



KJELD CHR. BØG & LARS KIERTZNER

# Professionsetik for revisorer



FORENINGEN AF STATS-AUTORISEREDE REVISORER

## Professionsetik for revisorer

© Foreningen af Statsautoriserede Revisorer · Februar 2007

Forfattere: Kjeld Chr. Bøj & Lars Kiertzner

Omslag og grafisk design: Hennielle Tost

Forædelofto: © Scanpix

Tryk: Nørhaven Book, Viborg

1. udgave, 1. oplag

Printed in Denmark 2007

ISBN 978-87-619-1842-0

## INDHOLD

Forord	7
Indledning	9
1.1 Indledning	13
1.2 Forventningskløften	14
1.3 Profession og professionel service	16
1.4 Hvad kan man forvente af en statsautoriseret revisor	18
1.5 Fordelene ved at være en del af en profession	19
1.6 Fem globale etiske principper	20
1.7 Etik og uafhængighed	24
1.8 Trusler og sikkerhedsforanstaltninger	25
1.9 Etiske teorier og begreber	28
1.10 Faglig etik, forretningsetik og personlige holdninger	32
2.1 Dansk lovgivning og etiske retningslinjer	36
2.2 Effekten af lovgivningen i EU	38
2.3 Revisortilsynet og Disciplinærnævnet	38
2.4 Sanktioner i Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	39
3.1 Indledning	42
3.2 Økonomiske interesser	47
3.2.1 Økonomiske interesser hos revisor, opgaveteams, revisionsfirmaer og hermed netværksforbundne firmaer	47
3.2.2 Økonomiske interesser for nære og nærmeste familie	50
3.2.3 Klienters økonomiske interesse i revisionsfirmaer	51
3.2.4 Økonomiske forbindelser	52
3.2.5 Uforvarende overtrædelser	54
3.3 Personlige nærtstående relationer hos klienter	54
3.4 Ansættelsesmæssige relationer og længerevarende tilknytning	56
3.4.1 Ansættelsesmæssige relationer til en erklæringsklient	57
3.4.2 Længerevarende tilknytning til en erklæringsopgave	59

<b>3.5</b>	<b>Beslutningsmæssige relationer</b>	
	<b>Andre ydelser end erklæringsopgaver</b>	61
3.5.1	Ledelsesmæssige beslutninger	63
3.5.2	Udarbejdelse af regnskabsmateriale/ regnskaber for revisionsklienter	64
3.5.3	Vurderingsopgaver for revisionsklienter	66
3.5.4	Intern revision hos revisionsklienter	68
3.5.5	IT-systemservices til revisionsklienter	70
3.5.6	Midlertidigt udlån af medarbejdere til revisionsklienter	71
3.5.7	Bistand i retstvister og juridisk assistance til revisionsklienter	71
3.5.8	Ledelsesrekruttering for erklæringsklienter	73
3.5.9	Corporate Finance og lignende aktiviteter	74
<b>3.6</b>	<b>Honorar og lignende</b>	74
<b>3.7</b>	<b>Fortolkningsproblemer i „sorte regler“</b>	77
		79
<b>4.1</b>	<b>Typer af trusler i gråzonen</b>	79
4.1.1	Trusler mod objektivitet og dermed uafhængighed	79
4.1.2	Afsmitning	89
4.1.3	Andre typer af trusler i lyset af generalklausulen	91
4.1.4	Trusler mod andre etiske principper	92
<b>4.2</b>	<b>Model til løsning af dilemmaer</b>	93
4.2.1	Procesmodel til løsning af etiske dilemmaer	93
4.2.2	Faldgruber – hverdagens små fordomme	96
<b>4.3</b>	<b>Eksempler på dilemmaer med diskussion</b>	98
4.3.1	Tidligere opgaveansvarlig partner ansættes hos klienten i en revisionsopgave	98
4.3.2	Tilbud på en revisionsopgave	101
4.3.3	Afsmitning af nærtstående relationer ved en revisionsopgave i et mindre revisionsfirma	104
4.3.4	Henvendelse fra journalister – professionel adfærd	106
<b>4.4</b>	<b>Eksempler på dilemmaer til diskussion</b>	108
a.	Lang tid på klienten	108
b.	Afsmitning	109
c.	Væsentlig andel af en partners honorar fra samme klient	109
d.	Assistance til en revisionsklient	109
e.	Muligt „misbrug af aktiver“ identificeret ved et beholdningseftersyn	110
f.	En kollega misbruger revisionsfirmaets aktiver	110
g.	En yngre medarbejder har gjort direktøren sur	111
h.	En mulig ny klient – udnyttelse af personlige relationer?	111
i.	Den socialt inkompetente superpartner	112
j.	Allevering af mangelfuldt arbejde?	112
k.	Ansættelse af medarbejder med ejerandele i revisionsklients virksomhed	113
l.	Benchmarking på basis af viden fra mange klientrelationer	113
m.	Krav om speciel kompetence	113
n.	Kendskab til en anden klients problemer	113
o.	Kendskab om forhold „off-duty“	114
		115
		121
		123

### Kjeld Christian Bøg (KCB) f. 6.2.1946

Fra 2003 til 2006 ansat som Global Ethics and Compliance officer i Deloitte, Touche, Tomatshu (DTT) og opbyggede og implementerede globalt etikprogram for samtlige medlemslande i DTT. Fra 1998-2003 repræsenterede KCB Deloitte Danmark i de globale bestyrelser for Deloitte Consulting og DTT.

KCB er uddannet som cand.merc med revision i speciale i 1970 og blev statsautoriseret revisor februar 1973. Gennem årene har KCB bestridt tilidshverv i PSR, først i uddannelsesudvalget (1971-75), senere i bestyrelsen og responsudvalget (1978-82), formand for strukturudvalget 2005 og senere som repræsentant i Ethics Working Party i FEE og associeret Etikudvalget (2005-).

Optaget som partner i Deloitte (1974) og sektionsleder fra 1976 – 1988. Fra 1986-2003 medlem af og ordførende i koncernledelsen i Deloitte. KCB har gennem årene betjent klienter indenfor såvel den private som den offentlige sektor og har skrevet artikler og indlæg om ledelse med fokus på liberale erhverv.

### Lars Kiertzner (LK) f. 7.12.1951

LK er uddannet cand.mag. (historie og tysk), HD (R), cand.merc.aud., ph.d. og statsautoriseret revisor med deponeret beskikkelse. Ansat i Seier-Petersen og herefter Price Waterhouse fra 1983 til 1992. Derefter lektor i revision først ved Handelshøjskolen i Århus 1993-2005 og siden ved Aalborg Universitet 2005-.

LK har været medlem af Revisionsteknisk Udvalg siden 2001 og af bestyrelsen og uddannelsesudvalget i Institute of Internal Auditors siden 2005.

LK har skrevet en række artikler og bøger om revisions- og regnskabsfaglige emner samt holdt en række foredrag og kurser i forskellige sammenhænge.

### fra fortid til nutid i revisorstandens etiske fordring

Ethik Petersens Revisionslæren i Grundrids fra 1943 opstilledes en række omkværdige karaktertræk (dyder), som revisor skal besidde.

Revisor skal være i besiddelse af *åndelig bevægelighed* og *kombinationsevne*. Revisor skal kunne leve sig ind i andre mennesker og skal kunne sætte sig ind i nye forhold og tilegne sig nye kundskaber.

Revisor skal indtage *en neutral og objektiv holdning*. Revisor skal holde fast ved det rigtige og samtidig kunne se en sag fra flere sider. Revisor skal derfor besidde *realitetssans* og *have et sundt omdømme*.

Revisor skal have en sådan *personlig selvstændighed* og *uforfærdethed*, at revisor ikke viger tilbage for at hævde sin mening, selv om han/hun mødes med modstand og trusler.

Også i sit private liv skal optræden og livsførelse ikke være sådan, at den kommer i strid med den holdning, man indtager i sin gerning.

Selv om sprogbrugen er blevet anderledes, er der ingen tvivl om, at disse krav stadig er dyder, som revisor skal besidde for at kunne leve op til den grundlæggende professionsetik, som også er gældende i dag.

Der var allerede dengang nedskrevet en række principper for revisors etiske adfærd:

1. Revisor må ikke, eller kun i meget begrænset omfang, have andet erhverv eller være økonomisk interesseret i erhvervsvirksomhed, der ligger uden for faget.
2. Revisor er forpligtet til at hemmeligholde, hvad der erfares under virksomheden som revisor.
3. Revisor må ikke påtage sig revisorhverv under sådanne omstændigheder, at hans/hendes upartiske stilling drages i tvivl som følge af personlige forhold til de ledende personer og andre i den virksomhed, der skal revideres.
4. Revisor må ikke modtage provisioner eller andre ydelser fra leverandøren til de

5. Revisor må ikke hos offentligheden eller sine klienter fremkalde urigtige forestillinger om sin uddannelse eller kvalifikationer.
6. Revisor må ikke skaffe sig klienter ved propaganda, udsendelse af cirkulærer, reklamering eller skiltning udover simpel adressebetegnelse.
7. Revisor må ikke ved at rette henvendelse til andre revisorers klienter forsøge at tilegne sig disse, i særdeleshed ikke, når dette er forbundet med tilbud om at udføre revisionen på billigere betingelser.
8. Revisor må ikke ved nedsettende ytringer om sine fagfæller og deres arbejde bringe disse og deres arbejde og dermed faget i miskredit.

De etiske principper omkring integritet, objektivitet, professionel kompetence og fornøden omhu, fortrolighed og professionel adfærd kan genfindes i de ovennævnte principper.

Det er især revisors konkurrencemæssige midler, der har undergået en væsentlig ændring siden da. Konkurrencemyndighederne har krævet, at adfældsregler, som kan anses for konkurrencebegrænsende, skal ophæves, og den globale udvikling har skabt en ændret opfattelse af, hvad der akkvisitions-mæssigt er etisk rigtigt. Denne udvikling har som reaktion fra myndighedernes side medført en skærpelse af lovgivningen for at sikre, at revisorerne uanset de konkurrencemæssige betingelser lever op til deres forpligtelse som offentlighedens tillidsrepræsentanter.

Det skal oplyses, at „Professionsetik for revisorer“ alene er tænkt som inspiration for studerende og praktiserende revisorer og ikke tenderer at være en vejledning på området. I den forbindelse henvises til „Retningslinjer for revisors etiske adfærd“ (etiske regler) fra december 2006.

Det er udvalgets håb, at publikationen vil medvirke til at sætte fokus på et altid aktuelt emne og dermed skabe baggrund for struktureret dialog med de respektive interessenter.

Udvalget skal takke de to forfattere for et godt og inspirerende produkt. Endvidere er udvalget en stor tak skyldig til FSRs Studie- og Understøttelsesfond, som har støttet projektet økonomisk.

København, februar 2007

FSRs Etikudvalg

Bogen består af fem kapitler.

I første kapitel introduceres læseren til professionsetik i bred forstand. Som en ramme herom præsenteres først professionsbegrebet i underafsnit om forretningskløften mellem, hvad revisorer præsterer, og hvad omverden forventer af dem, om de sammenhængende afgrænsninger af en profession og en professionel serviceydelse, en beskrivelse af rimelige forventninger til en statsautoriseret revisor samt en fremstilling af fordelene ved at være en del af en profession. Dette følges op med en redegørelse for de centrale faglige etiske begreber i underafsnit om de fem globale etiske principper: etik og uafhængighed samt trusler og sikkerhedsforanstaltninger. Der tales om professionsetikkens byggeklodser, som vil blive anvendt massivt i de efterfølgende kapitler.

De fem principper – integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel kompetence og professionel adfærd – skal tjene som et kompas, der skal guide revisorer i deres udøvelse af professionen. Uafhængighed er en faktisk eller opfattet mental forudsætning for, at revisor faktisk kan udøve professionen i overensstemmelse med de fem principper, herunder i første række særligt objektivitet. Ud over at være professionelle er revisorer selvfølgelig som alle andre udsat for „fristelser“ på det menneskelige plan, som udgør trusler. De kan blive fristede til uetisk og uprofessionel adfærd af egeninteresse, egenkontrol (det kan være svært at indrømme tidligere begåede fejl), advokering, familiaritet, og endelig af truslen om, at der „kan falde brænde ned“, intimidering. I mange situationer bliver sikkerhedsforanstaltninger derfor forudsætningen for, at revisorer/revisionsfrimaer kan påtage sig konkrete opgaver. Nødvendige foranstaltninger er i form af lovgivning og regler udarbejdet af professionen selv i sammenhæng med interne foranstaltninger i de enkelte firmaer. Under professionens regler indgår Etiske regler for revisorer, der er helt centrale i bogens efterfølgende kapitler 3, 4 og 5.

I kapitlets sidste del udvides perspektivet i meget forskellige delafsnit om etiske teorier og begreber, fordi det altid er sundt at løfte hovedet lidt, samt om krydsfeltet mellem faglig etik, forretningsetik og personlige holdninger. Etiske regler skal have „kød og blod“ i form af, at de skal forstås og fortolkes i forretningsmæssige sammenhænge, og i form af, at de må integre-