

Del II – nye EU-regler om revisjon:

Tjenester til revisjonsklienter



Artikkelen er forfattet av:

Cand. jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser Den norske Revisorforening

De nye EU-reglene innfører blant annet ny regulering av adgangen for den valgte revisor til å yte andre tjenester enn lovbestemt revisjon til foretak av allmenn interesse.

Det skilles mellom revisjonsfremmede tjenester og andre tjenester. Det blir forbudt å yte en rekke tjenester som er tatt inn i en egen «svarteliste» med forbudte

Nye EU-regler om revisjon og revisorer vil tre i kraft i løpet av sommeren 2014. Reglene skal gjennomføres til bruk i Norge to år etter ikrafttredelsen. I en serie artikler tar jeg for meg de mest sentrale endringene og hva de kan bety for norske revisorer og deres kunder.

revisjonsfremmede tjenester. Honorar for tjenester utenfor svartelisten kan ikke overstige 70 % av revisjonshonoraret over en treårsperiode. I tillegg må revisjonsutvalget godkjenne kjøp av revisjonsrelaterte tjenester fra foretakets revisor. Disse begrensningene vil gjelde i tillegg til alminnelige krav til uavhengighet som gjelder ved revisjon av alle foretak.

Forbudte tjenester Svartelisten

En ny EU-forordning om revisjon av foretak av allmenn interesse innfører forbud mot å yte visse tjenester til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Disse kalles i forordningen «prohibited non-audit services» – forbudte revisjons-

fremmede tjenester. De forbudte tjenestene angis positivt i det vi kan kalle en svarteliste, i rammen. Det er ikke fastsatt noen sekkepost med «tjenester som kan true revisors objektivitet» eller lignende, og det er ikke noen motsvarende «hvit liste» med lovliggjete tjenester.

Forbudsperioden

Forbudet gjelder i perioden mellom begynnelsen av den reviderte regnskapsperioden og avgivelsen av revisjonsberetningen.

Utforming og implementering av internkontroll- og risikostyringsprosedyrer – tjenester som omfattes av punkt e i listen ovenfor – kan heller ikke være ytt i regnskapsåret forut for denne perioden.

Hvem forbudet omfatter

Forbudet mot å yte slike tjenester gjelder for den valgte revisor for et foretak av allmenn interesse.¹ Forbudet er begrenset til foretak av allmenn interesse innenfor EU og EØS.² Forbudet omfatter også tjenester levert av andre revisjonsnettverk som den valgte revisoren, inkludert tjenester levert av selskaper i samme nettverk etablert utenfor EU/EØS.

Det er forbudt å yte tjenestene til det reviderte foretaket selv, dets morselskap eller selskaper som det reviderte foretaket kontrollerer (datterselskaper). Også dette er begrenset til morselskap og datterselskaper etablert innenfor EU og EØS. Kravene til



SVARTELISTE: Det blir forbudt å yte en rekke tjenester som er tatt inn i en egen «svarteliste» med forbudte revisjonsfremmede tjenester.

1 Foretak av allmenn interesse omfatter børsnoterte foretak, banker og forsikringsselskaper. Definisjonen er nærmere omtalt i min artikkel om de nye EU-reglene i forrige nummer av Revisjon og Regnskap.

2 I forordningen står det bare EU, men EØS inkluderes når forordningen innlemmes i EØS-avtalen.

Svartelisten

Svartelisten omfatter disse tjenestene. Det enkelte land kan beslutte å fjerne punktene merket med stjerne fra listen, jf. omtale nedenfor:

- a. Tjenester innen skatt knyttet til
 - I. Utarbeidelse av selvangivelse og andre skatteskjema*
 - II. Skatt på lønn
 - III. Tollavgifter
 - IV. Identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver*, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
 - V. Bistand i forbindelse med kontroll fra skattemyndighetene*, med mindre bistand fra den valgte revisor er et lovkrav
 - VI. Beregning av direkte og indirekte skatt og utsatt skatt*
 - VII. Skatterådgivning*
- b. Tjenester som innebærer enhver form for deltakelse i ledelsen av eller beslutningsprosessen til den revisjonspliktige
- c. Bokføring, utarbeidelse av regnskapsmateriale og utarbeidelse av års- eller delårsregnskap
- d. Lønnstjenester
- e. Utforming og implementering av internkontroll- og risikostyringsprosedyrer knyttet til utarbeidelsen av og/eller kontroll med finansiell informasjon eller finansielle IT-systemer
- f. Verdsettingstjenester, inkludert verdsettinger utført i forbindelse med aktuærtjenester eller bistand i rettsvister*
- g. Juridiske tjenester som gjelder
 - I. Generelle rettsråd
 - II. Forhandling på vegne av revisjonsklienten, eller
 - III. Å opptre i en prosedyrerolle i rettsvister
- h. Tjenester knyttet til internrevisjonsfunksjonen til revisjonsklienten
- i. Tjenester knyttet til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering, og investeringsstrategien til revisjonsklienten, unntatt det å yte attestasjonstjenester i tilknytning til regnskapene inkludert avgivelse av støttebrev (comfort letters) i forbindelse med prospekter utstedt av revisjonsklienten
- j. Markedsføre, handle med eller garantere for tegning av den revisjonspliktiges aksjer
- k. Personaltjenester som gjelder
 - I. Utvelgelse eller referansesjekk av kandidater til lederstillinger som gir mulighet til å utøve vesentlig innflytelse på utarbeidelsen av regnskapsmateriale eller regnskaper som er gjenstand for revisjonen
 - II. Strukturering av organisasjonsutformingen
 - III. Kostnadskontroll

prosedyrer – tjenester som omfattes av punktene b, c og e i listen ovenfor.

Det enkelte land kan utvide eller begrense svartelisten

Det enkelte land kan forby andre tjenester enn de som er listet opp i forordningen. Det er et vilkår at tjenestene kan innebære en trussel mot revisors uavhengighet. Land som benytter seg av muligheten til å føye tjenester til svartelisten, må melde det inn til EU-kommisjonen eller, for Norges vedkommende, til EFTAs overvåkingssorgan (ESA). Disse vil kunne håndheve at vilkåret for å føye tjenester til svartelisten er oppfylt.

Det enkelte land får også mulighet til å fjerne skattetjenester og verdsettingstjenester fra svartelisten. Skattetjenester knyttet til skatt på lønn og tollavgifter, kan imidlertid ikke fjernes. Skattetjenester som det enkelte land kan ta ut av svartelisten, omfatter dermed utarbeidelse av selvangivelse og andre skatteskjema, identifisering av offentlige subsidier og skatteinsentiver, bistand i forbindelse med skattekontroll, skatteberegning og skatterådgivning. Selv om alle eller enkelte av disse tjenestene er tatt ut av svartelisten i et land, er det ikke uten videre tillatt for revisor å levere dem til revisjonsklienten. Revisjonsselskapet må overholde følgende krav: Tjenesten kan ikke ha noen direkte – og kan ellers ikke ha annet enn en uvesentlig – innvirkning på de reviderte regnskapene. I innledningen til forordningen (fortalen) er det særskilt uttalt at aggressiv skatteplanlegging ikke kan anses uvesentlig i denne sammenheng. Estimeringen av virkningen på de reviderte regnskapene må være utfyllende dokumentert og forklart i den tilleggsrapporten revisor etter forordningen skal avgi til revisjonsutvalget. Revisjonsfirmaet må overholde prinsippene om uavhengighet som er fastsatt i revisjonsdirektivet.⁴

Aksept- og fortsettelsesvurdering

Som en del av sin aksept- og fortsettelsesvurdering for foretak av allmenn interesse, pålegges revisjonsselskapet en særskilt plikt til å vurdere og dokumentere om det overholder bestemmelsene om forbud mot å levere revisjonsfremmede tjenester. På samme måte skal revisjonsselskapet vurdere og dokumentere overholdelsen av de kravene som gjelder for levering av lovlige tjenester.

uavhengighet³ gjelder imidlertid for tjenester på svartelisten som leveres til mor- og datterselskap etablert utenfor EU/EØS. Det dekker tilfeller der leveringen til slike selskaper utenfor EU/EØS svekker uavhengigheten til revisoren som reviderer det aktuelle foretaket av allmenn interesse innenfor EU/EØS.

Det presiseres en særskilt plikt for revisjonsselskapet til å vurdere sin uavhengighet når tjenester på svartelisten er levert til et morselskap eller datterselskap utenfor EU/EØS av et selskap i samme nettverk.

Når uavhengigheten blir påvirket – og det anses alltid å være tilfelle – skal revisjonsfirmaet iverksette mottiltak for å håndtere trusselen mot uavhengigheten der det er mulig. Hvis ikke må revisor trekke seg. Det presiseres også noen tilfeller der mottiltak ikke anses egnet, slik at forbudet i praksis også gjøres gjeldende for tjenester levert til konsernselskaper utenfor EU/EØS. Det gjelder når revisor er involvert i den revisjonspliktiges beslutningstaking, og for tjenester som består i regnskapsføring, deltakelse i ledelsen eller beslutningsprosessen eller utforming og implementering av internkontroll- og risikostyrings-

³ Se omtalen av uavhengighetsregler nedenfor under omtalen av lovlige tjenester.

⁴ Direktiv 2006/43/EF kapittel IV.

Konsekvenser av å levere tjenester på svartelisten

Forordningen sier ikke noe om konsekvenser for revisjonsselskapet av å levere tjenester på svartelisten i strid med forbudet. Det overlates til det enkelte land å fastsette egnede bestemmelser for å sikre effektiv anvendelse av forordningen. Revisjonsdirektivet pålegger medlemsstatene å ha et effektivt system for revisortilsyn og administrative sanksjoner. Dette gjelder også for kravene etter forordningen. Disse tilsyns- og sanksjonsforpliktelsene utvides og presiseres nå betydelig. Det kommer jeg tilbake til i en senere artikkel.

Aktuelle tilsynsmessige konsekvenser her er særlig pålegg om retting, det vil si pålegg om å avslutte leveringen av forbudte tjenester eller å fratte som revisor, og illeggelse av overtredelsesgebyr. Etter mitt syn bør det være en høy terskel for å gi pålegg om å fratte som revisor i tilfeller der leveringen av forbudte tjenester opphører. Det er også i tråd med Finanstilsynets praksis i saker som gjelder brudd på uavhengighetsreglene. Slike pålegg må i tilfelle reserveres for tilfeller der tilliten til revisjonen ikke kan gjenopprettes selv om leveringen opphører. Det kan ramme det revisjonspliktige foretaket på en urimelig måte dersom revisor må fratte på et ubeløst tidspunkt, og revisor bør normalt få muligheten til å rydde opp ved å avslutte tjenesteleveringen.

Lovlige tjenester

Andre tjenester enn de revisjonsfremmede tjenestene på svartelisten, er som et utgangspunkt lovlig å levere til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse, men det gjelder visse rammer og begrensninger også for disse. For det første setter de alminnelige uavhengighetsreglene grenser for adgangen til å yte tjenester til revisjonsklienter. For det andre setter forordningen en grense på 70 % for hvor stor andel honoraret fra andre tjenester kan utgjøre av honorar for lovpliktig revisjon. For det tredje fastsetter forordningen krav til anskaffelsesprosedyren for revisjonsfremmede tjenester som ikke er på svartelisten.

Uavhengighetsreglene

Kravene til uavhengighet fastsettes i de enkelte lands nasjonale regler. De nasjonale reglene må oppfylle minstekravene til uavhengighet i revisjonsdirektivet – direktiv 2006/43/EU – kapittel IV. De nasjonale reglene kan være strengere enn direktivreglene. Bestemmelsene om uavhengig-

het i revisjonsdirektivet bygges en god del ut med de direktivendringene som nå gjennomføres sammen med forordningen om revisjon av foretak av allmenn interesse. I hovedsak oppfyller de gjeldende uavhengighetsreglene i revisorloven imidlertid også de nye kravene i direktivet, og på flere punkter vil de norske reglene fortsatt være strengere enn de nye direktivreglene.

Nye direktivkrav som ikke er fullt ut dekket eller presisert i gjeldende uavhengighetsregler i revisorloven, inkluderer forbud mot å motta gaver eller tjenester fra revisjonsklienten, plikt til å vurdere uavhengigheten dersom revisjonsselskaper slår seg sammen, tidsfrist for å avslutte det forholdet eller interessen som bryter med uavhengigheten, og krav til dokumentasjon av uavhengighetsvurderinger og tiltak for å håndtere trusler mot uavhengigheten. En annen sak er at et stadig mer internasjonalt rettet næringsliv øker betydningen av å få mer samordnede krav mellom land. Det tilsier at de norske lovreglene bringes mer i samsvar med EU-reglene. Innføringen av mer omfattende og presise EU-regler om uavhengighet, taler også for det.

70 % honorarbegrensning

Honoraret fra andre tjenester enn revisjon, kan ikke utgjøre mer enn 70 % av revisjonshonoraret. Honorargrensen gjelder når revisjonsselskapet yter andre tjenester til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse.

Telleren i honorarbrøken består av honorar fra alle andre tjenester enn de som inngår i nevneren i honorarbrøken samt særskilt unntatte lovbestemte tjenester. Etter bestemmelsen omfattes heller ikke tjenester som inngår i svartelisten. Utelattelsen av tjenester på svartelisten kan ikke oppfattes som annet enn en presisering av at honorarbegrensningen ikke innebærer noen adgang til å levere tjenester på svartelisten. Honorar fra tjenester som er unntatt fra svartelisten i et land, må regnes med. Det samme gjelder honorar fra tjenester som ev. er levert i strid med svartelisten.

Bestemmelsen omfatter bare tjenester levert av revisjonsselskapet, og ikke tjenester levert av andre selskaper i samme nettverk eller av personer eller selskaper som for øvrig er knyttet til revisjonsselskapet (nærstående). Honorarbegrensningen gjelder for tjenester levert til det reviderte foretaket selv, dets morselskap eller selska-

per som det reviderte foretaket kontrollerer (datterselskaper).

Tjenester som er pålagt i nasjonale regler eller EU-regler, skal utelates fra honorarbegrensningen. Det innebærer at honorar fra slike tjenester ikke skal regnes med i telleren i honorarbrøken. Dette omfatter i første rekke lovbestemte attestasjoner og eventuelle andre lovbestemte tjenester som skal utføres av foretakets valgte revisor. Det viktigste eksemplet på det hos oss, er revisors underskrift på ligningsoppgavene. Bestemmelsen avgrenser imidlertid ikke særskilt mot lovbestemte attestasjoner og andre lovbestemte tjenester som kan utføres av andre enn den valgte revisoren, enten det må være en revisor eller ikke. Etter min vurdering er bestemmelsen ganske klar på at også slike tjenester skal utelates. En rekke selskapsrettslige attestasjoner i forbindelse med kapitalendringer kommer i denne kategorien.

Nevneren i honorarbrøken består av honorar fra lovpliktig revisjon av årsregnskapet eller konsernregnskapet til det reviderte foretaket av allmenn interesse, dets morselskap eller selskaper som det reviderte foretaket kontrollerer (datterselskaper). Det er ikke gjort forskjell på om revisjon av regnskapene til mor- og datterselskaper er utført av det samme revisjonsselskapet, selskaper i samme nettverk eller andre revisjonsselskaper. Honorargrensen for andre tjenester kan bli vesentlig høyere om alle revisjonshonorarene i konsernet kan regnes med enn om det bare er det aktuelle revisjonsselskapets egne revisjonshonorarer som kan regnes med, og løsningen gir ikke symmetri mellom telleren og nevneren i honorarbrøken. Det kan muligens ligge en begrensning i en formulering i bestemmelsen om at revisjonshonorar fra morselskap og datterselskaper skal regnes med der det passer («where applicable»), for eksempel slik at revisjonshonorar bare skal regnes med fra konsernselskaper som revisjonsselskapet har levert andre tjenester til. Etter min vurdering er likevel denne formuleringen et litt tynt grunnlag for å komme til en slik løsning, og den er et enda tynnere grunnlag for å begrense nevneren til revisjonshonorarer fra det aktuelle revisjonsselskapet. Jeg vil mene at bestemmelsen her må tas på ordet slik at alle revisjonshonorarene regnes med. En annen løsning, til ugunst for foretaket og revisor, måtte ha kommet klarere frem.

Det kan være naturlig å tenke seg at særlig lovbestemte attestasjoner som skal gis av

foretakets valgte revisor, skal regnes med blant revisjonstjenestene som inngår i nevneren i honorarbrøken. Bestemmelsen om nevneren er imidlertid avgrenset til honorar fra lovbestemt revisjon. Lovbestemt revisjon er definert som revisjon av årsregnskap og konsernregnskap etter krav i EU-regler eller nasjonale regler, samt tilsvarende frivillig revisjon av små foretak.⁵ Bestemmelsen om at lovpålagte tjenester skal utelates fra honorarbegrensningen gir heller ikke grunnlag for å regne disse med i nevneren. Etter min vurdering kan honorar fra lovbestemte attestasjoner ikke regnes med i nevneren i honorarbrøken.

Det fremgår at honorarbegrensningen gjelder når revisjonsselskapet har levert andre tjenester til revisjonsklienten over en sammenhengende periode på tre eller flere regnskapsår. Det betyr formodentlig at det ikke settes noen begrensning på levering av andre tjenester når revisjonsoppdraget har vart i mindre enn tre regnskapsår. Perioden starter samtidig med revisjonsoppdraget – når klienten blir revisjonsklient. Eventuelle andre tjenester levert før dette har ikke betydning.

Det er henvist til totale honorarer for andre tjenester for å beregne telleren i honorarbrøken, mens det er henvist til gjennomsnittet av revisjonshonorar betalt i de tre siste regnskapsår for å beregne nevneren. Det kan bety at både telleren og nevneren skal beregnes ut fra årlig gjennomsnitt av honorarene de tre siste regnskapsårene. Angivelsen av totalt honorar fra andre tjenester, presiserer ikke at det skal være årlig honorar. Tvert om angir bestemmelsen en periode på tre eller flere sammenhengende regnskapsår. Det kan også bety at totalt honorar hvert enkelt år fra andre tjenester ikke kan utgjøre mer enn årlig gjennomsnitt av revisjonshonorarene betalt i de tre siste regnskapsårene. Angivelse av gjennomsnittsberegning bare for nevneren, taler for det. Etter min vurdering trekker formuleringen av bestemmelsen mest i retning av den siste forståelsen.

Det enkelte land kan åpne for at tilsynsmyndigheten, etter anmodning fra revisjonsselskapet, i særlige tilfeller kan unnta revisjonsselskapet fra kravet til honorarbegrensning overfor et foretak for en periode på inntil to regnskapsår. Det er ikke helt klart om begrensningen på to regnskapsår

er en absolutt grense eller om det er adgang til å la tilsynsmyndighetene forlenge perioden med et nytt vedtak dersom det fortsatt foreligger et særlig tilfelle.

Anskaffelse av lovlige tjenester

Forordningen fastslår særskilt at et revisjonsselskap har adgang til å yte revisjonsfremmede tjenester, som ikke er forbudte revisjonsfremmede tjenester etter bestemmelsene om svarteliste, til en revisjonsklient som er et foretak av allmenn interesse. For disse lovlige revisjonsfremmede tjenestene, gjelder imidlertid krav til anskaffelsesprosedyren. Anskaffelsen må være godkjent av revisjonsutvalget etter at revisjonsselskapet har vurdert trusler mot uavhengigheten og mulige mottiltak for å håndtere truslene. Revisjonsselskapet skal diskutere trusler mot uavhengigheten og mulige mottiltak med revisjonsutvalget. Når et land har unntatt skatte- eller verdsettingstjenester fra svartelisten, skal revisjonsutvalget utarbeide retningslinjer for anskaffelse av slike tjenester. Det enkelte land kan fastsette strengere regler om betingelsene for anskaffelse av lovlige revisjonsfremmede tjenester.

Kravene til anskaffelsesprosedyre gjelder også for tjenester levert av selskaper i samme nettverk som revisjonsselskapet, og det gjelder for tjenester levert til det reviderte foretaket selv, dets morselskap eller

selskaper som det reviderte foretaket kontrollerer (datterselskaper).

Bestemmelsen gjør et skille mellom revisjonsfremmede tjenester («non-audit services») og andre tjenester. Kravene til anskaffelsesprosedyren gjelder ikke for de forutsetningsvis mer revisjonsrelaterte tjenestene. Skillet er ikke nærmere angitt i forordningen. Tjenester som er unntatt fra svartelisten i et land, er klart nok i gruppen lovlige revisjonsfremmede tjenester som må gjennom anskaffelsesprosedyren. Det samme vil gjelde for rådgivningstjenester utenfor svartelisten. Etter min forståelse må også tjenester av typen avtalte kontrollhandlinger gjennom anskaffelsesprosedyren. Revisjonsoppdrag i konsernet faller på den annen side klart utenfor dette kravet til anskaffelsesprosedyre, inkludert revisjon av delårsregnskaper og revisjon av andre konsernselskaper. Etter min vurdering faller også attestasjoner, både lovpliktige og avtalte, der revisor gir en bekrefteelse på grunnlag av en revisjonsmessig fremgangsmåte, utenfor. Det inkluderer slike tjenester som revisorbekreftelser etter aksjelovgivning og attestasjon av miljørapporter. I denne sammenhengen er det imidlertid viktig å ha for seg at det gjelder andre og til dels omfattende krav til prosedyren for anskaffelse og oppnevning av foretakets egen revisor.



70 % HONORARBEGRENSNING: Honoraret fra andre tjenester enn revisjon kan ikke utgjøre mer enn 70 % av revisjonshonoraret.

⁵ Forordningen artikkel 3, jf. revisjonsdirektivet artikkel 2 nr. 1.