

## Bemærkninger til udkast til vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden

Riise Johansen, Thomas

*Document Version*  
Final published version

*Publication date:*  
2017

*License*  
Unspecified

*Citation for published version (APA):*  
Riise Johansen, T., (2017). *Bemærkninger til udkast til vejledning om revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til revisionskunder af interesse for offentligheden*, 13 p., Aug 25, 2017.

[Link to publication in CBS Research Portal](#)

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us (research.lib@cbs.dk) providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Download date: 04. Jul. 2025

Marianne Ploug, email: marplo@erst.dk  
Peter Krogslund Jensen, petkro@erst.dk

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

## **BEMÆRKNINGER TIL UDKAST TIL VEJLEDNING OM REVISORS LEVERING AF TILLADTE SKATTE- OG VURDERINGSYDELSER TIL REVISIONSKUNDER AF INTERESSE FOR OFFENTLIGHEDEN**

### **OVERORDNEDE BEMÆRKNINGER**

Vejledningen retter sig mod fortolkning af relativ kompleks regulering, hvor der skal skeles til fortolkninger af forskellige regelsæt og samspillet herimellem, og hvor flere af disse fortolkninger kan være forbundet med usikkerhed. Vejledningsudkastet løser flere af disse udfordringer hensigtsmæssigt, men der er behov for justeringer på væsentlige områder, herunder områder der er gennemgribende for vejledningen. Disse er:

- EU-forordningens forbud i artikel 5, stk. 1, litra g (iii) udspringer af EU's henstilling om revisors uafhængighed fra 2002, der er indarbejdet i den danske uafhængighedsbekendtgørelse. Den fortolkning som lægges til grund for vejledningsudkastet er imidlertid meget forskellig fra den fortolkning ERST allerede har foretaget i uafhængighedsvejledningen fra 2009. Dette bør korrigeres således at der er overensstemmelse med den hidtidige fortolkning, da denne fremstår mere logisk og konceptuel sund.
- Vejledningsudkastet introducerer et nyt koncept i dansk revisorregulering – 'faktuelt baseret rådgivning'. Der er to problemer forbundet hermed:
  1. Begrebet 'faktuelt baseret rådgivning' har ikke en naturlig rolle i revisorreguleringen om uafhængighed og bør udgå af vejledningen. Det er svært at se hvilke trusler imod revisors uafhængighed som anvendelsen af begrebet skal imødekomme og begrebet fremstår mere som et resultat af bekymringer i det politiske miljø omkring skatterådgivning generelt.
  2. Vejledningsudkastet udlægning af hvad 'faktuelt baseret' indbefatter er problematisk og der er ikke sammenhæng mellem de underliggende principper.

Side 1 / 13

- Vejledningsudkastet angiver at det kvantitative væsentlighedsniveau, der anvendes i revisionen til vurdering af om *fejlinformation* er beløbsmæssig væsentlig, også skal anvendes til vurderingen af om *ikke-revisionsydelsen* har en væsentlig indvirkning på regnskabet. Det er to meget forskellige områder, hvor væsentlighed tænkes anvendt og væsentlighedsbegrebet bør ikke anvendes på samme måde.

I det følgende uddybes ovennævnte punkter og indledningsvist kommenteres reguleringsprocessen i EU, hvor aktiviteter i perioden 2012-2013 er et væsentligt fortolkningsbidrag til forståelse af artikel 5. I disse kommentarer er det primært fortolkningen af artikel 5, stk. 1, litra g (iii), der kommenteres.

## FORARBEJDER TIL REVISORFORORDNINGEN, HERUNDER ARTIKEL 5

Normalt vil den efterfølgende fortolkning af en EU-forordning i høj grad kunne basere sig på de forarbejder som har været en del af Europa Kommissionens proces frem mod det forslag der fremsættes til behandling i Europa Parlamentet og af Europarådet. Det ses også at notatet med juridiske vurderinger som ERST har anmodet om og som ledsager vejledningsudkastet, i høj grad inddrager retsforarbejder fra Kommissionen.

Processen frem til den endelige revisorforordning var imidlertid usædvanlig, idet Parlamentet – støttet af Rådet – i høj grad underkendte Kommissionens forslag til revisorforordning og ændrede den på en række centrale områder. De fleste af ændringerne kan forstås som en udvanding af reguleringens 'hårdhed' overfor revisorerhvervet (særligt i forhold til firmarotation samt revisors rådgivning) og i det hele taget er den endelige forordning mindre radikal end Kommissionens forslag (fx fsva. revisionspåtegningen og tanken om 'pure audit firms') og endnu mindre radikal end de overvejelser som blev gjort i den grønbog som lå forud for forslaget.

Det kan diskuteres om Parlamentets 'udvanding' har været det rigtige på alle områder og det virker ikke hensigtsmæssigt for det EU-politiske system at Kommissionen i så høj grad er blevet underkendt. Imidlertid er reguleringen gældende og uanset om der er sympati for Kommissionens overvejelser eller det modsatte, er det vigtigt at være opmærksom på at revisorforordningen i høj grad af præget af Parlamentet, og til dels Rådet.

I nogen udstrækning er Kommissionens forarbejder således forarbejder til regulering som aldrig blev realiseret.

Det juridiske baggrundsnotat baserer sig på trods heraf på Kommissionens forarbejder. Parlamentets behandling bliver ikke kommenteret udover at det bemærkes at der blev foretaget ændringer i denne behandling, men at der

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 2 / 13

ikke skulle være offentligt tilgængelige dokumenter om baggrunden for Parlamentets ændringer.

Det er dog muligt at tilgå Parlamentets løbende justeringer af forordningsforslaget bl.a. i betænkninger og udkast hertil, ligesom Parlamentets drøftelser i udvalg er tilgængelige som videooptagelser. Parlamentets behandling giver indsigt i baggrund og hensigt med bestemmelserne i forordning og herunder også i forhold til artikel 5, stk. 1, litra g (i – iii).

Det er således i Parlamentets proces, at bestemmelsen om Juridiske ydelser (litra g) bliver til og hvor der skabes tydelig sammenhæng til eksisterende regulering (EU's henstilling om revisors uafhængighed samt etiske regler). Parlamentets forarbejder fremstår derfor mere relevante end Kommissionens forarbejder i forhold til en juridisk analyse af (a) formålet med bestemmelsen, (b) hvilken kontekst bestemmelsen er fremkommet i og (c) hvordan sammenhængen er til tidligere regulering.

Appendix A. oplister en række observationer fra Parlamentets og Rådets behandling af revisorforordningen.

Parlamentets udvalgsarbejde i ECON og JURI i forhold til forordningens artikel 5 har blandt andet søgt at skabe overensstemmelse med eksisterende regulering, herunder de etiske regler. Dette kan tydeligt ses ud fra de formuleringer og oversættelser der er anvendt i processen og hvordan de hænger sammen med eksisterende formuleringer og oversættelser. Disse er vist i appendiks B. Denne søgen efter overensstemmelse med anden regulering er ikke omfattende dokumenteret i det skriftlige materiale fra Parlamentsbehandlingen, men ses for eksempel omtalt i JURI's nyhedsbrev fra december 2012 og i efterfølgende omtale af særligt ECON's forslag til justeringer (fx ECONOMIA, 2013; FRC, 2013; JURI, 2012c).

Dette indikerer følgende:

- Det er Parlamentet som giver indhold til forståelsen af forbuddet om Juridiske ydelser.
- Revisorforordningens forståelse for Juridiske ydelser bærer præg af at der har været et ønske om at skabe overensstemmelse med de etiske regler (da litra g (i) og (iii) netop er de 2 forbud som er angivet i de etiske regler) og EU-kommissionens henstilling fra 2002 (der fremgår som (iii) i forordningen). Disse sammenhænge er særligt tydeligt i de engelske versioner.
- Forbuddet mod at optræde som 'chef-jurist', dvs. 'general counsel' ser ud til at være opstået via et ønske om at skabe overensstemmelse med de etiske regler. Det har været fremført at forbuddet (som på dansk benævnes 'generel rådgivning') skulle fortolkes bredere som 'legal advice'. Det ses imidlertid fx af appendix B, at 'legal advice' varianten har været overvejet af JURI og at den er blevet forkastet.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 3 / 13

Af særlig relevans for de efterfølgende bemærkninger er at vurdere sammenhængen mellem revisorforordningens artikel 5, stk. 1, litra g (iii) og reguleringen i de etiske regler samt Kommissionens henstilling om revisors uafhængighed fra 2002. Sammenhængen er illustreret i nedenstående tabel.

| Regulering                                                      | Formulering                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| Revisorforordning (2014)                                        | Acting in an advocacy role in the resolution of litigation                          |
| IESBA – Code of ethics (etiske regler)                          | Acting in an advocacy role for an audit client in resolving a dispute or litigation |
| EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU | Acting for the audit client in the resolution of litigation                         |

\*Se appendix A for de danske oversættelser

I lyset af ovenstående synes der at være en direkte linje fra revisorforordningen og til de etiske regler samt EU's henstilling om revisors uafhængighed fra 2002.

På trods af disse sammenhænge baseres vejledningsudkastet på en nyfortolkning af bestemmelsen. Denne nyfortolkning er detaljeret i det juridiske notat der er indhentet af ERST og som ledsager vejledningsudkastet.

## ER DER GRUNDLAG FOR AT ÆNDRE EKSISTERENDE FORTOLKNING AF FORBUDET MOD 'ACTING IN AN ADVOCACY ROLE'?

I Danmark er Kommissionens henstilling om revisors uafhængighed allerede indarbejdet i revisorreguleringen og der har længe været en fortolkning af forbuddet mod revisors 'acting in an advocacy role'. Revisorkommissionens betænkning fra 2002 havde blandt andet til formål at indarbejde EU-Kommissionens henstilling fra 2002 i den danske revisorlov (hvor lovene for hhv. statsautoriserede og registrerede revisorer blev sammenlagt i 2003 og hvor den pågældende bestemmelse var en del af et skærpet fokus på den konkrete uafhængighed). Betænkningen fortolker bl.a. situationen som følger:

... tilfælde, hvor revisor af omverdenen kan betragtes som partsrepræsentant for kunden, hvorfor revisors erklæringer ikke altid vil fremtræde med den nødvendige uafhængighed. [...] Med begrebet juridiske tvister tænkes således først og fremmest på repræsentation i forbindelse med voldgifter eller indgåelse af juridisk bindende forlig. Der vil efter bestemmelsen formulering ikke kunne opstå uafhængighedsproblemer i forbindelse med revisors rådgivning til kunden om spørgsmål vedrørende voldgifter og forlig, men alene, hvor revisor udadtil optræder som repræsentant for kunden. Formuleringen vil naturligvis også omfatte revisors repræsentation af kunden i forbindelse med førelse af retssager, men sådan bistand er efter de i dag gældende regler i retsplejeloven forbeholdt advokater. (p. 201)

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 4 / 13

Revisorkommissionens fortolkning fremstår baseret på Europa Kommissionens fortolkning af bestemmelsen om 'acting in an advocacy role' ligesom de etiske regler på daværende tidspunkt havde en tilsvarende udlægning. Revisorkommissionens betænkning og fortolkning var grundlaget for indarbejdelse af et forbud mod partsrepræsentation i revisorloven (2003). Dette forbud er siden overført til uafhængighedsbekendtgørelsens § 6, stk. 1, nr. 2. Revisorkommissionens fortolkning af bestemmelsen er efterfølgende gentaget i kommentarer til revisorloven og fremgår i dag af ERST's uafhængighedsvejledning fra 2009.

Der skeles imidlertid ikke til denne bestemmelse eller fortolkningen – og den nævnes end ikke – i vejledningsudkastet eller i det juridiske notat. Det juridiske notat fremhæver, at der i Belgien er et forbud mod at revisor repræsenterer klienten i forbindelse med retstvister (s. 54), men omtaler ikke at bestemmelsen er en gennemførsel af Kommissionens henstilling fra 2002 – hvilket fremgår af den kilde notatet anvender – og kommer heller ikke ind på at dansk revisorregulering indeholder en tilsvarende indarbejdelse af henstillingen.

Det fremgår af vejledningsudkastet at det ikke har betydning om revisor er partsrepræsentant udadtil eller om revisor bistår klienten med rådgivning uden at repræsentere klienten. Dette må forstås som en afvisning af den eksisterende fortolkning og ses fx følgende sted i vejledningsudkastet:

Forbuddet medfører, at revisor i en sådan situation ikke kan repræsentere eller på anden måde bistå sin revisionskunde over for skattemyndigheden. Bestemmelsen forhindrer derimod ikke revisor i at leverer eksempelvis faktiske oplysninger til brug for sagen.

Det er ikke afgørende, om revisor i egentlig forstand er partsrepræsentant for revisionskunden, f.eks. som følge af fuldmagt, men om revisor optræder i "en forsvarende rolle". (s. 14)

Årsagen til at ERST vælger at basere sig på en nyfortolkning kan være, at bestemmelsen i sin danske oversættelse kan synes forskellig fra tidligere formuleringer på dansk. Imidlertid synes det klart, når den engelske version vurderes, at der som nævnt ovenfor er en direkte sammenhæng mellem bestemmelsen i forordningen og Kommissionens henstilling fra 2002 samt de etiske regler.

Nyfortolkningen har konsekvenser flere steder i vejledningsudkastet. Fx s. 31, hvor det fremgår at revisor ikke må udarbejde analyse og vurderinger vedrørende sager og heller ikke må deltage i møder som en led i bistand til revisionskunden. Det er dog svært at se en betydelig trussel mod revisors uafhængighed i disse tilfælde, når det tages i betragtning, at revisor kun må yde rådgivning såfremt det involverer forhold der har uvæsentlig indvirkning på regnskabet.

I nedenstående tabel opstilles de to fortolkningsvarianter – den eksisterende og nyfortolkningen – samt den principbaserede begrundelse for forbud og

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 5 / 13



eksempler på reguleringer, hvor de respektive fortolkningsvarianter er lagt til grund.

| Fortolkningsvarianter af forbud mod at revisor kommer i en situation, hvor der er tale om 'acting in an advocacy role' | Begrundelse for forbud                                                                                                                                                                                                                                         | Eksempler på at fortolkningen er lagt til grund for et forbud                                                                                                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Partsrepræsentation udadtil, når klienten er i retstvister, hvor der advokeres for et bestemt resultat.                | Forbud vedrører partiskhed/advokering og kan være et problem for <i>Uafhængighed i fremtoning</i>                                                                                                                                                              | Uafhængighedsbek. § 6, stk. 1, nr. 2<br>Etiske regler afsnit 290.207 (når de involverede beløb er væsentlige for regnskabet)<br>EU-kommissionens henstilling (2002) |
| Når revisor rådgiver i forbindelse med klientens retstvister, hvor der advokeres for et bestemt resultat.              | Ikke tydeligt, men formentlig være det samme som ovenstående og derudover at revisor i en efterfølgende revision ikke er uafhængig ved de forhold der advokeres for, hvilket vil sige en egenkontroltrussel og et problem for <i>Uafhængighed i opfattelse</i> | ERST (2017) vejledningsudkast                                                                                                                                       |

\*I tilknytning til ovenstående skal det bemærkes at såvel EU-kommissionens henstilling fra 2002 og de etiske regler (290.205, med henvisning til vurderingsydelser) fastlægger at revisor ikke må yde rådgivning, der estimerer skadesbeløb eller andre beløb der er væsentlige for regnskabet, uanset om revisor er partsrepræsentant udadtil eller ikke.

I lyset af ovenstående er vejledningsudkastets fortolkning problematisk af følgende grunde:

- Parlaments behandling viser en sammenhæng mellem bestemmelsen og eksisterende regulering. Vejledningsudkastets fortolkning er ikke i overensstemmelse med fortolkningen af den eksisterende bestemmelse.
- Der er ikke indikationer på at der skulle være grundlag for en ændring af den eksisterende fortolkning, hvor der er fokus på 'uafhængighed i fremtoning'. Endvidere er det en betingelse for tilladte skatteydelser at der ikke er en væsentlig indvirkning på regnskabet, hvorfor det er svært at se en bekymring for 'egenkontrol'.
- Den fortolkning der er anvendt i vejledningsudkastet vil være sværere at administrere i praksis end den eksisterende fortolkning baseret på partsrepræsentation udadtil.

Hverken vejledningsudkastet eller baggrundsmaterialet afklarer ovenstående. I stedet introduceres en nyfortolkning som formentlig bliver mere kompliceret at administrere i praksis. I hvert fald har den indtil videre medført et meget omfattende fortolkningsarbejde og hvis de øvrige bestemmelser i artikel 5 (og de øvrige artikler i forordningen) skal behandles med samme intensitet og ressourceanvendelse, bliver reguleringskomplekset meget omfattende og kompliceret.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 6 / 13

Såfremt nyfortolkningen lægges til grund i vejledningen, så må det have afledte konsekvenser for fortolkningen af uafhængighedsbek. § 6, stk. 1, nr. 2, der jo er gældende ved revisionsopgaver for ikke-PIE virksomheder.

Jf. begrundelserne ovenfor synes det imidlertid mest meningsfuldt at understrege truslen i forhold til *uafhængighed i fremtoning* og dermed at forbuddet retter sig mod situationer, hvor revisor i forbindelse med retstvister er partsrepræsentant.

## 'FAKTUELT BASERET RÅDGIVNING'

### ***Begrebet 'faktuelt baseret rådgivning' har ikke en naturlig rolle i revisorreguleringen om uafhængighed og bør udgå af vejledningen***

Vejledningsudkastet introducerer et nyt begreb, 'faktuelt baseret rådgivning', i dansk revisorregulering om *uafhængighed*. Begrebet har sammenhæng til politiske drøftelser i foråret 2016 i forbindelse med vedtagelsen af revisorloven.

Vejledningsudkastet henviser til revisorlovens bemærkninger med henblik på at forklare begrebets relevans:

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen, at det vurderes, at en sådan faktuelt baseret rådgivning om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og anvendelse af skattelovgivning ikke generelt behøver at medføre væsentlige trusler mod revisors uafhængighed, når rådgivningen klart understøttes af skattemyndigheder eller anden præcedens eller almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov. (s. 11-12)

Der er næppe nogen der er uenige i denne vurdering om at det ikke behøver at medføre trusler mod revisors uafhængighed. Det interessante er dog om det medfører væsentlige trusler mod revisors uafhængighed såfremt en skatterådgiver i den generalforsamlingsvalgte revisionsvirksomhed udfører 'ikke-faktuelt baseret rådgivning' ved at overse 'fakta', herunder fx en bestemmelse i en skattelov, en udtalelse fra myndighederne eller en dom. Vil det medføre at revisor ikke er uafhængig når revisor afgiver erklæring?

Svaret må være at det ikke er en åbenlys trussel og vejledningsudkastet angiver heller ikke en specifik trussel og begrundes derfor ikke introduktionen af begrebet. En 'ikke-faktuelt baseret rådgivning' er vel i virkeligheden dårlig rådgivning. Det handler altså om god rådgivningsskik.

Såfremt begrebet skal introduceres til dansk revisorregulering, så forekommer det mere naturligt at knytte det til revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det vil sige at den generalforsamlingsvalgte revisor skal agere som offentlighedens tillidsrepræsentant og derfor også skal udføre 'faktuelt baseret rådgivning' der ikke vildleder og som tager hensyn til offentlighedens interesser.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 7 / 13



Begrebet 'faktuelt baseret rådgivning' hører ikke specifikt til i revisorreguleringen om *uafhængighed*.

Således forekommer begrebet udsprunget af diskussioner i det politiske miljø, herunder generelle bekymringer om skatterådgivning og ikke bekymringer om revisors uafhængighed. Hvis begrebet skal introduceres i Danmark og hvis der skal ske tiltag med afsæt i bekymringerne i den politiske debat, så virker det mere logisk at der generelt arbejdes på at tilskynde 'god rådgivningsskik' eller eventuelt specifikt 'god skatterådgivningsskik' med afsæt i overvejelser om hvilke virkemidler der kan tilskynde dette.

***Begrebet 'faktuelt baseret rådgivning' har en problematisk forståelse for hvad 'faktuelt baseret' indbefatter***

Såfremt vejledningen eller andre tiltag introducerer begrebet 'faktuelt baseret rådgivning', så bør forståelsen heraf justeres. Kommentarer til disse justeringer er angivet i nedenstående tabel.

| Faktuelt baseret rådgivning, gengivelse fra vejledningsudkastet s. 12                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Kommentarer                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Faktuelt baseret rådgivning er ikke nærmere defineret i lovbemærkningerne. Kravet om faktuelt baseret rådgivning må imidlertid antages at ville være opfyldt ved overholdelse af følgende principper:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>[A] Revisor inddrager alle relevante fakta med henblik på, at sikre et fuldt oplyst grundlag for såvel kunden som eventuelle andre involverede parter.<br/><i>Revisor inddrager således alle relevante bestemmelser, praksis og eksisterende fortolkningsbidrag mv. ligesom alle relevante alternativer er opstillet og alle uklarheder er identificeret, belyst samt oplyst.</i></li> <li>[B] Revisor med rimelig sikkerhed kan fastlægge den skattemæssige behandling og, at denne skattemæssige behandling med stor sandsynlighed vil blive accepteret af skattemyndighederne.<br/><i>Revisor vil med rimelig sikkerhed kunne fastlægge den skattemæssige behandling, når rådgivningen klart understøttes af skattelovgivningen, skattemyndighederne, anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov i form af konkrete henvisninger til relevante bestemmelser i skattelovgivningen, afgørelser mv.</i></li> <li>[C] Foreligger der igangværende sager til afklaring af den skattemæssige behandling af genstanden for revisors rådgivning, kan dette medføre, at rådgivningen ikke kan anses som faktuelt baseret.</li> <li>[D] Revisors rådgivning ikke omfatter skattemæssige løsninger, som tidligere er underkendt af skattemyndighederne, eller skattemæssige løsninger, hvor der tages forbehold for skattemyndighedernes accept.</li> <li>[E] Revisor ikke bevidst rådgiver i modstrid med fakta på området.</li> </ul> | <p>[A] og [E] giver god mening.</p> <p>[B] og [C] giver ikke mening, da en faktuelt baseret rådgivning vil påpege usikkerheder og at den skattemæssige behandling ikke kan fastlægges med sikkerhed eller at der foreligger igangværende sager – hvis det er sådan at fakta er i en given situation.</p> <p>Således er [B] og [C] heller ikke logiske da det strider imod princip [A], der angiver at det vigtige er et fuldt oplyst grundlag og at alle relevante alternativer er opstillet og at alle uklarheder er identificeret, belyst samt oplyst. Mao, hvis der ikke er usikkerhed, så vil der ikke være uklarheder at belyse.</p> <p>[D] giver ikke mening, da den er omfattet af det overordnede princip [E].</p> <p><b>[B], [C] og [D] bør udgå af definitionen.</b></p> |

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 8 / 13

Det er svært at tilslutte sig at [B] og [C] kræver overholdelse før der kan udføres faktisk baseret rådgivning. Vejledningsudkastets forståelse er at udpegelsen af usikkerheder, uklarheder, modstridende retskilder, igangværende sager, eksistensen af flere mulige fortolkninger *ikke opfattes som fakta*. Det forekommer ikke meningsfuldt. Det er et *faktum* at usikkerhederne eksisterer, det er et *faktum* at der er flere mulige fortolkninger, det er et *faktum* at der er alternative behandlinger, det er et *faktum* at der mangler praksis, det er et *faktum* at der er igangværende sager osv.

Såfremt princip [B] og [C] udgår som foreslået, vil det medføre konsekvensrettelser igennem vejledningen, der hvor disse principper har haft betydning i udkastet.

### VÆSENTLIGHED

I kommentarerne til RL-lovforslaget fremgår, at ISA 320 kan anvendes i forbindelse med vurderingen af hvornår en indvirkning på regnskabet er væsentlig.

I FT-spm 24/25 samt i vejledningsudkastet, er dette fortolket i retning af at revisor skal anvende det væsentlighedsniveau, der fastsættes under revisionen. Det betyder reelt, at den beløbsmæssige værdi af de dele af regnskabet, hvor der er indvirkning, skal behandles ligesom beløbsmæssige fejl behandles i regnskabet.

Denne anvendelse og sammenblanding er uheldig. Det bør fremgå af vejledningen, at væsentlighedsvurderingen i forbindelse med fejlinformationer er noget andet end væsentlighedsvurderingen i forbindelse med ikke-revisionsydelsers indvirkning på regnskabet. Der har de senere år været en debat (særligt i regi af EFRAG, IASB og IAASB), der bl.a. har understreget at der er stor forskel på væsentlighedsvurderinger, når "fejlinformationer" skal vurderes sammenlignet med når "udeladelse af oplysninger" skal vurderes og at virksomheder og revisorer ikke kan anvende det beregnede beløb til vurdering af "fejlinformationer" til vurdering af "udeladelse af oplysninger". Det samme gør sig gældende i forhold til nærværende vejledning, der ikke mekanisk kan basere sig på beløbet til vurdering af "fejlinformation".

Indgangen til at anvende ISA 320 bør være standardens principielle forståelse af væsentlighed. Dette gælder dels begrebet væsentlighed – der jo får konkret indhold ved at vurdere hvordan regnskabsbrugere ser på en indvirkning – og dels i forståelsen af at en væsentlighedsvurdering både kan omfatte en vurdering af "størrelsen" af indvirkningen samt af "arten" af indvirkningen (ISA 320.2). Således bør det være både kvantitative (størrelsen af indvirkningen) og kvalitative (arten af indvirkningen) vurderinger som har betydning ved væsentlighedsindvirkningen. For så vidt angår den kvantitative vurdering vil det naturligvis være oplagt at skele til det kvantitative væsentlighedsniveau i forbindelse med fejlinformation, der kendetegner det niveau der kan medføre reaktioner hos regnskabsbrugere.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 9 / 13

En sådan anvendelse af ISA 320 er i øvrigt også i overensstemmelse med de etiske regler, hvorefter såvel kvalitative som kvantitative faktorer skal medtages ved vurdering af en trussel. Med henblik på at give konkret indhold til den kvalitative vurdering af indvirkningen på regnskabet, kan særligt de etiske reglers overvejelser omkring ledelsesansvar (290.159-163) samt betydeligheden af truslen om egenkontrol (290.172-188) være relevante bidrag.

## ANDRE KOMMENTARER

- Vejledningsudkastet s. 10-11. Begrebet 'god revisorskik' anvendes i drøftelsen af hvornår en ydelse kan anses som en integreret del af revisionsydelsen. Begrebet bliver anvendt som synonym for 'god revisionsskik', hvilket ikke er hensigtsmæssigt. Således kan en 'ikke-revisionsydelse' ikke per definition ses som noget der ikke er en del af 'god revisorskik'. Det må eksempelvis være i overensstemmelse med god revisorskik at levere en ikke-revisionsydelse, der overholder kravene til uafhængighed i revisorloven og forordningen.

Venlig hilsen

Thomas Riise Johansen

## KILDER

ECON (2012) "Draft Opinion of the Committee on Economic and Monetary Affairs on the proposal for a Regulation ...", 25 September 2012. [og den danske oversættelse heraf]

ECON (2013) "Opinion of the Committee on Economic and Monetary Affairs on the proposal for a Regulation ...", 14 March 2013. [og den danske oversættelse heraf]

ECONOMIA (2012) "EC audit proposals back on table", 27 September 2012, ICAEW.

ECONOMIA (2012) "ITRE opts for 12 year-rotation", 29 November 2012, ICAEW.

ECONOMIA (2013) "Econ committee votes against mandatory rotation", 12 March 2013, ICAEW.

EP JURI, mødereferater 2012-2013

EP ECON, mødereferater 2012-2013

Erhvervsstyrelsen (2009) Vejledning om bekendtgørelsen om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 10 / 13

European Commission (2002) “Commission recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors’ Independence in the EU: A set of fundamental principles”.

Europa Kommissionen (2002) “Kommissionens henstilling af 16. maj 2002 – Revisorers uafhængighed i EU: Grundlæggende principper”.

FRC (2013) “Briefing note Brussels 30 April 2013”.

IMPA (2012) “Statutory audits of public accounts and of public-interest entities – Appraisal by the EP Impact Assessment Unit of the European Commission’s Impact Assessment”, July 2012.

ITRE (2012) “Opinion – on a proposal for a Regulation ...”, 3 December 2012.

JURI (2012a) “Working document – on a proposal for a Regulation ...”, 22 June 2012.

JURI (2012b) “Draft report – on the proposal for a Regulation ...”, 5 September 2012. [og den danske oversættelse heraf]

JURI (2012c) “JURI Report”, no. 12, December 2012.

Kammeradvokaten “Notat om forbudte ikkerevisionsydelser og revisors adgang til at repræsentere sin revisionsklient m.v. overfor skattemyndighederne”, 23. juni 2017.

Revisorkommissionen (2002) “Revisorlovgivning – uafhængighed og liberalisering”, betænkning nr. 1411/2002.

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 11 / 13

**Appendix A. Uddrag af aktiviteter ifm. behandlingen af revisorforordningen i perioden 2012-14 med særlig fokus på fortolkning af artikel 5, herunder Juridiske ydelser**

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| November 2011           | Kommissionens forslag til revisorforordning.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Januar 2012             | Det fastlægges at revisorforordningen skal behandles i følgende Parlamentsudvalg: JURI (Committee on Legal Affairs, med Sajjad Karim som rapporteur), ECON (Committee on Economic and Monetary Affairs, med Kay Swinburne som rapporteur) og ITRE (Committee on Industry, Research and Energy, med Jürgen Creutzmann som rapporteur). JURI bliver det primære udvalg i behandlingen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Marts 2012              | JURI beslutter at lade Kommissionens konsekvensanalyse stressteste.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Juni 2012               | Karim fremlægger sine synspunkter i en rapport til JURI. Karim finder bl.a. Kommissionens forslag om 'pure audit firms' uhensigtsmæssig. Om listen med ikke-revisionsydelser bemærker Karim at den kræver yderligere arbejde i forhold den specifikke udpegelse af ydelser og yderligere fokus på at skabe overensstemmelse med "existing international approaches" (s. 5-6).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Juli 2012               | Parlamentets egen 'impact assessment unit', IMPA, offentliggør en vurdering af Kommissionens grundlag for det foreslåede direktiv og forordning. Vurderingen har det eksplicite formål at understøtte "the JURI Committee's consideration of the proposal, in full knowledge of the facts" (s. 7). Vurderingen er generelt kritisk overfor Kommissionens konsekvensanalyse. Om ikke-revisionsydelser fremgår bl.a.: "The Commission does not seem to provide sufficient evidence that the preferred options are the most beneficial for the concerned market. The Commission should have formulated more convincing arguments as to why it prefers certain policy options (restriction on non-audit services, mandatory tendering and mandatory form rotation) that, according to the findings of the ESCP study which it commissioned, would not have a positive impact on market concentration, audit quality or auditor independence." (p. 21) |
| September 2012          | JURI og ECON offentliggør første udkast til henholdsvis betænkning og udtalelse med omfattende justeringer af Kommissionens forslag. En række bestemmelser er blødt op. Forbuddet mod juridiske ydelser er i begge tilfælde opdelt i tre, men er lidt forskellige (se appendix B).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| September 2012          | Creutzmann offentliggør udkast til udtalelse, der indeholder justeringer af Kommissionens forslag. Det foreslås at ITRE tager positivt imod Kommissionens forslag og at Kommissionens forslag vedrørende ikke-revisionsydelser accepteres. Creutzmann er altså betydeligt mere positiv end JURI/ECON og bliver citeret for at foretrække et totalt forbud mod ikke-revisionsydelser (ECONOMIA, 2012).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| November /December 2012 | ITRE stemmer om udvalgets udtalelse og en række af Creutzmann's forslag blødes op. ITRE sender sin udtalelse, der ikke har ændringer til Kommissionens forslag vedrørende Juridiske ydelser, til hovedudvalget JURI. Efterfølgende kan ses at JURI ikke har været påvirket af ITRE's syn vedrørende Juridiske ydelser.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| December 2012           | Det fremgår af JURI's nyhedsbrev, at baggrunden for JURI's september udkast og udvalgets arbejde bl.a. er at Karim ønsker overensstemmelse mellem forståelsen for "non-audit services" og "international ethics standards".                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Marts 2013              | ECON's anden udgave af dens udtalelse bliver vedtaget af ECON. Det vedtages endvidere at ECON's forslag skal være at "flytte" hele forordningen ind i direktivet for at muliggøre mest mulig fleksibilitet for medlemslandene. I ECONs udtalelse fremgår bl.a. et ønske om at skabe overensstemmelse med "existing international ethics standards and ensure an international level playing field" (s. 20).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| April 2013              | JURI beslutter at der kan indledes forhandlinger med Rådet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| Juni og Efterår 2013    | Rådet accepterer umiddelbart tre-delingen af Juridiske ydelser efter ECON's forslag som bliver formuleringen i den endelige forordning. Rådet beslutter endvidere i løbet af efteråret, at der skal indarbejdes en mulighed for at undtage visse skatteydelser fra de absolutte forbud.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

25. august 2017

Copenhagen Business School  
Institut for Regnskab og  
Revision  
Solbjerg Plads 3, C4  
2000 Frederiksberg

Thomas Riise Johansen  
Professor (mso.)  
Tlf.: 3815 2329  
Trj.acc@cbs.dk  
www.cbs.dk

Side 12 / 13

## Eksisterende regulering

|                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| EU-kommissionens henstilling af 16/5-2002, i følgende situation kan der være risiko for partiskhed og selvrevision |
| Acting for the audit client in the resolution of litigation                                                        |
| Repræsentation for revisionsklienten i retstvister                                                                 |

|                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                             | IESBA code of ethics. I følgende situationer er der forbud...                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| Forbud mod at optræde som partsrepræsentant | <p>Acting in an advocacy role for an audit client in resolving a dispute or litigation when the amounts involved are material to the financial statements on which the firm will express an opinion would create advocacy and self-review threats so significant that no safeguards could reduce the threat to an acceptable level. Therefore, the firm shall not perform this type of service for an audit client.</p> <p>At agere i rollen som partsrepræsentant for en revisionsklient ved løsning af en tvist eller retssag, hvor de involverede beløb er væsentlige for regnskabet, hvormed revisionsfirmaet vil udtrykke en konklusion, vil skabe advokats- og egenkontroltrusler, der er så betydelige, at ingen sikkerhedsforanstaltninger vil kunne reducere truslerne til et acceptabelt niveau. Revisionsfirmaet må derfor ikke levere denne form for ydelse til en revisionsklient.</p>                                                                                                                  |
| Forbud mod at optræde som chefjurist        | <p>The appointment of a partner or an employee of the firm as General Counsel for legal affairs of an audit client would create self-review and advocacy threats that are so significant that no safeguards could reduce the threats to an acceptable level. The position of General Counsel is generally a senior management position with broad responsibility for the legal affairs of a company, and consequently, no member of the firm shall accept such an appointment for an audit client.</p> <p>Udnævnelsen af en partner eller en ansat i revisionsfirmaet til chefjurist for en revisionsklient vil skabe egenkontrol- og advokeringstrusler, der er så betydelige, at ingen sikkerhedsforanstaltninger vil kunne reducere truslerne til et acceptabelt niveau. Funktionen som chefjurist (General Counsel) er normalt en ledelsesopgave og indebærer et bredt ansvar for et selskabs juridiske forhold, og derfor må ingen i revisionsfirmaet acceptere en sådan udnævnelse hos en revisionsklient.</p> |

## Kommissionens forslag

|                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------|
| Kommissionens forslag, 30/11-2011. Forbud mod følgende...            |
| actuarial and legal services, including the resolution of litigation |
| aktuarydelser og juridiske ydelser, herunder tvistløsning            |

## Operationalisering af Juridiske ydelser i EP's udvalgt 2012-13

|                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| EP JURI 5/9-2012. Forbud mod følgende...  | legal services, including the provision of legal advice, negotiating on behalf of the audit client or acting in the resolution of litigation, where the outcome would have a material impact on the financial statements to be audited                         |
|                                           | juridiske ydelser, herunder<br>- juridisk rådgivning,<br>- forhandling på vegne af revisionskunden eller<br>- ydelser i forbindelse med tvistløsning, hvor resultatet kunne få væsentlig indflydelse det regnskab, der skal revideres.                         |
| EP ECON 25/9-2012. Forbud mod følgende... | legal services relating to provision of general counsel, negotiating on behalf of the audit client or acting in the resolution of litigation;                                                                                                                  |
|                                           | juridiske ydelser i forbindelse med<br>- generel rådgivning,<br>- forhandling på vegne af revisionskunden, eller<br>- tvistløsning i en forsvarende rolle, hvor de involverede beløb er væsentligt for det regnskab, som er underlagt den lovpligtige revision |

|                                                                                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| EP ECON 14/3-2013. Forbud mod følgende...                                                                                                                             |
| legal services with respect to                                                                                                                                        |
| (i) the provision of general counsel,                                                                                                                                 |
| (ii) negotiating on behalf of the audit client, or                                                                                                                    |
| (iii) acting in an advocacy role in the resolution of a litigation when the amounts involved are material to the financial statements subject to the statutory audit; |
| juridiske ydelser i forbindelse med                                                                                                                                   |
| i) generel rådgivning                                                                                                                                                 |
| ii) forhandling på vegne af revisionskunden, eller                                                                                                                    |
| iii) tvistløsning i en forsvarende rolle, hvor de involverede beløb er væsentligt for det regnskab, som er underlagt den lovpligtige revision                         |

|                                                                  |
|------------------------------------------------------------------|
| EU-forordningen af 16/4-2014. Forbud mod følgende...             |
| legal services, with respect to:                                 |
| (i) the provision of general counsel,                            |
| (ii) negotiating on behalf of the audited entity, and            |
| (iii) acting in an advocacy role in the resolution of litigation |
| Juridiske ydelser i forbindelse med:                             |
| i) Generel rådgivning                                            |
| ii) Forhandling på vegne af den reviderede virksomhed, og        |
| iii) Tvistløsning i en forsvarende rolle                         |

## Endelig forordning

## Appendix B. Formuleringer i eksisterende regulering, i forarbejder til forordning og i endelig forordning