

# Deloitte.



"Grønbog – hvad betyder det" ?  
Det betød ny revisorlov.....  
Sikkerhed og Revision 2016

Henrik Wellejus – 1. september 2016

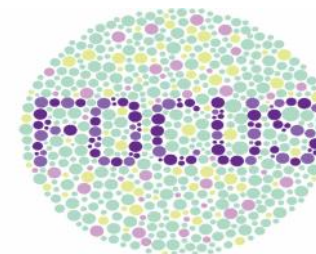
## Revisorloven – vedtaget 19. maj 2016

- Med den nye revisorlov foretages der en minimumsimplementering af
  - EU direktivet (56/2014) gældende for alle virksomheder
  - EU forordningen (2014/537) gælder for virksomheder af interesse for offentligheden (PIE virksomheder)
- Regeringen har udnyttet EU reglernes muligheder for undtagelser og fleksibilitet, eksempelvis
  - Længere rotationsperioder for PIE virksomheder
  - Mulighed for levering af visse skatte- og vurderingsydelser til PIE virksomheder
- Hovedvægten i denne præsentationen er på gennemgang af de nye regler for revision af PIE virksomheder
- Afslutningsvis gives en kort præsentation af de væsentligste øvrige nye regler gældende for alle virksomheder



## Ændringer ift. lovforslag (offentlig høring – december 2015)

- Nogle af de tidligere PIE virksomheder er fortsat reguleret
  - "De store virksomheder" er fortsat omfattet af obligatorisk partner-rotation
  - Kommuner og Regioner bliver også via særlovgivning omfattet af PIE restriktionerne - dog i reduceret omfang
- Forbuddet mod levering af ikke-revisionsydelser blev skærpet en smule
  - Ej fuld udnyttelse af muligheden for lempelse af visse skattemæssige ydelser
- Revisionsudvalg kan undlades for visse PIE virksomheder
  - Ej krav om revisionsudvalg for mindre ikke-børsnoterede kreditinstitutter



## PIE-virksomheder

- EU forordningens definition af virksomheder af interesse for offentligheden (PIE) omfatter:
  - Børsnoterede selskaber
  - Kreditinstitutter
  - Forsikringsselskaber
  - Virksomheder der herudover er defineret som PIE i de enkelte medlemsstater.
- Udgået af Revisorlovens PIE definition er:
  - Virksomheder der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier ("De store virksomheder"):
    - En medarbejderstab på 2.500 personer
    - En balancesum på 5 mia. kr. eller
    - En nettoomsætning på 5 mia. kr.
  - Kommuner, kommunale fællesskaber og regioner
  - Øvrige virksomheder end kreditinstitutter og forsikringsselskaber, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet
  - Statslige aktieselskaber

## Tidligere PIE-virksomheder – nu med særlige reguleringer

- De store virksomheder”
  - Virksomheder der i to på hinanden følgende regnskabsår overstiger to eller flere af følgende kriterier:
    - En medarbejderstab på 2.500 personer
    - En balancesum på 5 mia. kr. eller
    - En nettoomsætning på 5 mia. kr.
  - Obligatorisk rotation af ”nøglepartnere” videreføres – maksimalt 7 år med ”afkølingsperiode” på 3 år (tidligere 2 år)
- Kommuner og regioner
  - Bemærk at små kommunale fællesskaber (f.eks. kommunale genbrugspladser – svarer til regnskabsklasse B) ikke er omfattet
  - Erhvervs- og Vækstministeriet har efter forhandling med Social- og Indenrigsministeriet fastsat de nærmere regler
    - Generelt gælder forordningen med følgende væsentligste ændringer:
      - Ingen firmarotation, men fortsat partnerrotation – og teamrotation
      - 70% honorar begrænsningen erstattes af maksimale beløbsgrænser på 1,5 mio. kr. (< 150.000 indbyggere) hhv. 2,5 mio. kr.
      - Reduceret liste over ikke-tilladte ydelser – hvilket betyder, at der i realiteten ikke er forskel til situationen i dag
      - Ikke krav om revisionsudvalg

## Obligatorisk rotation af revisionsfirmaer

- En aftale om lovpligtig revision af en PIE-virksomhed skal gælde for mindst et år, som derefter kan forlænges
- En revisionsaftale kan samlet højst gælde i 10 år (første periode)
- Danmark har valgt muligheden for at forlænge aftaleperioden, så den udgør højst 20 år, hvis revisionsopgaven sendes i udbud efter nærmere fastlagte kriterier efter den første periode
- Danmark har valgt at forlænge aftaleperioden til højst 24 år, hvis to revisionsfirmaer varetager revisionsopgaven efter den første periode (joint audit)
- Efter udløbet af den maksimale aftaleperiode skal der være en "afkølingsperiode" på mindst 4 år, før revisionsfirmaet igen kan blive revisor for virksomheden
- Det nuværende krav om rotation af "nøglepartnere" efter maksimalt 7 år fastholdes – "afkølingsperioden" bliver her fremover 3 år
- Revisionsfirmaet skal etablere en passende gradvis rotationsordning for "de øverste" revisionsmedarbejdere – som minimum de godkendte revisorer. Revisionsfirmaet skal overfor de kompetente myndigheder kunne dokumentere, at ordningen er effektiv.

## Konsekvenser af overgangsreglerne

- Overgangsreglerne betyder, at de PIE virksomheder, hvor det første år deres nuværende revisor har revideret årsrapporten er 2003, 2004, 2005 eller 2006, skal sende revisionsopgaven i udbud i 2016 med henblik på valg af revisor til at varetage revisionen for 2017.

- Har en af de ovennævnte PIE-virksomheder således haft revisionsopgaven i udbud i 2015 og har "genvalgt" deres eksisterende revisionsfirma, så skal opgaven i udbud igen i løbet af 2016, hvis revisionsfirmaet har revideret årsrapporten i 10 år eller mere

## Rotation – overgangsregler – EU-kommissionens fortolkning

Valgperiode	20 år eller mere	Mellem 11 og 20 år	Mindre end 11 år
Oprindeligt valgtidspunkt	Før 17. juni 1994	Mellem 17. juni 1994 og 16. juni 2003	Mellem 17. juni 2003 og 16. juni 2014
"Entry into force"	16. juni 2014	16. juni 2014	16. juni 2014
Overgangsperiode	6 år	9 år	Indtil 10 års valgperiode nås
Seneste valgtidspunkt (for et yderligere år)	16. juni 2020	16. juni 2023	Skal principielt fratræde 17. juni 2016, hvis 10 års valgperiode er nået, men årsregnskabet for 2016 kan revideres færdigt (Kan dog forlænges med 10/14 år ved udbud/joint audit)



## Ikke-revisionsmæssige ydelser

- Forordningen omfatter en liste over ikke-revisionsmæssige ydelser, som revisionsfirmaet og ethvert medlem af revisionsfirmaets netværk ikke må levere til en revisionskunde, som er en PIE virksomhed i EU, til dens modervirksomhed i EU eller til kontrollerede virksomheder i EU i den periode, der er omfattet af det reviderede årsregnskab, og frem til tidspunktet for dateringen af revisionspåtegningen.
- Ét års karens ved udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring vedrørende finansiell information samt udformning og gennemførelse af finansielle informationssystemer.
  - Har revisionsfirmaet således ydet assistance med udformning af finansielle informations-systemer i 2016 betyder det, at revisionsfirmaet tidligst kan vælges som revisor i 2018
- Ikke-revisionsmæssige ydelser, som godt må leveres til den reviderede PIE virksomhed, skal godkendes af virksomhedens revisionsudvalg
  - Revisionsudvalget skal således indføre en proces, der sikrer, at dette sker rettidigt

# Forbudte ikke-revisionsmæssige ydelser

- Levering af skattemæssige ydelser vedrørende:

- Udarbejdelse af skatteblanketter
- Lønskat
- Told
- Udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitament, medmindre bistand fra revisor eller revisionsfirmaet i forbindelse med sådanne ydelser er retligt krævet
- Bistand i forbindelse med skattekontroller fra skattemyndighedernes side, medmindre bistand fra revisor eller revisionsfirmaet i forbindelse med sådanne kontroller er retligt påkrævet
- Beregning af direkte og indirekte skat samt udskudt skat
- Ydelse af skatterådgivning

- Ydelser, der har indflydelse på den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning
- Bogføring og udarbejdelse af bogholderi og regnskaber
- Ydelser i forbindelse med lønninger
- Udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring relateret til udarbejdelse af og/eller kontrollen af finansielle information eller udformning og gennemførelse af finansielle informationsteknologisystemer
- Vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser eller støtte til retssager

- Juridiske ydelser i forbindelse med:

- Generel rådgivning
- Forhandling på vegne af den reviderede virksomhed
- Tvistløsning i en forsvarende rolle

- Ydelser i forbindelse med den reviderede virksomheds interne revisionsfunktion
- Ydelser i tilknytning til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering og den reviderede virksomheds investeringsstrategi, bortset fra erklæringsafgivelse i forbindelse med regnskaber, såsom afgivelse af "comfort letters" i forbindelse med prospekter udstedt af den reviderede virksomhed
- Fremme af, handel med eller tegningsgaranti for aktier i den reviderede virksomhed
- Ydelser relateret til menneskelige ressourcer med hensyn til:
  - Ledelse, som betydeligt kan påvirke udarbejdelsen af det bogholderi eller det regnskab, som er underlagt den lovpligtige revision, såfremt sådanne ydelser omfatter:
    - Søgning efter eller udvælgelse af kandidater til sådanne stillinger
    - Kontrol af referencerne for kandidater til sådanne stillinger
  - Strukturering af det organisatoriske design, og
  - udgiftskontrol

Hvid tekst = Nye restriktioner

Rød tekst = Eksisterende restriktioner

Grøn tekst = Danske lempelser

## Ikke-revisionsmæssige ydelser – Dansk lempelse

- Danmark har valgt, at vurderingsydelser og visse skattemæssige ydelser kan tillades (angivet med grønt på foregående planche), forudsat at disse ydelser ikke har nogen direkte indvirkning eller alene har en ubetydelig indvirkning på det reviderede regnskab
- Udarbejdelse af skatteblanketter, udarbejdelse af offentlige tilskud og skatteincitament, bistand i forbindelse med skattekontroller og skatterådgivning
- Vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager
- I forhold til lovforslaget er beregning af direkte og indirekte skatter samt udskudt skat fjernet fra listen over danske lempelser. Dvs. disse ydelser er omfattet af forbuddet.
- I betænkningen til loven er det præciseret, at det ikke er tilladt at yde skatterådgivning i form af aggressiv skatteplanlægning
- Det er for eksempel ikke tilladt for revisor at yde rådgivning, hvor effekten af skatterådgivningen indebærer etablering af selskaber i andre lande, med det formål at undgå at skulle betale skat i Danmark

## Skattemydelser til PIE-virksomheder

- Lovforslag og bemærkninger giver begrænset vejledning om hvilke skattemydelser som revisor må levere til PIE-virksomheder
  - Erhvervsstyrelsen har afgivet en række svar til Erhvervsudvalget under lovbehandlingen
    - Er disse svar "korrekte" og vil de blive implementeret/efterlevet i vejledninger mv.?
- Sammenfattende kan skattemydelser opdeles i følgende kategorier:
  - Skattemydelser som integreret del af revisionsydelser
  - Tilladte skattemydelser omfattet af 70% grænsen, effekt på årsrapport mm.
  - Forbudte skattemydelser
  - "Uafklarede" skattemydelser

## Skatteydelse som integreret del af revisionsydelsen

- Erhvervsstyrelsen udtaler følgende (spørgsmål 21):

"Der eksisterer ikke skatteydelse, som efter forslaget betragtes som en integreret del af revisionsydelsen,...

Hvis revisor ved revisionen bliver opmærksom på fejl og mangler i regnskabet, f.eks. i virksomhedens skatteposter, er det dog i overensstemmelse med god revisorskik, at revisor påpeger sådanne fejl og mangler over for ledelsen og kommer med forslag til ændringer af et regnskabsudkast, der er udarbejdet af virksomheden. Reglerne forhindrer således ikke, at en revisor stiller den reviderede virksomhed over for valget mellem at lovliggøre regnskabet, som anbefalet af revisor, eller at regnskabet får en revisionspåtegning med forbehold. En sådan rådgivning om fejl i regnskabsposter af skattemæssig karakter er en integreret del af revisionsarbejdet, og ikke at betragte som en selvstændig skatteydelse."

Tilladte skatteydelse omfattet af 70% grænsen, effekt på årsrapport mm.

- Skatteydelse som er vurderet ikke at kunne skabe risiko i forhold til revisors uafhængighed, hvis:
  - Faktuelt baseret rådgivning om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og anvendelse af skattelovgivningen
  - Klart understøttet af skattemyndigheders præcedens, alm. anerkendt praksis eller baseret på gældende skattelov
  - Ikke aggressiv skatteplanlægning f.eks. etablering af selskaber i skattely for at undgå dansk beskatning



## Forbudte skatteydelse

- Medtaget som potentielle ydelser i forordningen, men ikke implementeret i dansk lovgivning => entydigt forbudt ydelse:
  - Lønskat
    - Erhvervsstyrelsen åbner op for at vi kan rådgive om skatteforhold i forbindelse med udstationering af medarbejdere
  - Told
  - Beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat
    - Risiko for selvrevision ved at revidere materiale som revisor har udarbejdet
- Erhvervsstyrelsen anfører, at det er styrelsens opfattelse, at revisor ikke kan levere skatterådgivning:
  - I forbindelse med den reviderede PIE virksomheds investeringsstrategi
  - I tilknytning til planlagte aflønningsmodeller eller bonusprogrammer i den reviderede PIE virksomhed

## Uafklarede skatteydelse

- Der pågår dialog (via FSR) med Erhvervsstyrelsen om uafklarede skatteydelse
- Problemstillingerne forventes afklaret i vejledninger som udgives snarest
- Konsekvens af at ydelser ændres fra forbudte til tilladte ydelser
- Hvad gør vi indtil usikkerheden er afklaret?





## Forbudte ikke-revisionsmæssige ydelser

Forordningen omfatter en liste over ikke-revisionsmæssige ydelser, som revisionsfirmaet og ethvert medlem af revisionsfirmaets netværk ikke må levere til en revisionskunde, som er en PIE virksomhed i EU, til dens modervirksomhed i EU eller til kontrollerede virksomheder i EU i den periode, der er omfattet af det reviderede årsregnskab, og frem til tidspunktet for dateringen af revisionspåtegningen.

### Forbuddets rækkevidde inden for EU

- Hvis den reviderede PIE virksomhed har kontrollerede virksomheder i andre EU lande, så gælder medlemslandets uafhængighedsregler for disse virksomheder.
- Øverste PIE virksomhed og dens revisorer skal tage både hjemlandets og andre landes regler i betragtning ved vurdering af ikke-revisionsmæssige ydelser

### Forbuddets rækkevidde uden for EU

- Gælder tillige kontrollerede virksomheder uden for EU, ved
  - Bogføring
  - Design og implementering af økonomisystemer
  - Ledelsesbeslutninger



## Loft på 70% for tilladte ikke-revisionsmæssige ydelser

- Når revisionsfirmaet – og alene revisionsfirmaet – dvs. andre medlemsfirmaer i netværket er ikke omfattet – har leveret tilladte ikke-revisionsmæssige ydelser til en PIE, dens moderselskab eller kontrollerede virksomheder for en fortløbende periode af 3 år eller mere, må honorarer for sådanne ikke-revisionsmæssige ydelser ikke overstige 70% af gennemsnittet af revisionsfirmaets honorarerne for

Den lovpligtige revision i de tre foregående regnskabsår for den pågældende PIE, og hvor der er tale om koncerner:

- for dens moderselskab og kontrollerede virksomheder samt for revisionen af koncernregnskabet
- Bestemmelsen træder i realiteten først i kraft i 2020, da de tilladte ikke-revisionsmæssige ydelser skal være leveret for en fortløbende periode af 3 år, før ydelserne højst må udgøre 70% af revisionshonoraret

## Revisionsudvalg - etablering

- PIE virksomheder skal etablere et revisionsudvalg, med mindre virksomheden:
  - er datter af en PIE virksomhed, der er omfattet af kravet til at etablere revisionsudvalg
  - er investeringsforening eller alternativ investeringsfond
  - kun har til formål at udstede værdipapirer med sikkerhed i visse aktiver
  - mindre ikke børsnoterede pengeinstitutter og realkreditinstitutter
- Revisionsudvalget udgøres af medlemmer af virksomhedens bestyrelse, tilsynsråd eller af personer, der er valgt på virksomhedens generalforsamling eller tilsvarende organ som medlem af udvalget. Dvs. det fremover bliver muligt, at have eksterne medlemmer i udvalget.
- Flertallet af udvalgets medlemmer, herunder formanden, skal være uafhængige, medmindre udvalget alene udgøres af medlemmer af virksomhedens bestyrelse eller tilsynsråd.
- Mindst 1 medlem skal have kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision. Udvalgets medlemmer skal samlet set have kompetencer af relevans for virksomhedens sektor.



# Revisionsudvalg - opgaver og ansvar

- Revisionsudvalgets opgaver skal i det mindste bestå af følgende:
  1. At underrette det samlede øverste ledelsesorgan om resultatet af den lovpligtige revision, herunder regnskabsaflæggelsesprocessen,
  2. at overvåge regnskabsaflæggelsesprocessen og fremsætte henstillinger eller forslag til at sikre integriteten,
  3. at overvåge, om virksomhedens interne kontrolsystem, eventuelle interne revision og risikostyringssystemer fungerer effektivt med hensyn til regnskabsaflæggelsen i virksomheden, uden at krænke dens uafhængighed,
  4. at overvåge den lovpligtige revision af årsregnskabet m.v., idet der tages hensyn til resultatet af seneste kvalitetskontrol af revisionsvirksomheden,
  5. at kontrollere og overvåge revisors uafhængighed og godkende revisors levering af andre ydelser end revision, og
  6. at være ansvarlig for proceduren for udvælgelse og indstilling af revisor til valg
- En PIE virksomhed kan vælge, at revisionsudvalgets funktioner i stedet udøves af det samlede øverste ledelsesorgan. Dette forudsætter,
  - at ingen bestyrelsesmedlemmer samtidig er medlem af direktionen, og
  - at mindst 1 medlem af det øverste ledelsesorgan har kvalifikationer inden for regnskabsvæsen eller revision
- Revisionsudvalgets funktioner kan varetages af det øverste samlede ledelsesorgan, hvis
  - bestyrelsesformanden ikke er medlem af direktionen, og
  - virksomheden ikke overstiger visse maksimale beløbsgrænser

## Revisionsudvalg - sanktioner

- Nyt disciplinæransvar:
  - Revisornævnet kan tildele en advarsel eller pålægge en bøde på op til 300 t.kr., hvis en PIE virksomhed eller et medlem af det øverste ledelsesorgan eller revisionsudvalget i PIE virksomheden tilsidesætter en pligt, der følger af revisorloven samt selskabslovens regler om valg og afsættelse af revisor og revisionsvirksomhed.
  - Ved grov eller oftere gentaget "pligttilsidesættelse" af ovennævnte krav og opgaver, kan Revisornævnet nedlægge forbud mod, at vedkommende kan være medlem af et eller flere af følgende selskabsorganer i en PIE virksomhed i op til 3 år:
    - Det øverste ledelsesorgan,
    - Direktionen og
    - Revisionsudvalget.

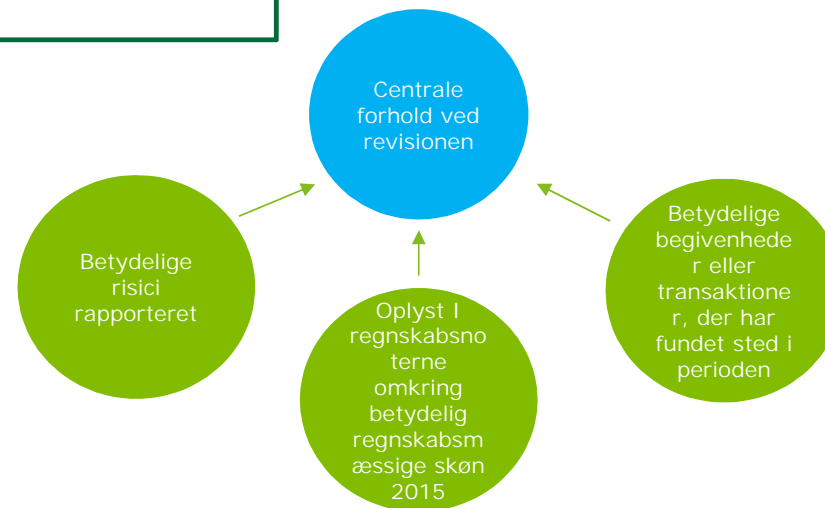
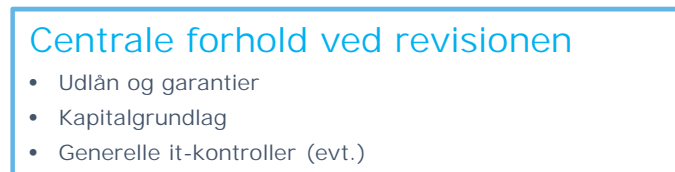
## Revisionspåtegningen

- Revisionspåtegningen på PIE-virksomheder skal som noget nyt indeholde:
  - En beskrivelse af de vigtigste vurderede risici for fejl i regnskabet, som revisor har identificeret, og
  - Et resumé af revisors reaktion på disse risici
- Dette svarer i alt væsentligt til indholdet i den nye revisionsstandard ISA 701, som for børsnoterede virksomheder træder i kraft for revision af regnskaber for perioder, der slutter den 15. december 2016 eller senere.
- For PIE, der ikke er børsnoterede, træder kravet i kraft for regnskabsår, der starter den 17. juni 2016 eller senere
- Der indføres endvidere i lovgivningen en række nye krav til indholdet af revisors kommunikation med virksomhedens øverste ledelse, men disse er i realiteten allerede implementeret i dansk praksis i dag.

# Revisionspåtegningen

## Eksempel på vejen frem til "centrale forhold ved revisionen"

Centrale forhold ved revisionen (fra en finansiel virksomhed)



## EU Forordningen gældende for PIE virksomheder

- Øvrige ændringer gældende for PIE virksomheder





## EU-direktivet der via revisorloven gælder for alle virksomheder

- Større krav til dokumentation af revisors uafhængighed
- Revisionsstandardernes krav om professionel skepsis lovfæstes
- Kun krav om kontakt til fratrædende revisor ved revision
- Hvis virksomheden har valgt flere revisorer, så skal disse afgive en fælles revisionspåtegning
- Krav om revisionsprotokollat ophæves for ikke PIE virksomheder – men der skal fortsat ske rapportering til virksomhedens øverste ledelse i henhold til ISA 260
- Regler om koncernrevision præciseres, herunder underretningspligt til Erhvervsstyrelsen
- Et års "afkølingsperiode" før revisor kan indtræde i revisionskundens ledelse
- Revisionsvirksomheden må maksimalt have 20% af sin omsætning hos samme kunde (ikke PIE virksomhed)
- Revisortilsynet nedlægges. Erhvervsstyrelsen skal fremadrettet varetage tilsynsopgaven
- Revisorkommissionen nedlægges og erstattes af et Revisorråd
- Mindre alvorlige mangler i kvalitetskontrollen skal formentlig ikke indbringes for Revisornævnet, som i øvrigt får større sanktionsmuligheder
- Forbud mod "revisorklausuler", som begrænser generalforsamlingens valg af revisor til bestemte revisionsfirmaer – f.eks. Big4.

## Revisorlovens ikrafttrædelse

- Loven træder i kraft den 17. juni 2016
- Flere overgangsregler, herunder
  - Se skemaet ovenfor vedrørende rotationsreglerne for PIE virksomheder
  - Se skemaet ovenfor vedrørende 70% loft for levering af ikke-revisionsydelser til PIE virksomheder
  - Forbuddet mod levering af ikke-revisionsydelser til PIE virksomheder gælder for regnskabsår, som starter efter 16. juni 2016





#### Deloitte i Danmark

Deloitte leverer ydelser inden for revision, consulting, financial advisory, risikostyring, skat og dertil knyttede ydelser til både offentlige og private kunder i en lang række brancher. Deloitte betjener fire ud af fem virksomheder på listen over verdens største selskaber, Fortune Global 500®, gennem et globalt forbundet netværk af medlemsfirmaer i over 150 lande, som leverer kompetencer og viden i verdensklasse samt service af høj kvalitet til at håndtere kundernes most komplekse forretningsmæssige udfordringer. Vil du vide mere om, hvordan Deloitte omkring 225.000 medarbejdere gør en forskel, der betyder noget, så besøg os på Facebook, LinkedIn eller Twitter.

#### Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Deloitte er en betegnelse for en eller flere af Deloitte Touche Tohmatsu Limited, der er et britisk selskab med begrænset ansvar ("DTTL"), dets netværk af medlemsfirmaer og deres tilknyttede virksomheder. DTTL og alle dets medlemsfirmaer udgør separate og uafhængige juridiske enheder. DTTL (der også betegnes "Deloitte Global") leverer ikke selv ydelser til kunderne. Vi henviser til [www.deloitte.dk/OmDeloitte](http://www.deloitte.dk/OmDeloitte) for en udførlig beskrivelse af DTTL og dets medlemsfirmaer.

Denne meddelelse er udelukkende tiltænkt intern distribution og anvendelse blandt medarbejdere i Deloitte Touche Tohmatsu Limited, dets medlemsfirmaer samt disses tilknyttede virksomheder (samlet benævnt Deloitte-netværket). Ingen i Deloitte-netværket skal holdes ansvarlig for nogen form for skader eller tab, som personer, der gør brug af denne meddelelse, måtte pådrage sig.

© 2016 Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Medlem af Deloitte Touche Tohmatsu Limited