

Nye regler om etikk

Nye Regler om etikk trådte i kraft fra 1. januar 2009, og gjelder for alle medlemmer av Den norske Revisorforening. Mens tidligere regler kun omhandlet uavhengighet og trusler mot uavhengigheten for praktiserende revisorer, omhandler de nye reglene etterlevelse av alle de grunnleggende etiske prinsippene.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Barbro Bruu
Den norske Revisorforening
Fagsjef Kvalitetskontrollen i Den norske Revisorforening

Styret i Revisorforeningen vedtok 2. desember 2008 nye Regler om etikk. De nye reglene erstatter «Den norske Revisorforenings etiske regler: Kapittel om uavhengighet». De nye reglene skiller seg ikke i vesentlig grad fra de tidligere reglene.

Regler om etikk er basert på og tilsvare IFACs¹ «Code of Ethics for professional Accountants». Regler om etikk er en oversettelse av «Code of Ethics», men det er foretatt en del språklige forenklinger samt nødvendige tilpasninger for at reglene ikke skal stride mot det norske lovverket.

Revisorloven vil alltid gjelde foran Regler om etikk. Det har derfor vært viktig å tilpasse de etiske reglene til bestemmelsene i revisorloven og revisorforskriften, slik at veiledningen i de etiske reglene ikke kommer i konflikt med lovreglene. De viktigste tilpasningene er at eksempelsamlingen² i «Code of Ethics» om uavhengighet ikke er inntatt i Regler om etikk og at avsnittet om revisorskifte³ er betydelig omskrevet for å samsvare med bestemmelsene i revisorloven kapittel 7. Eksemplene ble utelatt fordi enkelte av eksemplene ikke er i samsvar med norsk lovgivning.

Hva er Regler om etikk?

Regler om etikk er et prinsippbasert rammeverk som gir retningslinjer og veiledning til hvordan Revisorforeningens medlemmer skal opptre i enhver profesjonell sammenheng for best mulig å oppfylle revisorrollen og formålet med revisorlovgivningen.

Revisor er samfunnets tillitsperson og har en plikt til å handle i allmennhetens interesse. Regler om etikk omhandler alle de grunnleggende etiske prinsippene revisor skal etterleve: integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd. Et prinsippbasert rammeverk som stiller krav om at revisor identifiserer, vurderer og håndterer trusler mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene, er i allmennhetens interesse.

Revisor må derfor identifisere trusler⁴ mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene og vurdere betydningen av truslene. Med mindre truslene ikke er klart ubetydelige, må revisor vurdere å anvende forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

Hvem gjelder reglene for?

Det er viktig for revisorprofesjonen at allmennheten alltid kan ha tillit til en revisor, uavhengig av om vedkommende praktiserer som revisor eller ikke. Regler om etikk gjelder derfor for alle som er medlemmer av Revisorforeningen. Medlemmene av Revisorforeningen kan i denne sammen-

heng deles inn i to medlemstyper, hvor ulike deler av regelverket vil gjelde.

Innhold og oppbygging

Regler om etikk inneholder en beskrivelse av de grunnleggende etiske prinsippene, mulige omstendigheter som kan true etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene og veiledning for å kunne vurdere betydningen av ulike trusler. Videre inneholder reglene en beskrivelse av mulige forholdsregler som kan benyttes for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå. Reglene er inndelt i tre deler:

1. Del A beskriver de grunnleggende etiske prinsippene og hvordan rammeverket skal anvendes:
 - a) Innledning og grunnleggende prinsipper (herunder en beskrivelse av trusler og forholdsregler)
 - b) Integritet
 - c) Objektivitet
 - d) Faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet
 - e) Konfidensialitet
 - f) Profesjonell atferd
2. Del B beskriver omstendigheter som kan true etterlevelsen av de grunnleggende etiske prinsippene for praktiserende revisorer:
 - a) Innledning

⁴ Egeninteressetrussel, egenkontrolltrussel, partsrepresentantstrussel, fortrolighetstrussel og presstrussel.

Medlemstype	Praktiserende revisor	Revisor i annen virksomhet enn revisjon
Definisjon	En revisor, uansett arbeidsområde (for eksempel revisjon, skatt eller rådgivning), i et revisjonsselskap som utfører profesjonelle tjenester, herunder revisor i en revisjonsenhet som utfører revisjon av kommunale eller statlige enheter.	En revisor som ikke er ansatt eller engasjert i et revisjonsselskap, eller i en revisjonsenhet som utfører revisjon av kommunale eller statlige enheter.
Eksempel	Medlem som arbeider i revisjonsselskap som oppdragsansvarlig revisor eller revisorarbeider. Medlem som er ansatt i et IKS, kommunerevisjon, distriktsrevisjon eller Riksrevisjonen.	Medlem som er ansatt som økonomidirektør eller controller. Medlem med studentmedlemskap. Medlem som driver eget regnskapskontor (og ikke lenger driver med revisjon).
Hvilke deler av Regler om etikk gjelder	Del A og B. (Del C kan gi relevant veiledning i bestemte situasjoner).	Del A og C.

1 IFAC – International Federation of Accountants.

2 Del B, kapittel 290, punkt 110 – 214.

3 Del B, 210.10 – 210.16.

Revisjon

- b) Klientoppdrag
 - c) Interessekonflikter
 - d) Vurdering av annen revisors arbeid
 - e) Honorarer og andre former for godtgjørelse
 - f) Markedsføring av profesjonelle tjenester
 - g) Gaver og andre oppmerksomheter
 - h) Oppbevaring av klienters eiendeler
 - i) Objektivitet – alle tjenester
 - j) Uavhengighet – attestasjonsoppdrag
3. Del C beskriver omstendigheter som kan true etterlevelsen av de grunnleggende etiske prinsippene for revisorer i annen virksomhet enn revisjon:
- a) Innledning
 - b) Mulige konflikter
 - c) Utarbeidelse og rapportering av informasjon
 - d) Tilstrekkelig kompetanse
 - e) Økonomiske interesser
 - f) Utilbørlig påvirkning

I tillegg til de tre hoveddelene, inneholder dokumentet avslutningsvis en liste med definisjoner.

Hvordan anvende reglene – forholdet til revisorlovgivningen

Revisorloven og forskriften til revisorloven vil alltid gå foran Regler om etikk. Regler om etikk kan gi utfyllende veiledning der revisorlovgivningen ikke nødvendigvis gir klare svar og åpner for at revisor må bruke skjønn for å vurdere sin etterlevelse av de etiske prinsippene.

For eksempel kan revisor få tilbud om å motta en gave fra en av sine klienter. I forhold til revisorloven, er det ikke en egen bestemmelse som spesifikt forbyr mottak av gaver fra en klient. Forholdet må derfor vurderes i forhold til fanebestemmelsen i § 4-1 første ledd: «Har en revisor eller en revisors nærstående en slik tilknytning til den revisjonspliktige eller dennes ansatte eller tillitsvalgte at det kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan vedkommende ikke revidere den revisjonspliktiges årsregnskap. Det samme gjelder dersom det foreligger andre særlige forhold som er egnet til å svekke tilliten til revisor».

Det er revisor selv som må vurdere gave-mottaket i forhold til den ovennevnte bestemmelsen. Revisor kan få hjelp til denne vurderingen ved å bruke veiledningen i Regler om etikk. I del B, som gjelder omstendigheter som kan true etterlevelsen av de grunnleggende etiske prinsippene for praktiserende revisorer, vil kapittel 260

Gaver og andre oppmerksomheter være relevant. Her står det at et tilbud om en gave normalt vil medføre en trussel mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene. Betydningen av trusselen må vurderes, og her vil arten og verdien av gaven, samt intensjonen med gavetilbudet være relevante momenter i vurderingen. Hvis de vurderte truslene ikke er klart ubetydelige, må revisor eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå ved anvendelse av forholdsregler, og hvis det ikke er mulig, kan ikke revisor ta i mot gaven.

Et eksempel kan være at klienten gir en juleblomst til alle sine faste forretningsforbindelser, herunder revisor. Vurderingen vil da kunne være at verdien av gaven er lav, gavens art er en vanlig form for oppmerksomhet og klienten vil neppe ha som intensjon å påvirke revisors beslutninger ved å gi gaven. Revisor kan konkludere med at å motta gaven utgjør en ubetydelig trussel mot de grunnleggende prinsippene.

Et annet tilfelle kan være at klienten inviterer revisor til sin årsmøte i januar, som arrangeres i stedet for julebord. All mat og drikke er på klientens regning og revisor kan også medbringe sin ektefelle. Ingen øvrige forretningsforbindelser inviteres. Her vil arten av gaven være rettet mot revisor som person, da det er revisor med ektefelle som har fått en invitasjon. Gavens verdi vil være av et visst omfang. Her kan intensjonen være å oppnå en fortrolighet med revisor, kanskje for å påvirke revisors beslutninger eller for å få opplysninger av revisor.

Her bør revisor vurdere om en rimelig og opplyst tredjepart med kjennskap til alle relevante opplysninger kan oppfatte det som helt ubetydelig om revisor takker ja til å delta på årsmøtet. Videre kan det være en idé for revisor å spørre seg selv om det vil være komfortabelt dersom det blir offentliggjort at revisor med ektefelle fikk påspandert en fest av en revisjonsklient. I denne saken kan revisor vurdere at trusselen ikke er klart ubetydelig. Neste vurdering vil da være om det eksisterer relevante forholdsregler som kan eliminere eller redusere trusselen til et akseptabelt nivå. En forholdsregel som kan vurderes, er at revisor selv betaler for sin og ektefelles deltakelse på årsmøtet. En slik forholdsregel kan kanskje være tilstrekkelig til at trusselen reduseres til et akseptabelt nivå.

For revisorer i annen virksomhet enn revisjon vil som regel ikke revisorlovens kapittel 4 om uavhengighet og objektivitet gjelde.

For revisorer i annen virksomhet enn revisjon vil derfor eneste veiledning i forhold til å etterleve de grunnleggende etiske prinsippene finnes i Regler om etikk, del A og C. Anta at revisor er ansatt som økonomisjef i et selskap, og får et tilbud om en gave. Del C, kapittel 350 omhandler utilbørlig påvirkning, herunder i form av å gi gaver.

Også i denne situasjonen må økonomisjefen vurdere gavens art og verdi, samt intensjonen med å gi gaven, i forhold til om trusselen mot etterlevelsen av de grunnleggende prinsippene er ubetydelig eller ikke. Det kan være enkelte som ønsker å påvirke økonomisjefens beslutninger eller handlinger, få tilgang til konfidensiell informasjon eller oppfordre til ulovlige eller uærlige handlinger. For økonomisjefen vil det derfor også være meget relevant hvem som tilbyr gaven, for å kunne vurdere mulige intensjoner for gavetilbyder. Hvis økonomisjefen kommer til at trusselen som kan oppstå ved å akseptere gaven ikke er klart ubetydelig, må forholdsregler vurderes og om nødvendig anvendes for å eliminere eller redusere trusselen til et akseptabelt nivå. Når det ikke er mulig å eliminere eller redusere trusselen til et akseptabelt nivå gjennom bruk av forholdsregler, kan ikke økonomisjefen motta gaven.

Oppsummering

Revisor skal identifisere trusler mot etterlevelse av de etiske prinsippene; vurdere hvorvidt disse truslene er klart ubetydelige; og dersom truslene ikke er klart ubetydelige, identifisere og anvende relevante forholdsregler for å eliminere eller redusere truslene til et akseptabelt nivå.

I motsetning til tidligere regler som kun omhandlet uavhengighet og trusler mot uavhengigheten for praktiserende revisorer, omhandler nye Regler om etikk etterlevelse av alle de grunnleggende etiske prinsippene. Videre gjelder nye Regler om etikk for alle medlemmer av Den norske Revisorforening, herunder for eksempel praksismedlemmer, studentmedlemmer, medlemmer som er utenlandske revisorer med tilsvarende godkjenning som den norske og medlemmer som ikke jobber innen revisjon.

At eksempelsamlingen om uavhengighet ikke er videreført i Regler om etikk, samt at det er foretatt tilpasninger til revisorloven der det har vært nødvendig, antas å medføre at praktiseringen av veiledningen i etikkreglene ikke lenger vil komme i konflikt med lovgivningen.