

Uavhengighet og revisjon av konsern



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Tone Maren Sakshaug
Partner Ernst & Young
Teknisk rådgiver (Technical
Advisor IESBA) til et av styremed-
lemmene i IESBA

Hvilke uavhengighetsregler som gjelder for ulike revisorer og enheter i et konsern, varierer med ulike lands lovgivning og etiske regelverk, og et konsern med virksomheter i flere land kan være underlagt flere til dels ulike regelverk. Variasjonene i regelverk kan være knyttet til hvilke selskaper i et konsern det kreves uavhengighet av og hva kravene for å være uavhengig faktisk er. De fleste lands uavhengighetsregler er aktuelle kun for konsernselskaper beliggende i det aktuelle landet, og får ikke anvendelse på konsernselskaper i andre land. I praksis vil derfor de aktuelle uavhengighetsreglene i de fleste konsern være IESBAs etiske regelverk for hele konsernet, samt eventuelle lokale strengere regler for konsernenheter beliggende i land med strengere regler. Noen få jurisdiksjoner har uavhengighetsregler som også får anvendelse på utenlandske konsernenheter, hvorav de vanligste er amerikanske SEC-regler og franske regler. Disse regelsettene vil ikke bli nærmere gjennomgått her.

Kravet om uavhengighet for «revisor» etter både revisorloven og IESBAs etiske regelverk gjelder for revisor, revisjonsselskapet og eventuelle samarbeidende selskaper og nettverksselskaper. Disse omtales i det følgende kollektivt som «revisor». Hvilke selskaper som blir å anse som samarbeidende selskaper/nettverksselskaper, må avgjøres basert på en konkret vurdering sett i forhold til revisorloven § 4–7 og IESBAs etiske regler.

The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) er en uavhengig standardsetter under The International Federation of Accountants (IFAC) som utarbeider og fastsetter etiske regler for

Revisor av årsregnskap skal i henhold til revisorloven og ISA 200 være uavhengig. I konsernforhold reiser dette spørsmål om hvilke konsernselskaper ulike involverte revisorer skal være uavhengige av, og etter hvilke uavhengighetsregler.

revisorer. DnR er medlem av IFAC, og således forpliktet til å arbeide for at DnRs medlemmer skal følge IESBAs etiske regler. Det fremgår direkte av IESBAs etiske regler at eventuelle strengere lokale regler selvfølgelig også skal overholdes. Som følge av at revisorlovens uavhengighetsregler på flere områder er strengere enn IESBAs regler, er DnRs etiske regler en oversettelse av IESBA-reglene tilpasset revisorloven. I det følgende henvises derfor til revisorloven og IESBAs regler, og ikke DnRs regler. Alle henvisninger til IESBA-reglene er til «Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants – 2012 Edition».

Konsernrevisjon og ISA 600

Revisor må kartlegge hvilke uavhengighetsregler som er aktuelle for oppdraget. I dette ligger å bringe på det rene hvilke selskaper/enheter som inngår i definisjonen av «revisjonskunde», altså hvilke selskaper revisor må være uavhengig av, og hvilke uavhengighetsregler som gjelder for de ulike delene av konsernet. Dersom revisor for et konsernregnskap ber en annen revisor om å utføre og rapportere på revisjon av datterselskaper eller enheter i konsernet i samsvar med ISA 600, i det følgende omtalt som datterselskapsrevisor, skal konsernrevisor angi hvilke etiske regler som er relevante for revisjonen, hvilke konsernselskaper det kreves uavhengighet av og innhente bekreftelse på at relevante uavhengighetsregler er etterlevd. Vedlegg 4 til ISA 600 er et eksempel på en slik bekreftelse, men det må tilpasses det enkelte konsern og den enkelte datterselskapsrevisor. Hvis datterselskapsrevisor ikke er et samarbeidende selskap/nettverksselskap av konsernrevisor, er det i denne sammenheng viktig for konsernrevisor å ha et bevisst forhold til hvilke konsernselskaper datterselskapsrevisor faktisk må være

uavhengig av, samt være klar over at hva som er egnet til å påvirke datterselskapsrevisors uavhengighet, kan avvike fra hva som er egnet til å påvirke konsernrevisors uavhengighet.

Når datterselskapsrevisor ikke kan eller ikke vil bekrefte uavhengighet, kan konsernrevisor ikke avhjelpe forholdet ved å medvirke i datterselskapsrevisors revisjonsarbeid, gjennomføre videre risikovurderingshandlinger eller ytterligere revisjons-handlinger på konsernenhetens finansielle informasjon, jf. ISA 600 A39. Konsernrevisor må i tilfelle selv eller ved annen uavhengig revisor gjennomføre de revisjons-handlingene som er nødvendige for å avgi revisjonsberetning på konsernregnskapet, uavhengig av handlinger allerede utført av datterselskapsrevisor.

Hvilke uavhengighetsregler er aktuelle?

Revisor som avgir beretning etter revisorloven, må være uavhengig i samsvar med revisorlovens uavhengighetsregler. Revisorlovens uavhengighetsregler er på flere punkter strengere enn IESBAs etiske regler. Revisorlovens strengere regler gjelder for norske selskaper som faller inn under revisorlovens definisjon av revisjonskunde, ikke eventuelle utenlandske mor- og datterselskaper. De norske strengere reglene vil imidlertid gjelde for eventuelle tjenesteleveranser til norske selskaper fra revisors utenlandske nettverksselskap/samarbeidende selskaper iht. revisorloven § 4–7. For eventuelle utenlandske datterselskaper i konsernet er IESBAs etiske regler og eventuelle strengere lokale regler for de(t) aktuelle datterselskap(ene) aktuelle.

Hvilke enheter er omfattet av begrepet «revisjonskunde»?

IESBAs etiske regler

Revisor skal være uavhengig av «revisjonskunden». I IESBAs etiske regler 290.27 med tilhørende definisjoner er «revisjonskunde» definert som det reviderte selskapet og enheter denne enten direkte eller indirekte kontrollerer, i det videre omtalt som datterselskap. For børsnoterte revisjonskunder omfatter definisjonen i tillegg det reviderte selskapets nærstående enheter. Nærstående enheter omfatter i tillegg til datterselskaper:

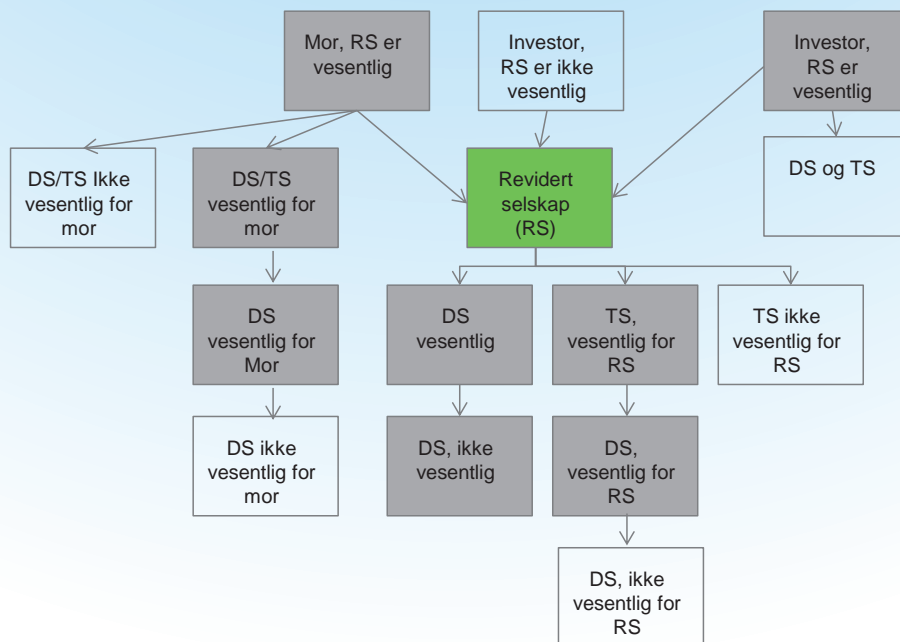
- En enhet som kontrollerer revisjonskunden direkte eller indirekte, forutsatt at revisjonskunden er vesentlig for enheten
- En enhet som har en direkte økonomisk interesse i revisjonskunden forutsatt at enheten har betydelig innflytelse på revisjonskunden og at interessen er vesentlig for enheten
- En enhet revisjonskunden eller dennes datterselskaper har en direkte økonomisk interesse i, forutsatt at revisjonskunden har betydelig innflytelse på

enheten og at interessen er vesentlig for revisjonskunden

- En enhet under felles kontroll med revisjonskunden (her kalt en «søsterenhet»), forutsatt at både søsterenheten og revisjonskunden er vesentlig for

enheten som kontrollerer både revisjonskunden og søsterenheten.

IESBAs definisjon av revisjonskunde kan illustreres som følger:



Enkelt og trygt

Vi velger Agrodata av flere grunner:

- Komplette produkt fra bilag til årsoppgjør
- Lav terskel for å ta programmet i bruk
- Rimelig



Marit Sibbern
ROS Økonomi AS, Revetal

agro.no

Agro Økonomi er et komplett og oversiktlig system, med regnskap, faktura, lønn, årsoppgjør, selvangivelse og elektronisk innlevering til Altinn.

Agro Økonomi er utviklet for at det skal være enkelt å komme i gang. Prøv oss nå! Last ned programmet fra agro.no

Fri brukerstøtte til alle kunder. Du treffer ikke en telefonsvarer, men praktiske og regnskapsfaglige rådgivere som kan systemet.

Agro Økonomi -valgt av 5000 bedrifter og 430 regnskapsbyrå over hele landet. Vi løser dine oppgaver og vokser med bedriften.

Agrodata AS
www.agro.no
agrodata@agro.no

Hamna 20
6100 Volda
Tlf. 70 05 96 60

Kopstadveien 3
3180 Nykirke
Tlf. 33 07 19 80

Revisjon

Revisjonskunden/revidert selskap (RS) er børsnotert og markert i grønt. For å være uavhengig av RS må revisor for RS iht. IESBAs etiske regler også være uavhengig av alle øvrige konsernselskaper markert i grått selv om disse eventuelt benytter annen revisor. Revisor for RS trenger ikke være uavhengig av selskap markert i hvitt for å være uavhengig av RS.

Forkortelser

Mor = morselskap

DS = datterselskap/kontrollert selskap

TS = tilknyttet selskap/selskap hvor eier har betydelig innflytelse

Investor = eier som har betydelig innflytelse i det reviderte selskapet

Dersom RS ikke er børsnotert, vil IESBAs definisjon av revisjonskunde kun omfatte revisjonskundens datterselskaper/kontrollerte selskaper, og definisjonen kan illustreres som følgende:

skapsrevisor i sin instruks har angitt behov for dette. Morselskapsrevisor må i slike tilfeller angi hvilke andre selskaper i konsernet datterselskapsrevisor må vurdere uavhengighet i forhold til. IESBA-reglene eller ISA 600 angir ikke hvilke andre konsernselskaper datterselskapsrevisor må være uavhengig av. Dette må bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Ikke sjelden vil imidlertid morselskapsrevisor kreve at datterselskapsrevisor er uavhengig av morselskap og vesentlige søsterselskaper i konsernet.

Av definisjonen av revisjonskunde følger at revisor for børsnoterte revisjonskunder i enkelte situasjoner skal være uavhengig av enheter hvis regnskap revisor verken avgir revisjonsberetning på som selskaps- eller konsernrevisor. Tilsvarende gjelder for datterselskapsrevisor når denne rapporterer i samsvar med ISA 600 til morselskapsrevisor som tilhører annet revisjonsnettverk. Tjenesteleveranser til morselskap, vesent-

værende trussel mot revisors uavhengighet er eliminert eller i tilstrekkelig grad redusert ved bruk av forholdsregler. At revisor utfører bokførings- eller verdsettelsestjenester for et mor- eller søsterselskap, vil for eksempel normalt sett ikke medføre risiko for egenrevisjon eller på annen måte representere en trussel mot revisors uavhengighet i henhold til IESBA-reglene. Ifølge IESBAs etiske regler 290.106 vil imidlertid det forhold at revisor har en direkte eller vesentlig indirekte finansiell investering i et selskap som har kontroll over revisjonskunden, og revisjonskunden er vesentlig for dette selskapet, alltid representere en trussel mot revisors uavhengighet som ikke kan avhjelpes ved forholdsregler.

Revisorloven

Revisorloven har ingen definisjon av «revisjonskunde», men det fremgår av revisorloven § 4–1 femte ledd at revisor som ikke er uavhengig av morselskap, heller ikke er uavhengig av datterselskap. Uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven § 4–1, 4–2 og 4–3 vil i slike situasjoner gjelde tilsvarende for morselskapet som for datterselskapet. Vurderingen av hvilke tjenesteleveranser til morselskapet som er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet overfor datterselskapet i henhold til § 4–5, vil bero på en konkret vurdering av den aktuelle tjenesten.

Revisorloven har ingen eksplisitte krav om uavhengighet til revisjonskundens datterselskaper, men for å kunne avgi revisjonsberetning på konsernregnskapet må revisor for morselskapet i hvert fall være uavhengig av datterselskap som er vesentlig for konsernregnskapet. Datterselskap hvor revisor enten selv utfører revisjonshandlinger eller baserer seg på annen revisors arbeid i samsvar med ISA 600, vil normalt bli å anse som vesentlig i denne sammenheng.

Definisjon av morselskap, datterselskap, kontroll og betydelig innflytelse

Verken revisorloven eller IESBAs etiske regler definerer begrepene morselskap, datterselskap, kontroll eller betydelig innflytelse. Disse begrepene er imidlertid definert i regnskapslov og IFRS, og revisor vil for å vurdere uavhengighet normalt benytte den begrepsdefinisjonen som følger av den aktuelle kundens regnskapsrammeverk. I dette ligger at fremtidige endringer i for eksempel IFRS kan medføre endring i hvilke enheter som inngår i begrepet «revisjonskunde».

Videre fremgår det av IESBAs etiske regler 290.27 at revisor som vet, eller har grunn til å anta at forholdet til en revisjonskundes øvrige nærstående enheter kan være relevant for å vurdere revisors uavhengighet, skal inkludere slike enheter når trusler mot revisors uavhengighet identifiseres og vurderes og nødvendige forholdsregler implementeres. I dette ligger blant annet at datterselskapsrevisor må vurdere uavhengighet av øvrige konsernselskaper dersom mors-

lige søsterselskaper og betydelige investorer vil imidlertid sjelden være egnet til å påvirke revisors uavhengighet, og det fremgår av IESBAs regler 290.160 at tjenesteleveranser til slike selskaper som ikke selv er revisjonskunder, er tillatt forutsatt at det er rimelig å konkludere med at (a) resultatene av tjenesten ikke vil være gjenstand for revisjonshandlinger og derfor ikke vil medføre risiko for at revisor må revidere resultatet av eget arbeid og (b) eventuell gjen-

*1 Askepott
+
_ passende sko
=
Nytt og bedre liv*



Har du riktig verktøy,
blir jobben alltid lettere!

Maestro Revisjon for deg som ønsker fleksible og brukervennlige løsninger

Maestro Revisjon er fleksibelt og et godt verktøy ved revisjon av små og mellomstore selskaper. Programmet er fleksibelt slik at revisor skal kunne beholde sin egenart og videreføre sin metodikk. Revisor kan selv bestemme i hvilken rekkefølge handlinger i revisjonsprosessen utføres, og programmet legger derfor ikke strenge føringer på utøvelsen av revisjonsprogrammet.

Kontakt oss på **02575** for visning og et godt tilbud!
Mer informasjon på **www.maestro.no**

Lett å mestre

maestro
revisjon

Revisjon

Hvem skal være uavhengig av hva, og etter hvilke regler – et eksempel

Industri AS er morselskap i et internasjonalt konsern og har datterselskaper i over 40 land. Industri AS er et norsk selskap og har revisjonsplikt i henhold til revisorloven. Selskapets aksjer er notert på Oslo Børs, og ingen aksjonær eier eller kontrollerer mer enn 20 % av selskapets aksjer. Industri AS' revisor er Norwegian Audit AS, et revisjonsselskap som inngår i det internasjonale revisjonsnettverket Global Audit. De fleste datterselskaper i konsernet revideres av Global Audit, men datterselskapene X, Y og Z har av ulike årsaker annen revisor. Datterselskapene X og Y er ikke vesentlige for konsernet og revisor for disse selskapene rapporterer ikke til Norwegian Audit. Datterselskap Z er vesentlig for Industri AS' konsernregnskap og revisor for Z mottar instruks fra og rapporterer på revisjonen av Z til Norwegian Audit.

Uavhengighetskrav for Norwegian Audit AS og Global Audit

Revisornettverket Global Audit, inklusive Norwegian Audit, skal være uavhengig av Industri AS med datterselskaper i samsvar med IESBAs etiske regler. Norwegian Audit skal i tillegg være uavhengig av Industri AS og konsernets norske datterselskap i samsvar med revisorloven. Global Audit, som samarbeidende selskaper av Norwegian Audit i samsvar med revisorloven § 4-7, kan ikke levere tjenester til de norske konsernselskapene i strid med revisorlovens bestemmelser.

Uavhengighetskrav for revisor i Datterselskap Z

Datterselskap Z er et utenlandsk selskap. For å kunne avgi revisjonsberetning på selskapet må revisor for selskapet være uavhengig av Datterselskap Z med eventuelle datterselskaper i henhold til IESBA-reglene og eventuelle strengere lokale regler.

For at Norwegian Audit skal kunne legge revisjonsrapporteringen fra Datterselskap Z's revisor til grunn for sin revisjon i samsvar med ISA 600, må datterselskapsrevisor i tillegg være uavhengig i samsvar med IESBA-reglene av øvrige konsernselskap som Norwegian Audit i sin revisjonsinstruks har angitt at datterselskapsrevisor skal være uavhengig av. Det minnes i den forbindelse igjen om at kravene for at datterselskapsrevisor kan anses som uavhengig av mor- og søsterselskap, kan avvike fra

tilsvarende krav for morselskapsrevisor, jf. IESBA regel 290.160.

Dersom revisor for Datterselskap Z ikke vil eller kan bekrefte slik uavhengighet, vil Norwegian Audit ikke kunne benytte denne revisorens arbeid som grunnlag for konsernrevisjonen i samsvar med ISA 600. Dette gjelder selv om den aktuelle datterselskapsrevisoren avgir revisjonsberetning på datterselskapet og morselskapsrevisor ikke kjenner til forhold som medfører at datterselskapsrevisor ikke er uavhengig.

Uavhengighetskrav for revisor i Datterselskapene X og Y

Datterselskap X er uvesentlig for Industri AS og revisor rapporterer ikke til Norwegian Audit. Datterselskap X er imidlertid et norsk selskap og revisor for Datterselskap X skal derfor være uavhengig av Industri AS og eventuelle andre norske mellomliggende eierselskaper i samsvar med revisorloven.

Datterselskap Y er verken norsk eller vesentlig og revisor for dette selskapet trenger derfor ikke være uavhengig av andre selskaper i Industri-konsernet for å være uavhengig av datterselskap Y.

Siden datterselskapene ikke er vesentlige for Industri AS, vil datterselskapsrevisorenes uavhengighet eller manglende sådan ikke påvirke Norwegian Audits revisjon eller uavhengighet.

Etterfølgende oppkjøp

I løpet av året blir 51 % av aksjene i Industri AS kjøpt av Big Industry. Big Industry er et utenlandsk børsnotert selskap. Industri AS er vesentlig for Big Industry, og Norwegian Audit blir bedt om å avgi rapportering i samsvar med ISA 600 til Big Industry's revisor Foreign Audit. Før Norwegian Audit kan avgi slik rapportering, herunder bekrefte uavhengighet, må Norwegian Audit kontrollere om Norwegian Audit og Global Audit i samsvar med IESBAs regler er uavhengige av Big Industry og Big Industry's eventuelle andre vesentlige datterselskaper. Norwegian Audit må nødvendigvis motta en liste over hvilke selskaper dette utgjør for å kunne gjennomføre slik kontroll. Oppkjøpet medfører ingen endring i uavhengighetskravene for datterselskapsrevisorene i X og Y, og vil normalt heller ikke medføre endringer for datterselskapsrevisor i Z.

Etterfølgende børsnotering av Datterselskap Z

Kort tid etter oppkjøpet beslutter Big Industry en refinansiering av Industri AS. Som ledd i refinansieringen utsteder datterselskap Z børsnoterte obligasjoner. Datterselskap Z blir da et børsnotert selskap og revisor for datterselskap Z, inklusive revisors eventuelle samarbeidende selskaper, må for fortsatt å være uavhengig av datterselskap Z være uavhengig av datterselskap Z i samsvar med IESBAs regler for børsnoterte foretak. Videre må revisor for Datterselskap Z være uavhengig av Industri AS og eventuelle andre vesentlige datterselskaper av Industri AS og, dersom Datterselskap Z er vesentlig for Big Industry, Big Industry og dennes vesentlige datterselskaper. Så lenge Datterselskap Z har vært vesentlig for eierselskapene, vil ofte rapporteringskravene fra morselskapsrevisor allerede ha medført tilsvarende uavhengighetskrav, men når Datterselskap Z selv blir børsnotert, vil et eventuelt brudd på kravene medføre at revisor for Datterselskap Z taper uavhengighet av Datterselskap Z, mens tilsvarende brudd for Datterselskap Z ble børsnotert normalt bare ville ha påvirket morselskapsrevisors mulighet til å benytte datterselskapsrevisors rapportering i samsvar med ISA 600.

Vurderingen av hvilke eventuelle tjenesteleveranser til mor- og søsterselskaper som er egnet til å påvirke eller reise tvil om datterselskapsrevisors uavhengighet, vil som tidligere omtalt bero på en konkret vurdering av om tjenesten er egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet derfor Datterselskap Z, jf. IESBA regel 290.160.



ETIKKREGLER: DnRs etiske regler er en oversettelse av IESBA-reglene tilpasset revisorloven.