

## KOMMISJONSREKOMMANDASJON

2002/EØS/47/28

av 15. november 2000

## om minstekrav til kvalitetssikring av lovfestet revisjon i Den europeiske union(\*)

*[meddelt under nummer K(2000) 3304]*

(2001/256/EF)

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESSKAP —

som viser til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap, særlig artikkel 211 annet strekpunkt, og

som tar følgende i betraktning:

- 1) I åttende rådsdirektiv 84/253/EØF av 10. april 1984 med hjemmel i EØF-traktatens artikkel 54 paragraf 3 bokstav g) om godkjenning av personer med ansvar for lovfestet revisjon av regnskaper<sup>(1)</sup> fastsettes det krav til personer som har tillatelse til å foreta lovfestet revisjon.
- 2) Kvalitetssikring av lovfestet revisjon er avgjørende for å sikre god revisjonskvalitet. God revisjonskvalitet styrker troverdigheten til offentliggjorte økonomiske opplysninger og medfører økt verdi for og bedre vern av aksjonærer, investorer, kreditorer og andre berørte parter.
- 3) Kvalitetssikring er yrkesgruppens viktigste middel til å garantere offentligheten og tilsynsmyndighetene at revisorer og revisjonsselskaper utfører et arbeid på et nivå som oppfyller fastsatte revisjonsstandarder og etiske regler. Kvalitetssikring gjør det også mulig for yrkesgruppen å oppfordre til kvalitetsforbedringer.
- 4) Uttalelser i revisjonsberetninger bør i hele Den europeiske union gi en viss minstegaranti med hensyn til påliteligheten til de finansielle opplysningene, og det kan derfor hevdes at medlemsstatene allerede burde ha truffet tiltak for å sikre at alle revisorer som foretar lovfestet revisjon, skal være underlagt et kvalitetssikringssystem.
- 5) Kvalitetssikring er imidlertid et forholdsvis nytt fenomen i Den europeiske union, noe som gjenspeiles i det faktum at flere medlemsstater først helt nylig har gjennomført det og at flere andre medlemsstater ikke hadde et kvalitetssikringssystem per 1. januar 1999.
- 6) Nåværende nasjonale kvalitetssikringssystemer skiller seg fra hverandre på flere områder, f.eks. omfanget av kvalitetskontrollen, om den er obligatorisk eller frivillig, hvor ofte den skal utføres og om resultatene skal offentliggjøres. Slike forskjeller gjør det vanskelig å vurdere om nasjonale kvalitetssikringssystemer oppfyller visse minstekrav.
- 7) For tiden finnes det ingen internasjonalt anerkjent standard som definerer minstekrav til kvalitetssikring og som kan brukes som referanse for nasjonale kvalitetssikringssystemer.
- 8) Denne rekommandasjon om kvalitetssikring er rettet til alle utøvere av lovfestet revisjon i Den europeiske union og tar sikte på å fastsette en referanse for alle nasjonale kvalitetssikringssystemer i Den europeiske union.

(\*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EFT L 91 av 31.3.2001, s. 91, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 10/2002 av 1. februar 2002 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til De Europeiske Fellesskaps Tidende nr. 18 av 4.4.2002, s. 14.

(<sup>1</sup>) EFT L 126 av 12.5.1984, s. 20.

- 9) Definisjonen av minstekrav kan utfylles med andre former for ekstern kontroll av den lovfestede revisjonsfunksjon som kan utføres av tilsynsmyndigheter, børsmyndigheter eller andre sektorspesifikke myndigheter med det formål å forbedre kvaliteten på lovfestet revisjon.
- 10) Det er opp til medlemsstatene selv å fastsette ytterligere tiltak for kvalitetssikring av lovfestet revisjon.
- 11) Spørsmålet om kvalitetssikring ble behandlet i Kommisjonens grønnbok om revisorers rolle, stilling og ansvar i Den europeiske union<sup>(1)</sup>, som ble støttet av Rådet, Den økonomiske og sosiale komité og Europaparlamentet.
- 12) Kommisjonsmeldingen «Lovfestet revisjon i Den europeiske union: veien videre»<sup>(2)</sup>, førte til at Komiteen for lovfestet revisjon i Den europeiske union ble opprettet, og den har besluttet å gjøre kvalitetssikring til en prioritert sak på sin dagsorden, og dens diskusjoner viste at det var enighet om at hver medlemsstat bør innføre et system for kvalitetssikring av lovfestet revisjon.
- 13) I ovennevnte melding gis det klart uttrykk for at målet er å arbeide for harmonisering og kvalitetsforbedring av lovfestet revisjon, helst uten å utarbeide ny lovgivning. Det er derfor hensiktsmessig å utforme en kommisjonsrekommendasjon. Dersom denne rekommendasjon ikke fører til den ønskede harmonisering av kvalitetssikringen, vil Kommisjonen revurdere behovet for lovgivning. Med henblikk på dette har Kommisjonen til hensikt å undersøke situasjonen tre år etter at denne rekommendasjon er vedtatt.
- 14) Som følge av konklusjonene fra Det europeiske råd i Lisboa, har Kommisjonen offentliggjort en melding kalt «Den europeiske unions strategi for regnskapsavleggelse: veien videre»<sup>(3)</sup>, som understreker betydningen av lovfestet revisjon som tilfredsstillende krav på samme høye nivå i hele Den europeiske union.
- 15) Det er alminnelig enighet i Den europeiske komité for lovfestet revisjon og i Kontaktutvalget for regnskapsdirektivene om minstekravene i denne rekommendasjon,

#### ANBEFALER:

at kvalitetssikringssystemene i Den europeiske unions medlemsstater oppfyller følgende minstekrav:

#### 1. OMFANGET AV KVALITETSSIKRINGSSYSTEMET

**Medlemsstatene bør treffe nødvendige tiltak for å sikre at alle personer som foretar lovfestet revisjon, omfattes av et kvalitetssikringssystem.**

Uttrykket «personer» viser til åttende direktiv, der det er fastsatt regler for godkjenning av personer som foretar lovfestet revisjon (revisorer). For tiden er ikke alle personer som foretar lovfestet revisjon i Den europeiske union, omfattet av et kvalitetssikringssystem.

#### 2. METODER

**Både kontroll foretatt av kollegaer og tilsyn foretatt av en institusjon er akseptable metoder for kvalitetssikring.**

Det finnes hovedsakelig to forskjellige metoder for kvalitetssikring som brukes i Den europeiske union: tilsyn foretatt av en institusjon og kontroll foretatt av kollegaer. I første tilfelle dreier det seg om en situasjon der personer ansatt i en bransjeorganisasjon eller hos en tilsynsmyndighet forvalter kvalitetssikringssystemet og foretar kontrollen. I det andre tilfellet dreier det seg om en situasjon der (praktiserende) revisorer, «peers», avlegger kontrollbesøk.

<sup>(1)</sup> EFT C 321 av 28.10.1996, s. 1.

<sup>(2)</sup> EFT C 143 av 8.5.1998, s. 12.

<sup>(3)</sup> KOM(2000) 359 endelig utgave av 13. juni 2000.

Tilsyn foretatt av en institusjon og kontroll foretatt av kollegaer betraktes som likeverdige metoder. I begge tilfeller bør det sørges for å sikre både kontrollørens kvalitet og objektivitet. Det bør treffes tilstrekkelige tiltak for å sikre at kontrollørene har ajourført kunnskap om revisjonsstandarder og kvalitetssikringssystemer (se også punkt 9). Dette er særlig aktuelt når tilsyn foretatt av en institusjon brukes.

Problemer med hensyn til kontrollørens objektivitet bør løses ved tilstrekkelig offentlig tilsyn med forvaltningen av kvalitetssikringssystemet og dets virkemåte og med framleggingen av resultatene (se også punkt 6 og 10). Dette er av særlig betydning når metoden med kontroll foretatt av kollegaer brukes.

### **3. OMFANGET AV KONTROLLEN OG UTVELGING AV REVISORER SOM SKAL KONTROLLERES**

#### **3.1 Det er revisoren, som kan være et revisjonsselskap eller en individuell revisor, som er gjenstand for kvalitetskontroll (se punkt 1).**

Enkelte medlemsstater krever at revisjon foretas av minst to revisorer. I slike tilfeller kan utgangspunktet for utvelging av det som skal kvalitetskontrolleres, være det enkelte revisjonsoppdrag i stedet for revisoren, men det er fortsatt revisoren som er gjenstand for kvalitetskontroll.

#### **3.2 Revisorer som skal kontrolleres, bør velges ut på en konsekvent måte slik at alle revisorer kontrolleres i løpet av et forhåndsbestemt tidsrom.**

Forutsatt at alle revisorer kontrolleres i løpet av et forhåndsbestemt tidsrom, kan den årlige utvelgingen av revisorer som skal kontrolleres, foretas ut fra risiko (f.eks. basert på kundenes art, omsetning fra revisjon i forhold til samlet omsetning eller resultatet av tidligere kontroller), på stikkprøvebasis eller med en kombinasjon av disse metodene.

#### **3.3 Når det gjelder revisjonsselskaper med flere avdelinger, er avdelingen den optimale enhetsstørrelsen for kvalitetskontroll. Kvalitetskontroll i et revisjonsselskap med flere avdelinger bør alltid omfatte et tilfredsstillende antall avdelinger.**

Større revisjonsselskaper har kontrollrutiner og -ordninger for hele selskapet som sikrer en viss grad av ensartethet, men de enkelte avdelingene kan anvende retningslinjer og standarder på forskjellig måte. Den enkelte avdeling betraktes derfor som den mest hensiktsmessige gjenstand for kvalitetskontrollen.

#### **3.4 Alle revisorer bør kontrolleres innenfor et tidsrom på høyst seks år.**

De nåværende kvalitetssikringssystemene i Den europeiske union innebærer at hele yrkesgruppen blir dekket i løpet av et tidsrom fra ett til ti år. I samsvar med skillet fastsatt i punkt 5.1 bør dette tidsrommet forkortes for revisorer som har foretak av offentlig interesse som kunder.

Dersom en revisor reviderer bare små foretak med liten risiko, kan det godtas at kontrolltidsrommet strekker seg over høyst ti år. I slike tilfeller vil det være nødvendig å innhente jevnlig informasjon fra revisoren for å få bekreftet at kundenes art ikke har endret seg vesentlig.

#### **3.5 Tidsrommet bør forkortes for revisorer som tidligere er kontrollert med mindre tilfredsstillende resultater.**

I tilfeller der resultatene av kvalitetskontrollen stort sett var tilfredsstillende, men med enkelte anbefalinger om forbedring, kan det være mer effektivt å følge opp gjennomføringen av de konkrete anbefalingene enn å foreta en ny, fullstendig kvalitetskontroll.

#### 4. KVALITETSKONTROLLENS OMFANG

- 4.1 **Kvalitetssikringen gjelder lovfestet revisjon av årsregnskaper foretatt av revisorer som utøver yrket offentlig. Kvalitetskontrollen bør omfatte en vurdering av disse revisorenes interne kvalitetskontrollsystem for å kontrollere at det fungerer tilfredsstillende, på grunnlag av en tilstrekkelig samsvarsprøve av framgangsmåter og dokumenter.**

Alle medlemsstater har allerede krevd at revisjonsselskapene gjennomfører en intern kvalitetskontroll i henhold til den internasjonale revisjonsstandard nr. 220, «Kvalitetskontroll av revisorarbeid». I tillegg til avsnittene med uthevet skrift i ISA 220 kan det være nødvendig på medlemsstatsplan å fastsette mer detaljerte krav til intern kvalitetskontroll av revisorer. Disse tilleggskravene kan baseres på framgangsmåtene for kvalitetskontroll nevnt i punkt 6 i ISA 220, som omhandler målene med interne kvalitetskontrollsystemer i revisjonsselskaper.

- 4.2 **Kvalitetskontrollen bør omfatte følgende emner ved undersøkelse av de enkelte revisjonsdokumenter:**

- kvaliteten på revisjonsdokumentenes opplysninger som grunnlag for vurdering av kvaliteten på revisjonsarbeidet,
- overholdelse av revisjonsstandarder,
- overholdelse av etiske prinsipper og regler, herunder uavhengighetsregler,
- revisjonsberetninger:
  - 1) riktig format og type uttalelse,
  - 2) samsvar mellom årsregnskapet og reglene for regnskapsavleggelse som nevnt i revisjonsberetningen,
  - 3) manglende opplysning om ikke-samsvar mellom årsregnskapet og andre lovfestede krav som nevnt i revisjonsberetningen.

En lovfestet revisjon foretatt i samsvar med lovfestede krav, fastsatte revisjonsstandarder og etiske regler er avgjørende for brukerne av opplysningene i de reviderte årsregnskapene fordi den sikrer en viss troverdighet for reviderte årsregnskaper. Det er fastsatt særlige krav til revisjonsberetningen på grunn av dens betydning som det offentlige produktet av en lovfestet revisjon. Samsvar med rammen for regnskapsavleggelse tas med for å understreke lovfestet revisjons grunnleggende rolle når det gjelder å sikre overholdelse av regnskapsstandarder.

#### 5. SKILLE MELLOM METODER

- 5.1 **Det anses som hensiktsmessig å skille mellom metoden med kvalitetssikring for revisorer med foretak av offentlig interesse som kunder, og kvalitetssikring for dem som ikke har foretak av offentlig interesse som kunder. Skillet gjelder visse systematiske aspekter ved kvalitetssikring, f.eks. større hyppighet, økt offentlig tilsyn med gjennomføringen av kvalitetssikringen samt vedkommende myndighets mulighet for adgang til kontrollørens dokumenter (se punkt 5.2). Skillet endrer ikke omfanget av, målene med eller den overordnede metoden for den enkelte kvalitetskontrollen.**

Uttrykket foretak av offentlig interesse omfatter blant annet: børsnoterte selskaper, kredittinstitusjoner, forsikringsselskaper, investeringsforetak, foretak for kollektiv investering i omsettelige verdipapirer og pensjonsfond.

5.2 Vedkommende myndigheter som har det endelige ansvaret for å forvalte og vedlikeholde kvalitetssikringssystemet, kan gis adgang til de enkelte dokumenter som kontrolløren har utarbeidet om hver revisor, særlig dersom vedkommende har virksomheter av offentlig interesse som kunder. Adgangen til kontrollørens dokumenter bør være underlagt fortrolighetsreglene i punkt 8.

## 6. OFFENTLIG TILSYN OG OFFENTLIGGJØRING

6.1 Det bør sikres hensiktsmessig offentlig tilsyn med kvalitetssikringssystemene ved hjelp av et tilsynsorgan der flertallet av medlemmene ikke er revisorer.

Kvalitetssikringssystemer i Den europeiske union bør være tilstrekkelig troverdige til å oppnå eksterne mål: styrke offentlighetens tillit og vise vedkommende myndigheter at det selvstendige kontrollansvaret utøves tilfredsstillende. Kravet om offentlig tilsyn har som formål å garantere kvalitetssikringens integritet, i teori og praksis. Den faktiske gjennomføringen av dette offentlige tilsynet vil variere fra medlemsstat til medlemsstat, avhengig av eksisterende tilsynsordninger, revisorene og hvor omfattende slik kontroll er i hver sektor.

Offentlig tilsyn kan eventuelt være et tillegg til de tilsynsordninger som allerede eksisterer for yrket og som innebærer offentlig deltaking, mens det i andre situasjoner vil kreve en egen komité bestående av personer som ikke er revisorer (representanter for næringslivet, vedkommende myndigheter på verdipapirområdet og aksjonærer).

Målet med offentlig tilsyn kan være:

- 1) å føre tilsyn med forvaltningen (planlegging og kontroll) av kvalitetssikringssystemet,
- 2) å vurdere resultatene av kontrollen,
- 3) å godkjenne offentliggjøringen av disse resultatene (se punkt 6.2).

6.2 Resultatene av kvalitetssikringen bør offentliggjøres på en tilfredsstillende måte.

Offentliggjøring av resultatene av kvalitetssikringen er et annet middel til å gjøre disse mer troverdige. Offentliggjøring av samlede resultater uten å navngi de enkelte revisjonsselskapene anses som tilstrekkelig. Troverdigheten hos offentligheten vil kunne økes ved at de framlagte resultatene inneholder anbefalinger om tiltak som bør treffes av yrkesgruppen og/eller vedkommende myndigheter, samt oppfølging av anbefalinger og sanksjoner.

## 7. DISIPLINÆRE SANKSJONER

**Det er nødvendig å ha en systematisk forbindelse mellom negative resultater av kvalitetskontroll og vedtakelse av disiplinære sanksjoner. Disiplinærsystemet bør inneholde en mulighet for å stryke en revisor fra revisorregisteret.**

Kvalitetssikring er ikke i seg selv et redskap for disiplinære sanksjoner. Kvalitetssikring tar sikte på å håndheve, påvise og forbedre revisjonskvaliteten. Forbindelsen mellom kvalitetskontroll og disiplinære sanksjoner styrker systemets troverdighet, men den er også logisk fordi kvalitetssikring kan betraktes som et redskap for håndheving. Muligheten for å bli strøket fra registeret er særlig aktuell i stater der det ikke er noen forbindelse mellom registrering av revisorer og bransjeorganisasjonen som forvalter kvalitetssikringssystemet.

## 8. FORTROLIGHET

### 8.1 Under kvalitetskontrollen bør revisoren fritas fra fortrolighetsregler som gjelder kundenes revisjonsdokumenter.

De fleste medlemsstater som har et kvalitetssikringssystem, har unntatt overlevering av revisjonsdokumenter til kontrollører, fra de normale fortrolighetsreglene for revisorer. Dette innebærer at å overlevere revisjonsdokumenter til kontrolløren, ikke kan være et brudd på fortroligheten og derfor ikke kan føre til erstatningssøksmål.

### 8.2 Kontrolløren bør være underlagt fortrolighetsregler tilsvarende dem som gjelder for revisorer. Når vedkommende myndigheter får adgang til kontrollørens dokumenter (se punkt 5.2), kan dette imidlertid ikke utgjøre et brudd på fortroligheten.

De fleste medlemsstater som har et kvalitetssikringssystem, anvender de samme fortrolighetsreglene på kontrollører som på revisorer som foretar lovfestet revisjon.

### 8.3 Det bør fastsettes at alle personer som arbeider eller har arbeidet for vedkommende myndigheter med ansvar for å forvalte og vedlikeholde kvalitetssikringssystemet, samt medlemmene av det offentlige tilsynsorganet, skal være bundet av taushetsplikt.

Med forbehold for bestemmelser i nasjonal lovgivning, betyr «taushetsplikt» at de berørte personene ikke kan røpe fortrolige opplysninger som de har mottatt under arbeidet, til noen person eller myndighet, unntatt i form av et sammendrag slik at verken kontrolløren eller revisoren som er gjenstand for kvalitetskontroll kan identifiseres, og heller ikke kunden som de kontrollerte dokumentene gjelder eller tredjemann knyttet til denne kunden.

## 9. KONTROLLØRENS KVALITET

**Kvalitetssikringssystemet bør sikre at personene som foretar kontroll (enten det er praktiserende revisorer eller ansatte i en institusjon), har tilstrekkelig fagutdanning og relevant erfaring, kombinert med særskilt opplæring i kvalitetskontroll.**

I flere stater kan bare praktiserende revisorer oppnevnes til å kontrollere andres arbeid. Med «relevant erfaring» menes også erfaring opparbeidet i en bestemt sektor.

## 10. KONTROLLØRENS UAVHENGIGHET OG OBJEKTIVITET

**Kvalitetssikringssystemet bør unngå eventuelle interessekonflikter ved utvelging av kontrollører til de enkelte kontrolloppdrag. Kontrollørene bør være underlagt de uavhengighetskrav som gjelder for revisorer som foretar lovfestet revisjon.**

Utvelgingen av kontrollører til de enkelte kvalitetskontroller bør være basert på kriterier som sikrer kontrollørens uavhengighet og objektivitet i teori og praksis. Den konkrete anvendelsen av utvelgingskriterier kan overvåkes av det offentlige tilsynsorganet.

## 11. RESSURSER

**Det bør brukes tilstrekkelige ressurser på kvalitetssikringssystemene for at de skal være reelt troverdige.**

Det er klart at kvalitetssikringssystemene koster penger og derfor bør være så effektive og virkningsfulle som mulig for å tilfredsstillende rimelige krav fra offentligheten og vedkommende myndigheter. Dersom et kvalitetssikringssystem brukes på samme måte på alle revisorer i Den europeiske union, vil det ikke påvirke konkurransen i denne virksomhetssektoren.

Det later til å være forskjeller med hensyn til de ressurser som brukes på kvalitetssikring. For å gjøre dataene sammenlignbare, bør de samlede ressursene knyttes til antall lovfestede revisjoner, idet det tas hensyn til om revisorene har kunder som er foretak av offentlig interesse, eller ikke (se også punkt 3.4 om det tidsrom der hele yrkesgruppen bør være omfattet av kontroll). Offentliggjøring av ressursene som brukes på ekstern kvalitetssikring vil øke offentlighetens tillit til kvalitetssikringen.

## 12. SLUTTBESTEMMELSE

Denne rekommandasjon er rettet til medlemsstatene.

Utferdiget i Brussel, 15. november 2000.

*For Kommisjonen*  
Frederik BOLKESTEIN  
*Medlem av Kommisjonen*

---