

Det internasjonale etiske regelverket for revisorer



Advokat
Terje Granvang
Arntzen de Besche Advokatfirma

Formålet med denne artikkelen er å se litt nærmere på det nye etiske regelverkets virkeområde og betydningen regelverket har for revisors yrkesutøvelse i lys av ny revisorlov.

IESBA-reglene – overordnet

Det internasjonale etiske regelverket for revisorer, som det vises til, går under navnet IESBA-reglene eller IESBAs internasjonale etiske regler. IESBA er akronymet for det organet som har utarbeidet og vedtatt reglene «International Ethics Standards Board for Accountants».

IESBA-reglene er ikke nye og har frem til i dag vært gjenstand for en rekke revisjoner og utvidelser. Det opphevede norske regelverket bygget også på IESBA-reglene.

IESBA-reglene av 2018 som nå gjelder, er utformet som en «Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants including International Independence Standards». På denne måten fremheves de internasjonale uavhengighetsstandardene som en særskilt del av etikkregelverket. Tidligere versjoner av IESBA-

Regelverkets tilgjengelighet

Revisorforeningen opphevet i juni 2019 Den norske Revisorforenings regler om etikk fra 2008. I Revisors Håndbok 2020 kapittel 4 heter det at etikkreglene fra 2008 erstattes med «en forutsetning om å etterleve det internasjonale etiske regelverket for revisorer». Den norske Revisorforenings regler om etikk som gjaldt fra 1. januar 2009 og frem til juni 2019 var i sin helhet tatt inn i Revisors Håndbok til og med 2019-utgaven. I 2020-utgaven gis kun en fotnote som viser til Revisorforeningens nettside (revisorforeningen.no).

På revisorforeningen.no finnes en egen fane under «fag» om etiske regler for revisor. Fanen inneholder bl.a. en lenke til «International Code of Ethics for Professional Accountants». Det etiske regelverket er her tilgjengelig på en rekke språk, men ikke på norsk. Norske revisorer må forholde seg til den engelske versjonen. I tillegg finnes det tilgang til et digitalt verktøy (eCode) som beskriver regelverkets oppbygging og enkeltelementer. Revisorforeningen tilbyr også eKurs i etikkregelverket.

reglene hadde ikke tilføyselsen om uavhengighetsstandarder i tittelen.

Revisorloven og god revisjonsskikk

Den nye loven om revisjon og revisorer av 20. november 2020 nr. 128 trådte i kraft 1. januar 2021. Revisorloven kapittel 8 har overskriften «Uavhengighet og objektivitet». Forrige revisorlovs kapittel 4 hadde overskriften «Uavhengighet, objektivitet og etikk». I den nye revisorloven er «etikk» sløffet i overskriften til det kapittelet som omhandler uavhengighetsregler, uten at lovgiver har kommentert endringen i forarbeidene. Forrige revisorlovs kapittel 4 inneholdt til tross for overskriften ingen eksplisitt henvisning til de etiske reglene, verken

til det tidligere nasjonale regelverket eller IESBAs regelverk. Derimot hadde departementet med hjemmel i § 4–1 siste ledd kompetanse til å fastsette yrkesetiske regler og regler om uavhengighet og objektivitet dersom det er nødvendig for gjennomføringen av internasjonale forpliktelser. Forskriftskompetansen ble aldri benyttet. Heller ikke den nye revisorloven inneholder noen direkte henvisning til IESBA-reglene. Delegasjonsbestemmelsen i forrige lov er ikke videreført i revisorloven.

Det fremgår av revisorloven § 9–4 tredje ledd at revisor skal utføre lovfestet revisjon¹¹ i samsvar med god revi-

¹¹ Lovfestet revisjon er definert i § 1–2 tredje ledd som revisjon av revisjonspliktiges årsregnskap eller revisjon av årsregnskap for noen som ikke er revisjonspliktig dersom

sjonsskikk. Revisorloven § 9–10 første ledd første setning slår fast at oppdrag om revisorbekreftelser¹² skal utføres og dokumenteres i samsvar med god revisjonsskikk. Gjennom henvisning fra § 1–1 tredje ledd til § 5–2 annet ledd krevde forrige revisorlov at revisor som utfører rådgivning for revisjonspliktige også måtte utøve sin virksomhet i samsvar med god revisjonsskikk. Forrige lovs krav om at rådgivning til den reviderte skal utføres i samsvar med god revisjonsskikk, er ikke videreført i den nye revisorloven.

Begrepet god revisjonsskikk er en såkalt rettslig standard. Dette innebærer at innholdet fastsettes ut ifra en målestokk utenfor loven og som skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg.¹³ I forordet til internasjonale standarder for kvalitetskontroll, mv.¹⁴ punkt 4, heter det om den rettslige standarden god revisjonsskikk at den forutsettes å ha et dynamisk innhold og at de internasjonale revisjonsstandardene, herunder ISA-ene, tar sikte på å konkretisere innholdet i standarden.

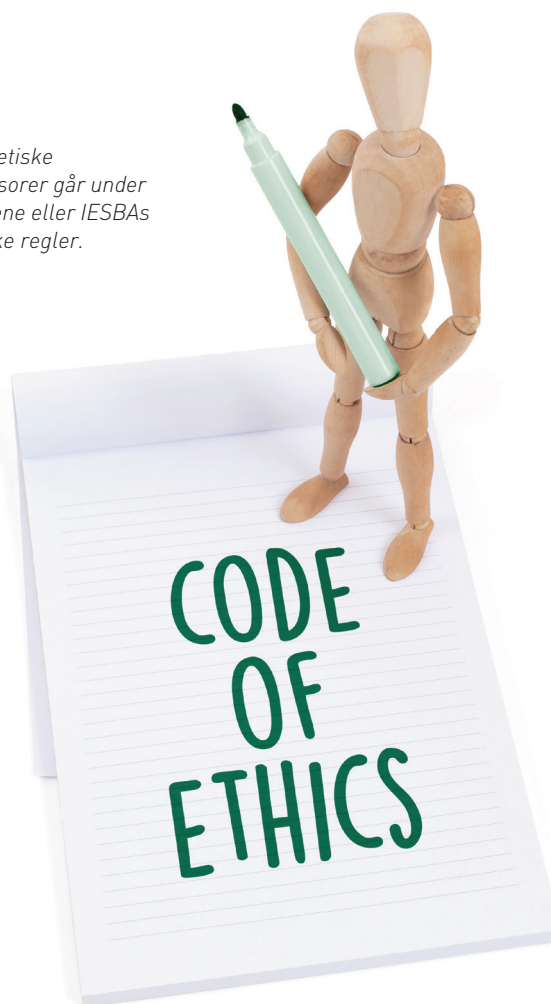
Det er sikker rett at god revisjonsskikk bare kan *utfylle* loven. Dersom en bransjestandard som gir den rettslige standarden god revisjonsskikk et innhold, oppstiller krav til revisjonen som strider med revisorloven, vil revisorlovens regel gå foran. En bransjestandard kan også være strengere enn revisorlovens krav. En strengere regel i en bransjestandard anses som hovedregel å utfylle loven og er i praksis like bindende for revisor som om kravet var nedfelt i revisorloven.

De internasjonale bransjestandardenes henvisning til IESBA-reglene

Lovfestet revisjon

Som påpekt i forrige punkt er de internasjonale revisjonsstandardene av sær-

Det internasjonale etiske regelverket for revisorer går under navnet IESBA-reglene eller IESBAs internasjonale etiske regler.



lig betydning for fastsettelsen av god revisjonsskikk. ISA 200 omhandler overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene.¹⁵ ISA 200 punkt 14 slår fast at «Revisor må etterleve etiske standarder som er relevante for revisjonen av regnskap, herunder kravene til uavhengighet (jf. punkt A16–A19).» Standarden er formulert som en *plikt* for revisor til å etterleve etiske krav som er relevante for revisjonen av et regnskap. Konkret er det vist til A16 til A19. I punkt A16 heter det at «Revisor er underlagt etiske krav knyttet til revisjonsoppdrag, herunder kravene til uavhengighet. Relevante krav knyttet til revisjon av regnskap omfatter vanligvis Del A og B i International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IFACs etiske regler), sammen med mer restriktive nasjonale krav.» Gjennom denne henvisningen må det legges til grunn at IESBA-reglenes del A

og B er uttrykk for god revisjonsskikk som norske revisorer er forpliktet til å etterleve ved lovfestet revisjon.¹⁶

Attestasjonsoppdrag eller oppdrag om revisorbekreftelser

I Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag er det henvist til IESBAs etikkregler del A og B i punkt 6, 7 og 8. ISAE 3000 gjelder internasjonale standarder for attestasjonsoppdrag. Attestasjonsoppdrag som begrep må anses å sammenfalle med begrepet revisorbekreftelser i den nye revisorloven, jf. revisorloven §§ 1–2 fjerde ledd og 9–10.

ISAE 3000 Punkt 20 omhandler etiske krav ved attestasjonsoppdrag.¹⁷ Det følger av dette punktet et krav om at «Den praktiserende revisoren skal etterleve del A og del B i IESBAs etikkregler relatert til attestasjonsoppdrag».¹⁸ Tydeligere kan

revisor i revisjonsberetning eller på annen måte gir uttrykk for at regnskapet er revidert.

12 Revisorbekreftelse er definert i § 1–2 fjerde ledd.

13 NOU 2017: 15 side 140.

14 Fullstendig tittel er Forord til internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester, jf. Revisors Håndbok 2020 kapittel 2 pkt. 4.

15 Det er også vist til IESBA-reglene i ISRE2400 om forenklet revisorkontroll, se punkt 21 og A15 til A16.

16 ISA220 omhandler også relevante etiske krav i punkt 9 og 10. I punkt A4 vises det til IFACs etikkregler som må oppfattes som en henvisning til IESBA-regelverket.

17 Det samme gjelder ISAE3402 punkt 11 og punkt A5.

18 Det samme er i kortform nedfelt i ISA 3402 punkt 11.

det neppe uttrykkes at revisor også på dette området er underlagt de to spesi- fikt nevnte deler A og B av IESBA- regelverket. Henvisningen til IESBA- reglene på denne måten innebærer at IESBAs del A og del B inngår som en del av god revisjonsskikk ved attesta- sjonsoppdrag eller revisorbekreftelser omfattet av ISAE 3000 og anses bin- dende for revisor. I punkt A30 til A34 er det nærmere beskrevet hva som føl- ger av del A og del B i IESBA-regelver- ket.

Kvalitetskontroll

I den internasjonale standarden for kvalitetskontroll (ISQC1) er IESBA Del A og B nevnt i definisjonen av «Relevante etiske krav».¹⁹ ISQC1 punkt 21 til 25²⁰ har nærmere regler for etablering av retningslinjer og ruti- ner for etterlevelse av relevante etiske krav. IESBA-reglene omfattet av del A og del B med modifikasjoner, jf. ned- enfor, vil på denne bakgrunn direkte påvirke utformingen av slike regler.

Hva innebærer henvisningene til del A og del B?

Referansen til IESBA-regelverket er som vist i forrige punkt ulikt formulert i de ulike standardene. Noen steder er pliktregelen tydelig formulert i krav- delen av ISA-en (for eksempel ISAE 3000 punkt 20). I andre standarder er henvisningen i kravdelen vagere, mens veilednings- og utfyllingsdelen er tydeligere. Det som uansett synes å være felles er henvisningen til IESBA- reglens del A og del B. Etter at 2018-versjonen av IESBA-regelverket trådte i kraft i juni 2019, kan det opp- stå noe forvirring som følge av at 2018-versjonen av IESBA-reglene har vært gjenstand for en kraftig revisjon, utvidelse og redaksjonell endring. Del A og del B i tidligere versjon av regel- verket er sterkt endret i tillegg til å ha fått nye betegnelser.

Tidligere versjons del A hadde over- skriften «General Application of the Code» og tilsvarer 2018-versjonens del 1, med enkelte tillegg og endringer.

Opplistingen av grunnleggende prin- sippene om integritet, objektivitet osv.²¹ er videreført i 2018-versjonen del 1.

Del B i 2016-versjonen som de nevnte standardene viser til, gjelder «Profes- sional Accountants in Public Practice». Del 2 i 2018-versjonen bygger på del B i tidligere versjon, men er også vesentlig endret. Underpunkt 290 i tidligere del B om «Independence – Audit and Review Engagement» er tatt inn i en ny del 4A i 2018-versjonen med tilnærmet samme overskrift. Underpunktet 291 i tidligere del B om «Independence – Other Assurance Engagements» fremgår nå av 2018-ver- sjonen som et eget punkt 4B med overskriften «Independence for Assu- rance Engagements other than Audit and Review Engagements». Del C i tidligere versjon om «Professional Accountants in Business» er videreført i ny versjon del 2.²²

Det kan etter dette slås fast at de nye IESBA-reglene som avløste de tidligere etikkreglene gjennom Revisorforenin- gens vedtak i juni 2019, har fått en utforming som medfører at henvisnin- gene i revisjonsstandardene til kon- krete deler i IESBA-regelverket blir misvisende. Selv om revisjonsstandar- dene inneholder konkrete henvisnin- ger som ikke lenger passer, må det likevel legges til grunn at det vil være de nye IESBA-reglene som gjelder så langt disse er relevante for lovfestet revisjon, revisorbekreftelser og kvali- tetskontroll. De internasjonale stan- dardene er uttrykk for god revisjons- skikk. Det avgjørende er innholdet i den gode skikken, ikke en bokstavtro tolking av henvisninger. Som nevnt innledningsvis er god revisjonsskikk nettopp kjennetegnet ved at den gode skikken skifter innhold etter hvert som målestokken (de etiske reglene) endrer seg, slik IESBA-reglene har gjort gjen- nom de ulike endringene.

I Revisors Håndbok 2020 kapittel 4²³ heter det at Revisorforeningen vil arbeide for at det internasjonale etiske regelverket for revisorer blir gjennom- ført i Norge. Gjennomgangen foran viser at IESBAs regelverk allerede i noen grad er gjennomført gjennom revisorlovens bestemmelser om god revisjonsskikk. Det er likevel som vist foran, oppstått en uklarhet gjennom 2018-revisjonen av IESBA-reglene. Denne kan i noen grad avhjelpes gjen- nom Revisorforeningens formulering om at Revisorforeningens medlemmer «forutsettes» å etterleve det internasjo- nale etikk-regelverket i sin helhet uten å nevne noen spesifikke deler. Det understrekes også av Revisorforenin- gen at det internasjonale etiske regel- verket gir veiledning og støtte ved anvendelsen av revisorlovgivningen. Denne formuleringen kunne med for- del vært strammere da det, som påpekt, ikke er tvil om at revisor er bundet av god revisjonsskikk ved lov- festet revisjon og oppdrag om revisor- bekreftelser, og at IESBA-reglene et godt stykke på vei er del av god revi- sjonsskikk ved utførelsen av slike opp- gaver. Revisorforeningen nevner også at de samme etiske reglene gir veiled- ning og støtte «utenfor det loven de- ker» for hvordan «en revisor bør hånd- tere trusler mot sin objektivitet og integritet». Uttalelsen kan tenkes å passe for rådgivning til den reviderte. I slike tilfeller vil IESBA-reglene i prak- sis eksempelvis få anvendelse ved vur- deringen av revisors uavhengighet.

Avslutning

Oppsummert er det grunnlag for å konkludere med at gjeldende IESBA- regler er en del av god revisjonsskikk og således bindende for revisor ved lovfestet revisjon og oppdrag om revi- sorbekreftelser. I den grad IESBA- reglene oppstiller strengere krav enn revisorloven, for eksempel ved vurde- ringen av revisors uavhengighet, er det IESBA-reglene som gjelder. Disse vil da utfylle loven og i praksis ha samme betydning som om de fulgte direkte av revisorloven.

21 Se komplett liste på norsk i ISAE 3000 punkt A30. Momentene er også særskilt nevnt i kapittel 4 i Revisors Håndbok for 2020.

22 Reglene i tidligere del C, nå del 2 om «Professional Accountants in Business», er ikke en del av god revisjons- skikk da disse reglene faller utenfor lovfestet revisjon og revisorbekreftelser.

23 Side 1079.

19 Se ISQC1 punkt 12.

20 Se også ISQC1 punkt A7 til A9.