KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 15. november 2000

om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav

(meddelt under nummer K(2000) 3304)

(EØS-relevant tekst)

(2001/256/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER,

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

som tager følgende i betragtning:

(1) I Rådets ottende direktiv (84/253/EØF) af 10. april 1984 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber [1], fastsættes kravene til personer, der har tilladelse til at foretage lovpligtig revision.

(2) Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision er af afgørende betydning, hvis det skal lykkes at sikre en god revisionskvalitet. God revisionskvalitet indebærer, at troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger styrkes, og at aktionærer, investorer, kreditorer og andre kapitalindskydere får en bedre service og beskyttelse.

(3) Kvalitetssikring er erhvervets vigtigste middel til at give offentligheden og myndighederne sikkerhed for, at revisorer og revisionsfirmaer virker på et niveau, der opfylder de fastlagte revisionsstandarder og etiske regler. Kvalitetssikring giver desuden erhvervet mulighed for at fremme kvalitetsforbedringer.

(4) Revisionspåtegninger bør overalt i EU give en vis mindstesikkerhed for pålideligheden af finansielle oplysninger. Det kan derfor hævdes, at medlemsstaterne allerede burde have truffet foranstaltninger til at sikre, at alle revisorer, der foretager lovpligtig revision, er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

(5) Kvalitetssikring er imidlertid et forholdsvis nyt fænomen i EU, hvilket fremgår af det forhold, at en række medlemsstater først for nylig har indført det, og at flere andre medlemsstater ikke havde et kvalitetssikringssystem pr. 1. januar 1999.

(6) De nuværende nationale kvalitetssikringssystemer er forskellige på flere områder, såsom omfanget af kvalitetskontrollen, som det enten er obligatorisk eller frivilligt at deltage i, længden af den periode, som kontrollen dækker, samt reglerne for offentliggørelse af resultaterne af kontrollen. Sådanne forskelle gør det vanskeligt at vurdere, om de nationale kvalitetssikringssystemer opfylder de relevante mindstekrav.

(7) På nuværende tidspunkt findes der ingen internationalt accepteret standard, der definerer mindstekrav til kvalitetssikring, og som kan bruges som målestok for nationale kvalitetssikringssystemer.

(8) Dette initiativ vedrørende kvalitetssikring er rettet mod lovpligtige revisorer i EU som helhed og tager sigte på at fastlægge en standard for medlemsstaternes kvalitetssikringssystemer i hele EU.

[1] EFT L 126 af 12.5.1984, s. 20.

(9) Med det formål at forbedre kvaliteten af den lovpligtige revision kan definitionen af mindstekrav suppleres med andre former for ekstern kontrol med den lovpligtige revisionsfunktion, som kan foretages af tilsynsmyndigheder, børsmyndigheder eller andre sektorspecifikke myndigheder.

(10) Det er op til medlemsstaterne selv at foretage supplerende kontrol med kvaliteten af den lovpligtige revision.

(11) Spørgsmålet om kvalitetssikring blev behandlet i Kommissionens grønbog ([1]) om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU, som fik tilslutning fra Rådet, Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet.

(12) I fortsættelse af Kommissionens meddelelse »Lovpligtig revision i EU: Vejen frem« ([2]) nedsattes EU-Revisionsudvalget, som har besluttet at sætte kvalitetssikring højt på dagsordenen, og dets drøftelser har vist, at der er enighed om, at hver medlemsstat skal råde over et kvalitetssikringssystem i forbindelse med den lovpligtige revision.

(13) I ovennævnte meddelelse bliver der klart givet udtryk for, at der skal arbejdes hen imod en harmonisering og forbedring af kvaliteten af den lovpligtige revision, og at dette helst skal ske, uden at der skal udarbejdes en ny lovgivning. Det er derfor hensigtsmæssigt at udstede en henstilling fra Kommissionen. Hvis denne henstilling ikke medfører den ønskede harmonisering af kvalitetssikringen, vil Kommissionen tage behovet for lovgivning op til fornyet overvejelse. I den forbindelse har Kommissionen til hensigt at vurdere situationen tre år efter vedtagelsen af denne henstilling.

(14) I fortsættelse af konklusionerne fra Det Europæiske Råd i Lissabon har Kommissionen udsendt en meddelelse »Regnskabsstrategi: vejen frem« ([3]), hvori det understreges, hvor vigtigt det er, at lovpligtig revision gennemføres på et niveau, der er lige højt i hele EU.

(15) I EU-Revisionsudvalget og Kontaktudvalget om Regnskabsdirektiverne er der generel enighed om mindstekravene i denne henstilling,

HENSTILLER:

at kvalitetssikringssystemerne i medlemsstaterne i Den Europæiske Union skal opfylde følgende mindstekrav:

1. **KVALITETSSIKRINGENS OMFANG**

Medlemsstaterne skal træffe foranstaltninger til at sikre, at alle personer, der foretager lovpligtig revision, er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

Udtrykket »personer« refererer til ottende direktiv, hvori der fastlægges regler for godkendelse af personer, der foretager lovpligtig revision (lovpligtige revisorer). I øjeblikket er det ikke alle personer i EU, som foretager lovpligtig revision, der er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

2. **METODOLOGI**

Både sagkyndig vurdering (»peer review«) og overvågning er acceptable metoder til kvalitetssikring.

Der anvendes grundlæggende to forskellige metoder til kvalitetssikring i EU: overvågning og sagkyndig vurdering. Overvågning henviser til en situation, hvor ansatte fra brancheorganet eller tilsynsmyndigheden styrer kvalitetssikringssystemet og foretager kvalitetskontrollen. Sagkyndig vurdering henviser til en situation, hvor (aktive) fagfæller, »peers«, aflægger kontrolbesøg.

([1]) EFT C 321 af 28.10.1996, s. 1.
([2]) EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.
([3]) KOM(2000) 359 endelig af 13.6.2000.

Overvågning og sagkyndig vurdering anses for ligeværdige metoder. I begge tilfælde skal såvel kontrollanternes kvalitet som deres objektivitet omhyggeligt sikres. Der skal træffes tilstrækkelige foranstaltninger til at sikre, at kontrollanterne har en ajourført viden om revisionsstandarder og kvalitetskontrolsystemer (jf. punkt 9). Dette gælder især, når overvågningsmetoden anvendes.

Betænkeligheder med hensyn til kontrollanternes uafhængighed bør reduceres gennem et tilstrækkeligt offentligt tilsyn med den måde, hvorpå kvalitetssikringssystemet administreres og fungerer og resultaterne deraf præsenteres (jf. punkt 6 og 10). Dette er især vigtigt, når metoden med sagkyndig vurdering anvendes.

3. KONTROLPERIODE OG UDVÆLGELSE AF KONTROLLEREDE PERSONER

3.1. **Genstanden for en kvalitetskontrol er den lovpligtige revisor, som i denne forbindelse kan være et revisionsfirma eller en individuel revisor (jf. punkt 1).**

Nogle medlemsstater kræver, at revision skal foretages af mindst to revisorer. I denne situation kunne udgangspunktet for udvælgelse af genstanden for kvalitetskontrollen være den enkelte lovpligtige revisionsopgave i stedet for den lovpligtige revisor, men genstanden for kvalitetskontrollen er dog fortsat den lovpligtige revisor.

3.2. **Udvælgelsen af de lovpligtige revisorer, der skal kontrolleres, bør ske på en konsekvent måde, således at det sikres, at alle lovpligtige revisorer vurderes over en i forvejen fastlagt periode.**

Såfremt det sikres, at alle lovpligtige revisorer vurderes over en i forvejen fastlagt periode, kan den årlige udvælgelse af lovpligtige revisorer, der skal kontrolleres, ske på grundlag af risiko (f.eks. på basis af arten af klienterne, omsætningen ved revisionsarbejde i relation til den samlede omsætning eller resultaterne af tidligere kontroller), stikprøver eller en kombination af disse metoder.

3.3. **I tilfælde af et revisionsfirma med flere afdelinger er afdelingen den optimale enhedsstørrelse for en kvalitetskontrol. Ved en kvalitetsvurdering af et revisionsfirma, med flere afdelinger bør dets afdelinger altid være passende repræsenteret.**

Større revisionsfirmaer har kontrolpolitikker og -procedurer, som omfatter hele firmaet, og som sikrer en vis grad af ensartethed, men de enkelte afdelinger kan anvende normer og standarder forskelligt. Derfor anses afdelingen for at være den mest velegnede enhed i forbindelse med en kvalitetskontrol.

3.4. **Alle lovpligtige revisorer bør kunne vurderes inden for en periode på højst seks år.**

Med de nuværende kvalitetssikringssystemer i EU varer det mellem et og ti år at vurdere samtlige lovpligtige revisorer. I overensstemmelse med den skelnen, der foretages i punkt 5.1, bør der ske en afkortning af perioden for vurdering af alle lovpligtige revisorer med klienter blandt public interest-foretagender.

Når en lovpligtig revisor udelukkende reviderer små virksomheder med lav risiko, kan det accepteres, at kontrolperioden strækker sig over højst ti år. I sådanne tilfælde vil det være nødvendigt at få regelmæssige oplysninger fra den lovpligtige revisor for at få bekræftet, at arten af hans klienter ikke har ændret sig væsentligt.

3.5. **Perioden bør afkortes for lovpligtige revisorer, der tidligere er vurderet med mindre tilfredsstillende resultater.**

I situationer, hvor resultatet af den sidste kvalitetskontrol som helhed var tilfredsstillende, men hvor der er fremsat en række henstillinger om forbedringer, kunne det være mere effektivt at følge op på gennemførelsen af de enkelte henstillinger end at foretage en ny omfattende kvalitetskontrol.

4. **OMFANGET AF KVALITETSKONTROLLEN**

4.1. **Kvalitetssikring angår lovpligtige revisioner af årsregnskaber foretaget af lovpligtige registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen skal blandt andet omfatte en vurdering af det interne kvalitetskontrolsystem i et revisionsfirma. For at efterprøve, om kvalitetskontrollen fungerer tilfredsstillende, skal der foretages en tilstrækkelig revisionstest med hensyn til procedurer og revisionsdokumenter.**

Alle medlemsstater har allerede krævet, at revisionsfirmaerne skal indføre en intern kvalitetskontrol i overensstemmelse med den internationale revisionsstandard ISA 220, »Quality Control for Audit work«. Foruden de fremhævede afsnit i ISA 220 kan det blive nødvendigt, at de enkelte medlemsstater indfører mere specifikke krav til den interne kvalitetskontrol hos lovpligtige revisorer, som tjener til at underbygge kvalitetsvurderingerne. Disse yderligere krav kan baseres på de kvalitetskontrolprocedurer, der er anført i ISA 220, punkt 6, som omhandler målsætningerne med interne kvalitetskontrolsystemer i revisionsfirmaer.

4.2. **Kvalitetskontrollen skal omfatte følgende emner med henblik på analyse af de enkelte revisionsdokumenter:**

— **kvaliteten af arbejdsdokumenternes oplysninger som grundlag for vurdering af kvaliteten af revisionsarbejdet**

— **overholdelse af revisionsstandarder**

— **overholdelse af etiske principper og regler, herunder regler om uafhængighed**

— **revisionsberetninger:**

1) **korrekt format og type for påtegningen**

2) **årsregnskabernes overensstemmelse med reglerne for regnskabsaflæggelse som anført i revisionsberetningen**

3) **manglende omtale af det forhold, at årsregnskabet ikke opfylder andre retskrav som anført i revisionsberetningen.**

En lovpligtig revision, der foretages i overensstemmelse med retskrav, etablerede revisionsstandarder og under overholdelse af etiske regler, er af afgørende betydning for brugerne af reviderede finansielle oplysninger, fordi den sikrer en vis grad af troværdighed af de reviderede regnskaber. Der er fastlagt særlige krav med hensyn til revisionsberetningen på grund af dens betydning som det offentligt tilgængelige produkt af en lovpligtig revision. Kravet om overensstemmelse med reglerne for regnskabsaflæggelse er medtaget for at understrege den rolle, den lovpligtige revision spiller med hensyn til at håndhæve regnskabsstandarderne.

5. **SKELNEN MELLEM METODER**

5.1. **Der bør skelnes mellem den metode for kvalitetssikring, der gælder for lovpligtige revisorer med klienter blandt public interest-foretagender, og den, der gælder for dem, der ikke har klienter blandt public interest-foretagender. Denne skelnen angår en række systematiske aspekter af kvalitetssikring såsom hyppigere vurdering, øget offentligt tilsyn med styringen af kvalitetssikringen og mulighed for, at de kompetente myndigheder kan få adgang til kontrollantens dokumenter (jf. punkt 5.2). Denne skelnen ændrer ikke omfanget, målsætningerne eller den generelle fremgangsmåde i forbindelse med den individuelle kvalitetskontrol.**

Udtrykket »Public interest-foretagende« dækker blandt andet: børsnoterede selskaber, kreditinstitutter, forsikringsselskaber, investeringsvirksomheder, UCITS (institutter for kollektiv investering i værdipapirer) og pensionsfonde.

5.2. **De kompetente myndigheder, som har det endelige ansvar for at administrere og opretholde kvalitetssikringssystemet, skal eventuelt have adgang til de enkelte dokumenter, som kontrollanten har udarbejdet om lovpligtige revisorer, der især har klienter blandt public interest-foretagender. Adgangen til kontrollantens dokumenter bør være omfattet af bestemmelserne om tavshedspligt i punkt 8.**

6. **OFFENTLIG KONTROL OG OFFENTLIGGØRELSE**

6.1. **Kvalitetssikringssystemerne bør være underkastet en passende offentlig kontrol foretaget af et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer.**

Kvalitetssikringssystemerne i EU bør være tilstrækkelig troværdige til at opfylde de eksterne målsætninger, nemlig at opretholde offentlighedens tillid og påvise over for myndighederne, at de selvregulerende forpligtelser opfyldes i tilstrækkelig grad. Kravet om offentlig kontrol skal sikre, at kvalitetssikringen i såvel praksis som i teori fremstår tilstrækkelig troværdig i offentlighedens øjne. Den faktiske organisering af den offentlige kontrol med kvalitetssikringen vil variere fra det ene medlemsland til det andet afhængig af de eksisterende strukturer for tilsyn med lovpligtige revisorer og omfanget af den foreskrevne kontrol med kvaliteten af den lovpligtige revision i de enkelte sektorer.

Offentlig kontrol med kvalitetssikringen kunne være et supplement til eksisterende strukturer for tilsyn med revisorerhvervet, som allerede indebærer offentlig deltagelse, mens der i andre situationer vil være behov for et særskilt udvalg, hvis medlemmer ikke er revisorer, men f.eks. repræsentanter for erhvervslivet, for tilsynsmyndighederne på værdipapirområdet og for aktionærerne.

Formålet med den offentlige kontrol med kvalitetssikringen kunne blandt andet være at:

1) føre tilsyn med styringen (planlægning og kontrol) af kvalitetssikringssystemet

2) evaluere kontrolresultaterne

3) godkende offentliggørelsen af resultaterne af kvalitetsvurderingen (jf. punkt 6.2).

6.2. **Der skal ske en tilstrækkelig omfattende offentliggørelse af resultaterne af kvalitetsvurderingen.**

Offentliggørelse af resultaterne af kvalitetsvurderingen er endnu et middel til at øge offentlighedens tillid til kvalitetssikringssystemerne. Offentliggørelse af de samlede resultater af kvalitetsvurderingen uden at nævne de enkelte revisionsfirmaer anses for at være tilstrækkelig. Troværdigheden vil blive større, hvis der også offentliggøres oplysninger om henstillinger vedrørende faglige og/eller regulerende foranstaltninger, om opfølgning af henstillinger og om sanktioner.

7. **DISCIPLINÆRE SANKTIONER**

Negative resultater af kvalitetskontrollen skal automatisk føre til, at der iværksættes disciplinære sanktioner. Disciplinærsystemet bør give mulighed for at slette den lovpligtige revisor i revisorregistret.

Kvalitetssikringen er ikke i sig selv det eneste redskab for disciplinære sanktioner. Kvalitetssikringen tager sigte på at håndhæve, påvise og forbedre revisionskvaliteten. Forbindelsen mellem kvalitetskontrol og disciplinære sanktioner bidrager til at øge troværdigheden og er også logisk, fordi kvalitetssikring kan anses for et håndhævelsesværktøj. Muligheden for at slette en revisor i registret er særlig relevant for lande, hvor registreringen af revisorer ikke foretages af det faglige organ, der varetager kvalitetssikringssystemet.

8. **TAVSHEDSPLIGT**

8.1. **Den lovpligtige revisor skal fritages for fortrolighedsbestemmelserne med hensyn til revisionsdokumenter, der anvendes i forbindelse med kvalitetskontrollen.**

I de fleste medlemsstater med et kvalitetssikringssystem er overdragelse af revisionsdokumenter til kontrollanterne ikke omfattet af de normale regler for revisorers tavshedspligt. Dette betyder, at overdragelse af revisionsdokumenter til kontrollanten ikke er et brud på tavshedspligten og derfor ikke kan være ansvarspådragende.

8.2. **Kontrollanten skal være omfattet af samme regler om tavshedspligt som dem, der gælder for de lovpligtige revisorer. Når de kompetente myndigheder gives adgang til kontrollantens dokumenter (jf. punkt 5.2), kan dette dog ikke anses for brud på tavshedspligten.**

De fleste medlemsstater med et kvalitetssikringssystem har vedtaget samme regler for kontrollantens tavshedspligt som dem, der gælder for de lovpligtige revisorer, når de foretager lovpligtige revisioner.

8.3. **Det skal fastsættes, at alle personer, som arbejder eller har arbejdet for de relevante kompetente myndigheder med ansvar for at administrere og opretholde kvalitetssikringssystemet, samt medlemmerne af det offentlige tilsynsorgan skal være bundet af reglerne om tavshedspligt.**

Tavshedspligten, som i sidste ende afhænger af den nationale lovgivning, indebærer i denne forbindelse, at de pågældende personer ikke må røbe fortrolige oplysninger, som de har modtaget under deres arbejde for en hvilken som helst person eller myndighed, undtagen i sammenfattet form, således at kontrollanten eller den lovpligtige revisor, der er omfattet af kvalitetskontrollen, og den revisionsklient, som de vurderede dokumenter vedrører, og de parter, der er knyttet til denne revisionsklient, ikke kan identificeres enkeltvis.

9. **KONTROLLANTENS KVALITET**

Kvalitetssikringssystemet bør sikre, at de personer — hvad enten der er tale om fagfæller eller ansatte i et kontrolorgan — som foretager kvalitetskontrol, har en faglig uddannelse og relevante erfaringer kombineret med en specifik uddannelse i kvalitetssikring.

I flere lande er det kun registrerede revisorer, der kan udpeges til at foretage sagkyndig vurdering. Relevante erfaringer kan også vedrøre erfaringer fra en specifik sektor.

10. **KONTROLLANTENS UAFHÆNGIGHED OG OBJEKTIVITET**

Kvalitetssikringssystemet bør sikre, at der tages passende hensyn til eventuelle interessekonflikter, når kontrollanterne udvælges til de enkelte kontrolopgaver. Kontrollanterne bør mindst være omfattet af de uafhængighedskrav, der gælder for lovpligtige revisorer.

Udvælgelsen af kontrollanter til individuelle kvalitetsundersøgelser bør være baseret på kriterier, som sikrer, at kontrollanten er uafhængig og objektiv både i teori og i praksis. Den faktiske anvendelse af udvælgelseskriterierne for kontrollanterne kunne overvåges af det offentlige tilsynsorgan.

11. **RESSOURCER**

Der bør afsættes tilstrækkelige ressourcer (input) til kvalitetssikringssystemerne for at give dem en realistisk virkning af hensyn til troværdigheden.

Det er klart, at kvalitetssikringssystemer koster penge og derfor bør være så effektive som muligt for at opfylde de realistiske krav fra offentligheden og myndighederne. Anvendes et kvalitetssikringssystem upartisk på alle lovpligtige revisorer i EU, vil det i princippet ikke forstyrre konkurrencevilkårene på dette område.

Der er indlysende forskelle med hensyn til de ressourcer, der anvendes til kvalitetssikring. For at der kan foretages en meningsfuld sammenligning, bør de samlede ressourcer ses i forhold til antallet af lovpligtige revisioner, idet der tages hensyn til, om de lovpligtige revisorer har klienter blandt public interest-foretagender eller ej (jf. punkt 3.4 vedrørende kontrolperioden). Offentliggørelse af oplysninger om de ressourcer, der afsættes til ekstern kvalitetssikring, vil øge offentlighedens tillid til systemerne.

12. **AFSLUTTENDE BESTEMMELSE**

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 15. november 2000.

På Kommissionens vegne

Frederik BOLKESTEIN

Medlem af Kommissionen