionsklienter.

(16) I revisionsudvalget og i kontaktudvalget for regnskabsdirektiverne er der almindelig enighed om de grundlæggende principper i denne henstilling.

(17) Denne henstilling giver en ramme, inden for hvilken de generelle spørgsmål vedrørende revisors uafhængighed kan tackles. I afsnit A anføres de overordnede krav til revisors uafhængighed, ligesom det diskuteres, hvilke personer reglerne om uafhængighed bør gælde for. I afsnit B behandles en række særlige omstændigheder, under hvilke uafhængigheden kan trues, og der gives vejledning om de foranstaltninger, en revisor bør træffe for at mindske sådanne trusler i relation til en bestemt

lovpligtig revision. Det bør bemærkes, at formålet med afsnit B ikke er at give en udtømmende liste over alle de omstændigheder, hvor der kan opstå trusler mod revisors uafhængighed, men at påpege, at revisor bør være opmærksom på sådanne trusler og træffe alle nødvendige foranstaltninger i overensstemmelse med principperne og retningslinjerne i denne henstilling. De grundlæggende principper i afsnit A og de vigtigste beskyttelsesforanstaltninger, der angives i afsnit B for særlige omstændigheder, er omtalt i et bilag, der indeholder relevante forklaringer og vejledning. Vigtige termer er defineret i bilaget —

HENSTILLER:

at følgende grundlæggende principper gennemføres i regler, standarder og/eller forskrifter om revisors uafhængighed i Den Europæiske Unions medlemsstater:

A. GENEREL RAMME

Ved udførelsen af en lovpligtig revision (*) skal revisor⁽²⁾ være uafhængig af sin revisionsklient (*), både intellektuelt og i det ydre. Revisor bør ikke foretage en lovpligtig revision, hvis der er finansielle forbindelser, forretningsforbindelser, ansættelsesforbindelser eller andre forbindelser mellem revisor og hans klient (herunder visse øvrige tjenesteydelser, der præsteres til revisionsklienten), som en fornuftig og informeret tredjepart ville anse for at kompromittere revisors uafhængighed.

1. Objektivitet, integritet og uafhængighed

1) Objektivitet og faglig integritet bør være de dominerende principper, som en revisor baserer sin revisionsberetning på. Den vigtigste måde, hvorpå revisor kan vise offentligheden, at en lovpligtig revision udføres i overensstemmelse med disse principper, er ved at handle, og ses handle, uafhængigt.

2) Objektivitet (som en sindstilstand) kan ikke underkastes en ekstern kontrol, og integritet kan ikke bedømmes på forhånd.

3) Principperne og reglerne om revisors uafhængighed bør gøre det muligt for en fornuftig og informeret tredjepart at vurdere de procedurer og foranstaltninger, som revisor anvender for at undgå eller identificere kendsgerninger og omstændigheder, der indebærer en trussel eller risiko for hans objektivitet.

(*) Se glossar.

(2) Se glossar. Ved »revisor« forstås fysiske eller juridiske personer eller andre virksomheder, firmaer eller partnerskaber, som i henhold til bestemmelserne af 8. selskabsretlige direktiv 84/253/EØF, har fået tilladelse fra medlemsstaternes myndigheder til at udføre lovpligtig revision.

(1) KOM(2000) 3304 af 15.11.2000.

2. Ansvar og rækkevidde

- 1) Det er revisors ansvar at sikre, at kravet om revisors uafhængighed opfyldes.
- 2) Kravet om uafhængighed gælder for
 - a) revisor selv og
 - b) dem, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.
- 3) De, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision, er
 - a) alle personer, som er direkte involveret i den lovpligtige revision (projektgruppen (*)), herunder
 - i) revisionspartnere (*), revisionschefer og revisionspersonale (revisionsgruppen (**))
 - ii) personale fra andre faggrupper, der er involveret i revisionsopgaven (f.eks. advokater, aktuarer, skattespecialister, IT-specialister og specialister i finansstyring)
 - iii) personer, der udfører kvalitetskontrol eller har direkte tilsyn med revisionsopgaven
 - b) alle personer, som indgår i kommandokæden (*) for den lovpligtige revision inden for revisionsfirmaet (*) eller et netværk (*), som firmaet er medlem af
 - c) alle personer i revisionsfirmaet eller dets netværk, der som følge af andre omstændigheder kan være i stand til at øve indflydelse på den lovpligtige revision.

3. Faktorer, der kan bringe uafhængigheden i fare

- 1) Revisors uafhængighed kan bringes i fare af forskellige faktorer, f.eks. egeninteresse, selvrevision, partiskhed, fortrolighed eller tillid og intimidering.
- 2) Hvor stor risikoen er for, at revisors uafhængighed kompromitteres, bestemmes ved at se på, hvor vægtige (enkeltvis eller kombineret) disse faktorer er, og hvordan de indvirker på revisors uafhængighed. Til bestemmelse heraf er det nødvendigt at se på de særlige omstændigheder ved den pågældende lovpligtige revision.
- 3) Ved en vurdering af risiciene for revisors uafhængighed bør der tages passende hensyn til:

(*) Se glossar.

- a) de tjenester, der er ydet til revisionsklienten i de foregående år, og de forbindelser, der eksisterede med revisionsklienten inden overdragelsen af revisionsopgaven
- b) de tjenester, der leveres til revisionsklienten, og forbindelserne med revisionsklienten i løbet af den lovpligtige revision.

4. Beskyttelsessystemer

- 1) Det er nødvendigt at indføre forskellige typer beskyttelsesforanstaltninger — der kan bestå i forbud, restriktioner, andre foranstaltninger og procedurer og offentliggørelse — for at formindske eller eliminere trusler mod revisors uafhængighed (se A.3).
- 2) Eksistensen og effektiviteten af forskellige foranstaltninger har betydning for, hvor stor risikoen er for at sætte uafhængigheden over styr.

4.1. Reviderede selskabers beskyttelsesforanstaltninger

4.1.1. Styringsstrukturens indvirkning på vurderingen af risikoen for afhængighed

Revisor bør undersøge, om den reviderede virksomheds styringsstruktur indebærer beskyttelsesforanstaltninger til at mindske trusler mod hans uafhængighed, og hvordan disse beskyttelsesforanstaltninger anvendes. Blandt sådanne beskyttelsesforanstaltninger kan nævnes:

- 1) revisor udnævnes af andre personer end den reviderede virksomheds ledelse
- 2) tilsyn og kommunikation i den reviderede virksomhed vedrørende den lovpligtige revision og andre tjenester, der leveres til virksomheden af revisionsfirmaet eller dets netværk.

4.1.2. Kontrolorganets involvering

- 1) Når en virksomhed af offentlig interesse har et kontrolorgan (jf. A.4.1.1), bør revisor mindst én gang om året
 - a) skriftligt informere kontrolorganet om:
 - i) den samlede sum af honorarer, som han, revisionsfirmaet og medlemmerne i dets netværk har faktureret revisionsklienten og dennes tilknyttede selskaber tjenesteydelser i rapporteringsperioden. Summen bør opdeles på fire brede tjenestekategorier: Lovpligtige revisionstjenester, yderligere forsikringstjenester (*),

skatterådgivning og andre tjenesteydelser uden for revisionen. Kategorien af øvrige tjenesteydelser uden for revisionen bør yderligere opdeles i underkategorier, i det omfang de inkluderede poster væsentligt adskiller sig fra hinanden. Med opdelingen i underkategorier bør der som minimum oplyses om honorarer for finansiel informationsteknologi, intern revision, vurdering samt tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. For hver (under)kategori bør der foretages en særskilt analyse af de fakturerede og aftalte beløb samt eksisterende forslag eller tilbud om fremtidige tjenestekontrakter

ii) de relationer, der eksisterer mellem ham selv, revisionsfirmaet og medlemsfirmaerne i dets netværk (*) og revisionsklienten og dennes tilknyttede selskaber, og som han tror kunne påvirke hans uafhængighed og objektivitet

iii) indførte beskyttelsesforanstaltninger

b) skriftligt bekræfte, at han efter sin bedste faglige vurdering er uafhængig i overensstemmelse med de lovbestemte og faglige krav, og at hans objektivitet ikke er kompromitteret, eller, hvis dette ikke er tilfældet, erklære, at han er bange for, at hans uafhængighed og objektivitet er truet

c) bestræbe sig på at diskutere disse spørgsmål med revisionsklientens kontrolorgan.

2) Hvis andre revisionsklienter end virksomheder af interesse for offentligheden har et kontrolorgan, bør revisor overveje, om tilsvarende foranstaltninger er hensigtsmæssige.

4.2. Kvalitetssikring

Kvalitetssikringssystemer, der opfylder minimumskravene i Kommissionens henstilling om »Kvalitetssikring af lovpligtig revision i EU«⁽¹⁾, er nødvendige mekanismer, der bidrager til at sikre, at revisor overholder uafhængighedskravet på medlemsstatsniveau.

4.3. Revisors generelle beskyttelsesforanstaltninger

4.3.1. Revisionsfirmaer: ejerskab og kontrol

Hvis revisor er et revisionsfirma, skal mindst et flertal af firmaets stemmerettigheder (50 % + 1 stemme) indehaves af personer, der er autoriseret til at udføre lovpligtig revision i Den Europæiske Union (revisorer⁽²⁾). Revisors vedtægter bør

indeholde bestemmelser, der garanterer, at en ejer, der ikke er revisor, ikke kan få kontrol over revisionsfirmaet⁽³⁾.

4.3.2. Revisionsfirmaets interne beskyttelsessystem

1) Revisor bør indføre og opretholde et beskyttelsessystem, som er en integrerende del af hans ledelsesstruktur og interne kontrolstruktur for hele firmaet.

2) Et sådant systems virkemåde bør dokumenteres, så det kan omfattes af kvalitetssikringssystemer (jf. A.4.2).

3) Generelt bør et revisionsfirmas beskyttelsessystem indeholde følgende:

a) en politik for uafhængighed, der er formuleret skriftligt, og som definerer de gældende normer for uafhængighed, identificerer trusler mod uafhængighed og indeholder bestemmelser om sikkerhedsforanstaltninger i forbindelse hermed

b) en aktiv og hurtig kommunikation af denne politik — og ændringer af den — til alle partnere, ledere og ansatte, herunder regelmæssig uddannelse herom

c) hensigtsmæssige procedurer, som partnerne, lederne og de ansatte skal følge for at opfylde normerne for uafhængighed, både i det løbende arbejde og under særlige omstændigheder

d) udpegning af personer, der arbejder med revision på topniveau (partnere), og som er ansvarlige for opdatering af politikken, for hurtig kommunikation af denne opdatering og for tilsyn med, at beskyttelsessystemet fungerer tilfredsstillende

e) dokumentation om hver enkelt revisionsklient, i hvilken man sammenfatter de konklusioner, der er draget på grundlag af vurderingen af truslerne mod revisors uafhængighed og den hermed forbundne vurdering af risikoen for at miste uafhængigheden. Dokumentationen bør indeholde ræsonnementet for disse konklusioner. Hvis der noteres store trusler, bør dokumentationen indeholde en sammenfatning af de foranstaltninger, der blev vedtaget — eller skal vedtages — for at undgå eller eliminere risikoen for at miste uafhængigheden eller i det mindste reducere den til et passende niveau

(*) Se glossar.

(1) KOM(2000) 3304 af 15.11.2000.

(2) Ved »revisor« forstås særligt i dette afsnit fysiske eller juridiske personer eller andre virksomheder, firmaer eller partnerskaber, som i henhold til bestemmelserne af 8. selskabsretlige direktiv 84/253/EØF, har fået tilladelse fra medlemsstaternes myndigheder til at udføre lovpligtig revision.

(3) Dette stykke gælder ikke for et revisionsfirma, hvor den relevante medlemsstat i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, nr. ii), andet punktum, i ottende direktiv, ikke kræver, flertallet af stemmerettighederne indehaves af revisorer, og hvor alle aktier er noteret på navn og kun kan overføres efter aftale med firmaet og/eller med godkendelse fra den nationale myndighed, der er kompetent til at godkende revisorer.

f) intern kontrol af overholdelsen af beskyttelsespolitikken.

stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (person som defineret i A.2).

5. Offentliggørelse af honorarer

- 1) Hvis en revisor eller — når revisor er en fysisk person — et firma, i hvilket han indgår eller er partner, har modtaget honorarer fra en revisionsklient for tjenester (revisionstjenester og andre tjenester), der er præsteret i løbet af klientens regnskabsperiode, bør alle disse honorarer offentliggøres på en passende måde.
- 2) Medlemsstaterne eller deres tilsynsorganer bør kræve, at honorarerne offentliggøres, hvis en revisionsklients reviderede regnskaber skal offentliggøres i overensstemmelse med deres nationale regler.
- 3) De samlede indtægter i form af honorarer bør opdeles på fire kategorier: lovpligtige revisionstjenester, yderligere forsikringstjenester, skatterådgivning og andre tjenesteydelser uden for revisionen. Honorarer for øvrige tjenesteydelser uden for revisionen bør yderligere opdeles i underkategorier, hvis de indeholder poster, der er væsentligt forskellige fra hinanden. I denne opdeling af underkategorier bør der som minimum oplyses om honorarer for finansiel informationsteknologi, intern revision, vurdering samt tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. For hver post i en (under)kategori bør det tilsvarende tal for den foregående regnskabsperiode også angives. Desuden bør der oplyses om procentandelen for (under)kategorierne.
- 4) Når det drejer sig om en lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber, bør de honorarer, som revisor og medlemmerne i dennes netværk har modtaget for tjenester, som de har præsteret til revisionsklienten og dennes konsoliderede enheder, offentliggøres på tilsvarende måde.

Revisor skal vurdere betydningen af sådanne potentielle problemer, undersøge om der findes muligheder for at mindske den dermed forbundne risiko for revisors uafhængighed og tage alle nødvendige forholdsregler. Dette kan indebære, at en revisor nægtes adgang til eller udelukkes fra at deltage i revisionen eller revisionsgruppen. Revisor bør i videst muligt omfang — især når der er tale om klienter, hvis virksomhed er af interesse for offentligheden — inddrage kontrolorganet i processen.

- 2) En finansiel interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder strider imod revisors uafhængighed, såfremt
 - a) revisor, revisionsfirmaet eller andre deltagere i projektgruppen eller kommandokæden, eller en partner i firmaet eller firmaets netværk, som arbejder i et »kontor« (*), der deltager i en væsentlig del af revisionsopgaven, besidder
 - i) en direkte finansiel interesse i revisionsklienten eller
 - ii) en indirekte finansiel interesse i revisionsklienten, som er væsentlig for en af parterne, eller
 - iii) en (direkte eller indirekte) finansiel interesse i klientens tilknyttede virksomheder, som er væsentlig for en af parterne
 - b) en anden person som defineret i A.2 besidder en (direkte eller indirekte) finansiel interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, som er væsentlig for en af parterne.

Derfor bør de involverede personer ikke have sådanne finansielle interesser. Hvis en person erhverver en sådan interesse på grund af en ekstern begivenhed (f.eks. ved arv, gave eller fusion), skal den afhændes hurtigst muligt, dog senest én måned efter, at personen har fået kendskab til og ret til at afhænde den finansielle interesse. I mellemtiden er der behov for yderligere sikring af revisors uafhængighed. Heri kunne indgå en sekundær gennemgang af den relevante persons revisionsarbejde, eller den pågældende kunne udelukkes fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af klienten.

B. SÆRLIGE OMSTÆNDIGHEDER

1. Finansielle interesser

- 1) En faktisk eller forestående, direkte eller indirekte finansiel interesse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, inklusive derivater, der står i direkte forbindelse hermed, kan true revisors uafhængighed, hvis denne interesse tilhører den revisor eller en anden person, der er i

- 3) Revisors uafhængighed kan også bringes i fare på grund af en tilsyneladende ubetydelig finansiel interesse i en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Risikoen forøges, muligvis til et uacceptabelt niveau, hvis denne interesse ikke erhverves eller indhaves på almindelige kommercielle betingelser afhændes på »arm's length-basis«. Det er revisors ansvar at vurdere den risiko, som skyldes en sådan interesse, og at sikre, at der tages passende forholdsregler for at mindske denne.

(*) Se glossar.

2. Forretningsforbindelser

- 1) Forretningsforbindelser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre personer, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelse på den anden side kan bringe revisors uafhængighed i fare gennem egeninteresse, påvirkning eller intimidering.
- 2) Forretningsforbindelser eller forpligtelser til at etablere sådanne forbindelser bør forbydes, medmindre forbindelsen indgår i den normale virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

Især når der er tale om klienter af interesse for offentligheden, bør revisor og revisionsklientens kontrolorgan diskutere eventuelle tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt en forretningsforbindelse er et led i den normale virksomhed og er uvæsentlig i forhold til revisors uafhængighed.

- 3) Stk. 1 og 2 gælder ikke for lovpligtige revisionstjenester. Imidlertid bør hverken revisionsfirmaet eller firmaer, der indgår i dets netværk yde lovpligtige revisionstjenester til
 - a) en ejer af revisionsfirmaet
 - b) en tilknyttet virksomhed af en sådan ejer, hvis ejeren er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, der påvirker dens funktion inden for den lovpligtige revision
 - c) en virksomhed, hvor en person med tilsyns- eller ledelsesansvar kan øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, som kan påvirke dens lovpligtige revisionsfunktion⁽¹⁾.

3. Beskæftigelse hos revisionsklienten

- 1) Det bør ikke være tilladt for en person, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision, at have dobbeltbeskæftigelse i både revisionsfirmaet (en person som defineret i A.2), revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Udstationering af medarbejdere⁽²⁾ til en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder betragtes ligeledes som dobbelt beskæftigelse. Hvis en ansat

⁽¹⁾ Stk. 3, litra a) og b), gælder ikke for et revisionsfirma, hvor den relevante medlemsstat i overensstemmelse med artikel 2, stk. 1, nr. ii), andet punktum, i ottende direktiv, ikke kræver, flertallet af stemmerettighederne indehaves af revisorer, og hvor alle aktier er noteret på navn og kun kan overføres efter aftale med firmaet og/eller med godkendelse fra den nationale myndighed, der er kompetent til at godkende revisorer, såfremt et sådant revisionsfirmas revisionsklient ikke er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i firmaet på en sådan måde, at dets funktion inden for lovpligtig revision påvirkes.

⁽²⁾ En medarbejder, der er ansat i henhold til en udstationeringsaftale, arbejder under klientens direkte tilsyn og skaber ikke regnskabstransaktioner eller data, som ikke skal gennemgås eller godkendes af klienten.

i et revisionsfirma, der har arbejdet som udstationeret hos en revisionsklient, bliver tilknyttet ved den lovpligtige revision af denne klient, bør denne person ikke have revisionsansvar for funktioner eller aktiviteter, som han skulle udføre eller kontrollere under den forudgående udstationering (se også B.5).

- 2) Hvis et medlem af projektgruppen står over for at skulle forlade revisionsfirmaet for at påtage sig en stilling hos en revisionsklient, bør det i revisionsfirmaets politikker og procedurer (se A4.3) fastsættes

- a) at der stilles krav om, at medlemmerne af en projektgruppe omgående underretter revisionsfirmaet om tilfælde, hvor de potentielt kan komme i ansættelsesforhold hos revisionsklienten

- b) at et sådant medlem af projektgruppen omgående fjernes fra revisionsopgaven

- c) at der omgående foretages en undersøgelse af det revisionsarbejde, som det udtrædende eller tidligere medlem af projektgruppen har foretaget under den nuværende og/eller i givet fald seneste revision. Denne undersøgelse bør foretages af en revisionsmedarbejder med høj rang. Hvis den person, der ansættes hos klienten er revisionspartner eller projektleder, bør undersøgelsen udføres af en revisionspartner, der ikke har deltaget i revisionsarbejdet (hvis revisionsfirmaets størrelse gør, at det ikke har en partner, som ikke var involveret i revisionsarbejdet, kan det bede en anden revisor udføre undersøgelsen eller henvende sig til sit faglige tilsynsorgan).

- 3) Hvis et tidligere medlem af projektgruppen eller en person inden for kommandokæden er blevet ansat hos en revisionsklient, bør det gennem revisionsfirmaets politikker og procedurer tilsikres, at der ikke længere findes væsentlige forbindelser mellem firmaet og personen. Dette omfatter følgende

- a) uanset om personen tidligere deltog i revisionsarbejdet, skal alle kapitalbalancer og øvrige finansielle interesser afsluttes (herunder fratrædelsesordninger), medmindre disse er opstået i overensstemmelse med fastlagte ordninger, der ikke kan påvirkes af tilbageværende forbindelser mellem personen og revisionsfirmaet

- b) personen må hverken reelt eller tilsyneladende deltage i revisionsfirmaets erhvervsmæssige eller faglige aktiviteter.

4) Hvis en central revisionspartner forlader revisionsfirmaet for at tiltræde en central ledelsesstilling (*), vurderes truslen mod hans uafhængighed til at være for stor. Derfor bør der forløbe mindst to år, før en central revisionspartner kan tiltræde en central ledelsesstilling.

4. Ledelses- eller tilsynsrolle hos revisionsklienten

1) En person, som er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2), bør ikke indgå i et ledelsesorgan (f.eks. bestyrelsen) eller tilsynsorgan (f.eks. revisions- eller tilsynsudvalg) hos en revisionsklient. Personen bør heller ikke være medlem af et sådant organ hos en virksomhed, som direkte eller indirekte har over 20 % af stemmerettighederne i klienten, eller hvori klienten direkte eller indirekte har over 20 % af stemmerettighederne.

2) Hvis et tidligere medlem af projektgruppen ansættes i ledelses- eller tilsynsfunktion hos en revisionsklient, gælder B.3.3 og 4.

5. Tiltrædelse af stilling i revisionsfirma

Hvis en direktør eller leder hos revisionsklienten er blevet ansat hos revisionsfirmaet, bør denne person ikke tilknyttes projektgruppen i de første to år, efter han har forladt revisionsklienten. Hvis personen indgår i kommandokæden, bør han ikke deltage i væsentlige beslutninger vedrørende en revisionsopgave med denne klient eller et af dennes tilknyttede virksomheder inden for to år, efter at han har forladt revisionsklienten. Dette krav gælder også tidligere ansatte hos revisionsklienten, medmindre de opgaver, som de udførte hos denne, var uvæsentlige for revisionsfunktionen.

6. Slægtskab og andre personlige forbindelser

1) En revisor bør ikke påtage sig en revisionsopgave, hvis et af hans familiemedlemmer:

- a) har en ledende stilling hos revisionsklienten
- b) er i stand til at øve direkte indflydelse på udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller regnskaber
- c) har en finansiel interesse i revisionsklienten (se B.1), medmindre interessen er uvæsentlig

(*) Se glossar.

d) har en forretningsforbindelse med revisionsklienten (se B.2), medmindre dette falder inden for den normale virksomhed og ikke udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

2) En medarbejder i et revisionsfirma eller netværk bør ikke indgå i projektgruppen, hvis et af hans nære familiemedlemmer opfylder et eller flere kriterier i stk. 1, litra a) til d), og det samme gælder en revisionspartner, som arbejder på et »kontor«, hvor andre partnere har nære familiemedlemmer, som opfylder disse kriterier.

Der bør træffes passende foranstaltninger for at sikre, at et medlem af kommandokæden ikke deltager i beslutninger, der direkte vedrører revisionsarbejdet, såfremt et af hans nære familiemedlemmer opfylder et eller flere af kriterierne i stk. 1, litra a) til d), eller hvis han arbejder på et »kontor«, hvor andre partnere har nære familiemedlemmer, som opfylder disse kriterier.

3) Revisor bør overveje, hvorvidt han eller andre medlemmer af projektgruppen eller kommandokæden eller øvrige personer, der arbejder på et »kontor«, herunder han selv eller en sådan person, har tætte personlige forbindelser, der skaber behov for lignende sikkerhedsforanstaltninger.

4) Vurderingen af fakta om en relevant persons nære personlige forbindelser bør baseres på revisors og den pågældendes viden. Personen bør være ansvarlig for at underrette revisor om alle oplysninger og omstændigheder, som kan nødvendiggøre sikkerhedsforanstaltninger for at reducere en urimeligt stor trussel mod uafhængigheden.

7. Andre tjenesteydelser

7.1. Generelt

1) Hvis en revisor, et revisionsfirma eller et firma i dets netværk sælger andre tjenesteydelser end revision til en revisionsklient eller til et af dennes tilknyttede virksomheder, skal det sikres i revisors generelle sikkerhedssystem (A4.3), at

- a) medarbejderne i revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk hverken træffer beslutninger eller deltager i beslutninger på vegne af revisionsklienten, et af dennes tilknyttede virksomheder eller dets ledelse, mens de leverer en anden tjenesteydelse

- b) når der forekommer en trussel mod uafhængigheden på grund af specifikke omstændigheder, som kan skyldes en anden tjenesteydelses natur, mindskes denne risiko til et acceptabelt niveau.
- 2) Selv om revisor ikke deltager i revisionsklientens eller tilknyttede virksomheders beslutningsproces, bør han blandt andet overveje, hvilke af de følgende sikkerhedsforanstaltninger der specielt kan mindske tilbageværende trusler mod hans uafhængighed
- a) foranstaltninger til at mindske risikoen ved selvrevision ved at opdele ansvar og viden i særlige opgaver uden for revisionsarbejdet
- b) fast underretning om revisionsarbejde og andre opgaver til de medarbejdere i revisionsfirmaet eller dets netværk, som er ansvarlige for at sikre uafhængigheden, herunder tilsyn med løbende aktiviteter
- c) sekundær gennemgang af den lovpligtige revision, der udføres af en revisionspartner, som ikke yder nogen tjenester til revisionsklienten eller et af dennes tilknyttede virksomheder
- d) ekstern undersøgelse udført af en anden revisor eller henvendelse til fagligt tilsynsorgan.
- 3) Revisor bør i videst muligt omfang — især hvis en klient eller dennes tilknyttede virksomheder er af interesse for offentligheden — inddrage kontrolorganet i diskussionen om andre tjenesteydelser (se A.4.1.2).
- 3) Hvad angår lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, betragtes bistand uden for det lovpligtige revisionsmandat som en for stor trussel mod uafhængigheden, som derfor ikke bør tillades.

7.2.2. Udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer

- 1) Hvis tjenesteydelser fra en revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk til en revisionsklient indebærer udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer (FITS), som anvendes til at indsamle oplysninger til brug i revisionsklientens regnskaber, kan der opstå risiko for selvrevision.
- 2) Risikoen for selvrevision er for betydningsfuld til, at revisor eller revisionsfirmaet eller et medlem af dets gruppe kan tillades at yde sådanne FITS-tjenester, medmindre
- a) revisionsklientens ledelse skriftligt tilkendegiver, at den påtager sig ansvaret for det samlede interne kontrolsystem
- b) revisor har konstateret, at revisionsklientens ledelse ikke anvender FITS-arbejdet som det primære grundlag for at bedømme, om de interne kontroller og regnskabsystemer er tilstrækkelige
- c) de præsterede ydelser ved FITS-udformningsprojekter foregår efter specifikationer fra revisionsklientens ledelse
- d) FITS-tjenesterne ikke udgør et »nøglefærdigt« projekt (dvs. et projekt, der består af udformning af software, hardwarekonfiguration og implementering af begge dele), medmindre revisionsklienten eller dennes ledelse skriftligt, som det også kræves i litra a), erklærer at den påtager sig ansvaret for
- i) udformning, implementering og evaluering samt beslutninger herom
- ii) systemets drift, herunder de data, der bruges eller genereres af systemet.
- 7.2. *Eksempler — Analyse af specifikke tilfælde*
- 7.2.1. *Udarbejdelse af regnskabsbilag og regnskaber*
- 1) Der er risiko for selvrevision, hvis en revisor, et revisionsfirma, en virksomhed i et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri deltager i udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller øvrige regnskaber. Betydningen af truslen afhænger af omfanget af disse personers deltagelse i udarbejdelsen og af den offentlige interesse.
- 2) Risikoen for selvrevision må altid betragtes som værende for stor til, at deltagelse i udarbejdelsen kan tillades, medmindre der kun gives teknisk eller mekanisk bistand eller rent informativ rådgivning
- Disse bestemmelser begrænser ikke de tjenesteydelser, som revisor, et revisionsfirma eller et medlem af dets netværk præsterer i forbindelse med vurdering, udformning og implementering af intern regnskabskontrol og risikostyringskontrol, såfremt de involverede ikke fungerer i egenkab af ansatte eller udøver ledelsesfunktioner.

3) I tilfælde, som ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for selvrevision. Det bør særligt overvejes, om tjenesteydelser, hvori der indgår udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer, skal leveres af en sagkyndig projektgruppe med andet personale (herunder projektleder) og andre kommandoveje end revisionsprojektgruppen.

godkendelse, udførelse og registrering af regnskabs-transaktioner)

ii) fastsættelse af omfang, risiko og hyppighed af de interne revisionsprocedurer, der skal udføres

iii) overvejelser og handlinger på grundlag af de konstateringer og henstillinger, som den interne revision giver anledning til i løbet af en lovpligtig revision.

7.2.3. Vurderingstjenester

1) Der foreligger en risiko for selvrevision, hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri leverer vurderingstjenester til revisionsklienten, som fører til en vurdering, der skal indgå i klientens regnskaber.

Hvis revisor ikke er overbevist om, at dette er tilfældet, bør hverken han selv, revisionsfirmaet eller noget medlem af dets netværk deltage i revisionsklientens interne revision

2) Risikoen for selvrevision betragtes som for stor til, at det kan tillades at udføre vurderingstjenester, som fører til vurderinger, der er væsentlige for regnskaberne, og hvis vurderingen indeholder en væsentlig grad af subjektivitet i forbindelse med den pågældende regnskabspost.

b) ikke antage resultatet af interne revisionsprocesser til brug for den lovpligtige revision uden at have foretaget en passende gennemgang. Efter denne gennemgang skal der foretages en vurdering af det relevante lovpligtige revisionsarbejde af en revisionspartner, som hverken er involveret i den lovpligtige revision eller i den interne revisionsopgave.

3) I tilfælde, som ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for selvrevision. Det bør særligt overvejes, om vurderingstjenester skal leveres af en sagkyndig projektgruppe med andet personale (herunder projektleder) og andre kommandoveje end revisionsprojektgruppen.

7.2.5. Repræsentation for revisionsklienten i retstvister

7.2.4. Deltagelse i revisionsklientens interne revision

1) Der kan opstå risiko for selvrevision i tilfælde, hvor en revisor, et revisionsfirma eller et medlem af et netværk foretager intern revision hos en revisionsklient.

1) Der er risiko for partiskhed, hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri repræsenterer revisionsklienten i en retstvist. Der er også risiko for selvrevision, hvis en sådan tjenesteydelse omfatter en vurdering af revisionsklientens muligheder for at vinde sagen, hvorved de beløb, der indgår i regnskabet bliver påvirket.

2) For at mindske risikoen for selvrevision, når han deltager i en revisionsklients interne revision, bør revisor

2) Risikoen for både partiskhed og selvrevision betragtes som for høj til, at det kan tillades, at en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri kan repræsentere en revisionsklient i en retstvist, der med rimelighed kan forventes at have en væsentlig indflydelse på klientens regnskaber, og hvor der er en væsentlig grad af subjektivitet i den pågældende sag.

a) sørge for, at revisionsklientens ledelse eller kontrolorganet under hele forløbet er ansvarlig for

i) det samlede interne kontrolsystem (dvs. oprettelse og vedligeholdelse af interne kontroller, herunder daglige kontroller og processer i forbindelse med

3) I tilfælde, der ikke er forbudt efter stk. 2, bør revisor overveje, om der er behov for yderligere sikkerhedsforanstaltninger for at mindske en eventuel risiko for partiskhed. Der kan for eksempel anvendes personale (herunder projektleder), som ikke indgår i projektgruppen, og som har anden kommandovej.

7.2.6. Ledelsesrekruttering

- 1) Hvis en revisor, et revisionsfirma, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri medvirker ved rekrutteringen af ledende personale til revisionsklienten, opstår der forskellige trusler mod uafhængigheden. Blandt disse kan nævnes egeninteresse og intimidering.
- 2) Før revisor påtager sig at medvirke til rekruttering af ledende personale eller nøglemedarbejdere, bør han overveje eksisterende og fremtidige trusler mod hans uafhængighed, som kan opstå. Derefter bør han overveje mulige sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler.
- 3) Når der rekrutteres medarbejdere til centrale finans- og administrationsposter, er betydningen af truslerne mod revisors uafhængighed meget stor. Derfor bør revisor nøje overveje, om der foreligger tilfælde, hvor selv udarbejdelse af lister over mulige kandidater til sådanne stillinger kan udgøre en uacceptabel trussel mod hans uafhængighed. Hvor der er tale om lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden, betragtes truslen mod revisors uafhængighed for at være for stor, til at det kan tillades, at han udarbejder en sådan kandidatliste.
- 4) Under alle omstændigheder bør beslutningen om, hvem der skal ansættes, altid træffes af revisionsklienten.

8. Revisionshonorar og øvrige honorarer

8.1. Betingede honorarer

- 1) Honoraraftaler for revision, hvor honorarets størrelse afhænger af de resultater, der opnås som følge af tjenesteydelsen, øger egeninteressen, og risikoen for partiskhed medfører en uacceptabel trussel mod revisors uafhængighed. Derfor kræves det, at
 - a) revisionsaftaler ikke bør indgås på grundlag af betingede honorarer
 - b) grundlaget for honorarberegningen hvert år aftales på forhånd, således at der ikke opstår mistanke om betingede honorarer. Der bør være mulighed for udsving, så der kan tages højde for uventede faktorer i forbindelse med revisionsarbejdet.
- 2) Revisors uafhængighed kan ligeledes trues på grund af betingede honorarer for andre tjenesteydelser, som revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dettes netværk præsterer for en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder. Derfor bør det gennem revisors sikkerhedssystem (se A.4.3.2) sikres, at
 - a) en sådan aftale aldrig indgås, uden der først foretages en vurdering af, hvilken trussel den kan udgøre mod uafhængigheden, og det sikres, at der er truffet passende

sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne trussel til et acceptabelt niveau

- b) medmindre revisor er overbevist om, at der er truffet passende foranstaltninger for at fjerne truslerne mod hans uafhængighed, må han enten afvise opgaven uden for revisionen, eller han må udgå af den lovpligtige revision, så han kan påtage sig opgaven uden for revisionen.

8.2. Sammenhæng mellem det samlede honorar og samlede indtægter

- 1) Tjenesteydelser (både inden og uden for revisionen), fra revisor, et revisionsfirma eller et netværk til en revisionsklient eller en af dennes beslægtede virksomheder bør ikke medføre, at der skabes reel eller tilsyneladende afhængighed af den pågældende revisionsklient eller klientgruppe.
- 2) Det skønnes, at der foreligger finansiel afhængighed, hvis de samlede honorarer (både inden og uden for revisionen), som et revisionsfirma eller et netværk modtager fra én revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, udgør en urimelig høj procentdel af de samlede indtægter i en periode på fem år.
- 3) Revisor bør ligeledes overveje, om der foreligger bestemte honorarforhold med én revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, som tilsyneladende kan skabe finansiel afhængighed for en person, som er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person som defineret i A.2).
- 4) Revisor, revisionsfirmaet eller netværket bør under alle omstændigheder kunne påvise, at der ikke foreligger finansiel afhængighed af en bestemt revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder.

8.3. Forfaldne honorarer

Hvis fristen for betaling af honorarer for revision og andre opgaver er væsentligt overskredet, og de udestående beløb (evt. dette udestående og honoraret for igangværende opgaver) kan betragtes som et væsentligt lån (se også B.2), må truslen mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse vurderes til at være for stor til, at revisor igen kan acceptere at påtage sig revisionsopgaven, og han bør trække sig ud af den igangværende revisionsopgave, hvis dette er muligt. En partner, som ikke medvirker i forretninger med klienten, bør foretage en undersøgelse af situationen. Hvis en sådan undersøgelse ikke kan gennemføres, bør situationen undersøges eksternt af en anden revisor. Der kan eventuelt rettes henvendelse til et fagligt tilsynsorgan.

8.4. *Prisfastsættelse*

Revisor skal kunne påvise, at honoraret for en revisionsopgave er tilstrækkeligt til at kunne dække den tid og det kvalificerede personale, der kræves for at kunne udføre opgaven og opfylde samtlige revisionsstandarder, retningslinjer og kvalitetskontrolprocedurer. Han bør også kunne påvise, at de tildelte ressourcer som minimum svarer til de ressourcer, der ville blive tildelt til en lignende opgave.

9. **Retstvister**

- 1) Der er risiko for både egeninteresse og partiskhed, hvis der opstår en retstvist eller sandsynlighed herfor mellem revisor, revisionsfirmaet eller en person, der kan øve indflydelse på resultatet af en lovpligtig revision (en person som defineret i A.2) og en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Alle tjenesteydelser inden og uden for revisionen skal tages i betragtning ved vurderingen af disse trusler.
- 2) Hvis revisor konstaterer, at der kan opstå en sådan risiko, bør han diskutere sagen med revisionsklientens kontrolorgan eller med sit faglige tilsynsorgan, hvis der ikke findes et kontrolorgan. Truslen mod revisors uafhængighed kan blive væsentlig, hvis der er stor sandsynlighed for en tvist, som er væsentlig for en eller flere af de medvirkende parter, eller hvor en tidligere lovpligtig revision bliver draget i tvivl, eller hvis en væsentlig retstvist er blevet indledt. Revisor bør under hensyntagen til national ret ophøre med sin medvirken, så snart det står klart, at der foreligger sådanne omstændigheder.

10. **Ledende medarbejdere, der har arbejdet for klienten i længere tid**

- 1) Der kan opstå trusler i form af tillid eller fortrolighed, hvis visse medlemmer af projektgruppen jævnlige og i længere tid arbejder på opgaver hos en revisionsklient, især når der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden.
- 2) Når der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden, skal revisor for at mindske disse trusler
 - a) som minimum erstatte de ledende revisionspartnere (*) i projektgruppen (herunder projektlederen) senest 7 år, efter at de blev udpeget til projektgruppen. De ledende revisionspartnere, der er blevet udskiftet, bør ikke kunne vende tilbage til arbejdet hos revisionsklienten før mindst to år efter, at de blev erstattet
 - b) overveje truslen mod uafhængigheden, som kan opstå, idet andre medlemmer af projektgruppen deltager i længere tid, og tage de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger for at mindske denne trussel til et acceptabelt niveau.
- 3) Hvis der er tale om andre revisionsklienter end virksomheder af interesse for offentligheden, er det at foretrække, at procedurerne i stk. 2 anvendes. Hvis revisionsfirmaet imidlertid ikke er i stand til at lade ledende revisionspartnere skiftes om opgaven, bør revisor fastlægge de øvrige sikkerhedsforanstaltninger, der bør gennemføres for at mindske truslen mod hans uafhængighed til et acceptabelt niveau.

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 16. maj 2002.

På Kommissionens vegne

Frederik BOLKESTEIN

Medlem af Kommissionen

(*) Se glossar.

BILAG

De følgende kommentarer giver en yderligere fortolkning af de grundlæggende principper i henstillingen.

A. GENEREL RAMME

Den grundlæggende test for at bestemme effektiviteten af den metode, som revisor vælger for at mindske risici og trusler omkring sin uafhængighed i forbindelse med en bestemt revisionsopgave, er, om en fornuftig og informeret tredjepart, der har kendskab til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder vedrørende en bestemt revisionsopgave, vil konkludere, at revisor udøver en objektiv og upartisk vurdering i alle spørgsmål, der er forelagt ham.

Revisor bør have en klar opfattelse af, hvad der menes med objektivitet — der er en sindstilstand — og uafhængighed, både reelt og formelt. Når han overvejer, om han kan udføre en objektiv og uafhængig revision, bør han tage hensyn til en lang række faktorer og spørgsmål. Heri bør indgå: Hvilke personer, ud over ham selv, der kan påvirke resultatet af den pågældende revision, om der findes eksisterende eller potentielle trusler, som en fornuftig og informeret tredjepart kunne anse for at sætte hans uafhængighed over styr, og hvilke sikkerhedsforanstaltninger der kan eliminere eller mindske disse trusler eller risici og vise, at han er uafhængig. I nogle tilfælde er den eneste beskyttelsesforanstaltning, der med sikkerhed kan bevise hans uafhængighed, at han afstår fra at have visse forbindelser med revisionsklienten.

1. OBJEKTIVITET, INTEGRITET OG UAFHÆNGIGHED

Offentlighedens kendskab til de etiske krav, der gælder for revisor, er en forudsætning for, at offentligheden kan fæste lid til, at lovpligtig revision udføres i offentlighedens interesse, at reviderede regnskaber er pålidelige, og at revisionsbranchen formår at spille sin rigtige rolle i revisionsprocessen. Dette indebærer også kendskab til de måder, hvorpå man kan kontrollere, at sådanne krav opfyldes. Det er derfor vigtigt, at der findes en fælles fortolkning af, hvad der menes med »kravet om revisors uafhængighed«, ⁽¹⁾ hvordan det hænger sammen med de etiske krav til »objektivitet« og »integritet« ⁽²⁾, samt hvordan og i hvilket omfang det er muligt objektivt at vurdere, om disse krav er opfyldt.

Endemålet med en lovpligtig revision er at få en objektiv revisionsberetning. Det vigtigste middel, som revisor har til at bevise dette, er, at han udfører revisionsarbejdet på en objektiv måde. For at gøre det skal han udvise fairness, intellektuel hæderlighed, integritet (hvilket indebærer fair handlemåde og sandfærdighed) og undgå interessekonflikter, som kan kompromittere hans uafhængighed.

Hverken objektivitet eller integritet er let at teste, og de to begreber kan heller ikke underkastes en ekstern kontrol. Derfor har medlemsstaterne og revisionsbranchen udviklet regler og vejledninger, som fremhæver disse overordnede principper og tydeliggør revisors etiske ansvar.

Kravet om, at revisor skal være uafhængig, gælder både

- Intellektuel uafhængighed, dvs. en sindstilstand, hvor der tages hensyn til alle de forhold, der er relevante for den pågældende opgave, men ikke andre, og
- Uafhængighed i det ydre, dvs. at man undgår kendsgerninger og omstændigheder, som er af så stor betydning, at en fornuftig og informeret tredjepart ville sætte spørgsmålstegn ved revisors evne til at handle objektivt.

En revisors uafhængighed kan testes ved, at man først ser på de relevante omstændigheder, som revisor befinder sig i, specielt alle de forbindelser eller interesser, som har betydning for hans arbejde.

Uafhængighed er ikke en absolut standard, som revisor skal opnå, fri for alle økonomiske, finansielle og andre forbindelser, som kan synes at medføre en eller anden form for afhængighed. Sådant en tilstand er helt klart umulig, da alle på en eller anden måde er afhængige af eller har forbindelser med andre personer.

⁽¹⁾ Se artikel 24 i ottende selskabsretlige direktiv, hvorefter medlemsstaterne skal foreskrive, at revisorer skal være uafhængige i henhold til den del af medlemsstatens lovgivning, hvor lovpligtig revision er foreskrevet.

⁽²⁾ Se også artikel 23 i ottende selskabsretlige direktiv, hvori medlemsstaterne forpligtes til at foreskrive, at revisorer skal udføre lovpligtig revision med faglig integritet.

Imidlertid er det muligt at vurdere, om revisor følger uafhængighedskravet gennem tilsyn: En revisors uafhængighed kan testes ved, at man først ser på de relevante omstændigheder, som revisor befinder sig i, specielt alle de forbindelser eller interesser, som har betydning for hans arbejde. Derefter ser man på, om disse interesser eller forbindelser ville få en fornuftig og informeret tredjepart, som har kendskab til alle disse omstændigheder, til at konkludere, at revisor er uafhængig, dvs. at han er i stand til at foretage en objektiv og upartisk vurdering i alle spørgsmål, der omfattes af revisionsopgaven. I denne forstand kan uafhængighed anses for at repræsentere integritet og kontrolleres af en fornuftig og informeret tredjepart.

2. ANSVAR OG RÆKKEVIDDE

Ansvar

Revisor skal — uanset om han er en fysisk eller juridisk person — generelt følge de nationale regler eller nationale brancheregler for lovpligtig revision. Dette gælder også for regler om uafhængighed.

I forbindelse med en bestemt lovpligtig revision har den udpegede revisor ansvaret for at sikre, at kravet om revisors uafhængighed overholdes. Dette krav gælder ikke blot ham selv og den organisation, der udgør revisionsfirmaet (når det antages, at det ikke er den samme juridiske person som er revisor), men også alle andre personer, der er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Den revisor eller — hvis revisor er en person — det revisionselskab, som udfører revisionsarbejdet, bør have passende systemer til at tage rimelige foranstaltninger for at sikre, at personer i firmaet følger dets politik og procedurer vedrørende uafhængighed (se også A.4.3). Disse systemer kan bl.a. omfatte den interne organisation, beskæftigelseskontrakter og sanktioner.

Hvis revisor er medlem af et netværk, bør han tage alle rimelige foranstaltninger for at sikre, at enhederne i dette netværk, deres ejere, aktionærer, partnere, ledere og ansatte — i det omfang de er i stand til at påvirke revisionen — alle opfylder de regler om uafhængighed, der gælder i det land, hvor revisionsberetningen skal udgives. Dette kan f.eks. opnås ved:

- kontraktlige aftaler, som gør det muligt for revisor at indføre regler om uafhængighed, der skal følges af firmaer i netværket, deres partnere (*), chefer og ansatte med hensyn til hans særlige revisionsklienter, herunder procedurer for kvalitetskontrol mellem firmaerne og eksternt kvalitetssikring
- at give medlemsfirmaerne i netværket regelmæssige oplysninger om revisionsklienterne og kræve, at disse firmaer giver regelmæssige oplysninger om deres egne forretningsforbindelser og finansielle forbindelser med sådanne klienter. Denne tovejsinformationsstrøm er nødvendig for at identificere alle forbindelser, som medlemsfirmaerne i netværket kan have med en revisionsklient og dennes tilknyttede virksomheder, og som kan påvirkes af revisors politik om uafhængighed
- obligatoriske høringsprocedurer mellem firmaerne i alle tilfælde, hvor der er tvivl om, hvorvidt revisors uafhængighed kunne blive kompromitteret af hans revisionsklients forbindelse med et af medlemsfirmaerne i netværket.

Disse instrumenter kan også være hensigtsmæssige for at beskytte uafhængigheden i situationer, hvor underleverandører eller agenter for revisor eller revisionsfirmaet, som ikke indgår i netværket, deltager i revisionen.

Når det drejer sig om bestemte revisionsopgaver, hvor revisor er et revisionsfirma, er det i almindelighed en projektleder (*), som har ansvaret for at bestemme, hvilke personer der skal omfattes af kravet om uafhængighed, og hvilke instrumenter og regler der skal gælde for dem. Denne person skal kunne udøve en passende professionel vurdering for at løse denne opgave, da han er ansvarlig for at vurdere, om kravet om uafhængighed opfyldes. Han bør informeres om alle forbindelser — vedrørende revisionen og vedrørende alle andre forhold — som revisor, revisionsfirmaet eller netværket har med klienten (se også »Revisionsfirmaets politik for at sikre uafhængighed« under A.4.3.2).

(*) Se glossar.

Bestemmelse af rækkevidden

Revisor skal erkende, at det ikke kun er hans forbindelser med revisionsklienten, der kan repræsentere en fare for hans uafhængighed, men også alle andre direkte eller indirekte forbindelser, som han har med andre personer og selskaber i sit arbejde og i revisionsmiljøet. Revisor skal vurdere de faktiske og potentielle farer, der opstår som følge af klientens forbindelser med fysiske og juridiske personer i projektgruppen, i revisionsfirmaet og i eventuelle netværk, som det indgår i. Han skal også tage hensyn til forbindelser med andre personer, f.eks. revisionsfirmaets eller revisionsklientens underleverandører eller agenter, herunder dem, som arbejder med andet end revision. Han skal kort sagt identificere alle de personer, der er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Når revisor overvejer, hvilke personer der skal omfattes af kravet om uafhængighed, skal han tage en række faktorer i betragtning. Det kan være revisionsklientens størrelse og retlige og organisatoriske struktur og revisionsfirmaets og dets eventuelle netværks størrelse, struktur og interne organisation. Revisor bør også tage hensyn til omfanget og karakteren af de tjenester, som revisionsfirmaet eller eventuelle medlemsfirmaer i netværket leverer til revisionsklienten.

F.eks., i et lille revisionsfirma med fire eller fem partnere, som er revisor for et selskab med tre filialer, der alle er beliggende i samme medlemsstat, bør reglerne om uafhængighed gælde for:

- projektlederen, revisionsgruppen og alle partnere i kommandokæden
- enhver partner, som har ansvar for andre tjenester end revisionstjenester over for samme kunde
- enhver anden person i firmaet, der er, eller anses for at være, i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Hvis revisor for et mellemstort multinationalt selskab er et firma i et netværk, kan reglernes rækkevidde imidlertid udvides til at omfatte

- projektlederen og revisionsgruppen hos revisor
- alle partnere og medlemmer i revisionsgruppen i det samme firma eller i et andet firma i netværket, som deltager i revisionen af klientens selskaber i andre lande, herunder personer i centraliserede afdelinger eller specialenheder, som bidrager til dette arbejde
- enhver partner i det samme firma eller i et andet firma i netværket, som deltager i leveringen af andre tjenester end revisionstjenester til klienten
- enhver partner i kommandokæden (enten i den jurisdiktion, hvor revisionsberetningen skal aflægges, eller i andre lande, hvor der udføres revisionsarbejde eller andet arbejde for revisionsklienten)
- enhver anden person i firmaet eller et andet firma i netværket, som er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

I begge tilfælde anvendes kravene om uafhængighed på samme måde på alle, der omfattes af kravene. Forskellen ligger i det antal personer, som revisor bør overveje at lade være omfattet af disse krav.

Andre personer end medlemmer i projektgruppen eller kommandokæden

Revisor bør overveje, hvilke andre personer der kan påvirke resultatet af den lovpligtige revision, selv om de ikke indgår i projektgruppen eller kommandokæden. Der kan f.eks. være tale om følgende:

- revisionsfirmaets ejere eller aktionærer med potentiel indflydelse som følge af store stemmerettigheder. Når der f.eks. kun er få ejere af eller aktionærer i et revisionsfirma, kan hver ejer eller aktionær anses for at have en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af en lovpligtig revision
- personer med ansvar for overvågning eller direkte ledelse af revisionsfunktionen på forskellige niveauer på steder, hvor medlemmer i revisionsgruppen er ansat
- andre partnere på revisionsområdet eller på andre områder med potentiel indflydelse som følge af deres arbejdsforbindelser med et medlem i revisionsgruppen. Afhængig af faktorer som kontorets, funktionsenhedens, revisionsfirmaets eller sågar netværkets størrelse og interne organisation kan alle partnere i sådanne enheder anses for at have en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af den lovpligtige revision.

Revisor skal også overveje, om der eventuelt er personer uden for revisionsfirmaet eller dets netværk, som gennem deres forbindelser med personer i firmaet eller koncernen har eller kan antages at have mulighed for at påvirke resultatet af den lovpligtige revision. Eksempler på sådanne personer er følgende:

- familiemedlemmer eller andre personer, med hvilke medlemmerne i projektgruppen eller kommandokæden har nære personlige kontakter, og som har store finansielle interesser i revisionsklienten eller indtager en nøgleposition hos kunden eller i en virksomhed med store interesser i revisionsklienten (jf. B.6)
- personer eller virksomheder, som har betydelige finansielle forretningsforbindelser med enten revisor og hans firma eller med revisionsklienten. Det kunne dreje sig om store leverandører, klienter eller kontraktparter.

Revisor bør identificere de personer i revisionsfirmaet eller netværket, hvis arbejde i forbindelse med revisionsopgaven enten faktisk eller tilsyneladende kan påvirkes af en sådan ekstern indflydelse, idet han tager hensyn til den kendsgerning, at han ikke er i stand til at tvinge personer uden for revisionsfirmaet eller netværket til at overholde reglerne om uafhængighed.

3. FAKTORER, DER KAN BRINGE UAFHÆNGIGHEDEN I FARE

For at undgå eller forhindre kendsgerninger og omstændigheder, som kan bringe revisors uafhængighed i fare, er det vigtigt først at identificere, hvad der under bestemte omstændigheder kan sætte uafhængigheden over styr. For det andet skal man vurdere, hvor stor denne fare er for at kunne bestemme risikoen for, at revisors uafhængighed kan kompromiteres.

Jo tydeligere revisor er i stand til at identificere farens karakter, desto bedre kan han vurdere, hvor stor en risiko de skaber for hans uafhængighed. På grundlag af deres generelle karakter kan man nævne følgende typer trusler mod revisors uafhængighed:

- *Egeninteresse*: revisors uafhængighed kan trues af en konflikt med hans egne finansielle interesser eller andre egeninteresser (dvs. direkte eller indirekte finansielle interesser i kunden, alt for stor afhængighed af honoraret fra kunden for revisionstjenester eller andre tjenester, ønsket om at få betalt udestående honorarer og frygt for at miste kunden)
- *Selvrevision*: dette relaterer sig til vanskeligheden ved at fastholde objektiviteten ved undersøgelsen af egne ydelser (f.eks. når man træffer beslutninger eller deltager i beslutninger, som udelukkende burde tages af revisionsklientens ledelse, eller når et produkt eller en vurdering fra en tidligere revisionsopgave eller anden opgave, som revisor eller hans firma har udført, anfægtes eller omvurderes for at nå en konklusion om den aktuelle revision)
- *Partiskhed*: revisors uafhængighed kan trues, hvis revisor fremmer eller modvirker sin kundes stilling i en retssag eller anden situation (f.eks. hvis revisor handler med eller promoverer salget af kundens aktier eller værdipapirer eller forsvarer kunden i retstvister, eller hvis kunden fører sag mod revisor)
- *Fortrolighed og tillid*: risikoen for, at revisor kan blive for påvirket af klientens personlighed og øvrige egenskaber og derfor for forstående for klientens interesser, hvilket for eksempel kan skyldes et for langt og for tæt forhold til klientens personale. Dette kan resultere i alt for stor tillid til kunden og en ikke tilstrækkelig objektiv testning af hans argumenter.
- *Intimidering*: dækker over den mulighed, at revisor kan afskrækkes fra at handle objektivt som følge af trusler eller frygt for f.eks. en indflydelsesrig eller dominerende kunde.

Hvor afgørende en bestemt trussel er, afhænger af en række (kvantificerbare og ikke-kvantificerbare) faktorer såsom dens styrke, den eller de involverede personers status, karakteren af det spørgsmål, der giver anledning til truslen, samt det generelle revisionsmiljø. Når revisor vurderer, hvor afgørende en trussel er, skal han også tage hensyn til, at forskellige slags trusler kan opstå i en given situation. I en bestemt situation kan en trussel anses for at være afgørende, hvis den med hensyn til alle dens kvantitative og kvalitative aspekter — hver for sig og i kombination med hinanden — øger risikoniveauet for at miste uafhængigheden til et uacceptabelt højt niveau.

4. BESKYTTELSESYSTEMER

Når der foreligger trusler mod revisors uafhængighed, bør revisor altid vurdere og dokumentere, om de foranstaltninger, der skal neutralisere eller reducere truslerne til et acceptabelt niveau, anvendes rigtigt. Disse foranstaltninger vedrører forskellige forpligtelser i revisionsmiljøet, herunder revisionsklientens styringsstruktur (se A.4.1), hele selvreguleringssystemet, offentlig regulering og tilsyn med revisorbranchen, herunder disciplinære sanktioner (se A.4.2), samt revisors system for intern kvalitetskontrol (se A.4.3).

Risiko for at sætte uafhængigheden over styr

Risikoen for at sætte uafhængigheden over styr kan udtrykkes som et punkt på et kontinuum, der går fra »ingen risiko« til »maksimal risiko«. Selv om den ikke kan måles nøjagtigt, kan risikoen i tilknytning til en bestemt aktivitet, forbindelse eller anden omstændighed, som kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, beskrives som et punkt på dette kontinuum.

Revisor og enhver anden person, der er involveret i en beslutning om revisors uafhængighed i relation til hans kunde (dvs. tilsynsorganer, andre revisorer, som der søges rådgivning hos), bør vurdere, om den risiko, der opstår i tilknytning til bestemte aktiviteter, forbindelser og andre omstændigheder, er acceptabel. Denne vurdering forudsætter, at disse personer bedømmer, om de bestående sikkerhedsforanstaltninger eliminerer eller i tilstrækkelig grad reducerer de trusler mod revisors uafhængighed, som opstår i tilknytning til disse aktiviteter, forbindelser eller andre omstændigheder. Hvis de ikke gør det, skal der træffes beslutning om supplerende foranstaltninger (inklusive forbud) eller om en kombination af foranstaltninger, der kan reducere risikoen til et acceptabelt niveau, og om den hertil svarende sandsynlighed for, at revisor kompromitterer sin objektivitet.

4.1. Reviderede selskabers beskyttelsesforanstaltninger

4.1.1. Styringsstrukturens indvirkning på vurderingen af risikoen for afhængighed

Når man undersøger, om styringsstrukturen hos revisionsklienten kan bidrage til at beskytte revisors uafhængighed, er det hensigtsmæssigt at skelne mellem en styringsstruktur i en virksomhed af interesse for offentligheden (*), og styringsstrukturen hos en revisionsklient, der kun er af relativ lille interesse for offentligheden. Denne skelnen er relevant både med hensyn til corporate governance-opgaven, der specielt består i at beskytte faktiske og potentielle investorer, og med hensyn til offentlighedens opfattelse af revisors uafhængighed.

Revisionsklienter af interesse for offentligheden

Når det drejer sig om, hvordan uafhængighed i forhold til en klient, som er en virksomhed af interesse for offentligheden (*), opfattes, skal revisor tage hensyn til en lang række forskellige opfattelser i offentligheden på nationalt, regionalt og sågar internationalt plan. I denne forbindelse spiller corporate governance en vigtig rolle, når det drejer sig om at beskytte revisors uafhængighed.

Revisorerne vælges formelt af et flertal af aktionærerne på den årlige generalforsamling. Aktionærerne vælger ofte de revisorer, som ledelsen anbefaler. Dette er specielt tilfældet, hvis der ikke kræves nogen yderligere godkendelse fra noget andet kontrolorgan (*) hos revisionsklienten end ledelsen (f.eks. tilsynsråd, bestyrelsesmedlemmer og revisionsudvalg) eller noget andet regulerende organ (f.eks. tilsynsmyndigheden for en bestemt branche) (1). Dette beskytter ikke nødvendigvis minoritetsaktionærens interesser eller potentielle investorer, og bidrager heller ikke til at beskytte revisors uafhængighed.

Styringsstrukturen i en virksomhed, som revideres, bør derfor sikre, at revisor udvælges ud fra aktionærernes interesser, og at revisor udfører sit arbejde i dette perspektiv. Hvis f.eks. et tilsynsråd eller et revisionsudvalg effektivt skal kunne udføre sin opgave med at føre tilsyn over den finansielle rapporteringsproces, skal det delvis kunne basere sig på revisors arbejde, vejledning og vurdering. Denne tillid forudsætter, at revisor udfører sit arbejde uafhængigt.

For at bestemme, hvor stor en trussel er for uafhængigheden, og for at vurdere hvor stor risikoen er for at sætte uafhængigheden over styr (se A.3 og A.4), bør revisor nøje undersøge, om styringsstrukturen i den reviderede enhed har en passende infrastruktur til generelt at sikre revisors uafhængighed. Analysen af en sådan infrastruktur kan omfatte følgende:

- deltagelse af et kontrolorgan i valget af revisor (f.eks. formel godkendelse af ledelsens anbefaling eller aktiv deltagelse i forhandlingerne med den potentielle revisor)
- den periode, for hvilken revisor udnævnes (en enkelt revisionsopgave eller en langsigtet kontrakt)
- et kontrolorgans deltagelse ved bestilling af andre tjenester end revisionstjenester fra revisor, revisionsfirmaet eller et andet selskab inden for netværket, som firmaet indgår i (f.eks. ingen indblanding eller aktiv deltagelse i forhandlinger om store kontrakter)
- eksistensen af tilsyn og kommunikation vedrørende den lovpligtige revision og andre tjenester, som revisor, revisionsfirmaet eller dets netværk leverer, og hvor ofte denne kommunikation med revisor forekommer.

(*) Se glossar.

(1) I visse jurisdiktioner er der i national lovgivning mulighed for, at visse typer selskaber, som f.eks. kooperativer eller sammenslutninger kan få deres regnskaber revideret af en bestemt revisor, som udpeges i henhold til lovgivningen om disse virksomheder og ikke udpeges af noget ledelses- eller kontrolorgan. Revisorer for denne type virksomhed kan betragte denne omstændighed som en generel sikkerhedsforanstaltning, som medvirker til at begrænse visse trusler mod deres uafhængighed.

Andre revisionsklienter

Ved revision af andre klienter end virksomheder af interesse for offentligheden, bør revisor også analysere, om revisionsklientens styringsstruktur indeholder generelle bestemmelser, der indebærer beskyttelse af hans uafhængighed. Hvis klienten ikke har et kontrolorgan, bør revisor analysere, om revisionsklientens ledelsespolitik indebærer sikring af hans uafhængighed, og om der er særlige trusler, der kan elimineres ved en hensigtsmæssig politik i virksomheden. En sådan politik kunne bestå i interne procedurer, der sikrer et objektivi valg ved køb af andre tjenester end revisionstjenester. Revisor bør også tage hensyn til, hvor mange ansatte revisionsklienten har, og deres kompetence. Dette kan være særlig relevant ved vurdering af risikoen ved at tage ledelsesbeslutninger på klientens vegne. For eksempel hvis klienten har for få ansatte, kan revisor have i en sådan situation, uden at det var tilsigtet.

4.1.2. Kontrolorganets involvering

Som anført under A.4.1.1, har revisionsklienten i et vist omfang ansvaret for at beskytte revisors uafhængige stilling. Diskussioner mellem revisor og klientens kontrolorgan er det vigtigste middel til at skabe en kobling mellem revisors egne beskyttelsesforanstaltninger og revisionsklientens beskyttelsesforanstaltninger. For at beskytte sig selv og gøre det muligt for kvalitetssikringssystemet (jf. A.4.2) at kontrollere, at han opfylder dette krav, bør revisor, når han finder det nødvendigt, men mindst én gang om året, tage initiativ til denne proces ved skriftligt at opfordre revisionsklienten til at diskutere disse spørgsmål.

Oplysning om honorarer

Oplysning til kontrolorganet om honorararrangementet mellem revisor, revisionsfirmaet og medlemmerne i dets netværk på den ene side og, på den anden side revisionsklienten og dennes tilknyttede virksomheder hjælper kontrolorganet til at vurdere, hvordan disse honorarer påvirker revisors uafhængighed. Hvis det er nødvendigt, kan kontrolorganet kræve, at der træffes yderligere foranstaltninger for at beskytte revisors uafhængighed. Der bør regelmæssigt og mindst én gang om året gives oplysninger om honorarer, inden revisionskontrakten accepteres eller fornys. Oplysningerne bør endvidere være mere detaljerede og mere omfattende, end hvad der kræves i offentliggørelsesøjemed (jf. A.5). De bør — opdelt efter arten af tjenester — særligt omfatte fakturerede og aftalte beløb, værdien af endnu ikke afsluttede tjenestekontrakter eller -arrangementer, aktuelle forslag eller tilbud om fremtidige tjenesteaftaler samt modtagne eller forventede honorarer inden for rammerne af andre kontrakter end revisionskontrakter, hvor aflønningen er betinget af resultaterne (jf. B.8.1).

4.2. Kvalitetssikring

For at sikre at revisor opfylder professionelle standarder, herunder kravet om uafhængighed, er det nødvendigt med et kontrol- eller håndhævelsessystem. I overvejelserne om beskyttelsesforanstaltninger og procedurer bør man tage hensyn til effektiviteten i det overordnede kontrolmiljø. Man bør tage udgangspunkt i en professionel tilgang til spørgsmål, der vedrører kvalitet og etik, og tage hensyn til de garantier, som et regelmæssigt testet og verificeret kontrolsystem kan give. En metode til at sikre kravet om uafhængighed, er medlemsstaternes system for kvalitetssikring af lovpligtig revision. Kommissionens henstilling om kvalitetssikring af lovpligtig revision i EU anbefaler, at revisors overholdelse af etiske principper og regler, herunder reglerne om uafhængighed, bør omfattes af kvalitetskontrol. Da de anbefalede kvalitetssikringssystemer indebærer offentlig overvågning, kan der også tages hensyn til offentlighedens syn på spørgsmålene om uafhængighed.

4.3. Revisors generelle beskyttelsesforanstaltninger

4.3.1. Revisionsfirmaer: ejerskab og kontrol

Behov for at bevare kontrollen over revisionsfirmaet

For at et revisionsfirma er autoriseret til at foretage lovpligtig revision, fastsætter artikel 2, stk. 1, litra b), ii), i 8. selskabsdirektiv, at flertallet af revisionsfirmaets stemmerettigheder besiddes af revisorer. Disse personer skal være godkendt af en kompetent myndighed i et EU-land, dvs. fysiske personer eller firmaer, der mindst opfylder minimumsbetingelserne i direktivet.

Uden yderligere begrænsninger ville dette gøre det muligt for revisionsfirmaer at fremskaffe kapital på kapitalmarkederne enten fra private eller offentlige investorer. Nogle medlemsstater mener, at en sådan finansiering giver anledning til alvorlige betænkeligheder for så vidt angår revisors uafhængighed. De har derfor indført mere restriktive regler for revisionsfirmaers ejerskab (f.eks. ved at andre personer end revisorer højst må eje 25 % af firmaet, eller ved at begrænse minoritetsejerskab til personer, som udøver visse regulerede erhverv).

Det er et spørgsmål, om det at besidde flertallet af stemmerettighederne er tilstrækkeligt til at sikre revisorerne kontrol over firmaet. Hvis en person, der ikke er revisor, f.eks. har 49 % af stemmerettighederne, og de øvrige 51 % er fordelt på en række revisorer, kan den ejer, som ikke er revisor, have den faktiske kontrol over revisionsfirmaet. Man bør i denne forbindelse være opmærksom på de trusler, der herved kan opstå mod revisors uafhængighed. Man bør også overveje, hvilke beskyttelsesforanstaltninger der er behov for for at undgå sådanne situationer. Der kunne f.eks. være tale om at begrænse stemmerettighederne for en enkelt ejer, som ikke er revisor, til 5 % eller 10 % af de samlede stemmerettigheder. Hvis kun få revisorer ejer flertallet af stemmerettighederne i et revisionsfirma, kan det være hensigtsmæssigt at tillade visse personer at eje en højere andel end dette. Det kunne navnlig være hensigtsmæssigt, hvis disse personer udøver et reguleret erhverv (f.eks. advokater og notarer) eller andre personer (f.eks. ledelseskonsulenter eller andre fagkonsulenter), som udøver deres erhvervs mæssige virksomhed i forbindelse med revisionsfirmaet eller i forbindelse med et af medlemmerne i dets netværk.

Risiciene for, at revisors uafhængighed kan sættes over styr som følge af forbindelserne mellem revisor, revisionsfirmaet og en ejer af revisionsfirmaet, som ikke er revisor, og en revisionsklient, bør vurderes i forhold til afsnit A.2, der handler om den vifte af personer, som kravene om uafhængighed gælder for, og afsnit B.1 og B.2, der vedrører de finansielle og/eller forretningsmæssige forbindelser, som kan forekomme imellem dem.

4.3.2. Revisionsfirmaets interne beskyttelsessystem

For så vidt angår revisor, skal han følge normerne for uafhængighed, uanset om de er fastsat ved lov eller af tilsynsmyndighederne eller af faglige organer som en del af et selvreguleringsystem eller vedtaget frivilligt af revisionsfirmaet som en del af dets egen politik. For at sikre overholdelse af normerne bør revisor indføre et system med beskyttelsesforanstaltninger eller — hvis revisor og revisionsfirmaet ikke er identiske juridiske personer — i det mindste kræve, at revisionsfirmaet gør det.

Revisionsfirmaets politik for at sikre uafhængighed

Et revisionsfirma bør formulere en politik til sikring af sin uafhængighed, hvor der skelnes mellem acceptable og ikke-acceptable aktiviteter, som det kan udføre for sine revisionsklienter eller deres tilknyttede virksomheder.

Uanset den måde, hvorpå de detaljerede normer for uafhængighed udarbejdes, er målet at sikre en hensigtsmæssig gennemførelse og opretholdelse af revisors beskyttelsesforanstaltninger og fremme en fortsat forbedring af dem. Et revisionsfirmas politik for at sikre uafhængighed bør følgelig være tilstrækkelig fleksibel til at muliggøre en regelmæssig ajourføring. En sådan ajourføring kan blive nødvendig som følge af ændrede omstændigheder og fakta, eller hvis selve uafhængighedsnormerne ændres som følge af offentlighedens ændrede forventninger.

Udformningen og dokumentationen for revisionsfirmaets uafhængighedspolitik bør afspejle det umiddelbare forretningsmiljø (f.eks. revisionsfirmaets størrelse og organisationsstruktur). De bør også afspejle revisionsmiljøet (f.eks. revisionsfirmaets klient- og forretningsportefølje samt porteføljer for dem uden for revisionsfirmaet, som deltager i dets opgaver).

Revisionsfirmaet skal have passende politikker og procedurer for at sikre, at den relevante projektleder underrettes om alle øvrige forbindelser, der findes mellem firmaet og firmaerne i dets netværk og revisionsklienten og dennes tilknyttede virksomheder. Heri indgår kravet, at projektleder skal høres, inden man accepterer en opgave fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Det er herefter op til projektlederen at vurdere, om disse forbindelser kan tænkes at påvirke revisors uafhængighed. Af praktiske grunde, specielt når det drejer sig om revision af koncerner, kan denne vurdering delvis uddelegeres til andre revisionspartnere. F.eks. bør en revisionspartner i en revisionsgruppe i et givet land underrettes om og vurdere virkningen af alle (eksisterende og potentielle) forbindelser i det pågældende land. Når det drejer sig om en vigtig forbindelse, bør projektlederen imidlertid altid inddrages i vurderingen af den risiko, der foreligger for at sætte uafhængigheden over styr. Hvis revisionsklienten har et kontrolorgan (se A.4.1), er det hensigtsmæssigt at involvere dette organ i risikovurderingsprocessen.

Når andre personer end revisionselskabet, dets partnere, chefer og ansatte har forbindelser med revisionsklienten eller er involveret i revisionsopgaven (f.eks. specialister tilknyttet som underleverandører og virksomheder, der indgår i netværket), bør revisionsfirmaets uafhængighedspolitik også omfatte krav og høringsprocesser, som er nødvendige for at forhindre, at disse personer repræsenterer en uacceptabel høj risiko for revisors uafhængighed.

For at sikre, at dets partnere, chefer og ansatte efterlever uafhængighedspolitikken, skal revisionsfirmaet informere om denne politik på en hensigtsmæssig måde og regelmæssigt undervise disse personer om dette spørgsmål. Heri indgår også, at de skal informeres om sanktionerne for at overtræde denne politik.

Procedurer der skal anvendes

I overensstemmelse med et revisionsfirmas uafhængighedspolitik og afhængig af firmaets størrelse, kan de procedurer, som partnerne, cheferne og de ansatte skal anvende, variere. For et lille revisionsfirma kan det være hensigtsmæssigt at vurdere risikoen fra sag til sag og så træffe beslutning om bestemte procedurer for at reducere risikoen. For et stort revisionsfirma kan det imidlertid være nødvendigt at indføre rutineprocedurer for at opdage selv hypotetiske trusler mod revisors uafhængighed. For f.eks. at opdage en trussel i form af egeninteresse som følge af finansielle eller forretningsmæssige forbindelser kan det være nødvendigt for et sådant revisionsfirma at have en regelmæssigt opdateret database (f.eks. en fortegnelse over virksomheder, for hvilke der gælder restriktioner). En sådan database kan give alle partnere, chefer og ansatte oplysninger om alle de revisionsklienter, som kan indebære en trussel på grund af egeninteresse, hvis de opfylder visse kriterier. Databaseen bør være tilgængelig for alle personer i revisionsfirmaet, som eventuelt har en position, som gør det muligt at påvirke resultatet af en lovpligtig revision. Hvis dette beskyttelsessystem skal fungere efter hensigten, kræves det, at disse personer regelmæssigt giver revisionsfirmaet visse personlige oplysninger og kundeoplysninger.

Afhængig af størrelse og struktur kan det være hensigtsmæssigt for et revisionsfirma eller netværk at etablere interne procedurer for at sikre, at der foregår en passende høring inden for firmaet eller netværket vedrørende klienter, om hvilke det er uklart, i hvor høj grad de repræsenterer en trussel mod uafhængigheden. Denne høring bør omfatte erfarne partnere, der ikke er involveret i revisionsklientens forretninger, og som ikke er udsat for den pågældende risiko.

Dokumentation om vurderingen af uafhængighed

Formålet med revisors fremlæggelse af en vurdering af sin uafhængighed i forhold til en bestemt revisionsklient er at bevise, at vurderingen er foretaget korrekt. En sådan dokumentation bør indgå i revisionens sagsakter.

Intern kontrol med overholdelse af politikken til sikring af uafhængigheden

Kontrollen med at revisionsfirmaets uafhængighedspolitik overholdes, bør være en integrerende del af revisionsfirmaets kvalitetskontrol. Store revisionsfirmaer kan overdrage denne opgave til specialister i kvalitetskontrol eller endog til specialister i spørgsmål om uafhængighed. Dette er måske ikke hensigtsmæssigt for små og mellemstore revisionsfirmaer, der generelt kun vurderer deres uafhængighed fra sag til sag. Sådanne firmaer bør imidlertid i det mindste lade en partner, som ikke indgår i projektgruppen, undersøge, om de enkelte personer overholder uafhængighedspolitikken. I situationen med et enkeltmands firma og små partnerskaber, hvor alle partnere deltager i projektgruppen, eller hvor involvering af en anden partner uden for projektgruppen ville øge risikoniveauet (f.eks. hvis denne partner leverer andre vigtige tjenester end revisionstjenester til revisionsklienten), bør revisor enten søge råd hos revisorbranchens tilsynsorgan eller lade en anden revisor foretage en undersøgelse.

5. OFFENTLIGGØRELSE AF HONORARER

En revisor bør kunne bevise, at hans uafhængighed ikke er blevet kompromitteret af, at han har leveret andre tjenester end revisionstjenester til en revisionsklient, for hvilke den betaling, han modtager, er ude af proportion med de honorarer, han fik for den lovpligtige revision. Dette skulle også være i den pågældende revisionsklients interesse (se også A.4.1.2), eftersom det øger troværdigheden af de finansielle oplysninger, som han offentliggør. De krav til offentliggørelse, som medlemsstaterne indfører ved national lovgivning eller via tilsynsmyndighederne, bør gøre det muligt for en fornuftig og informeret tredjepart at danne sig en opfattelse af omfanget af en eventuel ubalance mellem honoraret for lovpligtig revision og andre honorarer. For at understøtte en sådan vurdering, bør de honorarer, der modtages for andre tjenester end revisionstjenester, opdeles i tre brede kategorier (f.eks. yderligere forsikring, skatterådgivning og andre tjenester), som afspejler de forskellige typer tjenester, der er blevet præsteret. Hvad angår kategorien for andre tjenester, bør der som minimum oplyses om finansiell informationsteknologi, intern revision, vurdering, tjenesteydelser i forbindelse med retstvister og rekruttering. Det kan også være hensigtsmæssigt at identificere særlige opgaver, der repræsenterer en betydelig del af en bestemt underkategori.

B. SÆRLIGE OMSTÆNDIGHEDER

1. FINANSIELLE INTERESSER

Begrebet »finansiel interesse« omfatter normalt en række finansielle interesser, som revisor, hans revisionsfirma eller en anden person som defineret i del A. 2 kan have i en revisionsklient eller i en af klientens tilknyttede virksomheder. Begrebet omfatter både »direkte« og »indirekte« finansielle interesser som

- direkte eller indirekte aktiebesiddelse i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder
- besiddelse af eller handel med værdipapirer i revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder
- pensionsrettigheder eller andre benefits fra revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder.

Forpligtelser til at erhverve finansielle interesser (f.eks. kontraktlige aftaler om at erhverve en finansiel interesse) og derivater, der står i direkte forbindelse med finansielle interesser (aktieoptioner, futures m.v.), bør behandles på samme måde som en finansiel interesse, der allerede eksisterer.

Direkte finansielle interesser

Når en person, som er direkte involveret i udførelsen af en lovpligtig revision (revisor, revisionsfirmaet, en person i projektgruppen eller i kommandokæden) har en direkte finansiel interesse i revisionsklienten, som f.eks. aktier, obligationer, gældsbeviser, optioner eller andre værdipapirer, vurderes egeninteressen til at være for stor til, at truslen mod revisors uafhængighed kan reduceres til et acceptabelt niveau.

I sådanne tilfælde må revisor enten trække sig ud af aftalen, eller såfremt der er tale om, at en person i revisionsfirmaet besidder den direkte finansielle interesse, skal denne udelukkes fra at deltage.

Hvor en partner i revisionsfirmaet eller dets netværk, som arbejder i et »kontor«, har en direkte finansiel interesse i revisionsklienten, vurderes egeninteressen til at være for stor til, at denne situation kan fortsætte.

Indirekte finansielle interesser

Begrebet »indirekte finansiel interesse« anvendes om tilfælde, hvor f.eks. en person, som defineret i A.2, har investeret i enheder, der ikke indgår i revisionsklientens virksomhed, men som har investeret i denne, eller i virksomheder, som revisionsklienten også har investeret i.

En person, som defineret i A.2, bør ikke besidde en sådan indirekte finansiel interesse, hvis egeninteressen ved dette finansielle engagement er væsentlig. Dette gælder især, når en indirekte aktiepost i revisionsklienten reelt eller tilsyneladende sætter personen i stand til at påvirke ledelsesbeslutninger, der træffes af revisionsklienten (f.eks. betydelige indirekte stemmerettigheder), eller hvis den direkte aktieindehaver på grund af omstændigheder reelt eller tilsyneladende kan øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision. Derudover kan der opstå en uacceptabelt høj fare for uafhængigheden i tilfælde, hvor revisor eller en anden person, som defineret i A.2, fungerer som stemmeretsfuldmægtig for en trust eller eksekutor for et bo, der har værdipapirer i en revisionsklient. Dette er dog kun tilfældet, hvis der ikke er truffet passende forholdsregler for at mindske denne risiko, f.eks. ved at beløbsmodtagere, offentlige myndigheder eller domstole fører tilsyn og kontrol.

Omvendt kan egeninteressens indflydelse på truslen mod revisors uafhængighed betragtes som ubetydelig f.eks. i tilfælde, hvor revisor har en indirekte finansiel indflydelse i revisionsklienten, hvis

- den finansielle interesse besiddes af en investeringsfond, pensionsfond, et investeringsinstitut eller en lignende investeringsvirksomhed, og
- den person, der har den indirekte finansielle interesse, ikke direkte er involveret i revisionen af fondens ledelse og ude af stand til at øve indflydelse på fondsledelsens investeringsbeslutninger.

Eksterne begivenheder

Hvis der erhverves en finansiel interesse på grund af en ekstern begivenhed (f.eks. arv, gave eller fusion), og denne interesse skaber en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, skal den afhændes hurtigst muligt, dog senest én måned efter, at personen har fået kendskab til og ret til at afhænde den finansielle interesse. Når personen har erhvervet interessen i et børsnoteret selskab, hvilket for eksempel kan være sket i form af arv, bør aktierne sælges senest en måned efter, at personen har fået kendskab til arven og ret til at afhænde aktierne i overensstemmelse med gældende børsregler for salg af aktier fra personer med insider viden.

Indtil den finansielle interesse er afhændet, er der behov for yderligere foranstaltninger for at sikre revisors uafhængighed. Hvis en revisor for eksempel bliver bekendt med, at et medlem af projektgruppen gennem arv har erhvervet aktier i en klient, bør medlemmet ikke længere indgå i projektgruppen, før aktierne er blevet solgt. Han bør ligeledes udelukkes fra væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af klienten, indtil aktierne er blevet solgt.

Utilsigtede overtrædelser

Der kan opstå tilfælde, hvor revisor bliver bekendt med, at en person i hans revisionsfirma utilsigtet besidder en finansiell interesse i en revisionsklient eller i et af dennes tilknyttede virksomheder, hvilket generelt vil blive opfattet som en overtrædelse af reglerne om uafhængighed. Sådanne utilsigtede overtrædelser truer ikke revisors uafhængighed af en revisionsklient, såfremt revisor:

- har fastlagt procedurer, hvorefter alle medarbejdere omgående skal meddele eventuelle overtrædelser af reglerne om uafhængighed, der skyldes køb, arv eller anden besiddelse af en finansiell interesse i en revisionsklient (se også A.4.3.2)
- omgående meddeler den pågældende, at den finansielle interesse skal afhændes, snarest muligt efter at den utilsigtede overtrædelse er konstateret
- udviser særlig omhu ved gennemgangen af medarbejderens relevante revisionsarbejde.

Hvis det viser sig umuligt at få personen til at afhænde den finansielle interesse, bør vedkommende fjernes fra projektgruppen. Hvis en person, der ikke indgår i projektgruppen utilsigtet besidder en finansiell interesse, der kunne bringe revisors uafhængighed i fare, bør vedkommende udelukkes fra væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af klienten.

Når der eksisterer en finansiell interesse, er det primært gennem revisors sikkerhedssystem (se A.4.3), at det skal kunne bevises, at truslen mod uafhængigheden er blevet konstateret og undersøgt. I givet fald bør beviserne også omhandle, i hvilket omfang klientens kontrolorgan er involveret i denne proces. Når der er truffet afgørelse om, hvorvidt truslen er væsentlig eller ej, bør præmisserne for denne afgørelse registreres.

2. FORRETNINGSFORBINDELSER

Forretningsforbindelser

Forretningsforbindelser kan defineres som forbindelser, der indebærer fælles kommercielle eller finansielle interesser mellem revisor, revisionsfirmaet eller andre, der er i stand til at øve indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision (en person, som defineret i A.2), på den ene side og revisionsklienten, en af klientens tilknyttede virksomheder eller dens ledelse. Her følger en række eksempler på sådanne forbindelser, der — såfremt de er væsentlige for revisor eller udøves uden for den normale virksomhed — kan skabe trusler i form af egeninteresse, påvirkning eller intimidering:

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

Forpligtelser til at etablere en sådan forbindelse bør behandles på samme måde som forbindelser, der allerede eksisterer.

Inden for normal virksomhed

Som led i normal virksomhed kan en revisor ikke blot tilbyde tjenesteydelser inden eller uden for revisionsområdet til revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder, men kan også købe varer eller tjenesteydelser fra disse virksomheder. Det kan dreje sig om bank- eller forsikringsprodukter, kommercielle låneaftaler, køb af kontorudstyr, software eller firmabiler. Hvis disse transaktioner foregår med »arm's length« (som mellem tredjeparter), udgør de ikke generelt nogen trussel mod revisors uafhængighed (f.eks. køb af varer, der tilbydes på normale en gros-vilkår, og som tilbydes til klientens øvrige kunder som helhed). Imidlertid bør revisor nøje overveje, om den risiko, som selv en transaktion med »arm's length« kan fremkalde, kan få et sådant omfang, at hans uafhængighed bliver truet på grund af tilsyneladende eller faktisk afhængighed.

At købe varer eller tjenesteydelser fra en revisionsklient på favorable vilkår kan ikke betragtes som normal virksomhed, medmindre fordelene er uvæsentlig.

Væsentlige trusler mod revisors uafhængighed

Spørgsmålet om, hvorvidt en forretningsforbindelse udgør en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed, afhænger af, om en rimelig og velinformeret tredjemand ville mene, at forbindelsen kunne påvirke resultatet af den lovpligtige revision. Der er derfor behov for objektive kriterier for at kunne bedømme betydningen af forbindelsen for henholdsvis revisor og revisionsklienten. Hvad angår regnskaberne og revisionsarbejdet, bør forbindelsen ikke medføre, at revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk sættes i stand til at øve indflydelse på revisionsklientens ledelsesbeslutninger. Ligeledes bør forbindelsen ikke sætte revisionsklienten eller et af dennes tilknyttede virksomheder i stand til at øve reel eller tilsyneladende indflydelse på resultatet af den lovpligtige revision.

Uanset forbindelsens natur er det primært revisors sikkerhedssystem (se A.4.3), der skal bevise, at evt. trusler mod hans uafhængighed er blevet konstateret og undersøgt. I givet fald bør beviserne også omhandle, i hvilket omfang klientens kontrolorgan er involveret i denne proces. Når der er truffet afgørelse om, hvorvidt truslen er væsentlig eller ej, bør præmisserne for denne afgørelse registreres.

Lovpligtige revisionsydelser

Truslen mod revisors uafhængighed må betragtes som for stor til, at det kan tillades en revisor, et revisionsfirma eller et medlem af dets netværk at give lovpligtige revisionstjenesteydelser til revisionsfirmaets ejer. Revisionstjenester til et af denne ejers tilknyttede virksomheder må ligeledes anses for at være i strid med uafhængighedskravet, når denne ejer tilsyneladende eller reelt er i stand til at øve indflydelse på beslutningsprocessen i revisionsfirmaet, der får indflydelse på dets funktion inden for lovpligtig revision. Dette kan for eksempel forekomme på grund af den stemmeandel, som ejeren har i revisionsfirmaet. Det kan ligeledes forekomme på grund af den stilling, som ejeren eller en af hans repræsentanter har i revisionsfirmaet. En stilling, der kan give anledning til bekymring, er direktør eller ledende medarbejder eller, at ejeren er medlem af revisionsfirmaets bestyrelse. Desuden bør revisor overveje, om revisionstjenesterne til disse klienter kunne bringe hans uafhængighed i fare, hvis klientens funktionærer, direktører eller aktionærer har en væsentlig stemmeandel i revisionsfirmaet, eller hvis de tilsyneladende eller reelt er i stand til at øve indflydelse på firmaets beslutningsproces med hensyn til dens lovpligtige revisionsfunktion.

3. BESKÆFTIGELSE HOS REVISIONSKLIENTEN

Dobbeltbeskæftigelse og udstationering

Truslen mod revisors uafhængighed må betragtes som for stor til, at det kan tillades, at en person, som defineret i A.2, som er ansat i revisionsfirmaet og/eller et firma i dets netværk, også er beskæftiget hos revisionsklienten og/eller en af dennes tilknyttede virksomheder. I revisionsfirmaets politikker og procedurer (se A.4.3.2) bør der indgå passende foranstaltninger, så det kan konstateres, om der forekommer dobbeltbeskæftigelse.

Revisor bør også nøje overveje de tilfælde, hvor en medarbejder i revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk arbejder som udstationeret hos revisionsklienten eller en af dennes tilknyttede virksomheder. En udstationeringsaftale betyder en opgave, hvor en ansat i revisionsfirmaet eller dets netværk arbejder under klientens direkte tilsyn og skaber ikke regnskabstransaktioner eller data, som ikke skal gennemgås eller godkendes af klienten. En sådan opgave kan godkendes, såfremt personen ikke er i stand til at påvirke resultatet af den lovpligtige revision. Hvis en person efter at have indgået i en sådan udstationering bliver tilknyttet projektgruppen, bør han ikke have revisionsansvar for funktioner eller aktiviteter, som han skulle udføre eller kontrollere under den forudgående udstationering (se også B.5).

Medlem af projektgruppen ansættes hos revisionsklienten

Revisionsfirmaets generelle sikkerhedssystem (se A.4.3) bør indeholde politikker og procedurer, der kan tilpasses omstændighederne. Heri indgår en række faktorer som f.eks.:

- den afgående persons stilling i revisionsfirmaet (f.eks. partner over for højtstående medarbejdere eller andre ansatte)
- de omstændigheder, der fører til fratrædelsen (f.eks. pension, opsigelse, frivillig fratræden)
- den stilling, som den afgående medarbejder overtager hos klienten (f.eks. ledelsesfunktion over for stilling med ringe indflydelse på regnskaberne)
- det tidsrum, der er forløbet, efter at personen forlod revisionsfirmaet
- det tidsrum, der er forløbet, efter at den afgående medarbejder har udført tjenester i forbindelse med revisionsarbejdet.

Anden partners undersøgelse

Hvis den medarbejder, som forlader revisionsfirmaet, var engagement eller revisionspartner, bør den undersøgelse, der skal foretages af en anden revisionspartner, også omhandle risikoen for, at klienten kunne have haft indflydelse på den tidligere partner under den foregående revision. Derudover kan den tidligere partner have etableret tætte forbindelser med øvrige medlemmer af revisorgruppen, hvilket kan være en trussel mod de tilbageværende medlemmers uafhængighed. Endelig kan den tidligere partner bruge sin viden om den nuværende revisionsmetode og prøvestrategi til at omgå revisionsmodellerne.

Et mindre revisionsfirma, der ikke kan foretage en undersøgelse ved en anden partner, bør i stedet få en anden revisor til at gennemføre undersøgelsen eller i det mindste henvende sig til sit faglige tilsynsorgan.

4. LEDELSES- ELLER TILSYNSROLLE HOS REVISIONSKLIENTEN

At en person påtager sig en ledelses- eller tilsynsrolle hos en revisionsklient, er ikke den eneste latente bekymring med hensyn til intimidering og selvtilsyn. Sådanne trusler kan også opstå, når en person, som defineret i A.2, bliver medlem af et ledelses- eller tilsynsorgan i en virksomhed, der ikke er revisionsklient («non-client»), men enten er i stand til at øve indflydelse på revisionsklienten eller komme under dennes indflydelse. I sådanne tilfælde er risikoen for afhængighed urimeligt stor. Derfor bør det ikke være tilladt at tiltræde sådanne stillinger.

Hvis medlemmer af revisorstanden ifølge national lovgivning skal indtage en tilsynsrolle i visse selskaber, skal der træffes foranstaltninger til at sikre, at sådanne personer ikke har forpligtelser over for projektgruppen.

I B.4.2 anerkendes det, at et tidligere medlem af projektgruppen, som forlader revisionsfirmaet — uanset om dette sker for at tiltræde en stilling uden for kundekredsen — kan opfordres til at påtage sig en stilling uden ansættelse i et ledelses- eller tilsynsorgan hos revisionsklienten. I disse tilfælde er det revisionsfirmaets ansvar at sikre, at kravene i B.3.3 og 4 bliver opfyldt.

5. TILTRÆDELSE AF STILLING I REVISIONSFIRMA

Når en direktør eller leder af en revisionsklient ansættes i revisionsfirmaet, betragtes risikoen ved selvtilsyn som for stor til, at den kan afhjælpes på anden måde end ved, at personen udelukkes fra projektgruppen eller fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende revisionen af klienten i to år. Hvis en tidligere ansat hos revisionsklienten ansættes i revisionsfirmaet, afgøres betydningen af selvtilsyn af det ansvar og de opgaver, som medarbejderen havde hos revisionsklienten og de opgaver, som han får i revisionsfirmaet. Hvis den tidligere medarbejder for eksempel udarbejdede regnskaber eller vurderede dele af regnskaberne, bør der gælde samme sikkerhedsforanstaltninger som for en direktør eller leder. Hvis den tidligere medarbejder derimod havde en stilling uden for ledelsen i en af revisionsklientens filialer, mindskes risikoen ved selvrevision, såfremt hans aktiviteter som medlem af projektgruppen ikke vedrører den pågældende filial.

6. SLÆGTSKAB OG ANDRE PERSONLIGE FORBINDELSER

Revisor skal være i stand til at vurdere truslen mod hans uafhængighed, hvis han selv eller et andet medlem af projektgruppen eller af kommandokæden eller en partner i et »kontor«, herunder han selv eller en sådan person, har et nært familiemedlem eller en tæt personlig forbindelse med nogen, der opfylder kriterierne i stk. 1, litra a) til d). Hans vurdering bør baseres på hans kendskab til forholdene for alle relevante personer i revisionsfirmaet eller dets netværk. Der bør foreligge politikker og procedurer, som kræver, at sådanne personer efter bedste evne oplyser om alle væsentlige fakta og omstændigheder, som revisor kan anvende. Revisor bør evaluere samtlige oplysninger, afgøre, om et eller flere af de nævnte kriterier er opfyldt, og træffe de nødvendige foranstaltninger inden for rimelig tid. Dette kan indebære, at firmaet ikke påtager sig opgaven, eller at medarbejderen udelukkes fra projektgruppen eller »kontoret«.

Det bør klart fremgå af revisionsfirmaets politikker og procedurer, at medlemmerne af projektgruppen, kommandokæden eller »kontoret« er ansvarlige for efter bedste evne at vurdere, hvem der tilsyneladende eller reelt udgør deres nære familie og tætte forbindelser uden for familien. De oplyser den ansvarlige revisionspartner om alle relevante fakta eller omstændigheder vedrørende en bestemt revisionsklient.

Nære familiemedlemmer

Begrebet »nær familie« dækker normalt over forældre, søskende, ægtefæller eller samboende, børn og andre personer, over for hvilke der består forsørgerpligt. Afhængigt af de forskellige kulturelle og sociale omgivelser, som revisionen finder sted i, kan begrebet dække andre familiemedlemmer, som kan have mindre nære men ikke mindre betydningsfulde forbindelser med den relevante person. Denne gruppe kan omfatte tidligere ægtefæller eller samboende samt børn af øvrige familiemedlemmer.

Nære forbindelser uden for familien

Det er vanskeligt at definere nære forbindelser uden for familien, men denne gruppe kunne omfatte en forbindelse med en person uden for familien, med hvem der forekommer regelmæssig social omgang.

Utilsigtede overtrædelser

Der vil opstå tilfælde, hvor revisor bliver bekendt med, at en medarbejder i hans revisionsfirma utilsigtet har undladt at underrette firmaet om en familiemæssig eller anden personlig forbindelse med revisionsklient, hvilket generelt ville blive betragtet som en overtrædelse af uafhængighedskravet. Sådanne utilsigtede overtrædelser truer ikke revisors uafhængighed af en revisionsklient, såfremt revisor:

- har fastlagt procedurer, hvorefter alle medarbejdere omgående skal underrette om overtrædelser af uafhængighedsreglerne, der skyldes ændringer i deres familiemæssige eller andre forhold, at et af deres familiemedlemmer eller en anden nær forbindelse (dvs. de, som er omfattet af stk. 1, litra a) og stk. 1, litra b)) har påtaget sig en følsom revisionsstilling, eller at et af disse familiemedlemmer eller personer via arv eller på anden vis har erhvervet en finansiell interesse i en revisionsklient
- omgående fjerner den pågældende fra projektgruppen, eller — såfremt vedkommende ikke indgår i projektgruppen — udelukker ham fra at deltage i væsentlige beslutninger vedrørende den lovpligtige revision af den relevante klient. Hvis der er tale om en væsentlig finansiell interesse, bør revisor meddele medarbejderen, at den finansielle interesse skal afhændes hurtigst muligt, efter at den utilsigtede overtrædelse er konstateret
- udviser særlig omhu ved gennemgangen af medarbejderens relevante revisionsarbejde.

7. ANDRE TJENESTEYDELSER

7.1. Generelt

Uafhængighed af revisionsklientens beslutningsproces

Risikoen ved selvrevision skal altid betragtes som for stor til, at der kan ydes andre tjenester end lovpligtig revision, hvis revisor involveres i beslutningsprocessen hos enten revisionsklienten, en af dennes tilknyttede virksomheder eller ledelsen af en sådan virksomhed. Hvis revisor eller et medlem af hans netværk agter at yde andre tjenester end revision til en revisionsklient eller en af dennes tilknyttede virksomheder, skal revisor sikre, at en person, der handler for eller på vegne af revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk, ikke tager beslutninger eller deltager i beslutningsprocessen på vegne af revisionsklienten, dennes tilknyttede virksomheder eller ledelsen af en sådan virksomhed.

Rådgivning eller hjælp i forbindelse med tjenesteydelser fra revisor eller revisionsfirmaet bør give revisionsklienten, en af dennes tilknyttede virksomheder eller en sådan virksomheds ledelse mulighed for at vælge mellem rimelige alternativer. Dette udelukker ikke revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk fra at fremsætte anbefalinger til revisionsklienten. Denne form for rådgivning bør dog kunne begrundes med objektive og åbne analyser, idet det forventes, at revisionsklienten vil gennemgå anbefalingerne, inden der træffes en beslutning. Hvis revisionsklienten søger råd i tilfælde, hvor der på grund af retlige bestemmelser kun foreligger én mulighed, bør revisor sikre, at hans dokumentation henviser til disse bestemmelser (f.eks. uddrag fra relevante retsforskrifter samt råd fra eksterne fagfolk).

7.2. Eksempler — Analyse af specifikke tilfælde

Erhvervslivet og finansmarkederne udvikler sig løbende, og der sker hurtige forandringer inden for informationsteknologien. Disse udviklinger har væsentlige følger inden for ledelse og kontrol. Forandringerne sker for hurtigt til, at man kan opstille en fuld oversigt over alle de tilfælde, hvor salg af andre tjenesteydelser til en revisionsklient kunne udgøre en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed. Det er heller ikke muligt at opstille de forskellige sikkerhedsforanstaltninger, som kan anvendes til at mindske sådanne trusler. Nedenfor følger en række eksempler, der beskriver specifikke tilfælde, hvor revisors uafhængighed kan komme i fare. Der bliver også diskuteret, hvilke sikkerhedsforanstaltninger der kan anvendes for at mindske truslen til et acceptabelt niveau efter omstændighederne. I praksis er det revisor, der skal vurdere følgerne af beslægtede, men forskellige, omstændigheder og overveje, hvilke sikkerhedsforanstaltninger en velunderrettet tredjemand ville betragte som passende til at mindske truslen mod revisors uafhængighed.

7.2.1. Udarbejdelse af regnskabsbilag og regnskaber

Grad af deltagelse i udarbejdelsen

Der er forskellige grader, hvorefter revisor (herunder hans revisionsfirma, medlemmer af hans netværk eller disses medarbejdere) kan deltage i udarbejdelsen af regnskabsbilag og regnskaber. I den ene ende af spektret kan revisor udarbejde primære regnskabsbilag, føre bogholderi og udarbejde regnskaber samt udføre den lovpligtige revision af disse regnskaber. I andre tilfælde hjælper revisor sin revisionsklient med udarbejdelsen af regnskabet på grundlag af råbalancen, bistår revisionsklienten ved udregning af kontoafslutningerne (udregning af periodeafgrænsningsposter, dubiose debitorer, afskrivning m.v.) I den anden ende af spektret deltager revisor ikke i udarbejdelsesprocessen. Endelig kan det forekomme, at revisor slet ikke deltager i udarbejdelsesprocessen. Selv i dette tilfælde vil den revisor, som konstaterer mangler i revisionsklientens foreslåede oplysninger, normalt foreslå og fremlægge ændringsforslagene. Dette ligger inden for det lovpligtige revisionsmandat og bør ikke betragtes som en ydelse uden for revisionsområdet. Selv om regnskabsfremlæggelsen altid er ledelsens ansvar, er det sjældent, at der udsendes regnskaber, hvor revisor ikke har været involveret i fremlæggelsen eller udarbejdelsen.

Bistand og rådgivning

Revisionsklienten og dennes ledelse har ansvaret for regnskaberne og for at føre regnskabsbilagene. Som minimum skal det indgå i revisors sikkerhedsforanstaltninger, at såfremt der ydes bistand til bogholderi, skal konteringer og underliggende antagelser (f.eks. til vurdering) komme fra klienten. Derudover bør revisor ikke deltage i beslutningsprocessen hos revisionsklienten eller dennes ledelse, hvad angår data eller antagelser.

Revisors bistand bør derfor begrænses til tekniske eller mekaniske opgaver og til rådgivning om andre standarder og metoder, som revisionsklienten kunne tænkes at ville anvende.

Som eksempel på bistand, der bringer revisors uafhængighed i fare, kan bl.a. nævnes:

- afslutning eller ændring af konteringer, konto- eller transaktionsklassifikationer eller andre regnskabsregistreringer uden klientens tilladelse
- tilladelse til eller godkendelse af transaktioner
- udarbejdelse af grundbilag eller oprindelige data (herunder beslutninger om værdiansættelse) eller ændringer i sådanne bilag eller data.

Som eksempel på bistand, der ikke nødvendigvis bringer uafhængigheden i fare, kan bl.a. nævnes:

- mekaniske bogføringsopgaver som f.eks. registreringstransaktioner, hvor revisionsklientens ledelse allerede har fastlagt den relevante kontoklassificering, postering af kodede transaktioner i en klients hovedbog, gennemførelse af posteringer, der er godkendt af klienten, i klientens råbalance og visse former for databehandling
- oplysning til klienten om gældende regnskabsstandarder eller værdiansættelsesmetoder, hvorefter klienten beslutter, hvilken metode der skal anvendes.

Offentlig interesse

Den risiko, der opstår for selvrevision, hvis en revisor bistår en virksomhed af interesse for offentligheden med at udarbejde regnskabsbilag eller regnskaber er så stor, at den kun kan mindskes ved, at det forbydes at yde sådan bistand ud over det lovpligtige revisionsmandat (dvs. bistand ud over forslag til og udarbejdelse af ændringer i løbet af den lovpligtige revision, efter der er konstateret mangler i revisionsklientens foreslåede oplysninger).

Hvis revisor bliver bedt om at deltage i udarbejdelsen af revisionsklientens regnskabsbilag eller regnskaber, bør han under alle omstændigheder nøje overveje, hvordan offentligheden anskuer hans opgave. Dette kan afhænge af revisionsklientens størrelse og struktur samt af det forretningsmiljø, som denne klient er aktiv i, lokalt, regionalt eller nationalt. Hvis det vurderes, at truslen er så stor, at offentligheden kunne komme i tvivl om revisors uafhængighed, bør han afslå opgaven.

Nødtilfælde

I nødtilfælde kan revisor deltage i udarbejdelsen i et omfang, som ikke ville være acceptabelt under normale omstændigheder (se stk. 2 og 3). Sådanne tilfælde kan opstå, når revisor på grund af eksterne og uforudseelige begivenheder er den eneste med ressourcer og tilstrækkeligt kendskab til revisionsklientens systemer og procedurer til at kunne bistå klienten, så regnskaberne kan udfærdiges til tiden. Som et eksempel på et nødtilfælde kan nævnes en situation, hvor revisor nægter at give disse tjenesteydelser, hvilket medfører en svær byrde for revisionsklienten (f.eks. tab af kreditmuligheder) eller endda en trussel mod dennes going concern-status.

I et sådant nødtilfælde bør revisor imidlertid ikke deltage i endelige beslutninger og bør sørge for i videst muligt omfang at indhente klientens tilladelse. Han bør også overveje yderligere sikkerhedsforanstaltninger, således at truslen mod hans uafhængighed bliver minimeret. Han bør i videst muligt omfang diskutere situationen med revisionsklientens kontrolorgan og sikre, at der gives oplysninger i regnskaberne om de ydelser, han har leveret og årsagen hertil.

Lovpligtig revision af konsoliderede regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden

Når regnskaberne for en klient af interesse for offentligheden skal gennemgås under en lovpligtig revision, kan der opstå tilfælde, hvor en sådan revisionsklient ikke har mulighed for at træffe foranstaltninger efter stk. 3. Derfor kan det forekomme, at den lokale revisor bliver nødt til at deltage i udarbejdelsen af regnskaber, der skal indgå i revisionsklientens konsoliderede regnskaber. Under sådanne omstændigheder betragtes risikoen for selvrevision hos klientens revisor normalt ikke som væsentlig, hvis bistanden i forbindelse med bogføring udelukkende har teknisk eller mekanisk karakter, rådgivningen kun er informativ (se punkt 2), regnskaberne for sådanne tilknyttede virksomheder ikke er afgørende for revisionsklientens konsoliderede regnskaber (hverken enkeltvis eller samlet), og det samlede honorar til revisionsfirmaet og dets netværk for disse tjenesteydelser er uvæsentlige i forhold til det samlede revisorhonorar.

7.2.2. Udformning og implementering af finansielle informationsteknologiske systemer

Finansielle oplysninger

I lovpligtigt revisionsarbejde indgår tests af de hardware- og softwaresystemer, som revisionsklienten anvender til at samle finansielle oplysninger, som indgår i dennes regnskaber. Hvis revisor (herunder hans revisionsfirma, firmaer i dets netværk eller ansatte heri) medvirker til udformning og implementering af et sådant finansielt informationsteknologisk system (FITS), kan der opstå risiko for selvrevision. I denne forbindelse rummer de finansielle oplysninger ikke kun de tal, som oplyses direkte i regnskaberne, men også øvrige vurderinger eller fysiske data, som regnskabsoplysningerne vedrører. Sådanne oplysninger samles enten gennem integrerede IT-systemer eller enkeltstående systemer (f.eks. systemer for bogholderi, cost accounting, løn eller cash management samt systemer, hvori der kun forekommer fysiske tal, som f.eks. lager- og produktionskontrollsystemer m.v.)

Grad af engagement

Revisor kan involvere sig på forskellig vis i udformningen og implementering af FITS:

I den ene ende af spektret findes tilfælde, hvor revisor påtager sig en ledelsesrolle eller ansvaret for udformningen af FIT-systemet og implementeringsprojektet som helhed eller for driften af FIT-systemet og de data, som det anvender eller genererer. Et sådant engagement betyder klart en uacceptabel trussel mod revisors uafhængighed.

I andre tilfælde må revisor nøje vurdere truslen mod hans uafhængighed, som kunne opstå, fordi han medvirker ved udformningen og implementeringen af systemer for sin revisionsklient, især hvor der er et offentligt aspekt. Han bør under alle omstændigheder overveje, om der er truffet passende forholdsregler for at mindske truslen mod hans uafhængighed til et acceptabelt niveau. Risikoen kan for eksempel være acceptabel, hvis det er revisors opgave at rådgive et konsortium under revisionsklienten om udformning og/eller implementering af et projekt. Risikoen er ligeledes ringe i tilfælde, hvor revisor bliver bedt om at tilpasse et standardssystem for regnskabsføring til klientens behov. Truslen mod hans afhængighed kan dog vurderes som for høj, hvis der er tale om et udformningsprojekt for en stor virksomhed eller en klient af interesse for offentligheden.

I den anden ende af spektret kan revisor få til opgave at udarbejde en gennemgang af alternative systemer til sin revisionsklient. På grundlag af denne gennemgang afgør klienten selv, hvilke systemer der skal installeres. Sådanne tjenesteydelser påvirker normalt ikke revisors uafhængighed, hvis omkostninger og fordele ved systemerne dokumenteres ordentligt og drøftes med revisionsklienten. Imidlertid bliver revisors uafhængighed truet, hvis han har en væsentlig finansiell interesse (se B.1) eller en væsentlig forretningsforbindelse (se B.2) med en eller flere af systemleverandørerne.

7.2.3. Vurderingstjenester

Vurderingstjenester

En vurdering indebærer antagelser om en fremtidig udvikling, anvendelse af særlige metoder og teknikker og en kombination af begge dele for at udregne en særlig værdi eller en række værdier for et aktiv, et passiv eller for en samlet virksomhed. De underliggende antagelser bag en sådan vurdering kan stå i forbindelse med fortolkninger af nutiden eller forventninger til fremtiden, herunder både generelle udviklinger og følgerne af visse handlinger, som foretages eller planlægges af revisionsklienten eller personer inden for dennes nære forretningskreds.

Forpligtelser til at gennemgå eller udtale sig om det vurderingsarbejde, som andre har udført (f.eks. forpligtelser efter artikel 10 og 27 i andet selskabsretligt direktiv 77/91/EØF, artikel 10 og 23 i tredje selskabsretligt direktiv 78/855/EØF eller artikel 8 i sjette selskabsretligt direktiv 82/891/EØF), eller forpligtelser til at indsamle og verificere data, der skal anvendes i en vurdering, som andre foretager (f.eks. almindelig »due diligence« i forbindelse med frasalg eller akquisition af virksomheder), betragtes ikke som vurderingstjenester ifølge dette princip.

Væsentlighed og subjektivitet

Vurderingstjenester, der fører til vurdering af beløb, som hverken sammenlagt eller enkeltvis er væsentlige i forhold til regnskabet, betragtes ikke som en væsentlig trussel mod revisors uafhængighed.

Ansvaret for de underliggende antagelser bag en vurdering og de anvendte metoder ligger altid hos revisionsklienten eller dennes ledelse. Som led i beslutningsprocessen skal revisionsklienten eller dennes ledelse normalt beslutte de underliggende antagelser bag vurderingen og beslutte, hvilken metode, der skal anvendes ved værdiansættelsen. Dette er særlig vigtigt, når den vurdering, der skal foretages, forudsætter en væsentlig grad af subjektivitet, det være sig i forhold til de underliggende antagelser eller vedrørende forskellen i anvendelige metoder.

Hvad angår visse rutinemæssige vurderinger, kan subjektivitetsgraden i den relevante post imidlertid være uvæsentlig. Dette gælder, hvis de underliggende antagelser er lovbestemte (f.eks. skattesatser eller afskrivningssatser til skatteformål), hører under andre bestemmelser (f.eks. en bestemmelse om at anvende bestemte rentesatser) eller er generelt accepteret inden for revisionsklientens forretningsområde, og hvis de anvendte teknikker og metoder tager udgangspunkt i generelt anerkendte standarder eller endda er foreskrevet ved lov eller andre bestemmelser. Under sådanne omstændigheder vil resultatet af en vurdering, der er foretaget af en velinformeret tredjemand, måske ikke være identisk, men det vil formentlig ikke udvise væsentlige forskelle. Sådanne vurderingstjenester bringer derfor ikke nødvendigvis revisors uafhængighed i fare, selv i tilfælde hvor værdien kan betragtes som væsentlig i forhold til regnskaberne, såfremt revisionsklienten eller dennes ledelse som minimum har godkendt alle væsentlige bedømmelsesspørgsmål.

Yderligere sikkerhedsforanstaltninger

Visse vurderingstjenester rummer en uvæsentlig grad af subjektivitet. Heri indgår bl.a. anvendelse af standardteknikker eller -metoder eller tjenester i form af gennemgang af de vurderingsmetoder, som en tredjemand har anvendt, men hvor den endelige vurdering er væsentlig i forhold til regnskaberne. I sådanne tilfælde bør revisor overveje, om der stadig foreligger risiko for selvrevision, som bør mindskes ved hjælp af yderligere sikkerhedsforanstaltninger. En sådan trussel kan fjernes ved, at der oprettes en vurderingsgruppe, der er adskilt fra projektgruppen og har andre kommandoveje.

7.2.4. Deltagelse i revisionsklientens interne revision

Intern revision er et vigtigt element i en virksomheds interne kontrolsystem. I virksomheder, særligt små og mellemstore, som ikke har råd til en intern revisionsafdeling, eller hvor en sådan afdeling mangler bestemte faciliteter (f.eks. adgang til specialister inden for informationsteknologi eller treasury management), kan revisor medvirke i den interne revision for at styrke ledelsens kontrolmuligheder.

Imidlertid kan der opstå risiko for selvrevision, hvis der for eksempel ikke er en klar barriere mellem ledelsen samt styringen af henholdsvis den interne revision og de interne revisionsopgaver, eller hvis revisors evaluering og de interne revisionsopgaver afgør arten og omfanget af hans efterfølgende lovpligtige revisionsprocedurer. For at undgå sådanne risici må revisor, revisionsfirmaet eller medlemmet af dets netværk kunne bevise, at de ikke indgår i ledelsen eller kontrollen med den interne revision. Desuden skal revisor som den, der reviderer klientens regnskaber, kunne påvise, at han har truffet passende foranstaltninger for at få gennemgået resultaterne af det interne revisionsarbejde, og at han ikke har lagt for meget vægt på disse resultater, mens han konstaterede arten, tidspunktet og omfanget af sit lovpligtige revisionsarbejde. For at sikre, at revisionsfirmaets lovpligtige revisionsarbejde opfylder revisionsstandarderne, og at der ikke forekommer trusler for revisors uafhængighed, bør der foretages en dækkende undersøgelse af disse sager af en revisionspartner, som hverken har været involveret i den lovpligtige revision eller i de interne revisionsopgaver, som kan få indflydelse på regnskabet.

I virksomheder, hvor den interne revisionsafdeling rapporterer til et kontrolorgan i stedet for til selve ledelsen, har den interne revision en rolle, der komplementerer den lovpligtige revisionsfunktion. Det kan derfor anskues som et separat element af kontrolfunktionen. Hvis revisor bliver bedt om at udføre internt revisionsarbejde under disse omstændigheder, skal han stadig kunne påvise, at han på tilfredsstillende vis har vurderet mulige trusler mod hans uafhængighed og har taget de nødvendige forholdsregler.

7.2.5. Repræsentation for revisionsklienten i retstvister

Risiko for partiskhed og selvrevision

Under visse omstændigheder bistår revisor, revisionsfirmaet, et medlem af et netværk eller en partner, leder eller medarbejder heri revisionsklienten med en retstvist.

En revisor, der repræsenterer revisionsklienten i en disput, påtager sig almindeligvis en partisk rolle, der må opfattes som værende uforenelig med en revisors ansvar for at give en objektiv udtalelse om regnskaberne. Denne risiko for partiskhed ledsages af en risiko for selvrevision, når bistanden i en tvist også indebærer, at revisor skal vurdere revisionsklientens mulighed for at vinde tvisten, hvis dette påvirker de beløb, der indgår i regnskaberne. En revisor, der medvirker i en retstvist, må derfor vurdere betydningen af både risikoen for partiskhed og for selvrevision.

Risikoen for partiskhed øges, hvis revisor, revisionsfirmaet eller et firma i dets netværk påtager sig en aktiv rolle i en retstvist på revisionsklientens vegne. Det er mindre sandsynligt, at denne risiko bliver væsentlig, hvis revisor udelukkende skal afgive vidnesbyrd i en sag, som klienten er del i.

Selv når revisor påtager sig en forholdsvis aktiv rolle på klientens vegne, kan der være særlige tilfælde, hvor hans uafhængighed ikke bliver kompromitteret. Sådanne tilfælde kan omfatte repræsentation på revisionsklientens vegne i en retssag eller skatteforvaltning i skattesager. Man kan også nævne rådgivning til klienten eller forsvar for en bestemt regnskabsmetode i et tilfælde, hvor en medlemsstats myndigheder, værdipapirtilsyn eller tilsynspanel eller lignende europæiske eller internationale organer undersøger revisionsklientens regnskaber. Uanset omstændighederne bør revisor imidlertid undersøge den specifikke situation og sit eget engagement for nøje at kunne bedømme, om der foreligger en væsentlig trussel mod hans uafhængighed.

Væsentlighed og subjektivitet

Juridiske tjenesteydelser til en revisionsklient i forbindelse med retstvister skaber normalt ikke væsentlige risici for revisors uafhængighed, såfremt en velunderrettet tredjemand ikke ville vurdere, at disse tjenester ville have nogen væsentlig indflydelse på regnskaberne.

At repræsentere revisionsklienten er i sig selv subjektivt, men graden af subjektivitet afhænger af retshandlingernes art. I løbet af en revision har revisor normalt valget mellem selv at vurdere resultatet af retshandlingerne eller at støtte sig til en bekræftelse fra en ekstern advokat, som klienten anvender. I begge tilfælde er graden af subjektivitet afhængig af faktorer som for eksempel advokatens kompetence, om han overholder advokatstandens etiske regler og de foreliggende beviser factors, men ikke om hvorvidt advokaten er ansat hos revisionsklienten eller et uafhængigt advokatfirma.

I tilfælde, hvor resultatet af retshandlingerne med rimelighed kan vurderes på grundlag af de foreliggende beviser, vil vurderingen af de beløb, der påvirkes af retstvisten, formentlig ikke føre til væsentlige forskelle mellem de tjenesteydelser, som revisionsfirmaet eller et uafhængigt advokatfirma leverer (f.eks. tvister om ansættelseskontrakter med medarbejdere eller visse skattesager).

På den anden side kan der være tilfælde, hvor der i sagens natur er en væsentlig grad af subjektivitet. Der kan også opstå tilfælde, hvor det er umuligt at vurdere beviser objektivt på grund af forretningsforbindelsen mellem revisor og revisionsklienten (f.eks. fordi tidligere eller nuværende ledere, bestyrelsesmedlemmer eller aktionærer er personligt engageret). I sådanne tilfælde bør revisor sikre sig, at han ikke involveres i revisionsklientens handlinger under retstvisten, undtagen i mindre tilfælde hvor den pågældende sag ikke med rimelighed kan forventes at have en væsentlig indflydelse på regnskaberne.

Yderligere sikkerhedsforanstaltninger

I tilfælde, der ikke er omfattet af stk. 2, bør revisor overveje, om der fortsat er trusler mod hans uafhængighed, som skal mindskes gennem yderligere sikkerhedsforanstaltninger. At projektgruppen bliver involveret i retstvisten kan for eksempel undgås ved, at der oprettes forskellige projektgrupper med forskellige kommandoveje for henholdsvis den lovpligtige revision og de juridiske tjenesteydelser i forbindelse med retstvisten.

7.2.6. Ledelsesrekruttering

Hvis revisor bliver bedt om at bistå en revisionsklient med at rekruttere ledende eller centrale medarbejdere, bør han først vurdere eventuelle trusler mod hans uafhængighed, der for eksempel kunne opstå på grund af den stilling, som skal besættes, og karakteren af den bistand, der skal gives. Behovet for en indgående vurdering er størst, når den, der skal rekrutteres, kan forventes at spille en væsentlig rolle i klientens finansielle styringsprocesser og derfor jævnligt vil være i kontakt med revisor. Trusler i form af egeninteresse og bekendtskab kan dog også opstå som følge af andre udnævnelser.

Hvad angår karakteren af den ønskede bistand, kan der som eksempel på en acceptabel tjenesteydelse nævnes gennemgang af en række ansøgere kvalifikationer, hvorefter der gives en objektiv udtalelse om deres egnethed til stillingen. En anden acceptabel tjenesteydelse kan være udarbejdelse af en short-list over kandidater til ansættelsessamtale, såfremt den er udarbejdet på grundlag af klientens kriterier og ikke revisors egen vurdering. I begge tilfælde skal det sikres, at udtalelser om kandidaterne ikke får en urimelig indflydelse på revisionsklientens beslutning. Hvis revisor konkluderer, at han ikke kan give den ønskede bistand uden direkte eller indirekte at medvirke i revisionsklientens beslutning om, hvem der skal antages, bør han nægte at påtage sig opgaven.

8. REVISIONSHONORAR OG ØVRIGE HONORARER

8.1. Betingede honorarer

Aftaler om revisionshonorar

Lovpligtigt revisionsarbejde, der udføres i offentlighedens interesse, er i sagens natur uegnet for honoraraftaler, hvor revisors honorar afhænger af revisionsklientens resultater eller resultatet af selve revisionen. Revisionshonorarer, der bestemmes af en domstol eller et regeringsorgan, er ikke betingede honorarer.

Aftaler om øvrige honorarer

Der opstår ligeledes trusler mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse, selvrevision og partiskhed, når honoraret for en opgave uden for revisionen er afhængigt af en betinget begivenhed. Dette gælder for samtlige betingede aftaler mellem revisor, revisionsfirmaet eller et medlem af dets netværk og revisionsklienten eller dennes tilknyttede virksomheder. Ved afhængighed af en betinget begivenhed forstås for eksempel, at honoraret til en vis grad er afhængig af forløbet eller resultatet af projektet eller, at revisionsklienten (evt. en tilknyttet virksomhed) når et bestemt resultat.

Når det skal vurderes, i hvilket omfang betingede honoraraftaler udgør en trussel mod revisors uafhængighed, og om der er passende sikkerhedsforanstaltninger, bør revisor blandt andet overveje følgende faktorer: forholdet mellem det arbejde, som det betingede honorar skal dække, og udarbejdelsen af en igangværende eller fremtidig revision, rammerne for mulige honorarer og det grundlag, som honoraret skal beregnes på.

Når revisor foretager sin vurdering, bør han blandt andet overveje, om størrelsen af det betingede honorar er direkte afhængigt af værdien af et aktiv eller en transaktion (f.eks. en procentdel af anskaffelsesprisen) eller en finansiel betingelse (f.eks. vækst i markedsværdi), hvis værdiansættelse efterfølgende vil blive underkastet revision, og hvorvidt dette øger egeninteressen til et uacceptabelt niveau. På den anden side opstår der normalt ikke trusler mod revisors uafhængighed, hvis der ikke er en direkte forbindelse mellem beregningsgrundlaget for det betingede honorar (f.eks. startlønnen for en ny medarbejder, når der ydes bistand ved rekruttering) og et væsentligt aspekt ved revisionsarbejdet. Hvis der findes et kontrolorgan, bør revisor oplyse dette organ om eventuelle aftaler om betingede honorarer i overensstemmelse med principperne i del A.4.1.2.

8.2. Sammenhæng mellem det samlede honorar og samlede indtægter

Overdreven afhængighed af honorarer inden og uden for revisionen fra en enkelt revisionsklient eller klientgruppe giver tydeligvis anledning til en trussel mod revisors uafhængighed i form af egeninteresse. Revisor eller revisionsfirmaet skal ikke blot undgå, at der opstår en sådan grad af finansiel afhængighed, men også nøje overveje, om en sådan tilsyneladende grad af afhængighed kan udgøre en væsentlig trussel mod deres uafhængighed.

Tilsyneladende finansiel afhængighed

Revisor, revisionsfirmaet eller netværket kan tilsyneladende være finansielt afhængige af en enkelt revisionsklient eller klientgruppe, hvis det samlede honorar inden og uden for revisionen, som de modtager eller forventer at modtage fra den pågældende klient eller klientgruppe, overstiger en kritisk procentdel af deres samlede indkomster. Hvordan en kritisk procentdel skal opfattes, afhænger af forskellige faktorer i revisionsmiljøet. Dette niveau kan for eksempel variere efter firmaets størrelse, om det er vel- eller nyetableret, om det fungerer lokalt, nationalt eller internationalt og afhængigt af den generelle situation på de markeder, hvor det er aktivt.

Revisor skal nøje overveje disse omstændigheder, når han vurderer betydningen af den trussel, som egeninteressen tilsyneladende udgør mod hans uafhængighed. Der bør gennemføres en analyse af alle honorarer både inden for og uden for revision, som stammer fra en bestemt klient eller klientgruppe sammenholdt med firmaets eller netværkets samlede indtægter og de relevante beløb, der forventes at komme i løbet af det pågældende firmas eller netværks regnskabsperiode. Hvis denne analyse viser, at der foreligger en vis afhængighed og et behov for sikkerhedsforanstaltninger, bør en revisionspartner, som ikke har deltaget i arbejdet hos klienten henholdsvis inden for og uden for revisionen, udføre en undersøgelse af den væsentlige del af det arbejde inden og uden for revisionen, der er udført for klienten, og yde den nødvendige rådgivning. Denne gennemgang bør også omfatte revisionsarbejde og andre opgaver, der er blevet indgået aftale om, eller som er genstand for et givet tilbud. Hvis der fortsat råder tvivl, eller hvis der på grund af firmaets størrelse ikke er en sådan partner til rådighed, bør revisor søge rådgivning hos sit faglige tilsynsorgan eller få gennemført en gennemgang hos en anden revisor.

Honorarer for øvrige opgaver

Revisor bør ligeledes overveje, om der reelt eller tilsyneladende foreligger andre honoraraftaler mellem en enkelt revisionsklient eller klientgruppe og revisor selv eller revisionsfirmaet, som kan true deres uafhængighed på grund af egeninteresse. For eksempel kan en revisionspartner på et kontor eller i en filial tilsyneladende være afhængig af honorarer fra én bestemt revisionsklient, hvis de fleste af dette kontors tjenester ydes til netop denne revisionsklient, eller hvis den samme person er ansvarlig for at sælge både revisionsopgaver og andre aktiviteter til revisionsklienten. For at mindske sådanne risici for egeninteresse kan et revisionsfirma overveje sin organisationsstruktur og visse enkeltpersoners ansvarsområder og i givet fald drøfte, hvordan tjenesteydelserne udføres og afregnes med revisionsklientens kontrolorgan.

Revisors uafhængighed er særlig udsat, hvis der opnås væsentlige honorarer ved serviceydelser uden for revisionen hos en revisionsklient eller dennes tilknyttede virksomheder. Revisor bør derfor vurdere truslen mod hans uafhængighed. Han bør særligt overveje karakteren af de øvrige tjenesteydelser, de forskellige honorarer fra henholdsvis den lovpligtige revision og de øvrige opgaver, og hvorledes de enkeltvis står i forhold til revisionsfirmaets eller netværkets samlede honorarer. Hvis analysen viser, at der er behov for sikkerhedsforanstaltninger, især hvis honorarerne for de øvrige opgaver overstiger revisionshonorarerne, bør en revisionspartner, som ikke har deltaget i nogen af disse opgaver, udføre en undersøgelse af det arbejde, der er udført for klienten og give den nødvendige rådgivning.

8.3. Forfaldne honorarer

Ubetalte honorarer for revisionsarbejde eller andre opgaver kunne i realiteten opfattes som et lån fra revisor til revisionsklienten. Dette kan true revisors uafhængighed, idet der skabes en gensidig finansiel interesse med revisionsklienten. Under sådanne omstændigheder skal revisor vurdere truslens omfang og træffe de nødvendige foranstaltninger. For eksempel kan man oplyse alle relevante tredjemænd om omfanget af den mulige gensidige interesse. Hvis revisor er et revisionsfirma, kan en revisionspartner, som ikke medvirker i forretninger med revisionsklienten, foretage en undersøgelse af omstændighederne. Hvis der er tale om en enkelt revisor eller et mindre partnerskab, hvor samtlige revisionspartnere har gjort forretning med revisionsklienten, bør revisor enten søge rådgivning hos sit faglige tilsynsorgan eller bede en anden revisor gennemføre en undersøgelse.

8.4. Prisfastsættelse

Revisor må kunne påvise, at det honorar, han beregner for en revisionsopgave, er rimeligt, især hvis det er væsentlig lavere end det honorar, der blev krævet af en tidligere revisor, eller end de tilbud, der er fremsat af andre firmaer, som byder på opgaven. Han skal ligeledes kunne påvise, at honorartilbuddet ikke er styret af forventninger om opgaver uden for revisionen, og at klienten ikke er blevet vildledt om beregningsgrundlaget for fremtidige honorarer for revision og andre opgaver under forhandlingerne om de gældende revisionshonorarer. Revisor bør have fastlagt politikker og procedurer, så det kan påvises, at hans honorarer opfylder disse betingelser. I forbindelse med lovpligtig revision af virksomheder af interesse for offentligheden bør revisor diskutere beregningsgrundlaget for revisionshonoraret med kontrolorganet.

9. RETSTVISTER

Selv om det ikke i alle tilfælde er muligt at specificere, hvornår en revisor ikke med rimelighed kan fortsætte med at udøve sit hverv for en revisionsklient, bør følgende kriterier overvejes:

- hvis en revisionsklient hævder, at der er mangler i det lovpligtige revisionsarbejde, og revisor anser det for sandsynligt, at der vil blive udtaget stævning, bør revisor i givet fald først diskutere grundlaget for påstanden med revisionsklientens kontrolorgan og i modsat fald med sit faglige tilsynsorgan. Hvis sidstnævnte bekræfter, at der sandsynligvis vil blive udtaget stævning, bør revisor med hensyntagen til lokale retskrav træde tilbage

- hvis revisor hævder, at en revisionsklients nuværende ledelse har gjort sig skyldig i svig, afgøres truslen mod hans uafhængighed og beslutningen om at træde tilbage ligeledes af sikkerhedsforanstaltninger, for eksempel om alle relevante aspekter i givet fald diskuteres med klientens kontrolorgan eller i modsat fald med revisors faglige tilsynsorgan. (I visse lande sikres revisor gennem den nationale lovgivning i tilfælde af påstået svig ved, at revisor er forpligtet til at indberette konstateret svig til en national myndighed og til at fortsætte med revisionsarbejdet på vegne af den myndighed, der repræsenterer den nationale offentlige interesse. Revisor bør under alle omstændigheder overveje at søge retlig bistand og tage passende hensyn til sit ansvar over for offentlighedens interesse.)
- truende eller faktiske retstvister vedrørende andre tjenesteydelser til beløb, som ikke er væsentlige for revisor eller revisionsklienten (f.eks. krav i forbindelse med tvister i forbindelse med afregning og resultatet af konsulenttjenester), udgør ikke nogen trussel mod revisors uafhængighed.

10. LEDENDE MEDARBEJDERE, DER HAR ARBEJDET FOR KLIENTEN I LÆNGERE TID

For at mindske truslen i form af fortrolighed og tillid mod revisors uafhængighed, hvis han udfører revision hos en revisionsklient af interesse for offentligheden, kan kravet om at erstatte projektlederen og andre ledende revisionspartnere i projektgruppen inden for en rimelig periode ikke erstattes af andre sikkerhedsforanstaltninger.

Revisor bør ligeledes tage højde for den trussel mod hans uafhængighed, der kan opstå som følge af, at andre medlemmer af projektgruppen deltager i længere tid, herunder ledende medarbejdere der deltager i revision af virksomheder, der indgår i revisionsklientens konsoliderede regnskab, og som følge af selve gruppens sammensætning. Han bør gøre brug af sikkerhedsforanstaltninger som udskiftning og foranstaltninger, der indgår i revisionsfirmaets kvalitetssikkerhedssystem, for at sikre, at revisionsarbejdet fortsætter på forsvarlig vis, uden at hans uafhængighed bringes i fare.

Der kan være situationer, hvor det på grund af revisionsfirmaets størrelse ikke er muligt eller tilstrækkeligt at lade projektlederen og andre ledende revisionspartnere skiftes om opgaven. Dette kan for eksempel forekomme, hvis der er tale om en selvstændig revisor, eller det daglige samarbejde mellem et begrænset antal revisionspartnere er for tæt. I sådanne tilfælde bør revisor sørge for, at der inden for rimelig tid fastlægges andre sikkerhedsforanstaltninger. Blandt sådanne foranstaltninger kan nævnes at få den relevante revisionsopgave gennemgået ved en ekstern kvalitetsundersøgelse eller som minimum at søge rådgivning hos det faglige tilsynsorgan. Hvis der ikke lader til at findes passende sikkerhedsforanstaltninger, bør revisor overveje, om det er hensigtsmæssigt at fortsætte med revisionsopgaven.

Hvis et medlem af projektgruppen bliver udskiftet på grund af den tid, vedkommende har deltaget i en bestemt revision, eller på grund af en lignende trussel i form af fortrolighed eller tillid, bør den pågældende tidligst genindtræde i gruppen to år efter, han blev udskiftet.

Tillæg

GLOSSAR

»Kontor«	<p>Ved et »kontor« forstås en afgrænset undergruppe i et revisionsfirma eller netværk, uanset om afgrænsningen er geografisk eller faglig, hvor en ledende revisionspartner udøver sin hovedvirksomhed.</p> <p>Et hovedkriterium for en sådan undergruppe bør være et tæt arbejdsforhold mellem medlemmerne (f.eks. arbejde inden for samme område eller klient). Der bør især tages højde for, at sådanne arbejdsforhold i stigende grad udvikler sig til et »virtuelt« kontor som følge af den teknologiske udvikling og revisionsklienternes mere multinationale virksomhed.</p> <p>Ved mindre partnerskaber kan »kontor« omfatte et helt firma. I så fald gælder de relevante krav samtlige partnere og medarbejdere.</p>
Central ledelsesstilling	<p>En stilling hos revisionsklienten, der medfører ansvar for grundlæggende ledelsesbeslutninger hos revisionsklienten, f.eks. administrerende direktør eller finansdirektør. Dette ledelsesansvar bør omfatte indflydelse på revisionsklientens regnskabspolitik og udarbejdelsen af dennes regnskaber. En central ledelsesstilling omfatter også kontraktuelle og faktuelle aftaler, hvorved en person reelt kan udøve denne ledelsesfunktion på anden vis, f.eks. gennem en konsulentkontrakt.</p>
Forsikringstjeneste	<p>En revisors vurdering eller undersøgelse af et emne, der er en anden parts ansvarsområde, målt i forhold til fastlagte, passende kriterier med det formål at udtrykke en konklusion, der giver revisionsklienten en vis sikkerhed vedrørende emnet.</p>
Kommandokæde	<p>Omfatter alle personer med ansvar for tilsyn, ledelse, vederlag eller andre kontrolfunktioner over for enten revisionspartneren eller projektgruppen eller udførelsen af den lovpligtige revision på kontorplan, regionalt eller globalt niveau. Heri indgår alle partnere, ledere og aktionærer, som kan udarbejde, revidere eller øve direkte indflydelse på den bedømmelse, der gives om en revisionspartner i revisionsgruppen, eller på anden vis afgør deres vederlag som følge af deres arbejde på revisionsopgaven.</p>
Kontrolorgan	<p>Et organ eller en gruppe, der indgår i revisionsklientens ledelsesstruktur, og som fører tilsyn med ledelsen for at øge tilliden blandt investorerne og blandt øvrige stakeholdere som f.eks. medarbejdere investorer, hvis dette er bestemt i national lovgivning. Som minimum består eller indeholder dette organ personer uden for ledelsen, f.eks. bestyrelse, revisionsudvalg eller en gruppe bestyrelsesmedlemmer, der ikke er fastansatte.</p>
Ledende revisionspartner	<p>Den revisionspartner i projektgruppen (inklusive projektlederen), der på koncernplan er ansvarlig for at aflægge beretning om væsentlige emner, herunder revisionsklientens væsentlige tilknyttede virksomheder eller divisioner, eller om væsentlige risikofaktorer, der vedrører den lovpligtige revision af denne klient.</p>
Lovpligtig revision	<p>Den revision, der udføres af en godkendt person som defineret i artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), når denne</p> <p>udfører revision af et selskabs eller firmas årsregnskab og bekræfter, at årsberetningen stemmer overens med årsregnskabet, i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten, eller</p> <p>udfører revision af en række virksomheders konsoliderede regnskab og bekræfter, at den konsoliderede årsberetning stemmer overens med det konsoliderede regnskab i det omfang en sådan revision og bekræftelse kræves i fællesskabsretten.</p> <p>I denne henstilling omfatter begrebet »lovpligtig revision« også attestation, der ifølge national lovgivning kan foretages af en revisor, hvis virksomhederne skal fremlægge flere regnskabsoplysninger end allerede nævnt (f.eks. halvårsregnskaber og -beretninger), og disse oplysninger skal gennemgås af en revisor, som skal afgive en udtalelse herom.</p>

Netværk	Omfatter det revisionsfirma, der udfører den lovpligtige revision, og dets tilknyttede virksomheder samt øvrige virksomheder, der kontrolleres af revisionsfirmaet, eller som via fælles kontrol, ejerskab eller på anden måde er tilknyttet revisionsfirmaet, fordi der bruges fælles navn eller deles væsentlige faglige ressourcer.
Partner	En person i et revisionsfirma eller netværk, der personligt har endeligt ansvar for det arbejde, der udføres i forbindelse med et projekt (revision og andre opgaver). Han er normalt bemyndiget til at skrive under på revisionsfirmaets vegne og kan tillige være aktionær/ejer eller leder af revisionsfirmaet.
Projektgruppe	Alle personer, som uanset deres retlige forhold til revisor eller revisionsfirmaet, direkte accepterer og udfører en bestemt lovpligtig revision. Heri indgår revisionsgruppen, ansatte eller kontraktansatte fra andre faggrupper, der medvirker til revisionen (f.eks. advokater, aktuarer, eksperter inden for skat, IT eller treasury management) og personer, der udfører kvalitetskontrol eller direkte tilsyn med revisionsarbejdet.
Projektleder	den revisionspartner, som har det endelige ansvar for den lovpligtige revision af en revisionsklient, koordinerer arbejdet i revisionsgruppen og blandt medarbejderne fra andre faggrupper, sikrer, at arbejdet bliver kvalitetskontrolleret, og koordinerer i givet fald alle lovpligtige revisionsopgaver i et netværk vedrørende en lovpligtig revision, især ved konsoliderede regnskaber, hvor der er forskellige revisionspartnere med forskelligt ansvar for at revidere de enheder, der skal konsolideres.
Revisionsfirma	en organisationsmæssig — normalt juridisk — enhed, der udfører lovpligtig revision (f.eks. en selvstændig revisor, et partnerskab eller et selskab af fagrevisorer). Det revisionsfirma og den revisor, der udpeges til at foretage den lovpligtige revision, kan være samme juridisk person, men dette behøver ikke være tilfældet (f.eks. hvis en person, som er medlem af et partnerskab, udpeges til revisor, er selve partnerskabet revisionsfirmaet).
Revisionsgruppe	alle fagrevisorer, der uanset deres retlige forhold til revisor eller revisionsfirmaet, deltager i en bestemt lovpligtig revision for at udføre revisionsopgaven, f.eks. revisionspartnere, revisionschef og revisionspersonale.
Revisionsklient	virksomhed eller firma, hvis årsregnskaber skal gennemgå en lovpligtig revision, eller modervirksomheden som defineret i artikel 1 i syvende direktiv (83/349/EØF), hvis konsoliderede regnskaber skal gennemgå en lovpligtig revision.
Revisionspartner	en fagrevisor i et revisionsfirma eller netværk, som selv er godkendt ifølge artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), og der som enkeltperson påtager sig endeligt ansvar for revisionsarbejdet i forbindelse med den lovpligtige revision. Han er almindeligvis bemyndiget til at underskrive revisionsberetninger på vegne af det revisionsfirma, der er revisor. Han kan tillige være aktionær/ejer eller leder af revisionsfirmaet.
Revisor	En godkendt person som defineret i artikel 2, stk. 1, i ottende selskabsretlige direktiv (= revisor), der som enten en fysisk eller juridisk person udpeges til at foretage en lovpligtig revision i henhold til national lovgivning, og i hvis navn revisionsberetningen derfor underskrives.
Tilknyttet virksomhed	<p>a) ved revisionsfirma: en virksomhed som defineret i artikel 41, stk. 1, 2 og 3, i syvende selskabsretlige direktiv (83/349/EØF)</p> <p>b) ved revisionsklient: en virksomhed som defineret i artikel 41, stk. 1, 2 og 3, i syvende selskabsretlige direktiv (83/349/EØF), som sammen med revisionsklienten skal indgå i det konsoliderede regnskab, der udarbejdes i overensstemmelse med syvende direktiv — eller hvis syvende direktiv ikke finder anvendelse — skulle indgå i konsolideringen, hvis bestemmelserne i direktivet var gældende.</p> <p>Med forbehold for punkt a) og b) omfatter begrebet »tilknyttet virksomhed« enhver virksomhed uanset juridisk form, som er tilknyttet en anden virksomhed gennem fælles ejerskab, kontrol eller ledelse.</p>

Virksomheder af interesse for offentligheden

Virksomheder, der er af væsentlig interesse for offentligheden, idet deres aktiviteter, størrelse, medarbejderantal eller virksomhedsstatus medfører, at de har et stort antal interessenter. Som eksempler kan nævnes kreditinstitutter, forsikringselskaber, investeringsfirmaer, investeringsinstitutter, pensionsfirmaer og børsnoterede virksomheder.
