

Kandidatafhandling

Den nye revisorlovs påvirkning på kontrollen af revisors arbejde

Opgaven er udarbejdet af:

Bolette Daugaard Jensen

Vejleder:
Karsten Andersen, Deloitte

1. Indholdsfortegnelse

1.	Indholdsfortegnelse	1
2.	English summary	3
3.	Indledning.....	5
3.1.	Præsentation af emne.....	5
3.2.	Problemformulering	7
3.3.	Metode.....	8
3.3.1.	Litteratur	8
3.3.2.	Afgrensning.....	9
3.3.3.	Opbygning af opgaven.....	10
3.4.	Begrebsafklaring	11
4.	Teoretisk grundlag	14
4.1.	Principal-agent teorien.....	14
4.1.1.	Definition af aktører i modellen	14
4.1.2.	Forudsætninger for modellen	15
4.1.3.	Behovet for revision og kontrol heraf.....	16
4.1.4.	Teoriens krav til kvaliteten af revisors arbejde	18
4.1.5.	Kritik af teorien	18
4.2.	Selvregulering, markedsregulering og lovregulering.....	19
4.2.1.	Modellens opbygning	19
4.2.2.	Offentligregulering	20
4.2.3.	Selvregulering	22
4.2.4.	Markedsregulering.....	23
4.2.5.	Opsamling på de tre reguleringsformer	24
4.3.	Delkonklusion	26
5.	Udviklingen i kvalitetskontrollen	28
5.1.	Redegørelse for den offentlige regulering	28
5.1.4.	Det offentlige tilsynsorgan.....	31
5.1.4.1.	Revisortilsynet.....	32
5.2.	Redegørelse for selvregulering	35
5.2.1.	Udviklingen indenfor selvregulering.....	35
5.2.2.	Den foreningsbaserede kvalitetskontrol	36
5.2.2.1.	FSR's organisation	37
5.2.2.2.	Grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol.....	38
5.2.2.3.	Responsumudvalget.....	42
5.2.2.4.	Kvalitetsudvalget.....	42
5.2.3.	Elementer i kvalitetsstyringssystemet og kvalitetsstyringsprocessen	43
5.3.	Delkonklusion	45
6.	Ny revisorlov 2008.....	48
6.1.	8. direktiv	48
6.2.	Loven.....	48
6.2.1.	Væsentlige ændringer i den nye revisorlov	49

6.2.1.1.	Lovens anvendelsesområde.....	49
6.2.1.2.	Dokumentationskrav.....	50
6.2.1.3.	Uafhængighed	50
6.2.1.4.	Kontrollanterne.....	51
6.2.1.5.	Kvalitetskontrol.....	52
6.2.1.6.	Undersøgelser.....	53
6.3.	Delkonklusion	54
7.	Den lovpligtige kontrol i forhold til den foreningsbaserede kontrol	56
7.1.	Forskelle og ligheder mellem de to kvalitetskontroller	56
7.1.1.	Formålet med de to kvalitetskontroller	56
7.1.2.	Grundlaget for kvalitetskontrollerne	57
7.1.3.	Udvælgelsen af firmaer til kvalitetskontrollerne.....	58
7.1.4.	Kontrollanterne.....	59
7.1.5.	Tidsrammen for gennemførelse af kvalitetskontrollerne	61
7.1.6.	Omfanget af kvalitetskontrollerne	61
7.1.7.	Sanktionsmuligheder	63
7.1.8.	Opsummering på forskelle og ligheder.....	65
7.2.	Resultaterne af kvalitetskontrollerne	66
7.2.1.	Resultaterne af den lovpligtige kvalitetskontrol.....	66
7.2.2.	Resultaterne af den foreningsbaserede kvalitetskontrol	69
7.2.3.	Sammenligning af kvalitetskontrollerne resultater	70
7.2.4.	Delkonklusion	72
8.	Den nye revisorlovs indflydelse på kvalitetskontrollerne	73
9.	Konklusion.....	76
10.	Perspektivering	80
11.	Litteraturliste.....	83

2. English summary

This report has as a main target to investigate as to whether the establishment of The Danish Supervisory Authority on Auditing (Revisortilsynet) has had an effect and to which extend the new Danish Act on Registered and State-Authorised Public Auditors will have on the quality control of an accountant's work.

The report begins by explaining why there is a need for auditing and for control of an auditors' work. The Principal-Agent theory describes that the company owners wishes audit of the financial information they receive from the company management, as the company owners and the company management seldom have the same interests at heart. The problem with hiring an auditor to review the company management is the risk of alliance being made between the auditor and the company management. To avoid this problem a review of the auditor and he's work is needed.

Jørgen Dalberg-Larsens' theory on regulation forms contains three regulations forms - the Public Regulation, the Self Regulation and the Market Regulation. As there have always existed laws and Self regulation, the Market regulations has had no influence on the regulation.

The Regulation Act (Revisorloven) was established for the first time in 1909. Since then the Act has been adapted several times. This resulted in a new Act, The Act no. 302 of 30 April 2003 on state authorised public and registered public accountants, where Revisortilsynet was established. Its task is to control the quality of the auditing performances included in the Act. This public awareness may encourage the trust in the auditing business. The latest update of the Act was in June 2008. The Self regulation began in 1912, when the FSR was established. The association-based quality control has been mandatory for all members of FSR since 1994.

When passing the new Act in 2008 changes have happened in regards to quality control as we know it today. The new Act has defined a sharper scope of the act in regards to the old Act, meaning that part of the quality control, which since 2003 has been a part of Revisortilsynet, again is part of the association-based quality control. The Act now only includes reporting assurance engagements which are not only fore the use of the principal.

The independence demands are also intensified, as only Revisortilsynet making the quality control, will be appointing the reviewers.

Besides the direct impact of the Act, other changes are made without direct impact. One being The Danish Commerce and Companies Agency (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen), which Revisortilsynet is subject to, is now having the possibility to pass certain regulations regarding quality control and

its carrying out. It is expected that Erhvervs- og Selskabsstyrelsen will make use of this in the future.

Since 2003 the control of the auditors's work has been carried out by FSR and Revisortilsynet, and a comparison of the two supervisory controls show more resemblance than differences. This is not surprising, as Revisortilsynet and the public quality control are both built on the existing association-based quality control.

The most important, which the new Act has stated, is that Revisortilsynet has the dominant part within quality control and it has the right to pass regulations for the public quality control. The differences between the two supervisory controls are mainly in the sanction possibilities, which the supervisory controls have at their disposal and in their way they use it. Revisortilsynet has the possibility to sanction harder than FSR, which the results also show. The comparison of the results also show that after establishing Revisortilsynet the share of audit firms which have been ordered a new control or sent to The Accountancy Board (Disciplinærnævnet) has gone up.

The conclusion is that even with many similarities between the two supervisory controls and the quality controls, also after the new Act was passed, the implementation of Revisortilsynet is more than a division of the quality control.

Finally, it must be mentioned that with the establishment of Revisortilsynet in 2003, it is now an independent supervisory control, which manages the significant auditing performances, having a positive influence on the trust of control. The change in the Danish Act on Registered and State-Authorised Public Auditors in 2008 ensured better harmonizing within EU to ensure that the audit firms are not put through double control. This was not achievable with the association-based quality control, as it was not fulfilling the demands on independence.

3. Indledning

3.1. *Præsentation af emne*

Revisionserhvervet er et vigtigt erhverv for hele den internationale økonomi. Erhvervets betydning er kun blevet tydeligere gennem de sidste mange år, hvor diverse erhvervsskandaler er kommet i mediernes søgelys. Disse skandaler har bevirket betydelige tab af økonomiske ressourcer og arbejdspladser verden over, samt har haft afgørende betydning for, hvordan verdens økonomi har udviklet sig. Flere af skandalerne var med til at udløse en manglende tillid til de finansielle informationer, som bl.a. udgøres af virksomhedernes årsrapporter, som indeholder revisors påtegning. At der ikke er tillid til de informationer, som er godkendt af revisor, kan tolkes som en manglende tillid til både den enkelte revisor og hele revisorstanden.

For at genskabe den tillid som skandalerne har været med til at bryde, har foreninger, regnskabsbrugere og lovgivere verden over krævet, at der blev indført strammere regler, som kunne være med til at sikre en bedre kvalitet af revisors arbejde, og dermed mindske risikoen for skandaler. Disse stramninger skulle dermed være med til at genskabe tillid til de finansielle informationer.

Da investorer investerer på tværs af landegrænser, er det gennem årene blevet af større og større betydning at sikre en harmonisering af reglerne verden over. Først begyndte harmoniseringen af regnskabsreglerne og efterfølgende blev det klart, at det også var nødvendigt at begynde at harmonisere reglerne for revision. En øget harmonisering af disse regler er med til at sikre en harmonisering af revisors arbejde, hvilket er en forudsætning for, at der kan skabes tillid til de finansielle informationer. Disse harmoniseringer resulterede bl.a. for Europas vedkommende i to henstillinger fra EU-kommissionen i 2002. Disse henstillinger omfattede regler om revisors uafhængighed og kvalitetskontrol af revisors arbejde. Disse henstillinger blev efterfølgende implementeret i de nationale lovgivninger over hele Europa. Henstillingerne var med til at danne grundlag for Revisorloven, der trådte i kraft i Danmark i 2003.

Efterfølgende blev EU's 8. direktiv udarbejdet, som endnu et forsøg på at skabe yderligere harmonisering mellem medlemslandene.

I Danmark betyd bestemmelserne i det 8. direktiv, at der i slutningen af 2007 blev sendt et lovforslag i høring. Det blev vurderet, at en tilpasning af loven ville gøre loven uoverskuelig. For at sikre

en tydelig og klar lov, blev det derfor besluttet at indfører en ny revisorlov, denne trådte i kraft den 1. juli 2008.

Den nye revisorlov indeholder flere ændringer. Nogle af disse ændringer vil formentlig påvirke revisors arbejde samt kontrollen heraf. Dette ses bl.a. ved at reglerne, der omfatter den uafhængige kvalitetskontrol samt Erhvervs- og Selskabsstyrelsens muligheder for undersøgelse af revisionsfirmaer, er ændret. Det er grundet de nye regler, interessant at se på, hvilken betydning disse ændringer har fået, samt kan forventes at få for fremtiden.

Både FSR og lovgiver har inden for de senere år interesseret sig meget for at sikre, at gældende regler for revisors arbejde bliver overholdt. Derfor har både FSR og lovgivere indført hver deres tilsynsorgan, som er med til at sikre at revisors arbejde er af den krævede kvalitet. FSR har for år tilbage indført den foreningsbaserede kvalitetskontrol, mens lovgivere i forbindelse med ændringen af Revisorloven i 2003 indførte Revisortilsynet.

Denne opgave er aktuel, da det er relevant at se på, hvilken effekt Revisortilsynet har haft, her efter det har fungeret i fire år. Det er også relevant at se på, hvilken effekt den nye revisorlov forventes at få på den foreningsbaserede kvalitetskontrol såvel som Revisortilsynet. Endeligt er det aktuelt at se på, hvilke ændringer der som følge af udviklingen kan forventes i fremtiden. De emner, som denne opgave omhandler, er derfor aktuelle på tidspunktet for udarbejdelsen af opgaven. Dertil kommer at de nye regler først vil få betydning for kvalitetskontrollerne fra 2009, hvorfor det endnu er uvist, hvilken praktisk betydning reglerne præcist kommer til at få.

3.2. *Problemformulering*

I forbindelse med forslaget til den nye revisorlov er der, som skrevet i indledningen, indført nye regler omkring kvalitetskontrollen af revisors arbejde. Disse nye regler forekommer som værende en udvidelse af de gamle regler, som blev indført i forbindelse med den tidligere ændring af Revisorloven i 2003. Det er derfor interessant at undersøge, hvordan det sikres, at revisors arbejde er af høj kvalitet, og hvordan den nye revisorlov har påvirket kontrollen af revisors arbejde. Dette fører til opgavens hovedspørgsmål:

Hvilken effekt har indførelsen af Revisortilsynet haft, og hvilken betydning forventes den nye revisorlov at få på tilsynene og kvalitetskontrollerne?

For at kunne besvare dette spørgsmål, vil følgende underspørgsmål blive undersøgt og søgt forklaret i opgaven:

- Hvorfor er der et behov for revision og kontrol af revisors arbejde?
- Hvordan reguleres revisors arbejde?
- Hvilke kontrolsystemer har der været?
- Hvilke kontrolsystemer er der nu?
- Hvordan fungerer de to kontroltilsyn i forhold til hinanden?
- Har det betydet nogen forskel, at Revisortilsynet er blevet indført?
- Hvilke ændringer er indført med den nye revisorlov?
- Hvilken retning kan tilsynene forventes at udvikle sig i fremadrettet?

For at kunne besvare opgavens hovedspørgsmål, er det nødvendigt at besvare underspørgsmålene. Opgaven vil derfor blive bygget op ud fra underspørgsmål, og ved at besvare dem vil det være muligt at besvare hovedspørgsmålet i slutningen af opgaven.

De næste afsnit vil beskrive, hvordan opgaven konkret er opbygget, hvilken litteratur der er lagt til grund for opgaven, og endeligt hvilke elementer og områder, som opgaven ikke vil beskæftige sig med.

3.3. Metode

Formålet med dette afsnit er at skabe en forståelse for opgavens grundlag, indhold og opbygning. Litteraturen som opgaven er bygget op omkring bliver gennemgået først. Da litteraturen er af afgørende betydning for bl.a. opgavens indhold og konklusioner, er det vigtigt, at der er fokus på, hvilken type litteratur, der understøtter indholdet og konklusionerne. Herefter vil der ske en afgrænsning fra de områder, som opgaven ikke vil beskæftige sig med. Endeligt vil dette afsnit indeholde en oversigt over opgavens opbygning. Dette bidrager til, at læser opnår bedre forståelse for opgavens indhold, og dermed fra starten skaber et overblik over opgaven.

3.3.1. Litteratur

I forbindelse med litteratursøgningen til denne opgave blev det hurtigt klart, at der findes mange forskellige informationskilder, da der er rigtig mange interessegrupper indenfor dette område. Derfor er de kilder, der er medtaget i denne opgave nøje overvejet, og det er vurderet, hvorvidt kilden forholder sig objektivt til opgavens emne. Det er ikke alle kilder, der er lige objektive, og mange af de udtalelser som for eksempel FSR kommer med, er præget af subjektive holdninger. Nogle steder har denne subjektivitet ikke været et problem, da ønsket visse steder i opgaven er at klarlægge de enkelte parters holdninger til forskellige problemstillinger. Det har derfor været nødvendigt at gennemgå de forskellige kilder med en vis kritisk sans, og kun de kilder, som er fundet acceptable i henholdt til det forhold, som de skulle underbygge er medtaget.

Opgaven er opbygget på allerede eksisterende data. Opgaven tager hovedsageligt udgangspunkt i data, som er udgivet af anerkendte troværdige kilder såsom Folketinget, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og FSR.

Der vil også indgå materiale udarbejdet af enkelte personer i form af bøger og andre afhandlinger. Når denne type materiale anvendes, er der taget hensyn til typen og kvaliteten af materialet.

Der vil bagerst i opgaven være en fuld litteraturliste, som giver et overblik over det samlede materiale, som denne opgave er opbygget omkring. Når der undervejs i opgaven henvises til en kilde, sker dette ved at der henvises til titlen, og sidetallet i bogen, og hvis der henvises til en internetside sker det med henvisning til den direkte adresse.

3.3.2. Afgrænsning

Denne opgave udarbejdes ud fra den problemstilling, som er givet under afsnit 3.2 og under hensyntagen til de underliggende spørgsmål, som er formuleret for at understøtte problemstillingen.

Det er grundet opgavens begrænsede omfang ikke muligt at tage alle aspekter med ind i opgaven, hvorfor det er nødvendigt allerede fra starten at afgrænse opgaven.

Opgaven afgrænses derfor til kun at se specifikt på, hvordan kvaliteten af revisors arbejde reguleres og kontrolleres i Danmark. For at forklare udviklingen i Danmark og forklare dele af reguleringen, er det nødvendigt enkelte steder at se på den internationale påvirkning. Udover de steder hvor international påvirkning har eller har haft direkte betydning for Danmark, vil opgaven ikke komme yderligere ind på de internationale forhold.

Opgaven afgrænses også fra at omfatte andre reguleringer og kontroller, end de der er omfattet af den nationale lovgivning og FSR. Det vil sige, at kutymer og særregler som ikke findes indenfor den danske lov eller FSR, ikke vil blive behandlet. Opgaven omfatter dermed kun de kvalitetskontroller, som omfatter de statsautoriserede revisionsfirmaer.

Regler som specifikt gælder for kvalitetskontrollen og kvalitetsstyringssystemet for revisionsfirmaer der afgiver erklæringer for virksomheder af offentlig interesse, vil ikke særskilt blive gennemgået, og det er kun, hvor det findes relevant, at de særlige regler for disse revisionsfirmaer vil blive inddraget.

Den nye revisorlov indeholder flere ændringer, og disse vil kun blive inddraget i det omfang, det er relevant for opgavens problemstilling.

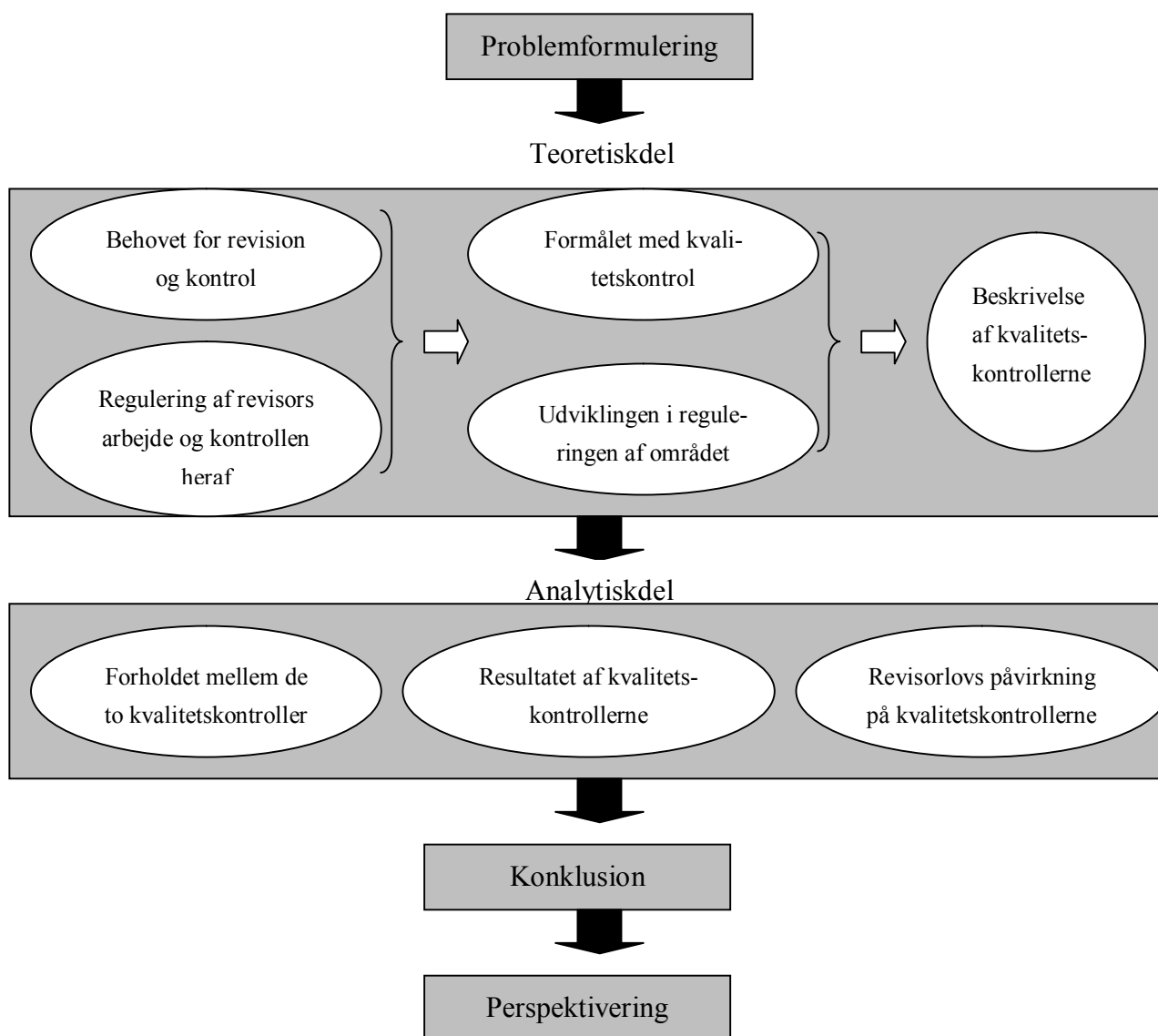
Den ovenfor nævnte afgrænsning er ikke udtømmende, og der vil undervejs i opgaven, hvor det måtte være nødvendigt, foretages yderligere afgrænsninger. Dette sker af hensyn til opgavens overskuelighed.

Da dette er en kandidatafhandling er der flere begreber, som forventes kendt af læser, hvorfor der ikke vil være en nærmere uddybelse af de mest gængse begreber. Begreber som er særlige vigtige for denne opgave vil dels blive defineret i begrebsafklaringen i afsnit 3.4, og dels blive forklaret undervejs i opgaven, hvor disse begreber måtte indgå.

3.3.3. Opbygning af opgaven

Opgaven vil blive bygget op i fem hovedområder: problemformulering, teori, analyse, konklusion og perspektivering. Problemformuleringen kan ses ovenfor i afsnit 3.2. Den teoretiske og beskrivende del af opgaven tager udgangspunkt i de underspørgsmål, som blev stillet i problemformuleringen, mens analysedelen overvejende fokuserer på hovedspørgsmålet. Opgaven er opbygget som illustreret i figur 1.

Figur 1: Opgavens opbygning



Figur 1 giver et overblik over opgavens opbygning og en forståelse af, hvordan de enkelte afsnit i opgaven bidrager til afslutningsvist at besvare opgavens hovedspørgsmål. For løbende at fremhæve de vigtigste elementer i opgaven, vil der i slutningen af hvert hovedafsnit være en delkonklusion.

3.4. Begrebsafklaring

Formålet med begrebsafklaringen er at sikre en fælles indgangsvinkel for de vigtigste begreber, som bliver brugt i opgaven. Dette er med til at skabe en bedre forståelse for opgavens indhold og mindske risikoen for misforståelser undervejs.

Revisor og revision

I denne opgave vil begreberne revisor og revision blive brugt hyppigt. Derfor vil der nedenfor blive beskrevet hvad der i opgaven menes, når disse begreber benyttes.

Titlen revisor er ikke en beskyttet titel, og kan derfor bruges af alle, og den bruges ofte med forskellige betydninger. Inden for lovgivningen benyttes betegnelsen godkendte revisorer, hvilket jf. bemærkninger til loven skal forstås som beskikkede statsautoriserede og registrerede revisorer. Derfor skal benævnelsen revisor i denne opgave sidestilles med hhv. statsautoriseret eller registeret revisor.

Definitionen på hvordan begrebet revisor skal opfattes i den nationale lovgivning er tydeligt, derimod defineres begrebet revision ikke på trods af, at det hyppigt omtales. Det er generelt svært at finde en definition af begrebet revision indenfor de offentlige rammer. Det er derfor nødvendigt at se på, hvordan revision defineres indenfor branchen og i lærebøger.

I 1973 blev revision defineret af American Accounting Association som værende:

*“Auditing is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users”.*¹ og ²

Da denne definition er bredt anerkendt, og stadig benyttes på CMA studiet³, vil det være denne definition, som opgaven refererer til når betegnelsen revision benyttes.

¹ American Accounting Association, side 2

² Denne definition er efterfølgende blevet oversat til dansk til følgende ” Revision er en systematisk proces, der går ud på objektivt at opnå og vurdere bevismateriale vedrørende påstande om økonomiske handlinger og begivenheder for at forvise sig om graden af overensstemmelse mellem disse påstande og anerkendte kriterier og at kommunikere resultaterne til interesserede brugere.”

³ Refleksiv ret, side 11

Forståelsen af kvalitet

Begrebet kvalitet er et begreb, som bruges af mange, og som dagligt benyttes. Afhængigt af i hvilken sammenhæng begrebet benyttes, kan begrebet dække over flere forskellige betydninger. Det er derfor ofte svært at finde en definition af, hvad der forstås ved kvalitet.

Hvis begrebet slås op i Gyldendals leksikon står der, at ordet kvalitet betyder ”af hvilken beskaffenhed”. Så for at kunne vurdere kvaliteten, er det vigtigt at fastsætte, hvad der måles, og ud fra hvilken måleskala kvaliteten skal bedømmes. Hvis det ikke er muligt at bedømme, hvad der måles og hvordan, får ord som kvalitetssikring og kvalitetskontrol ingen betydning.

Hvis der i forbindelse med revisors arbejde skal fastlægges, hvad der anses for værende kvalitet, og hvordan kvaliteten bedømmes, kan der bl.a. ses på de beskrivelser som revisionserhvervet selv benytter.

Kvalitet er et vigtigt forretningsparameter, som revisionsfirmaerne konkurrerer på. Det kan argumenteres at det er regnskabsbrugerne, som sætter kravene til kvaliteten. Dette begrundet i at FRR i bogen ”Kvalitetsstyring i revisionsfirmaer” beskriver kvalitet som følgende: ”Kvalitet er at opfylde/dække kundernes specifikke og underforstået behov”⁴ Her skal kunderne forstås som både kunden som køber og betaler for ydelsen samt andre interessenter som benytter sig af ydelsen, altså kan kunderne ligestilles med regnskabsbrugere.

I en pressemeddelelse fra FSR i marts 2008 berettes det, at foreningen er meget tilfreds med kvaliteten af de danske børsnoteret virksomheders regnskaber, og man skriver, at kvaliteten er væsentligt forbedret. Dette ses ud fra et fald i antal rapporteret fejl, som er fundet i forbindelse med kvalitetskontrollen og denne er nu under 1 %.⁵

Foreningen sidestiller dermed kvalitet ud fra om gældende lov og standarder overholdes. Kvalitet er lig med overholdelse af regelsæt.

Når de forskellige definitioner sættes overfor hinanden, kan de i første omgang forekomme forskellige. Når de undersøges nærmere, er de relative ens, og alt i alt dækker de over samme definition. Reguleringen er konstant nød til at sikre tilliden til revisionserhvervet, og derfor er de gældende regelsæt nød til at følge de krav som regnskabsbrugerne sætter. Definitionerne af kvalitet går på,

⁴ Revision: Funktion og vision, side 41

⁵ <http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

hvorvidt kravene fra hhv. regnskabsbrugerne og love og standarder overholdes. Kvaliteten måles således ud fra overholdelsen af disse krav. Overholdes kravene betyder det høj kvalitet i revisors arbejde.

Kvalitetskontrol

Når de ovenstående afsnit har beskrevet begrebet kvalitet, så er det vigtigt at definere, hvad der forstås ved kvalitetskontrol.

Hvis der ses på den måde som Gyldendals leksikon definerer kvalitetskontrol på, så står der, at

”Det kan enten betegne, at en procedure mv. har egenskaber, som en ideel og ikke fuldt ud realiserbar genstand, tilstand eller procedure af denne art tillægges (dvs. nærmer sig det bedste i sin art), eller at den pågældende genstand har egenskaber, der gør den velegnet til den brug eller funktion, som den er frembragt med henblik på.”

Det betyder, at en kvalitetskontrol har til formål at afdække, om kvaliteten af revisors arbejde er af en sådan kvalitet, at der på baggrund af arbejdet kan ske en vurdering af virksomhedens finansielle stilling. Formålet med revisors arbejde er at kunne udtale sig om virksomhedens finansielle forhold, som så kan viderebringes.

Ved at kontrollere om gældende krav, regler og standarder er overholdt vurderer kvalitetskontrollen om kvaliteten af revisors arbejde er tilstrækkeligt til, at komme med sådanne udtalelser.

4. Teoretisk grundlag

Dette afsnit omfatter den teori, der ligger til grund for opgaven. Først vil der være en gennemgang af principal-agentteorien, som beskriver behovet for revision. Derefter følger en beskrivelse af de forskellige reguleringsformer, som et erhverv kan være underlagt. Disse reguleringsformer vil tage udgangspunkt i de tre ”rene” reguleringsformer selv-, offentlig- og markedsregulering.

4.1. *Principal-agent teorien*

Principal-agentteorien er en teori, som kan benyttes til at forklare, hvorfor der er behov for revision, dels at forklare kravene til revision og revisor, samt forklare behovet for kontrol af revisor. Teorien benyttes i denne opgave til at forklare, hvorfor der er et behov for revision, hvorfor det er nødvendigt at der opretholdes en vis kvalitet i revisors arbejde, samt hvorfor det er nødvendigt at kontrollere revisors arbejde.

4.1.1. *Definition af aktører i modellen*

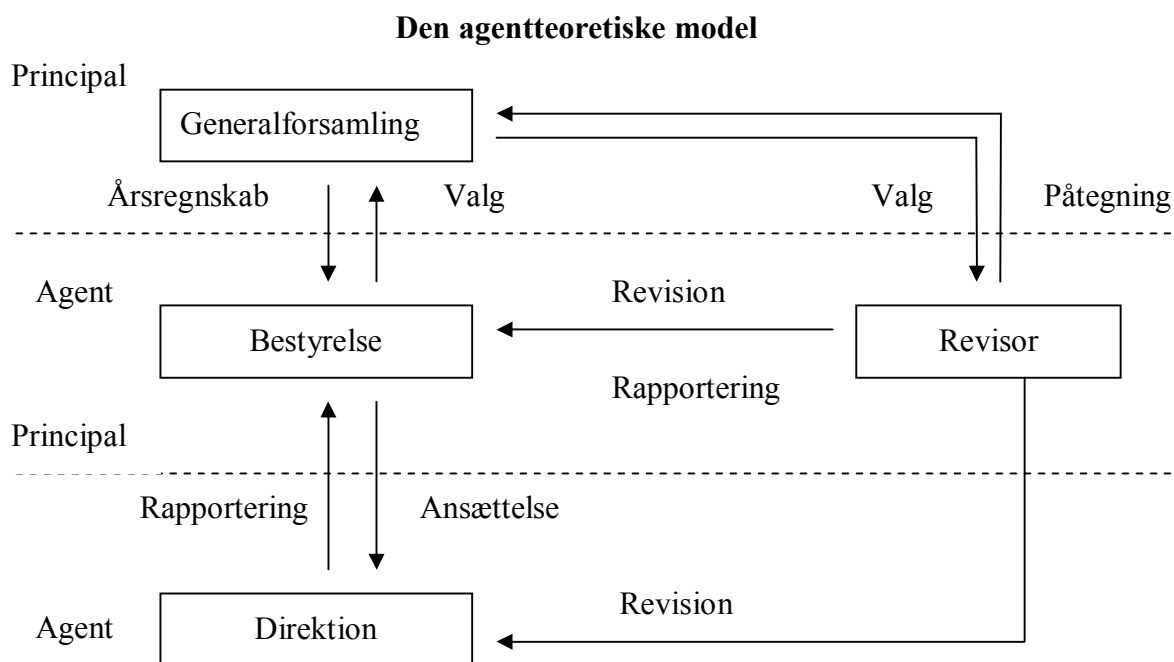
Der tages udgangspunkt i den agentteoretiske model. I den simple agentteoretiske model bliver virksomhedsejere (generalforsamlingen) betegnet principalen, mens virksomhedsledelsen (direktionen) betegnes agenten. I den udvidede model, som ses i figur 2, er bestyrelsen også inddraget. Denne agerer som agent i forhold til virksomhedsejerne, men som principal for virksomhedsledelsen. Principal-agent forholdet kan nærmere beskrives ved, at principalen er et individ, der ansætter agenten til at udføre et arbejde på vegne af principalen for at hjælpe principalen til at opnå et ønsket mål.⁶

I den nedenfor opstillede figur 2 kan det ses, at ejeren vælger bestyrelsen, som så ansætter ledelsen. Ledelsen rapporterer så til bestyrelsen, som rapporterer til ejerne i form af et regnskab. Ejeren vælger revisor, som ansættes til at udføre revision af den af bestyrelsen og ledelsen aflagte årsrapport, og rapportere til ejeren i form af en påtegning.

⁶ Larsen, Rolf Elm: Side 212

Revisor er i modellen også betegnet som en agent, da denne er ansat for at sikre at det regnskab, som rapporteres til ejeren, er korrekt og giver et retvisende billede af virksomhedens finansielle stilling.

Figur 2: Agentteoretisk model med to leddet ledelsesstruktur



Kilde: Revision: Funktion og vision: Side 216

Fremadrettet i denne opgave vil direktionen og bestyrelsen blive set som en enhed. Dette sker da det ikke er nødvendigt at gøre de agentteoretiske problemstillinger unødigt komplicerede. Derudover er det min opfattelse, at den simple model udmærket kan forklare behovet for revision.

4.1.2. Forudsætninger for modellen⁷

I forbindelse med udarbejdelse af modellen er der visse forudsætninger, som forudsættes overholdt for at den kan fungere.

Det forudsættes, at principalen ikke har detaljeret kendskab til det arbejde som agenterne udfører.

Dette betyder, at der er skjulte handlinger som principalen ikke har kendskab til. Det antages ligele-

⁷ Revision. Funktion og vision: Side 213-216

des, at principalen ej heller kender agenternes faglige kvalifikationer andet end blot overfladisk, hvorfor der opstår skjult information.

Det forudsættes, at både agent og principal er nytte maksimerende, og derfor vil forsøge at opnå størst mulig nytte ved et minimum af indsats.

Det må naturligvis være givet, at agenten (her kun ledelsen) har mulighed for frit at disponere over principalens økonomiske aktiver, da det er dennes arbejde at forvalte disse aktiver, ud fra de forudsætninger, hvorunder principalen har overdraget aktiverne til agenten.

Det anses også for at være en forudsætning at agenten er risikoavers, mens principalen er risikoneutral.

I det efterfølgende vil principalen blive betegnet ejeren og agenten hhv. ledelsen eller revisor.

4.1.3. Behovet for revision og kontrol heraf

Principal-agent forholdet blev tidligere defineret ved, at agenten udfører arbejde for principalen for at sikre, at principalen opnår et givent mål. Ejerens mål er jf. forudsætningerne at nyttemaksimere, og dermed opnå størst muligt afkast af sin investering. Dette afkast afhænger af, hvor godt de økonomiske aktiver bliver forvaltet, hvilket er ledelsens opgave.

Ledelsen er også nyttemaksimerende, og vil derfor forsøge at opnå mest muligt, normalt i form af løn og personalegoder. Hvis ledelsens løn og personalegoder er faste størrelser uanset virksomhedens økonomiske udvikling, vil ledelsen have et incitament til at maksimere sin nytte i form af mindst mulig arbejdsindsat. Dette er sjældent en strategi der gavner ejeren, hvorfor dette vil give ejeren incitament til at aflønne ledelsen ud fra, hvor meget overskud virksomheden frembringer. Bestemmes ledelsens løn ud fra en resultat baseret ordning, vil agenten have incitament til at fremstille de økonomiske resultater, så de maksimerer ledelsens nytte mest muligt. Dette kunne bl.a. være at fremstille resultaterne bedre end de egentlig er.

Problemet bliver derfor, hvordan kan ejeren have tillid til at det regnskab der bliver præsenteret er korrekt? Det kan ejeren kun, hvis denne kontrollerer ledelsens regnskab. Så enten kan ejeren selv udføre denne kontrol eller også kan ejeren ansætte en revisor til at varetage denne kontrol. Det er sjældent at ejeren selv vil foretage kontrollen, da ejeren ofte ikke har de faglige kvalifikationer til at kunne foretage en sådan kontrol. Derudover kommer også det problem, at der ofte er flere ejere, hvorfor der formentlig ikke vil være tillid mellem de enkelte ejere, hvorfor hver ejer så skulle foretage sin egen kontrol, hvilket naturligvis ikke er fordelagtigt. Derfor vil det være naturligt at få en

udefra kommende med de nødvendige kvalifikationer til at foretage denne kontrol på vegne af ejeren/ejerne.

Ifølge teorien er dannelsen af revisionserhvervet sket som et resultat af markedskræfterne, da det ofte vil være billigere at ansætte en revisor, og desuden vil kontrol udført af professionelle aktører, sikre at udefrakommende forhold såsom lovgivning overholdes. Selv om teorien taler for at virksomhederne har et behov for kontrol/revision af virksomhedsledelsen og ofte vil vælge at ansætte en revisor til at foretage dette, så er det svært at sige, hvordan dette område ville være reguleret alene af markedskræfterne. Dette skyldes, at der siden 1917 har været indført revisionspligt, hvilket har betydet at markedskræfterne ikke har haft så stor indflydelse på behovet.⁸ Der har flere gange været ændret på hvilke virksomheder og hvilke revisionsydelse, der falder ind under revisionspligten. Senest i 2006 blev der indført lempede regler for små virksomheder, som blev fritaget fra revisionspligt⁹, og i 2009/2010 vil det blive vurderet, om alle virksomheder i regnskabsklasse B skal fritages. Dertil kommer, at det kun er de revisionsydelse, som er omfattet af Revisorloven, der er underlagt revisionspligt, hvilket for mindre virksomheder hovedsageligt består af årsrapporten.

Da både ledelsen og revisor er nyttemaksimerende, er der en risiko for, at de vil indgå alliancer for at opnå deres mål. Hvis denne alliance kan indgås uden risiko for at blive opdaget, og dermed uden at det får konsekvenser, vil der formentlig være nogle, som naturligt vil benytte sig af muligheden. Det vil også være muligt for revisor selv at nyttemaksimere ved at udføre et minimum af arbejde, som ofte vil betyde udførelse af mindre arbejde end krævet af love og regler. Begge former for revisors nyttemaksimering kan forebygges med kontrol.

Hvis revisor ved, at der er en stor risiko for, at såvel alliancer som omgåelse af reglerne vil blive opdaget, vil dette have negativ betydning på den fremtidige indtjening, hvorfor revisor så formentlig vil afholde sig fra at vælge denne adfærd.

For at denne kontrol ikke eskalerer ud i, at den person der kontrollerer revisor også skal kontrolleres osv., er det nødvendigt, at den der foretager kontrollen af revisor er af en sådan forfatning, at der er 100 % tillid til denne kontrol. Dette vil bl.a. kunne opnås ved, at det er en offentlig myndighed, der foretager kontrollen.

⁸ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=208781&vId=0>

⁹Fritagelsen omfatter selskaber, som på to følgende år opfylder 2 ud af de 3 betingelser en balancesum under 1,5 mio. kr., nettoomsætning under 3 mio. kr. og gennemsnitlig antal ansatte på maks. 12 personer.

Hvis der indføres en kontrol af revisor, er der reelt tale om en ny principal-agent model. Her vil den offentlige myndighed (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) være principalen, mens kontrollanten og revisor så vil være agenterne. Da både Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og kontrollanterne er underlagt strenge krav gennem loven, vil kvalitetskontrollen resultere i en høj grad af tillid til den udførte kontrol, som så vil kunne være med til at skabe en tillid til revisor og dennes arbejde.

Dermed kan opbygningen af systemet med en revisor der kontrollerer ledelsen og en myndighed der kontrollerer revisor, opnås et system, som ejerne kan have tillid til.

4.1.4. Teoriens krav til kvaliteten af revisors arbejde

Det er ikke kun ejeren der har interesse i, at der skabes en stærk tillidsrelation til kvaliteten af revisors arbejde, men også revisor selv har stor glæde af dette, da kvaliteten har betydning for revisors omdømme og dermed de fremtidige indtjeningsmuligheder.

I teorien fremhæves det, at kvalitet og uafhængighed hænger sammen, når revisor er uafhængig sikres der en bedre kvalitet af revisors arbejde. I denne forbindelse skal uafhængighed hovedsageligt forstås som revisors evne til at modstå ledelsens pres og indblanding i sit arbejde og vurderinger. Derfor er det nødvendigt, at revisor er uafhængig for, at ejeren kan være sikker på, at konstaterede problemer rapporteres til ejerne.

Det har i større revisionsfirmaer og organisationer været et incitament til at sikre uafhængigheden og derigennem kvaliteten af revisors arbejde ved at etablere interne kontrolsystemer, da dette jf. teorien vil være med til at nyttemaksimere fremtidige indtægter. Denne internkontrol og dennes grundlag vil blive uddybet nærmere i afsnit 5.2.2.2.

4.1.5. Kritik af teorien

Principal-agent teorien er ofte kritiseret for ikke at tage hensyn til flere tidsperioder. Det fremgår også af gennemgangen at, hvis revisor ikke tænker på at nyttemaksimere over tid, så har det stor betydning for dennes handlinger. Revisor vil, hvis modellen isoleres til én tidsperiode, begynde at benytte sig af en overdreven opportunistisk adfærd, uden at denne vil blive straffet. I den virkelige verden vil en sådan adfærd blive straffet efterfølgende, bl.a. ved at revisor ikke vil kunne få opga-

ver. Der er derfor i ovenstående gennemgang af teorien taget hensyn til at modellen ikke kan begrænses til én tidsperiode, hvorfor denne kritik ikke menes at have en betydning for denne opgave.

Det er yderligere et kritikpunkt, at modellen forudsætter at principalen har fuldstændigt kendskab til agentens nyttefunktioner, hvilket ikke vil være muligt i virkeligheden.

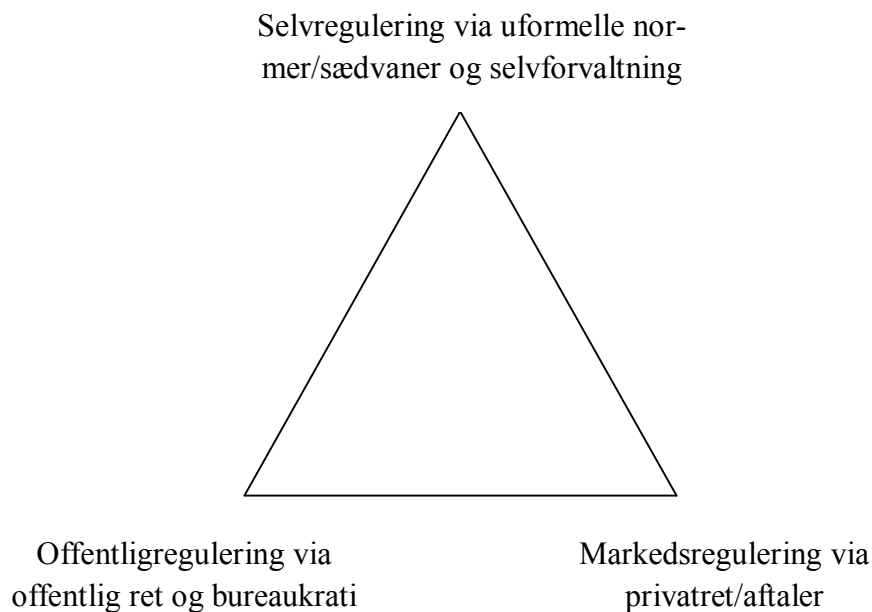
Det er min opfattelse, at modellen udmærket kan benyttes til at beskrive behovet for revision, og den problemstilling, som denne opgave tager udgangspunkt i, på trods af ovenstående kritikpunkter.

4.2. Selvregulering, markedsregulering og lovregulering

I de forrige afsnit har det været forklaret, hvorfor der er et behov for revision og kontrol af revisor og dennes arbejde. Problemet med teorien og definitionen er, at de ikke giver information om, hvordan erhvervet kan eller bør reguleres. For at forklare mulige måder at regulere revisionserhvervet på, tages der derfor udgangspunkt i en teori omkring tre forskellige reguleringsformer selvregulering, offentligregulering og markedsregulering, som er udarbejdet af Jørgen Dalberg-Larsen. Når revisionserhvervet skal reguleres, skal der både reguleres indenfor det arbejde som revisor yder, de ydelser som revisor tilbyder, samt hvordan revisor kontrolleres.

4.2.1. Modellens opbygning

Modellen er bygget op ud fra den forudsætning, at der findes tre rene former for regulering. Disse former vil blive uddybet nærmere i efterfølgende afsnit. Modellen kan illustreres, som det fremgår af figur 3 på næste side.

Figur 3: Tredeling af regulering

Kilde: Refleksiv ret., side 190

Ifølge ovenstående model skal revisionserhvervet underlægges en eller anden form for regulering, som vil ligge et sted indenfor trekantens afgrænsede område.

Det vil i praksis ikke være muligt at regulere ud fra kun en af reguleringsformerne, hvorfor det vil være naturligt at blande de tre former for regulering. For at forstå hvordan reguleringen fordeles mellem de tre typer gennemgås de mere detaljeret nedenfor.

4.2.2. Offentligregulering

Offentligregulering består af de regler, hvor det er staten som repræsenterer den lovgivende magt. Her er altså tale om love, bekendtgørelser, cirkulærer mv. Disse regler vil til enhver tid være gældende for hele revisorstanden. Som en naturlig del af udviklingen i samfundet sker der regelmæssigt opdateringer og ændringer af reglerne for at forsøge at sikre, at lovgivningen hele tiden modsvarer de stadigt stigende krav fra bl.a. revisorer, regnskabsbrugerne mv.

Der er mange forskellige dele i den offentlige ret, som har betydning for revisionserhvervet og dennes regulering, men den vigtigste er Revisorloven. Dette er en lov der er bygget op udelukkende med det formål at regulere revisionserhvervet, og som har stor betydning for kontrollen af revisionserhvervet. Loven vil blive nærmere uddybet i afsnittet omkring redegørelse for lovreguleringen afsnit 5.1 og i afsnittet omkring den nye revisorlov afsnit 6.

Den store fordel, som den offentlige regulering har, er at de offentlige regler er gældende for alle, og det er let at administrere reglerne, og dermed at dømme folk ud fra disse regler.

Ulempen ved offentligreguleringer er, at det tager lang tid at ændre og tilpasse denne reguleringsform. For eksempel blev EU's 8 direktiv vedtaget i Europa i maj 2006, men der blev givet en frist på ca. to år til medlemslandene til at implementere reglerne i national ret. Dette har for Danmarks vedkommende betydet, at reglerne blev vedtaget i juni 2008, og de træder i kraft 1. juli 2008. Det betyder, at reglerne først er gældende i Danmark over to år senere end de er vedtaget i EU.

Derudover kommer at 8. direktiv har været undervejs i lang tid, og at en opstramning af reglerne først påbegyndes, når der observeres et problem eller en risiko. Der er derfor en risiko for, at de regler der bliver vedtaget ved lov, når at blive delvist forældede inden de træder i kraft. Det kan derfor være svært at være på forkant med udviklingen, hvis et område udelukkende er offentligt reguleret. Når lovene er forholdsvis lang tid om at træde i kraft, kan normerne og kravene nå at ændre sig.

Forklaret med andre ord ”.. it is practical to have laws that deal with cheating, stealing, lying, or deceiving others. It is far more difficult to establish meaningful laws that deal with many aspects of principles – such as integrity, loyalty and pursuit of excellence”¹⁰.

En øget offentligregulering vil ofte medføre en negativ påvirkning af konkurrenceevnen hos virksomhederne der reguleres. Når konkurrenceevnen falder indenfor fx revisionserhvervet vil det medføre, at priserne for revisionsydelser bliver dyrere end normalt. Derfor er det nødvendigt nogle gange at vurdere de offentlige interesser i forhold til prisudviklingen. Nogle gange kan en strammere regulering og kontrol, som skaber mere tillid være at foretrække frem for lavere priser og en mindsket tillid.¹¹

En anden ulempe ved offentlig regulering kan være, at regnskabsbruger mister lidt af den tillid, som lovgivningen skulle være med til at skabe, når lovgivningen er så lang tid om at træde i kraft. Hvis dette sker, vil regnskabsbruger ikke være tilfreds med den gældende lovgivning, og vil stille yderligere krav til reguleringen. Sådanne krav vil bl.a. kunne imødekommes i form af selvregulering.

¹⁰ Revision: funktion og vision, side 311

¹¹ Børsen tirsdag den 17. juni nr. 114, politik/økonomi side 16

4.2.3. *Selvregulering*

Selvreguleringen i dens rene form består af de retningslinjer og regler, som vedtages og følges indenfor revisorstanden, som er fastlagt af selve revisorstanden. Disse retningslinjer dannes på baggrund af opfattelsen af, hvad revisorstanden antager som værende gældende sædvaner, normer og værdier i revisorstanden.

For at der kan eksistere en ren selvregulering, er det nødvendigt, at samfundet har tillid til reguleringen, og ikke finder behov for at blande sig i reguleringen. Det er også en nødvendighed at revisorerne, som udgør selvreguleringen, fremstår som en samlet enhed/organisation. Det er vigtigt at kunne relatere selvreguleringen i form af identificerbare organisationer. I Danmark er revisorstanden hovedsageligt selvreguleret via FSR. FSR er i Danmark en anerkendt forening med høj medlemsdeltagelse, som er kendt af regnskabsbrugerne, og er en organisation, som der generelt er tillid til. Derfor skal selvreguleringen i denne opgave forstås som de revisionsstandarder og retningslinjer, som bliver udstedt af FSR.

Ifølge Bent Warning-Rasmussen er moral og værdi med til at afgørende at udforme de regler, som samfundet stiller. Problemet er bare at denne ikke har en almen gyldighed, og derfor ikke kan håndhæves eller bruges til at dømme efter. Hvilket derimod var muligt med offentligregulering. Det er derfor vigtigt, at normer og værdier i samfundet harmonerer med reglerne indeholdt i selvreguleringen, for ellers vil samfundet kræve at der sker yderligere regulering, for eksempel i form af tilpasning af allerede gældende regler. Det skal hertil nævnes, at moralen og værdierne hos enkelt personer i samfundet kan variere, hvorfor det kan være næsten umuligt at fastsætte et ”regelsæt” ud fra dette, hvorfor der må tages udgangspunkt i de overordnede normer og værdier, som kommer til udtryk i samfundet.¹²

For at revisionserhvervet kan selvreguleres, er det nødvendigt, at denne regulering er almindelig anerkendt af regnskabsbruger, samt at reguleringen anses for forståeligt og acceptabelt. Hvis regnskabsbruger ikke accepterer reguleringen, vil denne regulering ikke have en reel virkning. Det er i praksis sjældent, at regnskabsbruger har kendskab til alle de krav og regler der sættes til revisor. Dette kan bl.a. afhjælpes ved kontrol af revisor. Hvis regnskabsbrugeren i stedet for at kende alle aspekter af reguleringen, men i stedet kender kontrollen, dennes formål og indhold, samt har tillid til denne kontrol, så er det tilstrækkeligt for at en selvregulering kan eksistere.

¹² Revision: Funktion og vision, side 311

Hvis selvreguleringen bliver accepteret, kan der stadig være dele af regelsættet, som ikke er accepteret eller som ikke efterleves af revisorerne. I begge tilfælde vil det medføre sanktioner af en eller anden art. Disse sanktioner kan enten være direkte rettet mod den enkelte revisor eller mod revisorstanden som helhed.

De typiske eksempler på sanktioner vil være¹³:

- Kollegiale sanktioner i form af bøder og advarsler
- Eksklusion af FSR
- Yderlige stramninger af reglerne i form af yderligere lovregulering

De kollegiale sanktioner vil i sagens natur kun kunne bruges overfor den enkelte revisor, mens yderligere lovregulering naturligt vil ramme hele revisorstanden. De to øvrige sanktioner vil som hovedregel kunne bruges overfor den enkelte revisor, men det er ikke utænkeligt, at de også vil kunne bruges overfor hele revisorstanden.

Selvreguleringen har den fordel, at reglerne udarbejdes af specialister, som er vant til at arbejde med problemerne i praksis, hvilket betyder, at reglerne ofte bliver af højere faglig kvalitet, end hvis lovgiver udarbejder dem.¹⁴

En anden fordel ved selvregulering frem for offentligregulering er, at det tager relativ kort tid at indføre nye regler og revisionsstandarder i forhold til, når der skal indføres nye love mv. Derfor har selvregulering større mulighed for at holde trit med udviklingen i samfundet og ændringer i normer, værdier og krav. På trods af at selvregulering er mere fleksibel og hurtigere at tilrette efter udviklingen i samfundet, er der en vis forsinkelse på reguleringen, som ikke vil kunne undgås. Hvis det skal være muligt at foretage en regulering på samme tidspunkt, som der sker en ændring i samfundet, er denne regulering nød til at være en følge af udbud og efterspørgsel.

4.2.4. Markedsregulering

Markedsregulering i dens rene form består, hvor der ikke er andre former for indblanding og regulering, men hvor det er de rene markeds kræfter, som udgør reguleringen. Denne reguleringsform ud-

¹³ Revision: Funktion og vision. Side 318

¹⁴ Årsrapporten - teori og regulering, side 65

gøres af forholdet mellem udbud og efterspørgsel på området, hvilket i dette tilfælde er kvaliteten af revisors arbejde.

Når det alene er udbud og efterspørgsel, der bestemmer reglerne, vil det være nødvendigt, at revisionskunderne har tillid til revisor, for at de vil efterspørge revisionsydelsen. Hvis der ikke er tillid til den enkelte revisor, vil kunden blot gå til en anden revisor. På den måde vil uærlige og ikke troværdige revisorer ikke have mulighed for at drive forretning. Det betyder for revisor, at kunderne vil miste tilliden, hvis han ikke opretholder en vis kvalitet i sit arbejde.

Det vil formentlig til hver enkelt efterspørgsel være forskellige krav til revisor og dennes arbejde, og alt afhængigt af, hvordan revisor kan i mødekomme disse krav, kan revisor overleve i erhvervet. Dette betyder, at hver gang kravene ændre sig, er revisor omgående nød til at tilpasse sig for ikke at miste opgaven, hvorfor der sker en simultan tilpasning mellem behov og kvaliteten i revisors arbejde.

Det kan argumenteres, at en ren markedsregulering kan føre til urimelige store krav, og krav som ikke er nødvendige for at gennemføre revisionsarbejdet, men som er en følge for at sikre tilliden.

Der har ikke endnu været eksempler på at erhvervet udelukkende har været markedsreguleret. Der har lige siden erhvervet opstod været reguleringer i form af lovregulering og selvregulering, hvorfor markedsregulering i sin rene form ikke har været relevant for bestemmelse af kvaliteten af revisors arbejde.

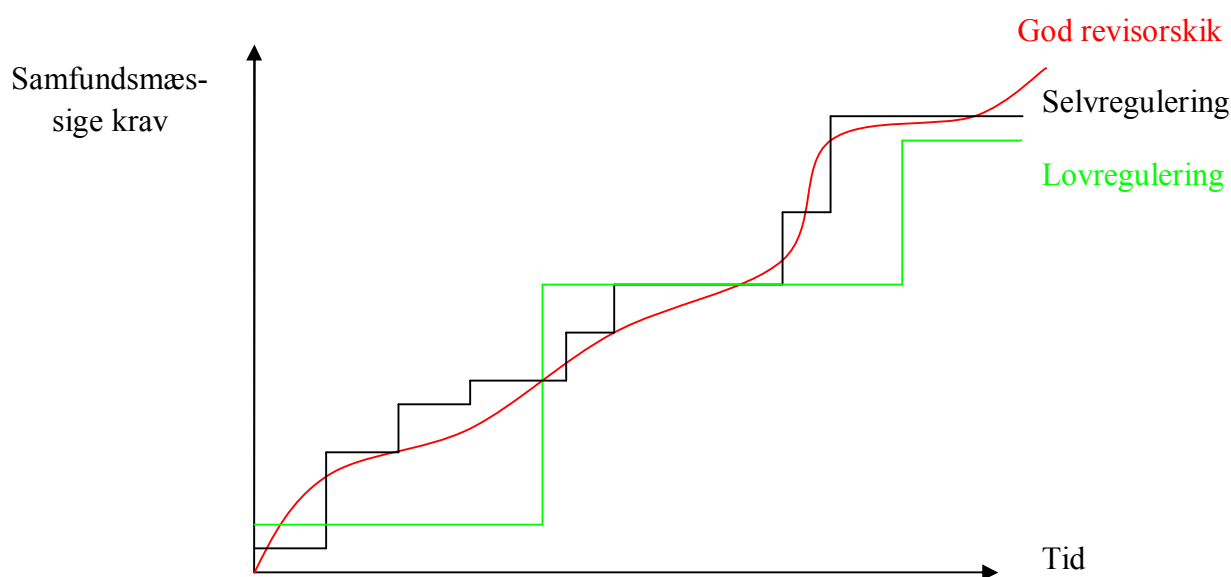
4.2.5. Opsamling på de tre reguleringsformer

Revisionserhvervet bliver jf. ovenstående reguleret gennem dels lovregulering og dels selvregulering. Offentligheden har en stor interesse i en strammere regulering af revisionserhvervet for fremadrettet at sikre sig mod flere skandaler. Der har ikke været tilstrækkelig tillid til, at denne regulering kunne varetages af revisorstanden alene, hvorfor det har medført yderlig lovregulering. Dette resultat ses i form af den nye revisorlov nr. 468 af 17. juni 2008. Den nye revisorlov vil blive gennemgået nærmere i afsnit 6, hvor der vil blive set på de ændringer, som den har medført.

Bent Warning-Rasmussen pointerer, at det ikke nødvendigvis er en løsning at lovgive sig ud af ”problemerne”. For at det kan lade sig gøre at løse problemer med en yderligere lovregulering, er det nødvendigt, at denne lovgivning set med regnskabsbrugers øjne er legitim og nødvendig.¹⁵

Det blev argumenteret, at selvregulering er mere fleksibel end lovregulering, og at ændringer hurtigere kan foretages og tilpasses ændringer i samfundet. For bedre at illustrere dette er nedenstående figur medtaget.

Figur 4: Reguleringens tilpasning til normer og værdier i samfundet



Kilde: Revision: Funktion og vision, side 44

Figur 4 illustrerer, at der over tid er sket en stigning i de samfundsmæssige krav til revisionserhvervet, hvilket her betragtes som god revisorskik. For at imødekomme disse krav foretages der tilpasninger både i det lov- og selvregulerende regelsæt. Nogle gange sker denne tilpasning i form af udarbejdelsen af nye regler og retningslinjer, mens andre gange er det blot nødvendigt med en opdatering af eksisterende regler.

Det ses af figuren, at reguleringen sjældent modsvarer god revisorskik. Dette skyldes, at der hele tiden sker ændringer i god revisorskik, mens reguleringerne er tid undervejs. Nogle gange forsøger man at tage højde for dette ved at skærpe reguleringen i forhold til god revisorskik. Det vigtigste, som figuren illustrerer, er at reguleringen løbende forsøges tilpasset til udviklingen i god revisorskik. Derudover fremgår det, at selvreguleringen lægger sit tættest op af god revisorskik. Men som

¹⁵ Revision: Funktion og vision, side 316

tidligere skrevet, hvis der ikke er tillid til selvreguleringen, så har denne ingen værdi for regnskabsbruger og samfundet som helhed.

For at både offentlig regulering og selvregulering kan fungere i praksis, er det nødvendigt at revisor forstår og accepterer de krav og regler som findes. Hvis dette ikke er tilfældet vil der være en risiko for, at revisor vil forsøge at undvige reglerne, når det er til revisors fordel. Dette incitament til at ”omgå” reglerne, kan mindskes, hvis der er risiko for at blive afsløret og risiko for sanktioner. Risikoen kan også undgås, hvis revisor gennem hele sin uddannelse bliver overbevist om, at de gældende regler er acceptable, og der igennem får en samvittighed, der tilskynder revisor at efterleve reglerne. Derfor vil det ikke altid mindske risikoen for ”omgåelse” af reglerne ved blot at øge lovgivningen, hvis revisor og revisorstanden ikke forstår og accepterer reglerne.

Uddannelsen til statsautoriseret revisor er som bekendt en af landets længste og mest krævende uddannelser. Dette kan ses i sammenhæng med ovenstående, hvor den lange og krævende uddannelse er med til at sikre, at revisor forstår og accepterer de gældende regler, og får en samvittighed der byder dem at følge reglerne. Derved er uddannelsen med til at mindske risikoen for ”omgåelse” af reglerne.¹⁶

4.3. Delkonklusion

I de ovenstående afsnit blev der gennem principal-agent teorien beskrevet, hvorfor der er et behov for revision, samt hvorfor der eksisterer et behov for kontrol af revisor og dennes arbejde.

Behovet for revision blev begrundet med, at virksomhedsejerne skulle kunne have tillid til de finansielle informationer, som de modtager af virksomhedsledelsen.

Da både ejerne og ledelsen forsøger at maksimere deres nytte, kan de have forskellige strategier, som sjældent vil være nyttemaksimerende for dem begge, da de har modstridende interesser. Ledelsen vil ofte have incitament til at minimere sin arbejdsindsats eller muligvis videregive manipulerede informationer til ejerne. Derfor har ejerne behov for at vide, at de informationer som de modtager, er korrekte. Da der ofte er flere ejere, eller at ejeren ikke har de nødvendige kompetencer til selv at kontrollere ledelsen, opstår der et naturligt behov for at ansætte en revisor. Siden 1917 har der eksisteret revisionspligt i Danmark, hvorfor behovet for revisor siden da er blevet reguleret gennem lovgivningen.

¹⁶ Revision: Funktion og vision, side 320-326

Virksomhedernes andet problem er, hvorvidt de kan stole på revisor. Da revisor også er nyttemaksimerende, vil denne have incitament til at udføre mindre arbejde end nødvendigt eller til at indgå alliancer med virksomhedsledelsen. Da dette ej heller vil harmonisere med ejernes ønsker, opstår der et behov for ejerne for, at revisor bliver kontrolleret. Ved at denne kontrol udføres af forening eller en myndighed, som der er stor tillid til, sikres der en tillid til den udførte kontrol, og dermed opstår der ikke yderligere ønske om kontrol af kontrollanten.

Dermed kan der ved opbygningen af et system, hvor revisor kontrollerer ledelsen, og en tillidsvækkende og pålidelig kontrollant kontrollerer revisor, opnås et system, som ejerne kan have tillid til.

Principal-agent teorien kunne benyttes til at forklare behovet for revisor og kontrol af revisor og dennes arbejde, men den siger intet om, hvordan området bør reguleres. Derfor inddrages teorien om tredelingen af reguleringen for at forklare, hvordan området kan reguleres.

Teorien siger at der findes tre rene reguleringsformer henholdsvis offentlig regulering, selvregulering og markedsregulering.

Offentligregulering udgøres af de regler, der vedtages af staten som den lovgivende magt. Fordelen ved denne reguleringsform er, at den er gældende for alle og det er muligt at dømme ud fra disse regler. Ulemperne ved denne reguleringsform er, at den tager relativ lang tid at indføre. Dette kan have den betydning, at regnskabsbruger mister tillid, en tillid som reguleringen skulle have været med til at skabe. Dette problem opstår, da reglerne kan være delvist forældet inden de træder i kraft.

Selvregulering består af de regler, som fastlægges af selve revisorstanden, og som denne frivilligt vælger at følge. I Danmark er FSR en anerkendt forening indenfor revisionserhvervet, og foreningen står for en stor del af selvreguleringen. Fordelene ved selvreguleringen er, at den er mere fleksibel end offentligregulering, og hurtigere kan tilpasses til de krav der stilles af samfundet. Den store ulempe er, at selvregulering ikke har nogen almen gyldighed, og derfor ikke kan håndhæves og bruges som domsgrundlag. Det er også nødvendigt, at de regler som vedtages i form af selvregulering harmoniserer med de normer og værdier der er i samfundet, og at samfundet accepterer reglerne, for ellers vil de være uden værdi og virkning.

Markedsreguleringen er ikke relevant, da der stort set altid har eksisteret offentlig regulering og selvregulering, hvorfor markedsreguleringen ikke vil blive uddybet nærmere.

Det er nu slået fast, at der er et behov for revision og kontrol af revisor og dennes arbejde, samt at dette område bør reguleres via offentlig regulering og selvregulering. Det er derfor relevant at se på, hvordan denne regulering har fundet sted i praksis.

5. Udviklingen i kvalitetskontrollen

I de efterfølgende afsnit redegøres for, hvordan revisionserhvervet historisk set har været reguleret både via offentlig regulering og selvregulering. Dette er med til at skabe en forståelse for, hvorfor revisionserhvervet reguleres, som det gør i dag, samt give et indblik i, hvem der er med til at sætte dagsordenen for revisionserhvervet.

5.1. Redegørelse for den offentlige regulering¹⁷

Når der i dette afsnit redegøres for udviklingen i den offentlige regulering/lovreguleringen, ses der hovedsageligt på Revisorloven, da den anses for at være det mest afgørende element i lovreguleringen af revisionserhvervet. Formålet med afsnittet er at give læser en forståelse for, hvordan lovgiver har reguleret revisionserhvervet, og endeligt at give et kort indblik i, hvordan det offentlige Revisortilsyn er skabt og overordnet fungerer.

5.1.1. Den første revisorlov

Den første revisorlov blev vedtaget i 1909. Lovens daværende udgangspunkt var, at revisor skulle være uafhængig, myndig, råde over eget bo, have ført en retskaffen vandel og have mindst 3 års erfaring. Når revisor opfyldte disse krav, kunne han indstilles til den mundtlige og skriftlige eksamen, som var bestemt af Revisorkommissionen.

Dette betød, at der allerede meget tidligt i revisionserhvervet blev fastlagt lovbestemte krav til, hvornår man var revisor, og hvilke krav man som revisor skulle opfylde.

5.1.2. Udviklingen indenfor lovreguleringen frem til 2002

I 1933 kom der en ny revisorlov. Denne lov indførte regler vedrørende, hvad der ansås for værende god skik indenfor revisionserhvervet. Der blev således allerede her åbnet op for fortolkning af, hvad god skik er, men der blev ikke i loven specificeret, hvad der ansås for god skik, da dette bl.a. skulle vurderes ud fra selvreguleringskravene. FSR havde på dette tidspunkt også ønsket, at der skulle indføres medlemspligt i foreningen, men dette forslag støttede lovgiver ikke, da man ikke anså det for nødvendigt for at kunne regulere revisionserhvervet.

Forinden udarbejdelsen af den nye revisorlov i 1967 havde FSR foreslået, at der blev indført et internt disciplinærnævn. Et flertal i kommissionen mente ikke at tiden var moden for at revisorpro-

¹⁷ Regulering af revisorprofessionen i Danmark, side 18-69

fessionen kunne dømme over sig selv, hvorfor dette forslag ikke blev vedtaget. I stedet blev det vedtaget i loven at oprette et eksternt revisornævn, som havde til formål at opretholde gældende lov overfor alle revisorer.

I løbet af 1980'erne blev der udarbejdet et nyt lovforslag, som bl.a. skulle sikre indførelsen af 4. EU direktiv. Men lovforslaget indeholdt regler, som gik videre end kravene i 4. EU direktiv. Derudover havde man bevidst undladt at inddrage FSR i udarbejdelsen af dette lovforslag. Dette medførte at lovforslaget mødte stor modstand hos flere erhvervsorganisationer, hvorfor forslaget måtte henlægges.

Der blev i 1993 oprettet en passiv kontrol i form af klageankenævne ”Disciplinærnævnet for statsautoriseret revisorer” og ”Disciplinærnævnet for registreret revisorer”. Disse nævn havde til formål at behandle alle klager vedrørende statsautoriseret og registreret revisorer uanset, om de var medlem af FSR/FRR eller ej. Disse nævn blev nu første instans for klager, mens det tidligere revisornævn blev til anden instans.¹⁸

Siden 1994 har det fremgået af Revisorloven at revisor agerer som ”offentlighedens tillidsrepræsentant”. Dette betyder, at revisor ved udførelse af revision og ved andre erklæringer skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer.

Dette er selvom, at revisor er udvalgt af virksomheden, som kan have modstridende interesser i forhold til omverdenen.¹⁹

5.1.3. Den seneste udvikling indenfor lovreguleringen

EU-kommissionen udkom i 2002 med en henstilling om kvalitetskontrol, som skulle indføres i alle medlemslandene. Denne henstilling blev indarbejdet i den nye revisorlov, som blev vedtaget i 2003. Dette havde bl.a. den konsekvens, at der blev indført et revisortilsyn. Det blev tilsynets opgave at føre tilsyn med de revisionsfirmaer, som udarbejdede regnskaber, supplerende beretninger samt erklæringer og rapporter, som var krævet ved lov, eller ikke udelukkende var udarbejdet til hvervgiverens eget brug. Kontrollen omfattede udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de nævnte opgaver.²⁰

¹⁸ <http://www.de.dk/Bladet/Oktober+2005/>

¹⁹ <http://tidsskrift.dk/visning.jsp?markup=&print=no&id=83514>

²⁰ Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer 2003

I bemærkningerne til lovforslaget L 114 stod der: ”Kvalitetskontrollen forventes at skulle ske i et samarbejde mellem Revisortilsynet og revisorforeningerne (FSR og FRR), således at foreningerne kan medinddrages i den fagkyndige del af sagsbehandlingen og vurderingen af kvalitetsstyringen i revisionsfirmaerne. Foreningerne vil gennem deres erfaring med den foreningsbaserede kvalitetskontrol have opnået en betydelig viden og indsigt i revisionsfirmaernes kvalitetsstyring. Det er dog en forudsætning, at Revisortilsynet sikrer, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer behandles ens, uanset om de er medlemmer af deres respektive foreninger.”

I ovenstående bemærkning ses det tydeligt, at lovgiver tillægger bl.a. FSR stor vægt, og anerkender den betydning arbejdet med den foreningsbaserede kvalitetskontrol har haft. Det skal også bemærkes, at under lovforslagets høring, fik bl.a. FSR mulighed for at komme med deres kommentarer, inden loven blev endelig vedtaget.

Den 17/6 2008 blev den nyeste version af Revisorloven vedtaget, og den trådte i kraft med virkning fra den 1/7 2008. Selve indholdet af loven og de ændringer som denne har medført vil blive gennemgået i afsnit 6.

Det vigtigt at loven forstås og accepteres af den enkelte revisor og revisorstanden for, at den vil blive efterlevet til fulde. Det er derfor af afgørende betydning for lovens nytteværdi, at bl.a. foreningen FSR tilslutter sig udformningen af loven og dennes bestemmelser. Derfor har det stor betydning for vedtagelsen af loven, hvilke bemærkninger der kommer frem under høringen, og hvorvidt disse bemærkninger inddrages i det endelige lovforslag.

I det næste afsnit vil der blive redegjort for Revisortilsynet. I denne beskrivelse vil der blive taget udgangspunkt i gældende regler jf. den nye revisorlov 2008, men der vil også ske sammenligning til reglerne jf. revisionsloven fra 2003 de steder (hvor der er sket ændringer).

5.1.4. Det offentlige tilsynsorgan

Det offentlige tilsyn består i dag af flere elementer, hvor Revisortilsynet er et af dem.

Efter indførelsen af den nye revisorlov består det samlede tilsynsorgan af følgende elementer:²¹

Revisorkommissionen: Formålet med kommissionen er at administrere Revisorloven. Derudover står kommissionen for afholdelsen af revisoreksamen samt assistere i forbindelse med fastsættelse af krav til revisors efteruddannelse.

Revisortilsynet: Formålet med dette tilsyn er at foretage kvalitetskontrol af statsautoriserede og registrerede revisorer og revisionsfirmaerne.

Revisornævnet: (Tidligere disciplinærnævnet) Det er nævnets opgave at behandle klager over statsautoriserede og registrerede revisorer, når disse har tilsidesat de pligter, som er forbundet med deres titel og erhverv. Dertil kommer sager om manglende eller utilstrækkelig kvalitetsstyringssystemer hos revisionsfirmaerne, som indgives af Revisortilsynet.

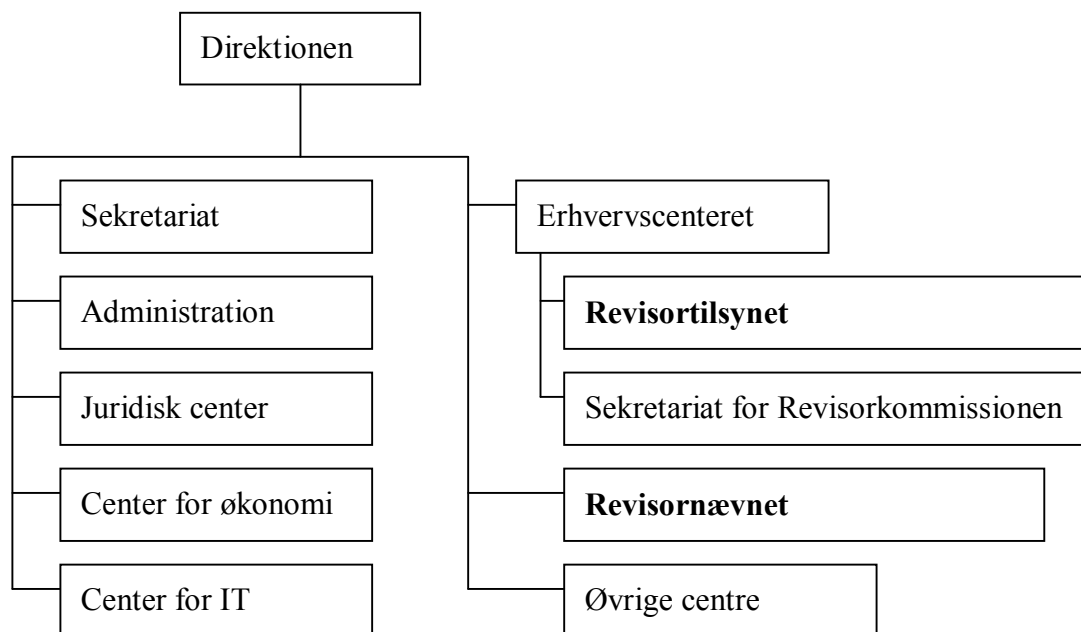
Undersøgelser udført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen: Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan selv iværksætte undersøgelser af den enkelte revisor eller revisionsfirma, hvis det vurderes at der er en risiko for at Revisorloven overtrædes.

Det er vigtigt at huske, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er den øverste myndighed, som bistås af Revisorkommissionen, Revisortilsynet og Revisornævnet. Der er derfor også Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der har ansvaret for det grænseoverskridende samarbejde med andre EU-lande.

For at skabe et overblik over det offentlige tilsynsorgan, som det eksisterer i dag, medtages figur 5, som ses på næste side.

²¹ <http://www.eogs.dk/sw21613.asp>

Figur 5: Erhvervs- og Selskabsstyrelsens organisation



Kilde: <http://www.eogs.dk/sw21269.asp>

Figur 5 viser, at Revisortilsynet er underlagt Erhvervscenteret. Erhvervscenterets arbejdsopgaver består af konkret sagsbehandling, løbende ministerbetjening, udarbejdelse af love og bekendtgørelser indenfor styrelsens lovområde samt projekt og udviklingsarbejde i samarbejde med de øvrige centre.

Revisornævnet har sit helt eget sekretariat, som ikke er underlagt andre centre i styrelsen, men det er en sagsbehandler under Erhvervscenteret håndterer det administrative omkring nævnet såsom udpegning mv.

En stor del af de sager, som Revisornævnet beskæftiger sig med, vedrører revisionsfirmaernes kvalitetsstyringssystemer. Disse sager er videre sendt fra Revisortilsynet. Udover at revisorerne og revisionsfirmaerne kan indbringes for Revisornævnet, kan også kontrollanterne indbringes, da de erklæringer, som de afgiver, er omfattet af Revisorlovens anvendelsesområde.

5.1.4.1. *Revisortilsynet*

Lovgiver kan gennem Revisortilsynet sikre at alle revisionsfirmaerne kan kontrolleres. Denne kontrol har ingen direkte sammenhænge med den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som foretages af

FSR. Revisortilsynet kontrollerer udelukkende de revisionsydelser, som er omfattet af lovens anvendelsesområde.

Revisortilsynet blev indført med den nye lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (lov nr. 302 af 20. april 2003), der trådte i kraft den 1. september 2003. Revisortilsynet blev nedsat af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Revisortilsynet er direkte reguleret af Revisorloven af 17. juni 2008 i §§ 34-36.

Det har i mange år været anset for værende ”god revisorskik” at have et kvalitetsstyringssystem i revisionsfirmaerne, men der har ikke været noget decideret lovkrav.²² I den nye revisorlov fra 2008 blev det præciseret, at alle revisionsfirmaer skal have et dokumenterbart kvalitetsstyringssystem.

Formålet med tilsynet er at sikre, at der udføres kvalitetskontrol af alle revisionsfirmaer. Kontrollen består i at vurdere, om revisionsfirmaerne overholder gældende regler vedrørende kvalitetsstyringssystemet og udførelsen af revisionsopgaver. Dertil kommer en kontrol af, om revisor overholder uafhængighedsreglerne. Et af formålene med at indføre et offentligt tilsyn var at skabe større tillid til tilsynet, end det allerede eksisterende selvregulerende tilsyn havde skabt.²³

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som har ansvaret for at udarbejde yderligere regler for, hvordan kvalitetskontrollen skal udføres, samt har ansvaret for at sikre, at kontrollen bliver udført. Der er i loven forud bestemt, at reglerne for gennemførelse af kontrollen skal indeholde følgende:²⁴

- Hvem der kan udføre kvalitetskontrollen,
- udvælgelsen af kvalitetskontrollanter,
- udvælgelsen af revisionsfirmaer til kvalitetskontrol, samt
- omfanget og gennemførelsen af kvalitetskontrollen.

Medlemmer af Revisortilsynet udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Tilsynet består af en formand og otte øvrige medlemmer. Det er et krav at formanden og 4 medlemmer er repræsentanter for regnskabsbruger, og dermed må de ikke være godkendte revisorer eller arbejde sammen med godkendte revisorer.

²² <http://www.revisortilsynet.dk/graphics/Revisortilsynet/RTRedegoerelse2004.pdf>

²³ Betænkning over ”Forslag til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer”

²⁴ RL 2008 § 34, stk. 4

Alle statsautoriserede og registrerede revisionsfirmaer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrollen. Kontrollanterne udvælges normalt blandt revisorer for en 5-årig periode, men i konkrete sager kan der udpeges andre end revisorer som kontrollanter. På nuværende tidspunkt er der knap 200 registrerede og statsautoriserede revisorer, som er godkendte til at kunne foretage kvalitetskontrollen.²⁵ En kontrollant kan naturligvis ikke kontrollere det revisionsfirma, som denne er ansat i. Krydskontroller mellem revisionsfirmaerne er heller ikke tilladt.

Tidligere var det muligt for det revisionsfirma, som skulle kontrolleres at vælge, hvem der skulle forestå kontrollen. Dette er blevet ændret i den nye revisorlov fra 2008, da det ikke harmonerede med kravet om et uafhængigt system. I loven og betænkningen hertil står også, at kontrollen af de store revisionsfirmaer kun kan foretages af revisorer, som har kendskab til de særlige problemer, som kan opstå i disse firmaer. Da der er et meget begrænset antal af store revisionsfirmaer i Danmark, vil disse naturligt komme til at kontrollere hinanden. Dette kan give lidt tvivl om, hvorvidt der reelt eksisterer uafhængighed mellem firmaet som kontrolleres og kontrollanten.²⁶

Kontrollen af revisionsfirmaerne skal ske med højst 6 års mellemrum jf. den nye revisorlov, tidligere var det 4 år, og kunne kun i konkrete tilfælde sættes op til 6 år. Det er til gengæld et krav for revisionsfirmaer, som reviderer regnskaber aflagt af virksomheder af særlig offentlig interesse²⁷ at undergå kontrol med maksimalt 3 års mellemrum. Udover den kvalitetskontrol som kontrollanterne forestår, foretager Erhvervs- og Selskabsstyrelsen også en stikprøvevis kontrol af kontrollanternes arbejde.

Revisortilsynet kan, hvor det vurderes værende nødvendigt deltage i eller selv udføre kontrolbesøg. Udover kvalitetskontrollen kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen iværksætte og gennemføre undersøgelser, hvis der er risiko eller belæg for, at et revisionsfirma eller revisor overtræder lovgivningen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan til enhver tid mod behørig legitimation gennemføre undersøgelser også selv om der ikke foreligger en retskendelse.

²⁵ <http://www.revisortilsynet.dk/sw4268.asp>

²⁶ Bemærkninger til § 34 i forslaget til den nye RL.

²⁷ Omfatter jf. RL § 21, stk. 3 virksomheder som har værdipapirer optaget til handel på et reguleret marked i EU/EØS-lande, statslige aktieselskaber, kommuner, virksomheder underlagt tilsyn under Finanstilsynet (dog med få undtagelser), virksomheder som opfylder 2 af de tre 3 i to på hinanden efterfølgende år, over 2500 ansatte, over 5 mia. i balancesum eller nettoomsætning.

Revisortilsynet udgiver årligt en redegørelse for deres arbejde, da det på den måde er let for regnskabsbruger og offentligheden at følge med i tilsynets arbejde. Denne åbenhed kan være med til at skabe øget tillid til kvaliteten af revisors arbejde, men hvis tilsynet gentagende år efter år finder væsentlige problemer/fejl, kan det naturligvis have en negativ påvirkning.

Hvis der observeres problemer i forbindelse med kvalitetskontrollen, vurderer Revisortilsynet, om dette kan give anledning til påtale, samt fornyet kvalitetskontrol, oversendelse til disciplinærnævnet eller oversendelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for sletning fra Revireg.²⁸

Hvis revisionsfirmaer nægter at gennemgå kvalitetskontrol eller selv vurderer at firmaet ikke kan opfylde lovkravene, er konsekvensen afmeldelse fra Revireg, hvilket vil medføre at revisionsfirmaet ikke længere er berettiget til at drive revisionsvirksomhed.

5.2. Redegørelse for selvregulering

I dette afsnit vil der ske en kort historisk opridsning af udviklingen indenfor selvregulering. Dette sker for at skabe en forståelse af reglerne, som de er i dag. Derefter vil der være en kort forklaring af den foreningsbaserede kvalitetskontrol, og hvordan denne fungerer. Til sidst vil der være en gennemgang af de elementer, der er vigtigst i reguleringen af kvaliteten af revisors arbejde.

5.2.1. Udviklingen indenfor selvregulering

Den første registrerede form for selvregulering indenfor revisionserhvervet kom, som følge af oprettelsen af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) den 12. januar 1912. FSR blev oprettet som en brancheforening for at varetage revisionserhvervets interesser.

Personer som har bestået eksamen til statsautoriseret revisor, får muligheden for at melde sig ind i FSR. Medlemskabet er frivilligt, og et medlem kan til enhver tid melde sig ud. Hvis en statsautoriseret revisor vælger at deponere sin beskikkelse, kan denne stadig bevare sit medlemskab i FSR.

²⁸ Revireg er et revisionsvirksomhedsregister, hvor alle virksomheder skal registrere sig, hvis de driver statsautoriseret og registreret revisionsvirksomhed samt afgiver erklæringer.

I 1925 oprettede FSR et Responsumudvalg, og oprettelsen af dette udvalg kan ses som et ønske om at sætte en fælles revisionsstandard indenfor erhvervet for alle FSR's medlemmer. Dette anses for at være det første selvregulerende tiltag indenfor regulering af revisors arbejde og kontrol heraf.²⁹

FSR blev i 1976 medlem af International Federation of Accountants (IFAC), som gennem International Accounting and Assurance standards Board (IAASB) udgiver de internationale revisionsstandarder (ISA'er). I form af FSR's medlemskab er det et krav at udgivende revisionsstandarder mv. formuleres videre til FSR's medlemmer.

I løbet af 1980'erne blev kvalitetssikring et mere og mere omtalt emne, og i den forbindelse indførte FSR revisionsstandarder omkring intern kontrol i revisionsfirmaerne samt en revisionsstandard omkring forretningsbaseret kvalitetskontrol.

I løbet af 1987 blev der nedsat et kvalitetsstyringsudvalg, og dette udvalg udkom i slutningen af 1988 med debatoplægget "Kvalitetsstyring i revisionsfirmaerne". FSR forsøgte også at forhindre behovet for yderligere lovregulering ved at udsende en rapport omkring den foreningsbaseret kvalitetskontrol, og denne blev i 1992 vedtaget som værende gældende for FSR's medlemmer.

FSR er i dag en stor og velorganiseret forening. Foreningen er anerkendt i hele Danmark, og foreningen er forbundet med tillid. Dette kan bl.a. begrundes i, at foreningen har opnået en medlemsprocent på 94 % af de beskikkede statsautoriserede revisorer. Det er vigtigt med bred tilslutning hos revisorerne, hvis selvreguleringen skal få betydning i praksis.

I de følgende afsnit vil der først være en beskrives af, hvordan den foreningsbaserede kvalitetskontrol er opbygget, og herefter vil de vigtigste elementer i reguleringen, som har betydning for kvaliteten af revisors arbejde i dag, blive nærmere defineret og forklaret.

5.2.2. Den foreningsbaserede kvalitetskontrol

Dette afsnit tager udgangspunkt i den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Denne kvalitetskontrol blev indført tilbage i 1994 og har siden da været gældende for alle medlemmer af FSR.

²⁹ Regulering af revisorprofessionen i Danmark, side 26

Det efterfølgende afsnit vil starte med en beskrivelse af FSR's organisation, derefter vil selve kvalitetsstyringssystemet beskrives ud fra revisionsstandard 1 (RS 1), og derefter vil der være en kort gennemgang af responsum- og kvalitetsudvalget.

5.2.2.1. FSR's organisation

94 % af alle statsautoriserede revisorer er som tidligere skrevet medlem af FSR, hvorfor FSR er af stor betydning for reguleringen af revisorstanden. Når der i et revisionsfirma er medlemmer af FSR, så skal firmaet følge FSR's regler om bl.a. den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Derudover er alle underlagt god revisorskik gennem loven, hvilket medfører at alle revisorer skal følge de revisionsstandarder, der er udgivet af FSR.

Svagheden ved den foreningsbaserede kvalitetskontrol har været og er som tidligere skrevet, at medlemskabet af FSR er frivilligt, og det kun er medlemmer der er underlagt kvalitetskontrol. Derfor kunne revisionsfirmaerne frem til 2003 helt undgå kvalitetskontrol, hvis revisorerne ikke var medlem af FSR.

Formålet med FSR er følgende³⁰:

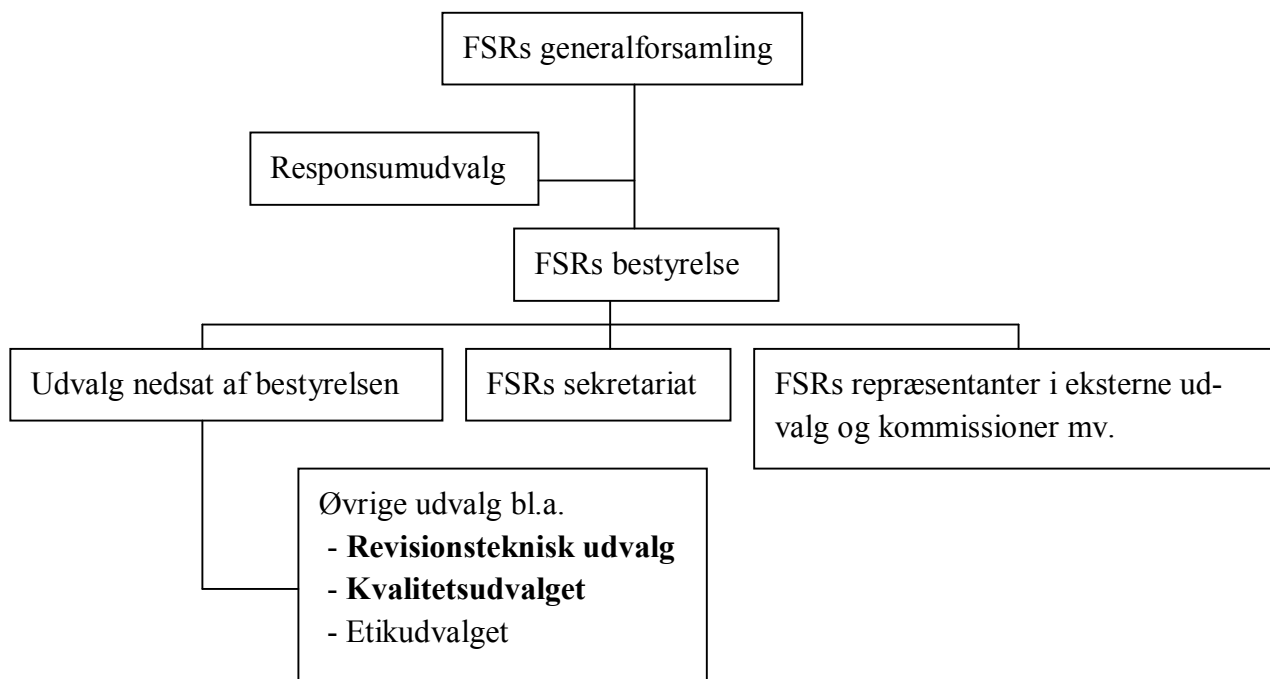
- at varetage revisorstandens faglige og naturlige interesser såvel udadtil som indadtil,
- at påse og bidrage til opfyldelse af de almindelige og særlige revisorpligter og derved og på anden måde højne standens anseelse og dygtighed,
- at samle de statsautoriserede revisorer til samvirke om disse opgaver.

FSR forsøger at imødekomme dette formål ved konstant at holde øje med udviklingen indenfor revisionserhvervet både nationalt og internationalt. Når der sker en udvikling sørger foreningen for at holde de statsautoriserede revisorer orienteret, og løbende udgiver foreningen retningslinjer og revisionsstandarder, som understøtter foreningens formål.

For at skabe en forståelse af, hvordan FSR er organiseret, inddrages figur 6, som fremgår af næste side.

³⁰ <http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

Figur 6: FSR's organisation



Kilde: <http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

Ud fra figuren kan det ses, at der under bestyrelsen er oprettet selvstændige udvalg såsom kvalitetsudvalget og revisionstekniskudvalget. Det er det revisionstekniske udvalg (REVU), som udsteder revisionsstandarderne på baggrund af de internationale revisionsstandarder udgivet af IFAC. Derudover ses det at Responsumudvalget, som afgiver udtalelser om gældende praksis inden for revisors arbejdsområde og den gode skik, som revisor skal efterleve, er placeret højere oppe i organisationen lige under generalforsamlingen og dermed ikke er underlagt bestyrelsen som de øvrige udvalg.

5.2.2.2. Grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol

Det grundlag, som den foreningsbaserede kvalitetskontrol hovedsageligt er bygget op omkring, er revisionsstandard 1 (RS 1). RS 1 stiller krav til, at revisionsfirmaerne skal have et kvalitetsstyringsystem, samt hvordan et sådan system skal være opbygget.

Kvalitetsstyringsystemet skal være udformet på en sådan måde, at det sikrer en høj grad af sikkerhed for, at firmaet samt dets personale overholder gældende regler og love, når der udføres revision eller review af historisk finansielle oplysninger.

For at opnå målet om en høj grad af sikkerhed er det nødvendigt at indføre politikker, som sikrer at målet nås og der er behov for faste procedurer for at sikre, at politikkerne implementeres korrekt og at politikkerne overholdes. Omfanget af disse politikker og procedurer bør tilpasses det enkelte firma, men generelt skal politikkerne og procedureerne indeholde:

- Ledelsesansvar for firmaets kvalitet
- Ethiske regler
- Klientaccept og forsættelse af klientforhold samt specifikke opgaver
- Menneskelige ressourcer
- Udførelse af opgaven
- Overvågning

Det er vigtigt for at politikkerne og procedurerne kan fungere effektivt, at firmaets personale har kendskab til disse, anerkender disse og efterlever disse.

Ledelsesansvar for firmaets kvalitet:

Når der er etableret faste politikker og procedurer, skal disse dokumenteres, og derudover skal de kommunikeres til firmaets personale. Det skal gøres klart for personalet, at alle har et ansvar for, at disse politikker og procedurer overholdes. Personalet skal også have muligheden for at evaluere kvalitetsstyringssystemet og komme med deres synspunkter. Ved at inddrage personalet i processen omkring kvalitetsstyringssystemet øges muligheden for at skabe en intern kultur, som føler et ansvar for at overholde og følge retningslinjerne, og dermed skabe et fælles værdigrundlag, som er baseret på, at kvalitet er essentiel ved udførelsen af opgaver.

Det er et krav, at firmaets forretningsstrategi skal indeholde krav om at opnå høj kvalitet i alle opgaver, som firmaet udfører. Dette skal bl.a. sikres ved at forretningsmæssige overvejelser ikke tilside sætter kvaliteten, samt ved at præstationsvurderinger og forfremmelser delvis tager udgangspunkt i kvaliteten af den enkelte revisors arbejde. Firmaet skal også sikre, at alle ansvarlige medarbejdere har de nødvendige faglige kvalifikationer til at sikre, at kvaliteten bliver tilstrækkelig høj.

Ethiske regler:

Firmaet skal udarbejde politikker og procedurer, som sikrer, at de etiske krav overholdes. De etiske krav henviser til IFACs Code of Ethics, hvilken disse er en oversættelse her.

Firmaerne skal mindst en gang årligt tilvejebringe skriftlig bekræftelse på, at dets personale overholder gældende politikker og procedurer vedrørende uafhængigheden.

Hvis et firma benytter samme ledende medarbejder på samme opgaver over længere tid, kan der opstå en trussel grundet familiariteten mellem klienten og medarbejderen, og dette vil kunne påvirke uafhængigheden og dermed påvirke kvaliteten af arbejdet. Det forslås derfor, at det overvejes, hvorvidt intern rotation også kan være nødvendigt på andre end de børsnoterede klienter, hvor intern rotation allerede er et krav.

Klientaccept og fortsættelsen af klientforhold samt af specifikke opgaver:

I forbindelse med accept og fortsættelse af klientforhold, skal firmaerne etablere politikker og procedurer. Disse skal sikre, at firmaet kun påtager sig opgaver, hvor klienten ikke mangler integritet, hvor revisionsfirmaet har kompetencerne til at udføre arbejdet, samt hvor de etiske krav kan overholdes.

Menneskelige ressourcer:

For at sikre at der i firmaerne er tilstrækkeligt med personale, som besidder de nødvendige faglige kvalifikationer, og med en forpligtelse overfor etiske principper, som gør at opgaverne udføres i overensstemmelse med gældende regler og lov, skal firmaerne etablere politikker og procedurer. Sådanne politikker og procedurer skal behandle ansættelse, vurdering af præstationer, færdigheder, kompetencer, karriereudvikling, forfremmelser, vederlæggelse og bedømmelse af personalebehov. Når disse punkter bliver vurderet skal firmaerne være i stand til at vurdere, om de har det nødvendige personale, og om dets personale er i stand til at varetage firmaets opgaver. På denne baggrund kan det være lettere at vurdere, hvorvidt en klientopgave skal accepteres eller ej. Ved at foretage vurderinger af personalets færdigheder og kompetencer kan der også opnås en mere effektiv sammensætning af opgaveteams, og det kan sikres at alle medarbejderne får tillagt et tilstrækkeligt niveau af tilsyn.

Udførsel af opgaven:

Politikker og procedurer i firmaerne skal sikre en høj grad af sikkerhed for, at opgaver udføres i overensstemmelse med gældende regler og love. Gennem etablerede politikker og procedurer er firmaet med til at sikre en konsistens i kvaliteten af det udførte arbejde.

Under arbejdets udførsel skal der føres et internt tilsyn. Et tilsyn skal omfatte en vurdering af, hvordan arbejdet skrider frem, og om der er tilstrækkelig tid, om medarbejdernes færdigheder er tilstrækkelige, og om der er behov for konsultation mv. Derudover skal det vurderes om arbejdet bli-

ver udført i overensstemmelse med den planlagte strategi. Når opgaven eller dele af opgaven er afsluttet skal mere erfarne medarbejdere gennemgå de mindre erfarne medarbejders arbejde. Firmaet skal også have politikker og procedurer, som træder i kraft, hvis der opstår uenighed mellem medlemmer i opgaveteamet.

I firmaerne skal der etableres politikker og procedurer, som sikrer, at relevante opgaver gennemgår en kvalitetssikringskontrol, som giver en objektiv bedømmelse af det udførte arbejde. Disse politikker og procedurer skal indeholde følgende 3 ting jf. RS 1 afsnit 60:

1. Krav om kvalitetssikringskontrol af alle regnskaber for børsnoterede virksomheder,
2. fastsætte kriterier for at fastslå, hvorvidt andre opgaver end dem nævnt under nr. 1 også skal gennemgå kvalitetssikringskontrol,
3. kræve kvalitetssikringskontrol af alle opgaver, som falder indenfor de kriterier, som er fastlagt under nr. 2.

Kvalitetssikringsgennemgangen skal gennemføres før erklæringen afgives. Gennemgangen omfatter normalt en gennemgang af væsentlige arbejds papirer, konklusioner og drøftelse med den ansvarlige partner. Formålet med at gennemføre kontrollen mens arbejdet er i gang er, at forhold kan afklares hurtigt, og kontrollanten kan acceptere afklaringen. Hvis der ikke er enighed mellem den ansvarlige partner og kontrollanten om, hvordan forhold skal afklares, kan erklæringen ikke gives før denne uenighed er løst. Uenigheden skal løses ud fra firmaets fastlagte politikker og procedurer for håndtering af uenighed.

Politikkerne og procedurerne i firmaet skal håndtere udvælgelsen af kontrollanter, og skal sikre at kontrollanten gennemfører en objektiv kontrol.

Kvalitetssikringsgennemgangen skal dokumenteres for at sikre, at krævede procedurer er udført, gennemgangen er sket inden erklæringens afgivelse samt sikre at konklusionerne er passende.

Opgavedokumentation skal opbevares forsvarligt af firmaet, og revisionspåtegninger skal opbevares mindst 5 år fra datering af påtegningen.

Overvågning:

Når firmaerne så har etableret alle de ovenfor nævnte politikker og procedurer, skal firmaet etablere politikker og procedurer for at sikre at de ovenfor nævnte er relevante, tilstrækkelige, fungerer effektivt og opfyldes i praksis. Der skal i overvågningspolitikkerne og procedurerne være indeholdt

krav om en løbende vurdering af firmaets kvalitetsstyringssystem. Dette skal sikre, at kvalitetsstyringssystemets politikker og procedurer overholder gældende regler og love, er passende udformet, implementeret effektivt samt om det anvendes på passende vis.

Der skal udføres en efterfølgende internkontrol af udvalgte færdiggjorte opgaver. De opgaver der udvælges til kontrol skal mindst omfatte en opgave for hver ansvarlig partner over en kontrolperiode, som normalvis er på 3 år. Nogle af disse kontroller skal ske uden, at der er sket forudgående meddelelse til opgaveteamet. Hvis der findes mangler skal firmaet tage stilling til, om manglerne skyldes et tilfælde, eller om der er tale om systematiske fejl. Firmaet er forpligtet til at komme med anbefalinger til den opgaveansvarlige partner vedrørende de mangler, som er observeret.

Resultaterne af kvalitetssikringskontrollen skal mindst en gang om året kommunikeres til ansvarlige partnere og andre relevante personer i firmaet.

5.2.2.3. Responsumudvalget

Responsumudvalget blev etableret tilbage i 1925, og er næsten lige så gammel som FSR. Formålet med udvalget er at afgive udtalelser i forbindelse med forespørgsler vedrørende god revisorskik, rådgivningsskik og revisoretik. Normalt skal de spørgsmål, som Responsumudvalget behandler være i relation til en konkret situation. Hvis dette ikke opfyldes, vil spørgsmålet normalt blive afvist.

Udvalget er alene et fagligt udvalg og således ikke en del af det for revisorer gældende disciplinærsystem. Udvalget behandler hovedsageligt spørgsmål forelagt af domstolene, offentlige myndigheder og medlemmer. Det er normalvis vederlagsfrit at benytte Responsumudvalget.

5.2.2.4. Kvalitetsudvalget

Kvalitetsudvalget er oprettet i 1994, og har til formål at støtte medlemmer og revisionsfirmaer i bestræbelserne på at sikre kvaliteten af deres ydelser. Derudover er det Kvalitetsudvalgets opgave at føre tilsyn med revisionsfirmaerne, og sikre at de udfører kontrol i overensstemmelse med FSR's regler omkring kvalitetsstyring.

Kvalitetsudvalget planlægger kontrollen, så alle revisionsfirmaer udvælges til kontrol efter en cyklus. Denne cyklus følger hovedsageligt Revisortilsynets. Da der både gennemføres den lovpligtige og den foreningsbaserede kontrol, forsøges det at planlægge begge kontroller på samme tid og med samme kontrollant, så denne kan udføre begge opgaver på samme tid. Det er grundet habilitets hen-

syn ikke muligt at blive udvalgt som kontrollant, hvis man er medlem af Kvalitetsudvalget.

Udover tilsyn med den almindelige kontrol som FSR udfører, har Kvalitetsudvalget også til opgave at behandle eventuelle henvendelser fra Revisortilsynet, som er en del af Erhvervs og Selskabsstyrelsen.

5.2.3. Elementer i kvalitetsstyringssystemet og kvalitetsstyringsprocessen³¹

Dette afsnit vil omhandle de elementer i kvalitetsstyringssystemet, som er vigtige i forbindelse med reguleringen af kvaliteten af revisors arbejde, og som udgør grundlaget for kvalitetskontrollerne. De elementer som vil blive beskrevet nedenfor er indarbejdet i forskellige revisionsstandarder (RS 1, RS 220, RS 230 og RS 500). Revisionsstandarderne bør, som der står i starten af revisionsstandarderne læses i sammenhæng med ”Forord til revisionsstandarderne for kvalitetskontrol, revisionsopgaver, erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver”. Revisionsstandarderne bliver løbende opdateret, hvorfor de elementer der er omtalt nedenfor er gældende, og den ældste der henvises til er senest opdateret og gældende fra 2004.

Kvalitetsstyringssystemet:

De overordnede krav til revisionsfirmaer er gennemgået tidligere, hvorfor de ikke vil blive gennemgået nærmere her.

Revisionsydelserne der omhandler rådgivning, er ikke underlagt kravene i RS 1. Disse er i stedet omfattet af revisionsvejledning 15, som vedrører ”retningslinjer for kvalitetsstyring af rådgivningsopgaver”.

Uafhængighed:

Uafhængighed er vigtig for at sikre kvaliteten. Derfor indgår en vurdering af uafhængigheden som en del af den interne kvalitetskontrol, som firmaerne selv skal foretage. Men uafhængigheden vil også blive kontrolleret, når der foretages kvalitetskontrol.

For at sikre at kvalitetsstyringssystemet er tilstrækkeligt og fungerer effektivt skal firmaet etablere politikker og procedurer, som sikrer løbende evaluering af systemet. Det er den opgaveansvarlige partner på sagen, som har ansvaret for at videregive oplysninger omkring klientopgaver til firmaet, som kan have betydning for uafhængigheden.

³¹ Revisionsstandard 1, 220, 230 og 500

Ansvar og regler for revisionsfirmaerne:

Alle revisorer og revisionsfirmaer er underlagt reglerne vedrørende kvalitetssikring, som indgår i loven, bekendtgørelser, revisionsstandarder mv.

Revisionsfirmaerne er ansvarlige for, at procedurer og politikker bliver implementeret og overholdt i firmaet.

Det er revisionsfirmaernes opgave mindst en gang årligt at indhente skriftlige bekræftelser fra alle medarbejderne, om at medarbejderne overholder firmaets regler om uafhængighed.

Ansvar hos opgaveansvarlig partner og opgaveteam:

Det er opgaveteamets ansvar at implementere de kvalitetsstyringsprocesser, som må anses for værende nødvendige for den pågældende opgave, samt videregive de informationer der er nødvendige for udførelsen af kvalitetskontrollen til firmaet. Til gengæld har opgaveteamet ret til at have tillid til de procedurer og politikker, som er gældende i firmaet.

Den opgaveansvarlige partner har ansvaret for, at kvaliteten på opgaven sikres og overholdes. Herunder er det partnerens opgave at overveje om alle på teamet overholder de etiske krav, deriblandt om alle er uafhængige. Det er den opgaveansvarlige partners opgave at sætte et eksempel for de andre medlemmer af opgaveteamet, i form af forskellige tiltag og kommunikation med opgaveteamet.

Revisionsdokumentation:

I revisionsstandard 230 står at "Rettidig udarbejdelse af tilstrækkelig og egnet revisionsdokumentation hjælper til at øge kvaliteten af revisionen og understøtter en effektiv gennemgang og vurdering af det opnåede revisionsbevis samt konklusioner herpå...". Hermed menes, at hvis revisionsdokumentationen er tilstrækkelig, og egnet kan dette højne kvaliteten af revisionen. Dermed kan det konkluderes, at for at udføre en revision af høj kvalitet, er det nødvendigt at have egnet revisionsdokumentation. Revisionsdokumentation har også til formål at sikre, at en erfaren revisor uden forudgående tilknytning til teamet ud fra dokumentationen kan udføre kvalitetssikringsgennemgang og kvalitetskontrol. Det er klart, at det ikke er muligt og ej heller nødvendigt at dokumentere alle forhold, som revisor overvejer i forbindelse med udførelsen af arbejdet. Dokumentationen skal indeholde resultater, betydelige forhold, det opnåede revisionsbevis samt de anvendte revisionsmetoder og værktøjer. Hvis revisors arbejde ikke er dokumenteret, er en mundtlig forklaring ikke tilstrækkelig til at understøtte arbejdet. Det vil groft sagt sige, hvis arbejdet ikke er dokumenteret, anses det

ikke for udført. Revisionsdokumentationen skal som hovedregel opbevares i mindst 5 år fra dateringen af revisionspåtegningen.

Hvorvidt et revisionsdokument regnes for egnet er nærmere beskrevet i RS 500. I revisionsstandarden beskrives egnethed, som målestokken for om revisionsbeviset er af høj kvalitet. Det betyder at kvaliteten af revisionsbeviset afhænger af, om beviset er relevant for den revisionshandling der udføres, og om beviset er pålideligt. Men det påpeges også, at hvis risikoen for fejlinformation stiger, så falder kvaliteten af revisionsbeviset, da pålideligheden påvirkes. Hvis revisionsbeviset er af høj kvalitet, altså relevant og pålideligt, så er der sandsynligvis behov for mindre kvantitet. Revisor benytter sin professionelle dømmekraft til at vurdere relevansen og pålideligheden af det materiale, som denne måtte modtage.

Revisor skal benytte revisionsmål, og dokumentationen skal tydeligt gøre opmærksom på, hvilke revisionsmål der er benyttet for vurderingen af risici og udformningen af evt. yderligere revisions handlinger. Revisionsmålene er altså med til at vurdere potentielle fejlkilder, som kan have betydning for kvaliteten af revisionsbeviset.

Hele den underliggende dokumentation i form af revisionsbevis og dokumentation af de udførte arbejde udgør grundlaget for vurdering af, om revisionsfirmaerne overholder kravene til kvalitetsstyringssystemerne samt deres egne implementerede procedurer og politikker.

5.3. Delkonklusion

I de ovenstående afsnit er der blevet redegjort for, hvordan revisionserhvervet historisk set har udviklet sig, og hvordan vi er nået frem til de tilsynsorganer, som vi har i dag.

Lovreguleringen af revisionserhvervet startede tilbage i 1909, hvor den første revisorlov trådte i kraft. Siden da er Revisorloven flere gange blevet opdateret, men det var først i 2003, at der for første gang blev indført lovpligtig kvalitetskontrol i form af Revisortilsynet. Reglerne for denne kvalitetskontrol er senest blevet tilpasset i 2008, hvor den nu gældende revisorlov blev vedtaget.

Revisortilsynet er oprettet for at gøre det muligt for myndighederne at kontrollere revisionsydelserne, som er omfattet af loven. Den lovpligtige kvalitetskontrol er gældende for alle revisionsfirmaer, og overholdes reglerne ikke kan det i værste fald medføre, at revisor ikke længere kan fungere som revisor, eller at revisionsfirmaet bliver afmeldt Revireg. Revisortilsynet afgiver årligt en redegørelse

for årets kvalitetskontroller, hvilket gør det muligt for offentligheden at følge kontrollerne og konsekvenserne her af. Denne åbenhed kan være med til at skabe større tillid til revisionserhvervet.

Selvreguleringen af revisionserhvervet startede i 1912, hvor FSR blev oprettet. Foreningen er baseret på et frivilligt medlemskab. FSR har flere gange forsøgt at gøre medlemskabet obligatorisk ved lov, men dette ønske er endnu ikke blevet imødekommet af lovgiver. I 1976 blev FSR medlem af IFAC, og har derigennem været med til at sikre, at internationale revisionsstandarder blev gjort gældende for medlemmerne i Danmark. Alle revisionsstandarder som udgives af FSR anses i dag for værende god revisorskik, hvorfor de gennem Revisorloven er gjort gældende for alle revisorer i Danmark.

I dag er 94 % af alle statsautoriserede revisorer medlem af FSR. Den høje medlemsprocent er medvirkende til, at FSR i dag er en respekteret og anerkendt forening i Danmark.

FSR indførte i 1994 den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som blev gældende for alle foreningens medlemmer. Denne kvalitetskontrol er bygget op omkring revisionsstandard 1, som stiller en række krav til revisionsfirmaernes kvalitetsstyringssystem. Revisionsstandarden er en oversættelse af den internationale revisionsstandard, som IFAC har udgivet. Det betyder, at det i mange af de europæiske lande er de samme regler vedrørende kvalitetssikring, som benyttes.

Krav i RS 1 omhandler bl.a. ledelsens ansvar i firmaerne, overholdelse af de etiske regler, udførelsen af opgaverne og overvågning af systemet.

Udover de overordnede krav som er indeholdt i revisionsstandard 1, er der også andre elementer, som er afgørende for kvalitetsstyringssystemet og processen. Det er bl.a. vigtigt at revisor er uafhængig i forhold til de opgaver, som revisor udfører, da manglende uafhængighed vil kunne påvirke kvaliteten af arbejdet. Det er også revisionsfirmaerne selv, som er ansvarlige for at de nødvendige procedurer og politikker bliver korrekt implementeret og overholdt i firmaerne. Mens det er den opgaveansvarlige partners opgave at sikre, at kvaliteten sikres og opretholdes på de enkelte opgaver. Derudover er det af afgørende betydning at den revisionsdokumentation, som understøtter revisors arbejde, er tilstrækkelig og egnet til at sikre en høj kvalitet. Det er revisors opgave selv at vurdere om det modtagne materiale har den nødvendige pålidelighed og relevans til at kunne sikre kvaliteten i arbejdet.

Svagheden ved den foreningsbaserede kvalitetskontrol er det frivillige medlemskab. Dette har betydet, at revisorer frem til 2003 kunne undgå kvalitetskontrol ved ikke at være medlem af FSR. Indførelsen af den lovpligtige kvalitetskontrol har dermed sikret, at alle revisionsfirmer i dag er underlagt kvalitetskontrol.

Da der i de foregående afsnit er redegjort for, hvordan reguleringen af revisionserhvervet har udviklet sig, er det nærliggende herefter at se på, hvordan reguleringen ser ud i dag, specielt i form af den nylige vedtagne revisorlov. Derfor vil de næste afsnit omhandle den nye revisorlov, samt de ændringer som har fået betydning for den lovpligtige kvalitetskontrol.

6. Ny revisorlov 2008

I dette afsnit vil den nye revisorlov blive behandlet. Først redegøres der kort for 8. direktiv, som er grundlaget for den nye lov. Derefter gennemgås den nye lov og de væsentlige ændringer, som den har medført for Revisortilsynet og kvalitetskontrollen.

6.1. 8. direktiv

Formålet med at indføre direktivet er at ”styrke kvaliteten af den lovpligtige revision, samt forebygge regnskabsskandaler og derved medvirke til at genskabe tilliden til selskabers års- og koncernregnskaber”.³² Direktivet medførte ikke, at der skulle indføres gennemgribende ændringer af den danske revisorlov, da dette allerede var sket med ændringen af loven i 2003³³.

EU's 8. direktiv blev den 29/6 2006 offentliggjort i EU-Tidende, og blev dermed ophøjet til lov. Direktivet skulle senest 29/6 2008 være implementeret i nationalret, hvilket betyder at medlemslandene havde til 29/6 2008 til at godkende og offentliggøre de bestemmelser, som måtte være nødvendige for at efterkomme reglerne i direktivet.

6.2. Loven³⁴

Den nye revisorlov lov nr. 468 af 17/6 2008, og er gældende fra 1/7 2008.

Begrundelsen for at fremsætte et helt nyt lovforslag i stedet for blot at vedtage en ændringslov er, at en sådan ændringslov vil gøre lovgivningen uoverskuelig. Da dette ikke tjener noget formål, blev den nye revisorlov vedtaget for at sikre, at loven er overskuelig og forståelig. Dette vil naturligvis også være med til at sikre overholdelse af loven, når brugerne bedre forstår loven, og kan overskue dennes bestemmelser.³⁵

³² Inspi nr. 7/8 2008, side 20

³³ Inspi nr. 7/8 2008, side 8.

³⁴ Lov nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsfirmaer (revisorloven) samt bemærkningerne her til

³⁵ Inspi nr. 7/8 2008, side 18

6.2.1. Væsentlige ændringer i den nye revisorlov

I de efterfølgende afsnit vil de ændringer i den nye revisorlov, som har betydning for kvaliteten af revisors arbejde og for kvalitetskontrollen, blive gennemgået. Dette gør det muligt at få et indblik i, hvilken retning reguleringen bevæger sig i.

6.2.1.1. Lovens anvendelsesområde

Definitionen af lovens anvendelsesområde er udarbejdet af Revisorkommissionen. Formålet med at ændre lovens anvendelsesområde var at skabe en lov med en mere brugervenlig karakter.

Lovens anvendelsesområde indsnævres, så den kun omfatter erklæringer afgivet med sikkerhed, som ikke kun er til hvervgiverens eget brug.³⁶ Erklæringer der ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug og som ikke er afgivet med sikkerhed, er kun delvis omfattet af loven. Dette begrundes med, at reglerne om bl.a. uafhængighed og kvalitetskontrol er uhensigtsmæssig omfattende i forhold til disse opgaver. Erklæringer uden sikkerhed er stadig underlagt reglerne omkring god revisorskik og Revisornævnet, hvorfor disse sager stadig kan indbringes for nævnet.

Selvom lovens anvendelsesområde er indsnævret, er det stadig relativt bredt i forhold til det anvendelsesområde, som direktivet foreskriver, men der er ingen problemer i at have et bredere anvendelsesområde end direktivet, da direktivet på dette område kun er et minimumsdirektiv. Direktivet foreskriver et anvendelsesområde der alene regulerer erklæringer afgivet i forbindelse med den lovplichtige revision af årsregnskaber og koncernregnskaber for aktieselskaber, anpartsselskaber og kommanditselskaber.³⁷ I forhold til de danske forhold vil mange erklæringer som afgives af revisorerne, såsom erklæringer i forbindelse med revision af halvårsrapporter og review af årsrapporter, derfor falde udenfor direktivets anvendelsesområde. Dette vil skabe en risiko for, at reguleringen af disse erklæringer vil blive meget spredt og usammenhængende. Dette er ikke i overensstemmelse med lovgivers ønske om høj tillid til de erklæringer der afgives med sikkerhed. Ud fra bl.a. denne begrundelse har lovgiver valgt, ikke at skærpe anvendelsesområdet yderligere.

Konsekvensen af det ændrede anvendelsesområde bliver, at de kvalitetskontroller, som Revisortilsynet skal gennemføre i 2009, ikke længere kontrollerer erklæringer, som ikke er afgivet med sikkerhed. Dette betyder, at det igen bliver FSR der er ansvarlig for at udføre kvalitetskontrol af disse

³⁶ Erklæringer der afgives med sikkerhed, defineres som erklæringer, hvor revisor udtrykker en konklusion

³⁷ Inspi nr. 7/8 2008, side 8

erklæringer. Dermed kan der opstå en risiko for, at denne type erklæringer falder udenfor begge kvalitetskontroller. For at undgå dette og sikre at alle erklæringer bliver kontrolleret i den ene eller den anden kvalitetskontrol, skal der i 2009 kontrollerne være særlig fokus på det ændrede anvendelsesområde hos tilsynsorganerne.

6.2.1.2. Dokumentationskrav

Den nye revisorlov kræver, at det interne kvalitetssystem i revisionsfirmaerne er dokumenteret skriftligt. Dette har ikke før stået direkte i loven, men revisorerne har allerede før kravet i loven, skulle dokumentere deres kvalitetsstyringssystem, da dette er et krav jf. RS 1 og RS 230. Da alle revisionsfirmaerne har været gennem den offentlige kvalitetskontrol, burde det på nuværende tidspunkt være sikret, at alle har et dokumenteret kvalitetsstyringssystem, hvorfor det ikke forventes, at bestemmelsen får den store betydning i praksis.

I forbindelse med dokumentationen af det udførte arbejde, er det indført, at revisor skal gemme dokumentation, som vedrører koncernrevisionen, når arbejdet er udført af en revisor, som har hjemsted udenfor EU/EØS. Denne skærpelse indføres for at sikre, at det altid er muligt for kontrollanterne at indhente den nødvendige dokumentation i forbindelse med kvalitetskontrollerne. I praksis er det tvivlsomt, hvor stor betydning denne bestemmelse får. Det er formentlig kun i større revisionsfirmaer, med store internationale klienter, at der bliver benyttet revisorer med hjemsted uden for EU/EØS.

6.2.1.3. Uafhængighed

I form af det 8. direktiv får EU-kommissionen mulighed for fremover at vedtage gennemførelsesbestemmelser til uddybning af revisors uafhængighed. For at sådanne uddybende bestemmelser hurtigt kan indføres og tilpasses de danske regler, gøres de danske regler omkring uafhængighed til rammebestemmelser. I udformningen af loven har dette kun betydning i form af enkelte materielle justeringer. Disse justeringer er udarbejdet af Revisorkommissionen, og bringer de danske bestemmelser tættere på de internationale bestemmelser.

Der er også i loven sat begrænsning på, hvor stor en indtægt et revisionsfirma må have fra en enkelt klient. Et revisionsfirma må maksimalt i fem på hinanden følgende regnskabsår have en indtjening på 20 % fra en enkelt klient. Tidligere var det en årrække på tre år, som udgjorde grænsen. Denne

bestemmelse er indsat under lovens kapitel 4 omkring revisors uafhængighed. At reglen placeres under kapitel 4 i loven skyldes, at en højere indtjening end 20 % vil medføre et stærkt afhængighedsforhold, som ville kunne påvirke revisor og dennes arbejde. Reglen er blevet udvidet i forhold til tidligere, da det blev vurderet, at forskellen på de tre og fem år ikke udgjorde en risiko.

I praksis har ændringerne vedrørende uafhængigheden ikke den store betydning i starten. Lovens ændringer er med til at gøre det muligt at skabe større harmonisering mellem danske bestemmelser og de internationale. Dette syntes først at kunne få en større betydning, når EU-kommissionen begynder at vedtage uddybende bestemmelser vedrørende uafhængigheden. Det forventes at EU-kommissionen vil benytte sig af denne mulighed i forsøget på at skabe yderligere tillid til revisionserhvervet, men der kan gå år, inden sådanne bestemmelser kan få praktisk betydning.

6.2.1.4. *Kontrollanterne*

Det har tidligere været sådan, at valget af kontrollant stort set kunne foretages af det revisionsfirma, som skulle kontrolleres. Dette er sket ved at revisionsfirmaet, som skulle kontrolleres indstillede en kontrollant. Herefter fik kontrollanten mulighed for at acceptere eller afvise indstillingen, og endeligt fik Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at acceptere eller afvise indstillingen. Ofte blev det den kontrollant, som revisionsfirmaet havde indstillet, som udførte kontrollen. Dette er ikke i overensstemmelse med EU-kommissionens drøftelser, og overholder ikke uafhængighedsreglerne for kvalitetskontrollerne. For at sikre at uafhængighedsreglerne overholdes, skal Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udarbejde nærmere regler for udvælgelse af kontrollanterne. Jf. § 34 stk. 4 skal disse regler indeholde bestemmelser omkring udvælgelsen af kontrollanterne både generelt og til den enkelte opgave. Fremadrettet vil det være Revisortilsynet, som udpeger og indgår aftale med kvalitetskontrollanterne om udførelse af kvalitetskontrollerne³⁸. Når Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udpeger kontrollanterne kan det være en fordel effektivitetsmæssigt samt økonomisk, at det er samme kontrollant, som flere år i træk kontrollerer samme revisionsfirma, men sagligt må det anses for værende mest hensigtsmæssigt at der sker en vis rotation af kontrollanterne.³⁹

³⁸ Revision og regnskabsvæsen nr. 9 2008, side 75

³⁹ Inspi nr. 7/8 2008, side 10 og 30

EU's uafhængighedsregler har også bevirket, at den tidligere betalingsform ikke længere er acceptabel. Tidligere kunne betaling for kvalitetskontrollen afklares mellem firma og kontrollant. For at sikre at der ikke kan opstå nogen form for afhængighed mellem kontrollanten og det kontrollerede revisionsfirma, er det nu blevet indført, at alle betalinger sker til Revisortilsynet, som så håndterer afregningen til kontrollanten. Dette har kun en administrativ betydning for selve pengestrømmen, men er afgørende for uafhængigheden, specielt da mange af de kontrollerede revisionsfirmaer og kontrollanterne på forhånd har kendskab til hinanden.

Internationalt er det en tendens, at tilsynssystemet går mod et system, hvor det er tilsynsmyndigheden selv, der forestår kvalitetskontrollen uden brug af aktive revisorer. Derfor er der indført mulighed for at benytte andre end revisorer som kontrollanter i konkrete sager. Men selvom der åbnes op for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan benytte andre end revisorer, er det næppe sandsynligt, at denne mulighed vil blive benyttet i et større omfang på kort sigt. Dette skyldes, at de nye regler for valg af kontrollanterne er med til at sikre et mere uafhængigt og robust tilsynssystem. Derudover har de aktive revisorer en stor faglig viden, som kan være svær at finde hos andre erhverv i Danmark, hvorfor revisorerne anses for værende de mest kompetente til at foretage kvalitetskontrollerne. Det kan tænkes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fremadrettet vælger at benytte sig af kontrollanter fra udlandet, eller selv vælger at ansætte og uddanne kontrollanter, men der kan drages tvivl om, hvorvidt dette er omkostningseffektivt.

6.2.1.5. Kvalitetskontrol

Kvalitetskontrollen er blevet af stor betydning, og har i den nye Revisorlov fået et kapitel for sig selv. Dette letter forståelsen for Revisortilsynet og dennes opgaver. Derudover imødekommes direktivets krav om et effektivt tilsynssystem ved, at alle bestemmelserne vedrørende det offentlige tilsyn samles et sted i loven. Tilpasningerne i loven skal være med til at sikre, at det danske tilsynssystem internationalt bliver opfattet som værende effektivt og tillidsfuldt, og at revisionsfirmaerne dermed undgår dobbeltkontrol.⁴⁰

I loven gives Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte nærmere regler for kvalitetskontrollen og dennes gennemførelse. Dette understreger at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen klart fremgår som den offentlige tilsynsmyndighed. FSR har udtrykt en vis bekymring ved, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får relativt frie muligheder for at fastsætte nærmere regler, når det også er

⁴⁰ Revisions og regnskabsvæsen nr. 9 2008, side 74

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen der forestår kontrollen. Bekymringen går på, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen både fremstår som lovgivende, udøvende og dømmende magt.⁴¹ Denne bekymring blev ikke delt af lovgiver, hvorfor der ikke blev indført en afgrænsning af omfanget af delegationen, som FSR ellers havde foreslået.

Kvalitetskontrollen ændres til at skulle udføres med højst 6 års mellemrum⁴² mod 4 år tidligere. Grunden til at frekvensen mellem kontrollen udvides er, at der i 8. direktiv kun er et krav om kontrol hver 6. år, og der ses ikke nogen grund til, at Danmark skal reguleres strengere end de øvrige EU/EØS lande. Dette medfører også en lempelse af de administrative byrder og omkostninger. Revisionsfirmaer der reviderer virksomheder af offentlig interesse er underlagt strengere krav til kvalitetskontrol. Disse revisionsfirmaer skal gennemgå kvalitetskontrol mindst en gang hvert 3 år.⁴³ Det er naturligt, at kontrollen for de revisionsfirmaer, som reviderer virksomheder af offentlig interesse skærpes, da manglende overholdelse af loven vil have større konsekvenser for samfundet.

Der indføres bestemmelser, som sikrer samarbejdet mellem de øvrige lande, som er underlagt direktivet. Dette sker for at sikre et så effektivt tilsyn som muligt på tværs af landegrænser, hvorfor det er vigtigt, at det danske tilsynssystem er anerkendt internationalt. Dette er nødvendigt, da næsten alle de store virksomheder spreder sig over flere lande. Dette er også med til at sikre, at regnskabsbruger kan have tillid til det offentlige tilsyn, uanset hvor i EU/EØS en virksomhed eller delen af en virksomhed befinder sig.

6.2.1.6. Undersøgelser

Lovforslaget indeholder en skærpelse af kontrollen med revisionsfirmaerne i form af en udvidet undersøgelsesadgang. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen får nu adgang til at igangsætte undersøgelser af revisionsfirmaerne. Disse undersøgelser kan iværksættes mod behørig legitimation og uden retskendelse. At loven giver denne undersøgelsesmulighed uden retskendelse, har været stærkt kritiseret af flere organisationer, og blandt andet har FSR og Dansk Folkeparti udtrykt stor utilfredshed med denne bestemmelse. FSR har i forbindelse med udarbejdelse af denne bestemmelse indhentet et responsum fra deres Responsumudvalg, som belyser problemstillingen. Konklusionen på responsummet er, at der ikke er et behov for disse vidt udstrakte beføjelser, men dette responsum fik ingen

⁴¹ FSR's kommentarer til udkastet til den nye revisorlov fra 18/12 2007

⁴² Revisorloven § 29 stk. 3

⁴³ Revisorloven § 29 stk. 3

indvirkning på loven. I dette tilfælde ses det, at FSR kun har en vis påvirkning på udformningen af loven.

Selv om Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu får denne mulighed for at indlede undersøgelser uden retskendelse, forventes det at det aldrig eller kun i meget begrænset omfang vil blive benyttet⁴⁴, hvilket skal ses i lyset af modstanden mod bestemmelsen, samt at en retskendelse kan skaffes på relativt kort tid.

6.3. Delkonklusion

I forbindelse med indførelsen af den nye revisorlov af 17/6 2008, er det forsøgt at gøre loven mere brugervenlig og overskuelig. Dette har bl.a. betydet, at alle bestemmelserne omkring kvalitetskontrol og Revisortilsynet er samlet i kapitel 6 i loven. Derudover er det blevet indført i lovens bestemmelser, at alle revisionsfirmaer skal have et skriftligt dokumenteret kvalitetsstyringssystem, som det er muligt for Revisortilsynet at udføre kvalitetskontrol af.

Efter indførelsen af Revisorloven kan det overordnet konkluderes, at reglerne omkring tilsynet er blevet skærpet, og der nu er endnu mere fokus på uafhængighed og dokumentation end tidligere. Det skærpede anvendelsesområde har dog betydet, at de skærpede regler kun gælder for erklæringerne afgivet med sikkerhed, når erklæringerne ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug. Dette er en indskrænkelse af lovens anvendelsesområde i forhold til tidligere.

De øgede krav til uafhængigheden forbundet med kvalitetskontrollen har betydet, at revisionsfirmaerne ikke længere selv får medindflydelse på, hvem der bliver deres kontrollant. Derudover er der også åbnet op for den mulighed, at kontrollanterne kan vælges blandt andre end revisorer. Det er vedtaget, at betalingen af kontrollanterne nu skal gå gennem Revisortilsynet, for at sikre at der ikke opstår et afhængighedsforhold mellem det kontrollerede revisionsfirma og kontrollanten.

Udover de ændringer, som umiddelbart får praktisk betydning, er der også vedtaget ændringer, som ikke får en betydning fra starten af lovens ikrafttrædelse. Det drejer sig bl.a. om bestemmelserne omkring Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bemyndigelse til at fremsætte yderligere bestemmelser omkring Revisortilsynet og kvalitetskontrollen. EU-kommissionen har desuden mulighed for at vedta-

⁴⁴ Lov nr. 468 om godkendte revisorer og revisionsfirmaer (revisorloven) samt bemærkningerne her til

ge gennemførelsesbestemmelser, som får betydning for kravene til uafhængigheden i forbindelse med kvalitetskontrollerne.

På sigt forventes disse bestemmelser at få stor betydning, men af naturlige årsager går der en vis tid inden sådanne yderlige bestemmelser vedtages og træder i kraft.

Endeligt skal nævnes at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fået bemyndigelse til selv at kunne udføre undersøgelser, hvilke kan foretages uden indhentelse af en retskendelse. Det forventes ikke at denne mulighed vil blive benyttet i praksis, da en retskendelse normalt kan indhentes på ganske kort tid.

Det er ind til nu beskrevet, hvordan de to kvalitetskontroller er opbygget, og hvilke regler som de to tilsyn er underlagt. Med denne viden i baghovedet, er det naturligt at spørge; er der forskel på de to kvalitetskontroller og har det haft nogen effekt at indføre Revisortilsynet? Disse spørgsmål vil derfor blive beskrevet og gennemgået nærmere i de næste afsnit.

7. Den lovpligtige kontrol i forhold til den foreningsbaserede kontrol ^{45,46 og 47}

Første vil der under afsnit 7.1 blive gennemgået de forskelle og ligheder der er mellem de to kvalitetskontroller. Dette skal bidrage til at klargøre, hvorvidt etableringen af Revisortilsynet blot har medført at den samme kontrol nu er opdelt på to tilsynsinstanser.

Herefter vil afsnit 7.2 se på de resultater, som kvalitetskontrollerne har resulteret i. Fokus vil her være på, om indførelsen af Revisortilsynet har medført andre resultater end tidligere.

Når ligheder og forskelle samt resultaterne af kvalitetskontrollerne er gennemgået, er det muligt at konstatere, hvorvidt det har haft nogen effekt at indføre Revisortilsynet.

7.1. Forskelle og ligheder mellem de to kvalitetskontroller

Formålet er at påvise, hvorvidt der er forskel mellem kvalitetskontrollerne. Afsnittene er opdelt sådan, at Revisortilsynet beskrives først, derefter beskrives den foreningsbaserede kvalitetskontrol og til slut konkluderes der på, hvorvidt der på det enkelte område er forskelle mellem de to kontroller.

7.1.1. Formålet med de to kvalitetskontroller

Formålet med den lovpligtige kvalitetskontrol er at foretage kvalitetskontrol af alle revisionsfirmaer, som er omfattet af Revisorloven. Det er Revisortilsynets opgave at kontrollere, hvorvidt revisionsfirmaerne lever op til Revisorlovens krav om uafhængighed og kvalitet, når revisorerne udfører deres arbejde. Kvalitetskontrollen er obligatorisk og gældende for alle revisionsfirmaer registreret i Revireg.

FSR formulerer deres formål med deres kvalitetskontrol på følgende måde, ”Formålet med FSR’s kvalitetskontrol er at tilskynde og støtte medlemmer og revisionsfirmaer i bestræbelserne på at sikre kvaliteten af de statsautoriserede revisorerers ydelser”

Kvalitetskontrollen er obligatorisk for alle statsautoriserede revisorer, der er medlemmer af FSR, og som praktiserer som revisor.

Formålet med begge kvalitetskontrollerne er at sikre en høj kvalitet af revisors arbejde. Revisortilsynet signalerer, at de vil gøre det ved at sikre at gældende lov overholdes, mens FSR signalerer, at

⁴⁵ Revisortilsynets redegørelse fra 2004 til 2007

⁴⁶ Revisortilsynets retningslinier for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom

⁴⁷ Kvalitetsudvalgets eksterne beretning fra 2001/2002 til 2007/2008

de vil opnå dette ved at tilskynde og hjælpe revisionsfirmaerne. Selv om de to formål overordnet dækker over det samme, så er de formuleret forskellige. Det er min vurdering, at den relativt hårde definition af Revisortilsynets formål, er for at synliggøre samt muliggøre mulighed for at foretage sanktioner, hvis gældende regler ikke overholdes. FSRs formål er mere blødt formuleret, hvor formålet mere går på at hjælpe, og ikke blot kontrollere. Umiddelbar tyder formuleringerne på en mere lempelig håndtering fra FSRs side end fra Revisortilsynets side.

7.1.2. Grundlaget for kvalitetskontrollerne

Kvalitetskontrollen som gennemføres af Revisortilsynet er underlagt følgende grundlag:

- Revisorloven nr. 302 af 30. april 2003⁴⁸ (for kontroller som påbegyndes efter 1/7 2008, gælder Revisorloven nr. 468 af 17. juni 2008)
- Revisortilsynets forretningsorden ved bekendtgørelse nr. 1117 af 12. december 2003
- Bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed nr. 337 af 10. maj 2004
- Revisortilsynets retningslinier for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom⁴⁹
- EU-kommissionens henstilling (2001/156) af 15. november 2000 om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision.

Det skal bemærkes, at de kvalitetskontroller der er planlagt og gennemføres i 2008, gennemføres på baggrund af den gamle revisorlov fra 2003, og den forretningsorden og bekendtgørelse som er udstedt på grundlag af den gamle revisorlov.

Foruden de ovenfor nævnte bestemmelser har Revisortilsynet gennem den nye revisorlov fået mulighed for selv at udarbejde nærmere regler om kvalitetskontrollen og dennes gennemførelse. Dette vil tidligst kunne få betydning for den kvalitetskontrol der gennemføres i 2009.

⁴⁸ Efter § 2 (§ 16 i den nye lov) omfatter loven god revisorskik, som omfatter "de i Danmark anvendelige revisionsstandarder"

⁴⁹ Disse retningslinier opdateres årligt

Kvalitetskontrollen som gennemføres af FSR er underlagt følgende grundlag:

- Revisionsstandard RS 1
- Revisionsstandard RS 220
- Retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom⁵⁰
- FSRs vedtægter, §§ 3, 5 og 25-26
- FSRs retningslinjer for obligatorisk efteruddannelse, afsnit 13-14
- FSR har derudover udsendt en lang række faglige publikationer og informationer om kvalitetssikring og kvalitetskontrol
- Revisorloven nr. 302 af 30. april 2003, §§ 14-17 (kapitel 9 om kvalitetssikring)
- Bekendtgørelse om kvalitetskontrol og Revisortilsynets virksomhed nr. 337 af 10. maj 2004
- Revisortilsynets retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom⁵¹
- Revisortilsynets redegørelse.

Det forventes naturligvis at kvalitetskontroller udført af FSR i 2009 vil blive underlagt den nye revisorlov.

Hvis de to kvalitetskontrollers grundlag sammenholdes, ses det at begge kontroller er bygget op omkring stort set samme grundlag. Den eneste forskel er, at FSRs kvalitetskontrol også er underlagt FSRs vedtægter og en række faglige publikationer, som foreningen har udsendt. Det formodes, at disse publikationer og evt. flere af reglerne i FSRs vedtægter falder ind under god revisorskik, og dermed indirekte er omfattet af Revisortilsynets kontroller. Derfor er det min opfattelse, at der ikke er væsentlig forskel på de to grundlag kvalitetskontrollerne er bygget op omkring.

7.1.3. Udvalgelsen af firmaer til kvalitetskontrollerne

Ifølge reglerne for den lovpligtige kvalitetskontrol skal kontrollen til og med 2008 udføres med højst 4 års mellemrum, her efter gælder de nye regler vedrørende hhv. 6 og 3 år. Revisortilsynet udtrak frem til 2008 mindst en fjerdedel af revisionsfirmaerne til kontrol hvert år. Revisionsfirmaerne

⁵⁰ Opdateres årligt

⁵¹ Disse retningslinier opdateres årligt

der vælges mellem er de firmaer, som er registreret i Revireg. For at sikre at det ikke kan forudsiges, hvilke revisionsfirmaer der udtrækkes, udvælges nogle af firmaerne til kontrol med mindre end fire års interval.

Inden Revisortilsynet blev indført foregik FSR's udvælgelse til kvalitetskontrollen således, at ca. en tredjedel af revisionsfirmaerne statistisk tilfældigt blev udvalgt. For at sikre en spredning af kontrollen mellem de forskellige virksomhedsstørrelser blev revisionsfirmaerne inddelt i fire grupper: Enkeltmandsfirmaer, firmaer med 2-4 statsautoriserede revisorer, firmaer med 5-9 statsautoriserede revisorer og firmaer med over 9 statsautoriserede revisorer. På den måde sikres det, at en tredjedel af hver gruppe blev kontrolleret hvert år, hvilket var med til at skabe en effektiv kontrol. Dermed fik FSR årligt en fornemmelse af, hvordan det gik med at sikre en høj kvalitet i de forskellige størrelser af firmaer.

Efter at Revisortilsynet blev indført i 2003, er de revisionsfirmaer som FSR udvælger til kontrol de samme, som der er blevet udvalgt til den lovpligtige kontrol med undtagelse af de virksomheder, som ikke er medlem af FSR. Dette har betydet en udvidelse af kontrolperioden i forhold til før etableringen af Revisortilsynet. For at sikre at alle revisionsfirmaer blev kontrolleret af FSR i perioden 2004-2007 var 2007 et opsamlingsår, hvilket betød at der udover de firmaer der var udvalgt til den lovpligtige kvalitetskontrol, yderligere blev udvalgt 20 revisionsfirmaer.

Det betyder, at der fra 2008 kvalitetskontrollerne er fuld overensstemmelse mellem hvilke revisionsfirmaer der bliver udvalgt til hhv. den lovpligtige kvalitetskontrol og den foreningsbaserede kvalitetskontrol i Danmark.

Det kan konkluderes, at Revisortilsynets oprettelse og den nye revisorlov, har betydet at intervallet for kontrollen er blevet dobbelt så lang i forhold til, da det kun var FSR, der forestod kvalitetskontrollen. Dette er med undtagelse af de revisionsfirmaer, som reviderer virksomheder af offentlig interesse, og som derfor fra 2009 skal kontrolleres med 3 års interval, hvilket de også blev før Revisortilsynets oprettelse.

7.1.4. Kontrollanterne

Det er de samme kontrollanter, som benyttes ved såvel den lovpligtige kvalitetskontrol som den foreningsbaserede kvalitetskontrol lige med undtagelse af, at det kun er medlemmer af FSR, som kan forestå den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Derfor gennemgås reglerne for kontrollanterne samlet.

Det er kun godkendte revisorer, som arbejder i et revisionsfirma der er registreret i Revireg, der kan indstilles til kontrollant. Når en revisor ansøger om at blive kontrollant, skal denne vedlægge en tro og love-erklæring om, at denne ikke indenfor de sidste 5 år er idømt bøde eller rettighedsfrakendt af Disciplinærnævnet eller er optaget i Det Centrale Kriminalregister. Denne erklæring skal de godkendte kontrollanter derudover afgive hvert år, hvor de er godkendt som kontrollanter. Det er et krav at den revisor, som ansøger om at blive godkendt, som kontrollant har tilstrækkelig faglig uddannelse og relevant erfaring.

Inden at en revisor bliver godkendt som kontrollant, skal dennes firma som hovedregel selv have gennemgået den lovpligtige kvalitetskontrol. Derudover skal pågældende revisor også gennemgå et kursus vedrørende kvalitetskontrol, hvilket skal sikre, at kontrollanterne har den nødvendige viden om kvalitetskontrollen. Når en revisor er godkendt som kontrollant, gælder denne godkendelse som hovedregel i fem år.

De godkendte kontrollanter skal årligt deltage i et orienteringsmøde. Dette møde afholdes i forbindelse med et kursus vedrørende kvalitetskontrollerne. Det er FSRs Kvalitetsudvalg der i samarbejde med Revisortilsynet holder og tilrettelægger dette kursus og orienteringsmøde. På kurset og mødet er både Revisortilsynet og Kvalitetsudvalget repræsenteret med hver deres foredragsholdere. Udover orienteringsmødet som afholdes i forbindelse med den lovpligtige kvalitetskontrol, afholder FSR også et orienteringsmøde for de kontrollanter, som er medlem af FSR. Grunden til at der holdes to orienteringsmøder er, at der er forskel i de opgaver som kontrollanterne skal udføre for hhv. Revisortilsynet og FSR. Dette vil nærmere blive gennemgået i afsnit 7.1.6.

Kontrollanterne hos Revisortilsynet er underlagt Revisorloven, da erklæringerne er omfattet af ”erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug”.⁵² Det betyder, at hvis kontrollanten forsømmer sit arbejde, kan kontrollanten indbringes for disciplinærnævnet. Derudover kan en kontrollant fratages sin godkendelse, hvis kontrollanten ikke længere opfylder egnethedskravene, eller hvis denne har udvist grov eller gentagende forsømmelighed under udførelsen af sit arbejde.

Inden at Revisortilsynet blev indført skulle de udvalgte revisionsfirmaer også selv indstille en kontrollant blandt de øvrige medlemmer i FSR, og denne blev godkendt af Kvalitetsudvalget. Der blev indgået en ”Aftale om kvalitetskontrol” for alle kvalitetskontrollerne. I denne aftale fremgik krave-

⁵² Retningslinierne for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom

ne til kontrollantens uafhængighed og kompetencer. Uafhængigheden blev vurderet ud fra gældende lov og revisionsstandarder, og der blev årligt holdt et orienteringsmøde og kurser for at sikre at kontrollanterne havde det nødvendige kendskab til kvalitetskontrollen. Når kvalitetskontrollen var gennemført fremsendte kontrollanten en erklæring til Kvalitetsudvalget og det kontrollerede revisionsfirma.

Altså er det stort set den samme metode for valg og accept af kontrollanter, som er blevet brugt efter Revisortilsynet kom til. Det skal bemærkes, at det nu er FSR der afventer Revisortilsynets godkendelse og accept, før end der sker godkendelse i FSR af kontrollanterne.

7.1.5. Tidsrammen for gennemførelse af kvalitetskontrollerne

Da det i afsnit 7.1.3 blev konstateret, at det er de samme revisionsfirmaer, som udvælges til den lovpligtige kvalitetskontrol, som der også udvælges til den foreningsbaserede kvalitetskontrol, følger de to kontroller hinanden. Dette betyder at udvælgelsen af revisionsfirmaer, valg af kontrollanter og gennemførelsen af kontrollerne sker på samme tid.

Udvælgelse af revisionsfirmaer sker 1. marts. Indsendelse af aftaleskema til Revisortilsynet/FSRs Kvalitetsudvalg skal ske 1. april. Senest 1. maj gives besked om, hvorvidt den indstillede kontrollant accepteres, og indsendelse af erklæring til Revisortilsynet/FSR's Kvalitetsudvalg skal ske senest 15. november.

7.1.6. Omfanget af kvalitetskontrollerne

Den lovpligtige kvalitetskontrol omfatter alle de opgaver, som revisor beskæftiger sig med, når revisor jf. Revisorloven fremstår som offentlighedens tillidsrepræsentant. Ifølge Revisorloven fra 2003 blev anvendelsesområdet defineret som:

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

Når den nye revisionslov fra 2008 skal benyttes for kvalitetskontrollen i 2009, er anvendelsesområdet indskrænket til kun at omfatte afgivne erklæringer med sikkerhed, som ikke udelukkende er til hvervgiverens eget brug.

Når den lovpligtige kvalitetskontrol udføres skal den omfatte selve kvalitetsstyringssystemet, udførelsen af opgaver og uafhængigheden i forbindelse med de udførte opgaver. Formålet med kontrollen er, som tidligere beskrevet, at sikre at disse tre elementer i kvalitetssikringen overholder gældende lov, som også omfatter god revisorskik. De krav som revisionsfirmaerne skal overholde, når kvalitetsstyringssystemet vurderes er reguleret i RS 1 og RS 220.

For at sikre at de tre nævnte områder, som kvalitetskontrollen skal omfatte kontrolleres, skal der ske en gennemgang af de generelle procedurer for kvalitetssikring samt af udvalgte enkelt opgaver. I de retningslinier som Revisortilsynet har opstillet for kvalitetskontrollen står, at følgende skal vurderes i forbindelse med kvalitetskontrollen:

- Om lovens regler vedrørende ejerforhold⁵³ og andel af største kunde overholdes
- Om der er etableret de fornødne procedurer og politikker vedrørende kvalitetssikring
- Om de etablerede procedurer og politikker efterleves i praksis
- Ved en konkret gennemgang af enkelte opgaver skal der ske en vurdering af om der er sket den nødvendige planlægning (herunder uafhængigheden), om arbejdet er dokumenteret korrekt, samt om revisors erklæring er i overensstemmelse med arbejdspapirerne og gældende lov.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol har tidligere haft til opgave at gennemføre kvalitetskontrol for alle revisions- og erklæringsopgaver. Efter Revisortilsynet kom til og overtog kontrollen af nogle af ydelserne, har den foreningsbaserede kvalitetskontrol kun omfattet de ydelser, som den lovpligtige kontrol ikke omfatter.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol gennemføres for de generelle anvendte procedurer. Dette omfatter en vurdering af, om revisionsfirmaet har etableret de nødvendige procedurer i forbindelse med kvalitetssikring, og om disse procedurer efterleves i praksis. For at kontrollere dette udtages der stikprøver af enkelte opgaver, som kvalitetskontrollen gennemgår.

⁵³ Det skal bemærkes, at reglerne om ejerforhold er ændret i den nye revisorlov fra 2008, men da denne ændring ikke er af betydning for denne opgave, uddybes de ikke nærmere.

Den gennemgang som lægges til grund for den afgivne erklæring skal indeholde følgende punkter:⁵⁴

- Overordnet beskrivelse af det generelle kvalitetsstyringssystem, de udarbejdede procedurers tilstrækkelighed og hensigtsmæssigheden efter firmaets forhold
- Procedurer for accept og fortsættende kundeforhold
- Procedurer for uafhængighed
- Procedurer for instruktion, tilsyn og gennemgang
- Procedurer for planlægning, udførelse og dokumentation
- Gennemgang af enkelte opgaver for at vurdere om etablerede procedurer følges i praksis
- Procedurer for efterfølgende intern kvalitetskontrol
- Procedurer for efterlevelse af reglerne om obligatorisk efteruddannelse.

Det fremgår tydeligt af omfanget af de to kvalitetskontroller, at der ikke sker dobbelt kontrol af revisionsfirmaerne, da de to kvalitetskontroller omfatter hvert sit område af revisionsydelse. Hvis man ser på, hvad Revisortilsynet og FSR skriver i deres retningslinjer til udførelsen af kvalitetskontrollerne, vurderes fokus ikke at være helt det samme i begge vejledninger. Revisortilsynets retningslinjer bærer præg af at være fokuseret på de lovmæssige krav, mens FSR's retningslinjer er fokuseret på at overholde kravene i RS 1. Det forskellige fokus mener jeg er meget naturligt, set ud fra at de to tilsyn udspringer fra forskellige reguleringsformer hhv. lovregulering og selvregulering. Selv om fokus er lidt forskelligt i retningslinjerne, er det min vurdering, at begge kvalitetskontroller stort set er underlagt de samme regler. Begge retningslinjer omfatter gennemgang af de etablerede procedurer omkring kvalitetsstyringssystemet, og vurdering af hvorvidt procedurene efterleves i praksis.

7.1.7. Sanktionsmuligheder

Hvis der konstateres mangler i kvalitetsstyringssystemet hos revisionsfirmaerne har Revisortilsynet fire sanktionsmuligheder. Disse vil blive afvejet i forhold til væsentligheden af manglerne. De fire sanktionsmuligheder er:

- Påtale
- Påtale og fornyet kvalitetskontrol

⁵⁴ FSRs Retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom, siden 3

- Oversendt til Disciplinærnævnet og fornyet kvalitetskontrol
- Oversendelse af sagen til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvilket vil resultere i en afmeldelse fra Revireg.

Konsekvensen af at en sag indbringes for Disciplinærnævnet kan blive en advarsel, bøde eller frakendelse af beskikkelse.⁵⁵

Hvis konklusionen på den foreningsbaserede kvalitetskontrol er, at gældende bestemmelser ikke overholdes af det pågældende revisionsfirma, har FSR tre sanktionsmuligheder.

- Henstilling
- Henstilling og fornyet kvalitetskontrol
- Sagen kan overdrages til bestyrelsen som vurderer, hvilke sanktioner der er mest passende

Hvis sagen overdrages til bestyrelsen, kan bestyrelsen bl.a. vælge at ekskludere revisor fra foreningen.

Hvis sanktionsmulighederne for de to tilsynsorganer sammenlignes, kan det ses, at der er forskel på den bemyndigelse, de to tilsyn har. Begge tilsyn har mulighed for at give en påtale/henstilling samt en fornyet kvalitetskontrol. Disse sanktioner benyttes normalt ved mindre overtrædelser af gældende bestemmelser. Hvis der er større og mere væsentlige overtrædelser har Revisortilsynet mulighed for at overdrage sagen til disciplinærnævnet eller Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, hvilket kan resultere i frakendelse af beskikkelsen af den enkelte revisor eller afmeldelse af revisionsfirmaet fra Revireg., hvilket jeg vurderer til at være en hård sanktion. Den hårdeste sanktion FSR har, er at overdrage sagen til bestyrelsen, som endeligt har mulighed for at ekskludere revisor og hermed revisionsfirmaet fra FSR. Dette er også en relativ hård straf, men det forhindrer ikke revisor eller revisionsfirmaet i fremadrettet at drive revisionsfirma. Tidligere har revisorer frivilligt udmeldt sig af FSR for at slippe for den foreningsbaserede kvalitetskontrol, hvorfor det er min opfattelse at ikke alle revisorer ser det, som en større trussel at blive ekskluderet af foreningen.

Konklusionen er derfor, at de hårdeste sanktionsmuligheder ligger hos Revisortilsynet, hvorfor sanktionsmulighederne er skærpet efter indførelsen af Revisortilsynet. Det er min opfattelse at sanktioner er af en så hård karakter, at de er med til at sikre troværdighed til de revisionsfirmaer, som gennemgår kvalitetskontrollen med tilfredsstillende resultat. Derudover vurderer jeg, at de hårde

⁵⁵ <http://www.disciplinaernaevnet.dk/graphics/disciplinaernaevnet/Årsberetning2007.pdf>

sanktionsmuligheder er med til at fjerne incitamentet til snyd for at slippe uden om det relativt omfattende kvalitetsstyringssystem. De hårde sanktionsmuligheder for Revisortilsynet, er i overensstemmelse med den hårde formulering af formålet med kontrollen.

7.1.8. Opsummering på forskelle og ligheder

Ved gennemgangen af de forskelle og ligheder, der er mellem de to kvalitetskontroller, er det min opfattelse, at der eksisterer flere ligheder end forskelle. Dette er ikke underligt, da der allerede inden Revisortilsynet blev etableret eksisterede et fungerende kvalitetsstyringssystem. Formålet med Revisortilsynet var dermed at skabe et uafhængigt tilsyn, men derfor kunne der godt tages udgangspunkt i det allerede eksisterende tilsyn og de tilhørende procedurer, da de opfyldte den på det tidspunkt gældende revisorlov.

Det vigtige er nu, at det er Revisortilsynet, som sætter dagsordenen. Bl.a. er Revisortilsynets retningslinjer og redegørelser blevet en del af den foreningsbaserede kvalitetskontrols grundlag. Det er også Revisortilsynet, som udvælger revisionsfirmaerne og kontrollanterne, mens FSR for nemheds skyld udvælger de samme. Derudover har Revisortilsynet fået mulighed for at vedtage yderligere bestemmelser, som skal gælde for kvalitetskontrollen. Det forventes, at sådanne bestemmelser også vil blive gældende for den foreningsbaserede kvalitetskontrol.

Det blev også konstateret at formålene i overvejende grad var de samme og at grundlagene var relativt ens. Det skal bemærkes, at der ikke er sket væsentlig ændring i grundlaget for kvalitetskontrollerne efter at Revisortilsynet er kommet til.

Den største forskel er efter min opfattelse de sanktionsmuligheder, som de to tilsyn har til rådighed. Revisortilsynet har langt bredere beføjelser og med mere vidt rækkende konsekvenser for revisionsfirmaerne. Denne forskel har fremadrettet kun betydning, hvis Revisortilsynet benytter sig af sine udvidede beføjelser.

Konklusionen er, at det er Revisortilsynet, som nu har den dominerende rolle inden for kvalitetskontrol, men mange af procedurerne er videreført fra den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Dette kan tyde på, at Revisortilsynet blot har skabt en todeling af tilsynsenheden. Men før en sådan konklusion helt kan fastsættes, er det relevant at se på de resultater, som de to kvalitetskontroller har resulteret i, og hvilke sanktioner dette har medført.

7.2. Resultaterne af kvalitetskontrollerne

For at kunne vurdere effekten af kvalitetskontrollerne, er det nødvendigt at se på resultaterne af de udførte kontroller. De vil derfor blive gennemgået nærmere i de følgende afsnit.

7.2.1. Resultaterne af den lovpligtige kvalitetskontrol

I figur 7, som ses nedenfor, er opstillet resultaterne af den lovpligtige kvalitetskontrol siden etableringen af kontrollen tilbage i 2003/2004 og frem til 2007.

Figur 7: Oversigt over den lovpligtige kvalitetskontrol for statsautoriserede revisionsfirmaer inkl. holdingselskaber⁵⁶

	2004	2005	2006	2007
Samlede antal kontrolleret revisionsfirmaer	72	161	117	184
Heraf ordinær kontrol	72	148	109	184
Fornyet kontrol	0	13	8	?*
Antal gennemførte kontroller	72	161	117	184
Tilfredsstillende kontrol	57 (79 %)	140 (87 %)	99 (85 %)	153 (83 %)
Påtale/henstilling	4 (6 %)	8 (5 %)	7 (6 %)	8 (4 %)
Påtale og fornyet kvalitetskontrol	9 (12 %)	9 (6 %)	4 (3 %)	20 (11 %)
Oversendt til Disciplinærnævnet og fornyet kontrol	2 (3 %)	4 (2 %)	7 (6 %)	3 (2 %)

Kilde: <http://www.revisortilsynet.dk/sw4266.asp>

Bemærkning: Det bemærkes, at der ikke er overensstemmelse mellem antal firmaer der pålægges fornyet kontrol, og antallet af fornyet kontroller der indstilles til året efter. Tallene er kontrolleret til Revisortilsynets redegørelser, og forklaringen må derfor antages at være, at nogle af de fornyede kontroller når at blive gennemført samme år som den ordinære.

* Der er i redegørelsen for 2007 ikke oplyst, hvor mange fornyede kontroller der er gennemført for de statsautoriserede revisionsfirmaer, hvorfor disse ikke er medtaget.

Grunden til det store antal kontroller i 2007 skyldes, at alle revisionsfirmaer oprettet inden 2004 senest skulle have gennemgået en kvalitetskontrol i 2007.

⁵⁶ Holdingselskaberne er medtaget da det ikke er muligt at identificere antallet af holdingselskaber i 2004, samt bidrager det til en letter sammenligning til FSRs kvalitetskontrol.

Revisortilsynet skriver i deres årlige redegørelse fra 2007, at resultaterne af de første fire års kvalitetskontrol viser, at etableringen af Revisortilsynet har været med til at sikre en højere kvalitet. Revisortilsynet skriver, at de har været med til at sikre, at alle revisionsfirmaer har et kvalitetsstyrings-system, samt at kvaliteten af systemet er blevet forbedret.

Hvis man tager udgangspunkt i figur 7, som giver et overordnet overblik over de fire års kvalitetskontroller Revisortilsynet har gennemført, ses det at en stor del af de kontrollerede revisionsfirmaer anses for at have et tilfredsstillende kvalitetsstyringsystem. Det ses, at antallet af kontroller som har medført et tilfredsstillende resultat er steget fra 79 % i 2004 til 83 % i 2007. Resultaterne har været en del svingende over de 4 år. Dette kan hænge sammen med antal af statsautoriserede revisionsfirmaer, som blev udtaget til kontrollen i de enkelte år, hvorfor en eller to utilfredsstillende sager let får betydning for procentsatsen i for eksempel 2004, hvor der er udtaget færrest til kontrol. Derfor er det svært at konkludere, hvorvidt der rent faktisk er sket en stigning i de tilfredsstillende kvalitetskontroller.

I kommentarerne til redegørelsen for 2007 skriver Revisortilsynet, at der under 2007 kontrollen i højere grad har været sager vedrørende mangelfulde kvalitetsstyringsystemer frem for sager vedrørende manglende kvalitetsstyringsystemer. Det er min vurdering, at det kan anses for værende et fremskridt, at der er færre sager der vedrører manglende kvalitetsstyringsystemer.

Ud fra tabel 7 kan det også ses, at der er sket en stigning i antallet af revisionsfirmaer, som sendes videre til Disciplinærnævnet gennem de 4 år. Jeg tror at dette kan hænge sammen med, at jo længere tid Revisortilsynet har eksisteret jo mindre tolerante er tilsynet blevet overfor revisionsfirmaerne. Det er for eksempel blevet praksis at slå hårdt ned på de revisionsfirmaer, som ikke har indført et tilstrækkeligt kvalitetsstyringsystem. Disse firmaer oversendes konsekvent til disciplinærnævnet og får en bøde på 100.000 kr., og der tages ikke hensyn til de undskyldninger, som firmaerne måtte begrunde deres manglende eller utilstrækkelige kvalitetsstyringsystem med.⁵⁷

Eksempelvis kan nævnes sag nr. 40-2007-S og sag nr. 32-2005-S, hvor revisionsfirmaerne F. Hjellund og Revico blev ikendt bøder på 100.000 kr., på grund af en manglende implementering af kvalitetsstyringsystemer.

Derudover kan nævnes sag nr. 43-2007-S, som blev videresendt til Disciplinærnævnet. Her havde revisionsfirmaet implementeret et kvalitetsstyringsystem, men ved gennemførelsen af kvalitetskontrollen blev det konstateret, at kvalitetsstyringsystemet ikke var hensigtsmæssigt i forhold til virk-

⁵⁷ Inspi nr. 6 2008 side 10

somhedens forhold, og systemet ikke altid blev efterlevet. Derfor besluttede Disciplinærnævnet at pålægge den revisor, som ejede revisionsfirmaet en bøde på 25.000 kr.

Ud fra det forhold at alle revisionsfirmaer efter 2007 kontrollen har gennemgået den lovpligtige kvalitetskontrol, vil jeg mene at dette taler for, at der i de efterfølgende år vil sker et fald i antallet af sager der sendes til Disciplinærnævnet, samt i antallet af revisionsfirmaer som bliver pålagt fornyet kvalitetskontrol. Denne forventning knytter sig til, at når alle revisionsfirmaerne har været kontrolleret, så burde de efterfølgende have bedre forudsætninger for at leve op til gældende bestemmelser. Her er det vigtigt at have i mente, at der over tid sker en udvikling i gældende bestemmelser både i form af yderligere krav fra Revisortilsynet, EU og som følge af en ændret opfattelse af god revisorskik. Dette vil kunne medføre, at nogle af de revisionsfirmaer, som i dag overholder gældende bestemmelser, ikke får opdateret deres kvalitetsstyringssystemer. Udviklingen kan dermed have betydning for antallet af utilfredsstillende kvalitetskontroller. Det kan være svært at forudsige, hvordan området vil udvikle sig fremadrettet, er det også svært at vurdere, hvordan resultaterne vil udvikle sig. Jeg anser det også for muligt, at tilsynet begynder at se mere striks på manglende overholdelse af reglerne, eftersom alle revisionsfirmaerne nu har gennemgået den første kontrol. Dette taler for at antallet af utilfredsstillende kontroller ikke vil falde.

7.2.2. Resultaterne af den foreningsbaserede kvalitetskontrol

Det er nu relevant at se på resultaterne af FSR's kvalitetskontrol, for senere at kunne sammenholde disse til resultaterne fra den offentlige kvalitetskontrol. Resultaterne fremgår af figur 8 nedenfor:

Figur 8: Oversigt over den foreningsbaserede kvalitetskontrol inkl. holdingselskaber⁵⁸

Erklæringer modtaget i perioden	Firmaer inkluderet i kontrollen			Resultat af kontrollen		
	Antal modtagne erklæringer i alt	Heraf ordi-nær kontrol	Fornyet kontrol	Tilfredsstil-lende	Henstilling	Fornyet kontrol
juni 01-maj 02	116	112	4	98 (84%)	14 (12%)	4 (4%)
juni 02-maj 03	110	101	9	94 (85%)	7 (6%)	9 (9%)
juni 03-maj 04	113	109	4	103 (91%)	6 (5%)	4 (4%)
juni 04-maj 05	75	66	9	64 (85%)	2 (3%)	9 (12%)
juni 05-maj 06	135	127	8	127 (94%)	4 (3%)	4 (3%)
juni 06-maj 07	107	97	10	97 (91%)	5 (5%)	5 (4%)
juni 07-maj 08 ⁵⁹	157	150	7	150 (96%)	3 (2%)	4 (2%)

Kilde: <http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

Bemærkning: Det har ikke været muligt at finde de årlige beretninger fra før 2001/2002, hvorfor resultaterne af disse kontroller ikke kendes. På baggrund heraf er de ikke medtaget.

Den foreningsbaserede kvalitetskontrol har været gennemført siden 1994. Frem til 2003 blev kvalitetskontrollen gennemført for alle ydelser, men fra 2003 har kvalitetskontrollerne kun bestået af de ydelser, som Revisortilsynet ikke kontrollerer.

FSR skriver i deres årlige beretninger, at resultaterne af deres kontrol viser, at revisionsfirmaerne i meget høj grad lever op til kvalitetskravene. Denne konklusion bekræftes ligeledes af figur 8. Her ses det, at kvalitetskontrollerne fra 2001 til 2007 har fundet mellem 84 og 96 procent af firmaernes kvalitetsstyringssystemer tilfredsstillende.

Inden Revisortilsynet blev indført i 2003/04 og overtog dele af kvalitetskontrollen, lå tilfredsprocenten på hhv. 84 % og 85 %, hvilket bortset fra 2004/05 er væsentligt lavere end de øvrige år. Det

⁵⁸ Holdingselskaberne medtaget da det ikke er muligt at identificere antallet af holdingselskaber fra 2001/20 frem til 2004/05.

⁵⁹ Der er udvalgt 20 ekstra revisionsfirmaer i 2007/08 i forhold til Revisortilsynets udvælgelse, da dette var et opsamlings år for FSR.

er min opfattelse at denne stigning skyldes, at flere af henstillingerne og de fornyede kontroller som blev givet i 2001-2003, vedrørte kontrollen af de revisionsydelser, som fra 2003 og frem har været omfattet af Revisortilsynets kvalitetskontrol.

I redegørelsen for 2007/2008 skriver FSR, at det hovedsagligt var blandt de mindre revisionsfirmaer, at kontrollen resulterede i en henstilling eller i en fornyet kontrol. FSR skriver også, at de problemer der er observeret, hovedsagligt er i forbindelse med manglende opfyldelse af efteruddannelseskravene og beskrivelser af procedurer omkring efteruddannelse. Det betyder, at den seneste foreningsbaserede kvalitetskontrol, har påvist, at det overvejende er en lille del af kvalitetsstyringen, som specielt de små revisionsfirmaer har problemer med at overholde. Det er ikke uventet, at der vil være problemer vedrørende efteruddannelsen, da kravene hertil ført blev omfattet af kvalitetskontrollen fra 2006.

Der var i 2007/2008 syv revisionsfirmaer, som blev pålagt en fornyet kontrol og af disse var de seks kvalitetskontroller tilfredsstillende, mens et revisionsfirma igen blev pålagt at gennemgå en fornyet kvalitetskontrol grundet væsentlige mangler. Det er bemærkelsesværdigt at se, at et revisionsfirma flere gange bliver pålagt en fornyet kontrol, og at den sidste sanktionsmulighed med at oversende sagen til FSRs bestyrelse ikke bliver benyttet, heller ikke selvom der er konstateret væsentlige mangler.

Ud fra de årlige redegørelser og ovenstående figur er det min vurdering, at sanktionsmuligheden med at sende en sag til FSRs bestyrelse er noget foreningen ikke benytter sig af. Jeg mener derfor at FSR både har de svageste sanktionsmuligheder, samt udnytter de ikke deres sanktionsmuligheder til fulde.

7.2.3. Sammenligning af kvalitetskontrollernes resultater

Nu da resultaterne af de to kvalitetskontroller er gennemgået, vil resultaterne blive sammenholdt for at undersøge, hvorvidt det har haft nogen effekt at indføre Revisortilsynet, eller om der blot er sket en opdeling af kvalitetskontrollen.

Hvis der ses på antallet af gennemsnitlige henstillinger fra FSR i de år inden Revisortilsynet blev etableret og i perioden efter, så bliver der i perioden 2001-2003 givet gennemsnitligt elleve henstillinger og i perioden 2003-2008 var gennemsnittet på fire henstillinger årligt. Der er altså sket et fald på syv henstillinger årligt. Hvis samme sammenligning foretages for det gennemsnitlige antal for-

nyede kontroller lå det på syv i perioden 2001-2003 og på fem i perioden 2003-2008. Dette svarer til et fald på to fornyede kontroller årligt. Disse tal viser, at der er sket et fald både i antallet af henstillinger og i fornyede kontroller siden Revisortilsynet overtog dele af kvalitetskontrollerne.

Det er derfor interessant at undersøge, hvor mange påtaler og fornyede kontroller Revisortilsynet i gennemsnit har givet siden de blev etableret i 2003. Det er min forventning, at faldet i henstillinger og fornyede kontroller vil blive repræsenteret af de påtaler og fornyede kontroller, som Revisortilsynet har uddelt. Siden 2003-2007 er der i gennemsnit givet syv påtaler og elleve fornyede kontroller.

Hvis faldet i henstillinger og fornyede kontroller i FSR's redegørelser sammenholdes med det antal påtaler og fornyede kontroller, som Revisortilsynet har pålagt revisionsfirmaerne, ses det, at der efter Revisortilsynets etablering er sket en stigning i antallet af årlige pålagte fornyede kontroller. Dette kan skyldes flere faktorer. En forklaring kan være, at Revisortilsynet slår hårdere ned på mangler end FSR har gjort, hvorfor flere af kvalitetskontrollerne medfører et utilfredsstillende resultat. En anden forklaring kan være, at flere af revisionsfirmaerne med et mangelfuldt kvalitetsstyringssystem nu både får en påtale fra FSR og Revisortilsynet. En tredje forklaring kan være, at kravene til revisionsfirmaerne er steget siden 2003, hvilket kan resultere i en stigning i antallet af utilfredsstillende kvalitetskontroller. Stigningen kan også skyldes at der er sket en stigning i antallet af revisionsfirmaer, hvilket påvirker antallet af revisionsfirmaer, som vurderes utilfredsstillende. Hvis man i stedet sammenligner den gennemsnitlige procentsats i forhold til antallet bliver resultatet følgende: I perioden 2001-2003 fik 9 % af revisionsfirmaerne en henstilling og 7 % blev pålagt en fornyet kontrol af FSR. I perioden 2003-2008 fik 4 % en henstilling mens 5 % blev pålagt en fornyede kontrol. Revisortilsynet har i perioden 2003-2007 givet 6 % af revisionsfirmaerne en påtale og 8 % en fornyet kontrol. Dette bekræfter, at der samlet set er sket en mindre stigning i antallet af fornyet kontroller siden Revisortilsynet blev indført.

Ud fra de to tilsyns årlige redegørelser, og den historiske gennemgang af reguleringen af kvalitets-sikringsområdet er det min vurdering, at stigningen i antallet af fornyede kontroller formentlig skyldes, at Revisortilsynet slår hårdere ned på revisionsfirmaerne end FSR har gjort.

Dertil skal bemærkes, at Revisortilsynet i gennemsnit sender 3 % af revisionsfirmaerne videre til Disciplinærnævnet, hvilket ofte resulterer i større bøder. Så udover at Revisortilsynet slår hårdere ned på revisionsfirmaerne, så er sanktionerne også blevet hårdere.

Ud fra de ovenstående argumenter er det min opfattelse, at etableringen af Revisortilsynet har haft en effekt i form af strengere kontrol. Udover de opnåede resultater er det også vigtigt at huske, at

etableringen af Revisortilsynet formentlig er med til at øge tilliden til revisorstanden jf. afsnit 4.2.2, da kontrollen nu udføres af et uafhængigt organ/tilsyn.

Endeligt skal det nævnes, at selv om der jf. sammenligningen af de to kvalitetskontrollers resultater ikke ser ud til at være sket større ændringer efter, at Revisortilsynet er indført i 2003, så er det vigtigt at huske betydningen af et uafhængigt tilsyn. Et uafhængigt tilsyn har efter min mening en betydning for, hvor stor tillid der er til kontrollen, og denne tillid ville ikke kunne opnås udelukkende med den foreningsbaserede kvalitetskontrol, eftersom denne udgøres af den selvregulerende del af erhvervet.

7.2.4. Delkonklusion

I de ovenstående afsnit blev det vurderet, at der er flere ligheder mellem de to kvalitetskontroller end forskelle. Jeg mener at dette skyldes, at der allerede eksisterede et fungerende tilsyn, da Revisortilsynet blev etableret. Derfor kunne det nye Revisortilsyn med fordel benytte flere elementer af det allerede eksisterende system, da dette også var i overensstemmelse med den daværende revisorlov.

En af de største forskelle på de to kvalitetskontroller er, at Revisortilsynets kontrol udelukkende omfatter de ydelser, som er omfattet af Revisorloven, mens den foreningsbaserede kvalitetskontrol omfatter alle andre ydelser. Derudover er det min vurdering, at Revisortilsynet har hårdere sanktionsmuligheder til rådighed end FSR.

Det er efter min opfattelse naturligt, at FSRs kvalitetskontrol og Revisortilsynets kvalitetskontrol ligger så tæt op af hinanden, da dette er med til at sikre et omkostningseffektivt system, som ikke belaster revisionsfirmaerne mere end nødvendigt. Men nu er det Revisortilsynet, som har den dominerende rolle indenfor tilsynet, og det er FSR, som tilpasser sig Revisortilsynet i et stort omfang.

Umiddelbart kan indførelsen af Revisortilsynet ligne, at der blot er sket en todeling af tilsynsopgaven, men hvis der kigges nærmere på de resultater og sanktioner, som Revisortilsynet har medført, er det min opfattelse, at etableringen af Revisortilsynet har haft en effekt. Revisortilsynet har siden 2003/2004, sendt 16 revisionsfirmaer i Disciplinærnævnet, samt der er sket en stigning i antallet af revisionsfirmaer, som har fået pålagt en fornyet kontrol. Dette har været med til at sikre at flere revisionsfirmaer har fået et nyt eller bedre kvalitetsstyringssystem end tidligere, hvilket er med til at forbedre kvaliteten i revisors arbejde.

8. Den nye revisorlovs indflydelse på kvalitetskontrollerne

Det er nu blevet slået fast, at der indtil nu har været flere ligheder end forskelle mellem de to tilsyn. Dette skyldes at Revisortilsynet i væsentlig grad er bygget op efter den foreningsbaserede kvalitetskontrols model. Selv om der er mange ligheder mellem de to tilsyn, så har indførelsen af Revisortilsynet medført lidt andre resultater end tidligere. Det er derfor interessant at se på, hvorvidt indførelsen af den nye revisorlov kan forventes at ændre på forholdet mellem de to tilsyn og de resultater, som kvalitetskontrollerne medfører.

Da den nye revisorlov først bliver gældende for kvalitetskontrollerne fra 2009, og der endnu ikke er udarbejdet retningslinjer mv. for disse kontroller, er det ikke muligt at vide præcist, hvilke ændringer den nye lov vil medføre. Men ud fra allerede gennemgåede afsnit vedrørende ændringerne i den nye revisorlov, forskelle og ligheder mellem de to tilsyn og de opnåede resultater, er det muligt at danne sig en forventning til, hvilken påvirkning den nye lov kan få.

Det er min forventning, at den nye Revisorlovs bestemmelser vil medføre en ændring i det grundlag, som kvalitetskontrollerne udføres ud fra, eftersom Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fået mulighed for at fastlægge nærmere regler for kvalitetskontrol. Når Erhvervs- og Selskabsstyrelsen benytter sig af sine nye beføjelser, hvilket jeg tror de vil, og begynder at fastsætte nærmere bestemmelser for den offentlige kvalitetskontrol, vil disse bestemmelser naturligt blive en del af grundlaget for den offentlige kvalitetskontrol. Derudover vil vedtagelsen af nye bestemmelser formentlig også betyde en tilpasning i de udarbejdede retningslinjer for kvalitetskontrollen.

Indtil nu har retningslinjerne og redegørelserne vedrørende den offentlige kvalitetskontrol været medtaget som en del af grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Da det vil være lettest for kontrollanterne og mest omkostningseffektivt at opretholde et mere eller mindre ens grundlag for kontrollerne, forventes det at en ændring i den offentlige kvalitetskontrols grundlag vil blive direkte medtaget i grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol.

Den nye Revisorlov forventes derfor at medføre en ændring i grundlaget, men denne ændring forventes at blive gældende for begge tilsyn og kvalitetskontroller.

Ændringer af intervallet for kontrol af revisionsfirmaerne forventer jeg også vil blive gældende for begge kvalitetskontroller. Det forventes at Revisortilsynet vil benytte sig af muligheden for at udvide kontrolperioderne, da dette vil medføre administrative besparelser. Når Revisortilsynet tilpasser

kontrolperioderne til den nye revisorlov, forventes det at FSR vil gøre det samme. Dette vil igen ske ud fra et omkostningseffektivt hensyn.

Når der skal ske udvælgelse af kontrollanterne forventes det, at Revisortilsynet vil indtage en dominerende rolle. De vil overordnet få ansvaret for at udvælge de enkelte kontrollanter til kvalitetskontrollerne. Revisortilsynet har nu også mulighed for at vælge andre end aktive revisorer som kontrollanter. Jeg forventer ikke, at denne mulighed vil blive benyttet særlig ofte i begyndelsen, hvilket begrundes med, at jeg anser de aktive revisorer for at være de mest kompetente til at forestå kvalitetskontrollen.

Da FSR indtil nu har benyttet de samme kontrollanter som Revisortilsynet, forventes det ikke at få nogen forskel, at det fremover bliver Revisortilsynet, som udvælger kontrollanterne. Der vil derfor kun forventes at blive en forskel mellem kontrollanterne der forestår de to kvalitetskontroller, hvis Revisortilsynet benytter kontrollanter, som ikke er medlem af FSR. Da størstedelen af de aktive statsautoriserede revisorer er medlem af FSR, og det ikke forventes, at der vil blive gjort særlig brug af andre kontrollanter, vil det formentlig kun være i få tilfælde, at der vil være forskel på den kontrollant der forestår hhv. den foreningsbaserede kvalitetskontrol og den offentlige kvalitetskontrol. Fremadrettet er det min opfattelse, at det vil kunne give en forskel, hvis Revisortilsynet begynder at benytte udenlandske kontrollanter eller selv ansætte kontrollanter.

Omfanget af de to kvalitetskontroller vil, som tidligere nævnt, blive ændret fra 2009. Dette betyder at FSR igen kommer til at varetage dele af kvalitetskontrollen, som Revisortilsynet har kontrolleret siden 2003. Da FSR tidligere har kontrolleret dette område, forventer jeg ikke, at det giver anledning til problemer, selv om der er en mindre risiko for, at en ændring i omfanget kan medføre at dele af revisionsydelse falder udenfor begge kontroller.

Der er min vurdering, at indførelsen af den nye revisorlov giver revisortilsynet en mere dominerende rolle i forhold til FSR, men det forventes ikke at føre til yderligere forskelle mellem de to tilsyn og kvalitetskontrollerne. Så længe FSR ønsker at gennemføre en omkostningseffektiv kvalitetskontrol, forventer jeg at FSR vil lægge den foreningsbaserede kvalitetskontrol så tæt op af den offentlige kvalitetskontrol som muligt.

Jeg mener at det er en nødvendighed at opretholde en omkostningseffektiv foreningsbaseret kvalitetskontrol, for at kontrollen kan fungere effektivt fremadrettet. Dette skal ses i lyset af, at indskrænkningen af anvendelsesområdet kan opfattes som en præcisering af, hvad lovgiver anser for værende væsentligt at kontrollere. Så for at den foreningsbaserede kvalitetskontrol fremadrettet kan fungere kræver det, at revisorerne forsat accepterer kontrollen og finder den effektiv og nødvendig.

Hvis den foreningsbaserede kvalitetskontrol bliver for dyr i forhold til, hvad revisorerne mener, at en sådan kontrol er værd, kan det medføre modstand mod kontrollen, hvorfor denne vil blive svær at opretholde.

Selv om den nye revisorlov ikke forventes at ændre på forholdet mellem de to kvalitetskontroller, er det vigtigt at huske at ændringen af Revisorloven i 2008 har været med til at sikre mere harmonisering indenfor EU, hvilket sikrer at revisionsfirmaerne ikke risikerer at blive udsat for dobbelt kontrol. Jeg mener at dette er væsentligt, specielt taget i betragtningen af antallet af internationale virksomheder.

9. Konklusion

Denne opgave har haft som hovedspørgsmål at undersøge, hvorvidt etableringen af Revisortilsynet har haft nogen effekt, og hvilken påvirkning det kan forventes at den nye revisorlov får på de to tilsyn og kvalitetskontrollerne. For at kunne besvare hovedspørgsmålet har det været nødvendigt at starte med at forklare, hvorfor der i det hele taget er behov for revision og kontrol af revisor. For at kunne forklare disse behov er der taget udgangspunkt i principal-agentteorien.

Principal-agentteorien beskriver, at behovet for revision opstår, fordi virksomhedsejer ønsker at kontrollere virksomhedsledelsen. Problemet med at ansætte en revisor til at kontrollere virksomhedsledelsen er, at der er en risiko for, at de to vil indgå en alliance for selv at opnå det maksimale udbytte. Da dette sjældent vil være til virksomhedsejernes fordel, opstår der derfor et behov for, at revisor bliver kontrolleret. Ved at kontrollen af revisor udføres af en forening eller myndighed som der er tillid til, sikres det, at der ikke opstår et behov for at kontrollere revisors kontrollant osv. Principal-agentteorien er en relativ begrænset model, da den kun kan forklare, hvorfor der er et behov for kontrol, men den kan ikke forklare, hvordan sådanne kontroller kan eller bør reguleres.

Der tages udgangspunkt i Jørgen Dalberg-Larsens teori om reguleringsformerne for at forklare, hvordan revisors arbejde kan reguleres. Denne teori fortæller, at der eksisterer tre rene reguleringsformer kaldet offentligregulering, selvregulering og markedsregulering. Da der indenfor revisionsbranchen altid har eksisteret såvel lov som selvregulering, har markedsreguleringen ikke haft nogen betydning for regulering af revisionserhvervet.

Lovreguleringen består af de regler og bestemmelser, der vedtages af staten som den lovgivende magt. Fordelen ved denne reguleringsform er, at reglerne er gældende for alle, og det er muligt at dømme ud fra disse regler. Ulempen er derimod, at det ofte tager relativ lang tid at vedtage og indføre nye regler, hvorfor reglerne ikke altid kan følge udviklingen i samfundet. Det kan i et vist omfang være med til at skade den tillid, som reglerne ellers skulle være med til at opbygge.

Selvreguleringen udgøres af de regler og bestemmelser, som fastsættes af revisor selv, og som denne frivilligt vælger at følge. I Danmark er FSR en af de mest anerkendte foreninger indenfor revisionsbranchen, og denne forening står for en væsentlig del af selvreguleringen. Fordelen ved selvregulering er, at det er en relativ fleksibel reguleringsform, som hurtigere end lovreguleringen kan tilpasse sig udviklingen i samfundet. Den store ulempe ved selvregulering er, at reglerne ikke har nogen almen gyldighed, og derfor ikke kan håndhæves af domstolene. For at selvregulering kan ek-

sistere kræver det, at samfundet accepterer reglerne og finder dem i overensstemmelse med de normer og værdier, som er i samfundet.

Lovreguleringen har eksisteret siden 1909, hvor den første revisorlov blev vedtaget. Siden da er loven blevet tilpasset adskillige gange. Det resulterede i 2003 i en ny revisorlov, hvor Revisortilsynet bl.a. blev indført. I den forbindelse blev der også vedtaget regler vedrørende den kvalitetskontrol, som Revisortilsynet skal gennemføre. Revisortilsynets opgave blev at kontrollere kvaliteten af de ydelser, som var omfattet af Revisorloven.

Ved at indføre Revisortilsynet i 2003 blev det obligatorisk at udføre kvalitetskontrol af alle revisionsfirmaer mindst en gang hvert fjerde år. Tidligere havde der kun eksisteret den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som kun var obligatorisk for medlemmer af FSR.

Både FSR og Revisortilsynet offentliggør årligt resultaterne af kvalitetskontrollen. Denne åbenhed overfor offentligheden kan være med til at skabe en øget tillid til revisionserhvervet.

Den seneste opdatering af Revisorloven skete i juni 2008, og disse regler er gældende fra 1. juli 2008. Med vedtagelsen af den seneste revisorlov er reglerne for Revisortilsynet og udførelsen af kvalitetskontrol blevet tilpasset, så de nu er i overensstemmelse med EU's 8. direktiv.

Selvreguleringen startede i 1912, da FSR blev oprettet. Foreningen har fra starten være baseret på et frivilligt medlemskab. Foreningen har flere gange uden held forsøgt at indføre medlemspligt via Revisorloven. Det betyder, at medmindre de regler og revisionsstandarder, som vedtaget af FSR, anses for værende god revisorskik, kan de kun gøres gældende overfor medlemmerne. Dette har været tilfældet med den foreningsbaserede kvalitetskontrol, som har været obligatorisk for alle medlemmer siden 1994. FSR har i dag en medlemsprocent på 94 % af alle statsautoriserede revisorer, hvorfor størstedelen af de danske revisorer og revisionsfirmaer, er underlagt FSR bestemmelser og revisionsstandarder. Den foreningsbaserede kvalitetskontrol er bygget op omkring revisionsstandard 1. Revisionsstandarder som FSR vedtager, er oversættelser af de internationale revisionsstandarder, som udgives af IFAC. Da FSR siden 1976 har været medlem af IFAC har de pligt til at oversætte og vedtage de internationale standarder i Danmark. Det betyder at dele af grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol er et internationalt grundlag, som er ens i største delen af de europæiske lande.

Med vedtagelsen af den nye revisorlov er der sket ændringer i forhold til kvalitetskontrollen, som vi kender den i dag. Den nye lov har bl.a. defineret et indskrænket anvendelsesområde i forhold til den gamle lov. Det betyder, at dele af kvalitetskontrollen som siden 2003 har hørt under Revisortilsynet, nu igen kommer til at falde ind under den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Loven omfatter nu

kun erklæringer, som er afgivet med sikkerhed, og som ikke udelukkende er ikke hvervgiverens eget brug.

Derudover er uafhængighedskravene skærpet. Det betyder at revisionsfirmaerne ikke længere selv kan indstille den kontrollant, som de ønsker skal forestå kvalitetskontrollen. Det bliver derfor nu Revisortilsynets opgave at udvælge de kontrollanter, som skal gennemføre kvalitetskontrollerne. Udover de direkte påvirkninger loven får, er der også vedtaget ændringer, som ikke får betydning fra ikrafttrædelsen af. Den ene af de ændringer er, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som Revisortilsynet er underlagt, nu får mulighed for at vedtage yderligere bestemmelser vedrørende kvalitetskontrollen og dens gennemførelse. Det forventes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil benytte sig af denne mulighed, men der kan gå tid inden sådanne bestemmelser bliver vedtaget.

Foruden den almindelige kvalitetskontrol får Erhvervs- og Selskabsstyrelsen også mulighed for at foretage egne undersøgelser af revisionsfirmaerne, og sådanne undersøgelser kan under særlige omstændigheder foretages uden retskendelse. Det forventes ikke, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil benytte denne mulighed, da der har været stor debat herom, samt at det tager relativ kort tid at indhente en retskendelse.

Siden 2003 har kontrollen af revisors arbejde været udført af hhv. FSR og Revisortilsynet, og en sammenligning af de to tilsyn viser, at der efter min mening er flere ligheder mellem de to tilsyn og kvalitetskontrollerne, end der er forskelle. Dette finder jeg ikke overraskende, eftersom Revisortilsynet og den offentlige kvalitetskontrol i væsentlig grad er bygget op ud fra den eksisterende foreningsbaserede kvalitetskontrol. Formålet med Revisortilsynet var at sikre et uafhængigt tilsyn. Derfor er det min vurdering, at det ikke er et problem, at det nye uafhængige tilsyn tager udgangspunkt i det allerede eksisterende system, som i væsentlig grad levede op til de på det tidspunkt gældende regler.

Forskellene findes efter min mening hovedsageligt i de sanktionsmuligheder, som tilsynene har til rådighed samt den måde, som de benytter dem på. Revisortilsynet har mulighed for at bruge væsentlig hårdere sanktioner end FSR, og det er tydeligt at de også benytter sig af dem. Siden 2003 er flere revisionsfirmaer sendt videre til Disciplinærnævnet (nu Revisornævnet), og dette har ofte resulteret i større bøder. Derimod har FSR's hårdeste sanktion været at pålægge revisionsfirmaet en fornyet kontrol.

Sammenligningen af de opnåede resultater viser også, at der efter etableringen af revisortilsynet er sket en stigning i andelen af revisionsfirmaer, som er pålagt en fornyet kontrol eller fornyet kontrol plus sendt i Disciplinærnævnet.

Det vigtige, som den nye revisorlov er med til at slå fast, er at Revisortilsynet har en dominerende rolle indenfor kvalitetskontrollen og at det er Revisortilsynet, som nu har retten til at vedtage bestemmelser for den offentlige kvalitetskontrol. Dette kan ses bl.a. ved, at det er Revisortilsynet der udvælger revisionsfirmaerne til kontrol samt godkender og fra 2009 udvælger kontrollanterne. Derudover har Revisortilsynet til opgave at kontrollere de ydelser, som lovgiver vurderer værende de vigtigste, og som derfor er omfattet af loven. Indtil nu har grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol indeholdt de samme retningslinjer, som er gældende for den offentlige kvalitetskontrol. Jeg forventer, at de nye bestemmelser som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen forventes at vedtage for den offentlige kvalitetskontrol, også fremadrettet vil blive inddraget i grundlaget for den foreningsbaserede kvalitetskontrol.

Konklusionen er derfor, at selv om der er mange ligheder mellem de to tilsyn og kvalitetskontrollerne, selv efter den nye revisorlov er vedtaget, er indførelsen af Revisortilsynet ikke blot en opdeling af kvalitetskontrollen. Indførelsen har efter min vurdering haft en effekt i form af, at flere revisionsfirmaer nu har fået rettet op på deres kvalitetsstyringssystemer, hvilket medfører en forbedret kvalitet. Det forventes også, at FSR vil tilpasse sig Revisortilsynets arbejdsgange og retningslinjer for den offentlige kvalitetskontrol, hvorfor tror jeg ikke, at der vil blive en større forskel mellem de to tilsyn og kvalitetskontrollerne i fremtiden. Endeligt skal det nævnes at selvom der på papiret ikke ser ud til at være sket større ændringer efter, at Revisortilsynet er indført i 2003, så er det vigtigt at huske betydningen af et uafhængigt tilsyn, hvilket efter min mening har en positiv betydning for tilliden til kontrollen. Derudover har ændringen af Revisorloven i 2008 været med til at sikre mere harmonisering inden for EU, hvilket sikrer at revisionsfirmaerne, mindsker risikoen for på sigt at blive udsat for dobbelt kontrol. Dette kunne ikke være opnået udelukkende med den foreningsbaserede kvalitetskontrol, da denne ikke opfylder kravene omkring uafhængighed.

10. Perspektivering

I denne opgave har fokus hovedsageligt været på den historiske udvikling indenfor kvalitetstilsynet både de selvregulerende og lovregulerede elementer samt betydningen af den nye Revisorlov. Derfor er det relevant at forsøge at forstå, i hvilken retning udviklingen vil bevæge sig i fremtiden.

Det blev tidligere konkluderet, at indførelsen af Revisortilsynet har haft en effekt. Det har betydet, at flere revisionsfirmaer er blevet pålagt en fornyet kontrol, og at nogle af revisionsfirmaerne er blevet sendt i Disciplinærnævnet med bl.a. bøder til følge. Revisorlovens anvendelsesområde er som bekendt skærpet i forhold til tidligere. Den nye revisorlov har tydeligt slået fast, hvilke ydelser som den offentlige tilsynsmyndighed skal kvalitetssikre og dermed hvilke ydelser, som tillægges størst værdi. Det er derfor nødvendigt, at kvalitetskontrollen med disse ydelser er effektiv, og sikrer at offentligheden kan have fuld tillid til de ydelser, som der kvalitetstrolleres af Revisortilsynet.

Foruden ændringen i Revisorlovens anvendelsesområde har Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fået beføjelse til at vedtage bestemmelser vedrørende kvalitetskontrollen. Det forventes, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil benytte sig af denne mulighed. Hvis muligheden benyttes kan det både være for at få mere indflydelse på kvalitetskontrollen samt vise omverdenen, at det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som har det overordnede ansvar, og er den overordnede tilsynsmyndighed, når det angår kontrol af kvaliteten af revisors arbejde. Når Erhvervs- og Selskabsstyrelsen benytter sig af denne mulighed, er det vigtigt at de viser at de er fuldt ud kompetente til at varetage denne opgave, og dernæst beviser, at de nye bestemmelser får en betydning for kvalitetskontrollen. FSR har tidligere udtrykt bekymring ved, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nu både har mulighed for at fremstå som lovgivende og udøvende magt. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ikke beviser, at de er i stand til at håndtere den nye mulighed på en betryggende måde, kan det resultere i negativ omtale af den offentlige kvalitetskontrol samt mistet tillid til revisors arbejde.

Hvis der begynder at opstå modstand mod Erhvervs- og Selskabsstyrelsens bemyndigelse til at vedtage yderlige bestemmelser, kan det få afgørende betydning for tilliden til de vedtagne bestemmelser og måske også til kvalitetskontrollen. Da Revisortilsynet endnu er et ungt tilsyn, har det stor betydning for tilsynets fremtid, hvad der sker med tilsynet indenfor de nærmeste år.

Udover den betydning den nye revisorlov kan forventes at få på kvaliteten af revisors arbejde og kvalitetskontrollen, vil der løbende ske en udvikling i kravene fra samfundet. Dette vil medføre at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen løbende er nød til at sikre, at disse ændrede krav medtages i kvali-

tetskontrollen. Hvis Erhvervs- og Selskabsstyrelsen imødekommer ændringerne i kravene til kvaliteten gennem opdatering af retningslinjerne og bestemmelserne for kvalitetskontrollen, kan der opnås et fleksibelt system, som forholdsvist hurtigt kan tilpasses. Da den største svaghed ved lovregulering normalt er den relativ lange responstid på ændringer i samfundet, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen være med til at reducere denne svaghed og give den offentlige regulering af revisionserhvervet større indflydelse og betydning.

Med den øgede lovregulering der på det seneste er sket indenfor området, kan det tænkes at FSR vil forsøge at øge selvreguleringen for at vinde noget af kontrollen med reguleringen tilbage. Der har tidligere i historien været eksempler på, at FSR har forsøgt at skabe mere indflydelse gennem øget selvregulering. Det kan derfor tænkes, at FSR i fremtiden vil øge sine krav til kvaliteten for at forhindre at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ser et behov for at vedtage yderligere bestemmelser vedrørende kvalitetskontrollen. Hvis FSR øger kravene til sine medlemmer og til den foreningsbaserede kvalitetskontrol, kan dette få betydning for den offentlige kvalitetskontrol. Dette kan ske, hvis de ændringer som FSR foretager, bliver betragtet som god revisorskik, hvorfor ændringerne vil blive gældende for samtlige revisorer og revisionsfirmaer. Problemet ved en mulig reaktion fra FSR for at sikre mere selvregulering, kan være at kravene bliver unødvendig høje, hvilket kan resultere i manglende accept og efterlevelse af reglerne. I værste fald kan det betyde at foreningen vil miste medlemmer, og dermed miste den indflydelse, som foreningen har i dag. Derfor anses det ikke for sandsynligt at FSR vil indfører strengere krav, end hvad der efterspørges af revisorerne, virksomhederne og regnskabsbrugerne.

Udover de nationale aktører som søger medindflydelse på reguleringen af kvaliteten af revisors arbejde, så eksisterer der også et utal af internationale foreninger, organisationer mv. som også ønsker indflydelse. Internationalt er det hovedsageligt IFAC, USA og EU, som ønsker at påvirke de danske regler. Tendensen har indtil nu været, at reglerne er blevet mere harmoniseret specielt blandt de europæiske lande. Det har den fordel, at investorer i Europa har et kendskab til de gældende regler, og en tillid til at reglerne resulterer i en tillid til revisionsbranchen i hele Europa. Et tæt samarbejde mellem de europæiske lande har også den fordel, at det er lettere at bruge hinandens erfaringer. Det betyder, når der skal indføres nye regler i Danmark, så har vi ofte mulighed for at se, hvordan landene omkring os har håndteret de nye regler, og dermed kan det gøre implementeringen lettere og mere effektiv.

Det er klart en gevinst for samfundet, hvis der sikres en høj kvalitet af revisors arbejde også på tværs af landegrænser, da dette er med til at forhindre erhvervsskandaler og sikre en stabil økonomi. Så sent som i efteråret 2008 stod det klart, at der i Danmark var endnu en stor erhvervsskandale undervejs. IT-Factory som i de seneste år havde fået meget opmærksomhed grundet virksomhedens flotte vækst og resultat, var pludselig fra den ene dag til den anden gået konkurs. Der gik ikke lang tid efter at konkursen var offentliggjort, før der begyndte at blive stillede kritiske spørgsmål omkring revisor og dennes arbejde. Derudover begyndte folk at stille spørgsmålstejn til, om reglerne omkring bl.a. revision er god nok. Alle disse spørgsmål og spekulationer blev allerede diskuteret inden der var klarhed over hændelsesforløbet i sagen.

Denne reaktion er typisk, når der opstår store erhvervsskandaler, og er set flere gange før (bl.a. tidligere i 2008 hvor Roskilde Bank også gik konkurs). Problemet her kan være en forventningskløft mellem regnskabsbrugernes forventning til revisors udførte arbejde og det faktiske udførte arbejde. Hvis der for eksempel i en erhvervsskandale er tale om, at skandalen er opstået grundet besvigelser og svig i selskabet, så ville dette oftest ikke være opdaget under revisionen, eftersom en revision ikke udføres med henblik på at afdække besvigelser. Når såkaldte eksperter udtaler i medierne, at revisor burde have opdaget for eksempel en besvigelse, så er dette med til at skabe en mistillid til revisor, som er ubegrundet. I dag bliver mange holdninger og meninger dannet på baggrund af de informationer, som medierne ønsker at fremhæve, og det er nok sjældent at alle informationer kommer frem. Dette kan medføre, at der skabes en mistillid til bl.a. revisorer og deres arbejde på et forkert grundlag.

Det er derfor vigtigt at forsøge at undgå en forventningskløft mellem regnskabsbrugerne og revisorerne. En forventningskløft kan til dels undgås ved information omkring kravene til revisor og dennes arbejde. Det er derfor vigtigt med et åbent tilsyn, som fremadrettet er med til at sikre, at regnskabsbrugerne får denne information. Derudover har det efter min mening også stor betydning for regnskabsbrugers krav, at de modtager informationer om kvalitetskontrollen og resultaterne heraf. Det er udmærket at informationerne er tilgængelige på internettet, men der er også behov for at få dem ud gennem andre medier, så alle er informeret om denne kontrol og dennes betydning for samfundet.

11. Litteraturliste

Bøger

Eilifsen, Aasmund & William F. Messier JR., Steven M. Glover & Douglas F. Prawitt (2006); *Auditing & assurance services*”

Born, Asmund m.fl. (1988); *”Refleksiv ret”*; ISBN: 8770342393

Elling, Jens O. (2007); *”Årsrapporten – teori og regulering”*

KMPG (2007/08); *”Indsigt i årsregnskabsloven – KPMG’s praktiske guide til forståelse af loven”*

Elm-Larsen, Rolf & Wanda A. Wallace (1994); *”Revision i agentteoretisk belysning”*, i bogen *”Revision: Funktion og vision”* side 211-238.

Mortensen, Henrik (2003); *”Regulering af revisorprofessionen i Danmark: Lovregulering vs. selvregulering”*, Handelshøjskolen i København

FSRs kvalitetskontrol (2008); *”Retningslinjer for gennemførelse af den foreningsbaserede kvalitetskontrol og rapportering herom”*

Revisortilsynet (2008); *”Retningslinjer for gennemførelse af kvalitetskontrol og rapportering herom”*

Artikler:

American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts (1973); *”A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC)”*

Børsen (17. juni); politik/økonomi side 16 *”Regler bremser konkurrencen”* (dok.nr. 3059805)

INSPI (nr. 6 2008); *”Fra Disciplinærnævn til Revisornævn”*

Lovtekster:

Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer (Lov nr. 302 af 30. april 2003); *"Revisorloven"*

Lov om godkendte revisorer og revisionsfirmaer (Lov nr. 468 af 17. juni 2008); *"Revisorloven"*

Lovforslag til "lov om godkendte revisorer og revisionsfirmaer" med bemærkninger (L 120 af 27. marts 2008); *"Revisorloven"*

Revisionsstandarder:

Forord til revisionsstandarder; *"Forord til revisionsstandarderne for kvalitetskontrol, revisionsopgaver, erklæringsopgaver med sikkerhed og beslægtede opgaver"*

Revisorsstandard 1; *"Kvalitetsstyring i firmaer som udfører revision og review af historiske finansielle oplysninger, andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt beslægtede opgaver"*

Revisionsstandard 220; *"Kvalitetsstyring i forbindelse med revision af historiske finansielle oplysninger"*

Revisionsstandard 230; *"Revisionsdokumentation"*

Revisionsstandard 500; *"Revisionsbevis"*

Internetsider:

www.FSR.dk:

Årlige redegørelser om den foreningsbaserede kvalitetskontrol:

<http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

Pressemeddelelse vedr. kvalitetskontrollen (2008):

<http://www.fsr.dk/site/fsrstart.nsf/web/fsrframesetnonmember>

www.Revisortilsynet.dk:

Årlige redegørelser om den offentlige kvalitetskontrol:

<http://www.revisortilsynet.dk/sw4266.asp>

Lovgrundlaget for den offentlige kvalitetskontrol: <http://www.revisortilsynet.dk/sw3493.asp>

www.folketinget.dk:

Oversigt over vedtagelsen af den nye Revisorlov 2008:

<http://www.folketinget.dk/doc.aspx?samling/20072/lovforslag/l120>

FSR's kommentarer til udkastet til den nye revisorlov fra 18/12 2007: (Erhvervsudvalget, L 120 - Bilag 5) ”Forslag til lov om godkendte revisorer og revisionsfirmaer mv. L 120”

www.de.dk:

www.de.dk/Bladet/Oktober+2005/

www.disciplinaernaevnet.dk

Kendelser fra disciplinærnævnet: <http://www.disciplinaernaevnet.dk/sw7869.asp>

Årsberetning fra disciplinærnævnet:

<http://www.disciplinaernaevnet.dk/graphics/disciplinaernaevnet/Årsberetning2007.pdf>

www.eogs.dk:

Organisationsdiagram: <http://www.eogs.dk/sw21269.asp>

Det samlede tilsynssystem: <http://www.eogs.dk/sw21613.asp>

Lovpligtig kvalitetskontrol: <http://www.eogs.dk/sw34584.asp>

www.skat.dk:

Indførelsen af revisionspligt: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=208781&vId=0>

www.retsinformation.dk:

Betænkning over ”Forslag til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer”:

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=96163>

www.tidsskrift.dk

<http://tidsskrift.dk/visning.jsp?markup=&print=no&id=83514>