

Lovforslag nr. L 48. Fremsat den 6. oktober 1988 af Rahbæk Møller (SF), Birthe Hansen (SF), Leif Hermann (SF), Bjørn Poulsen (SF), Ebba Strange (SF) og Jens Thoft (SF)

## Forslag

til

# Lov om ændring af lov om statsautoriserede revisorer

### § 1

I lov om statsautoriserede revisorer, jf. lov-bekendtgørelse nr. 24 af 25. januar 1985, foreta-ges følgende ændringer:

§§ 12-22 udgår, og i stedet indsættes:

»§ 12. Statsautoriserede revisorer kan som revisormedarbejdere antage personer, der ikke er statsautoriserede revisorer.

*Stk. 2.* En statsautoriseret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret revisors kontor almindeligt forefaldende revisionsar-bejder. Når særlige omstændigheder taler der-for, kan industriministeren undtage fra denne bestemmelse.

*Stk. 3.* Revisormedarbejdere skal beskæfti-ges ved sådant almindeligt forefaldende revi-sionsarbejde, som kan give dem den for opnå-else af beskikkelse som statsautoriseret revisor fornødne praktiske færdighed, og der skal gi-ves dem adgang til at deltage i den teoretiske uddannelse til revisoreksamen.

§ 13. Statsautoriserede revisorer skal udføre de dem betroede hverv med omhu, nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffen-hed tillader, samt i overensstemmelse med god, tidssvarende revisorskik.

*Stk. 2.* Statsautoriserede revisorer må ikke

betinge sig højere vederlag for deres arbejde, end det kan anses for rimeligt.

*Stk. 3.* Ej heller må statsautoriserede reviso-rer betinge sig et vederlag, der er gjort afhæn-gigt af det økonomiske resultat af arbejdet.

*Stk. 4.* Industriministeren kan fastsætte nær-mere regler for udførelse af revisionsarbejder.

### Kapitel III

#### Statsautoriserede revisorers erklæringer

##### A. Erklæringer vedrørende reviderede regnskaber

##### Revisionserklæring

§ 14. En statsautoriseret revisors revisions-erklæring på et regnskab anses som en bekræf-telse på, at regnskabet er revideret af den på-gældende i overensstemmelse med god, tids-svarende revisionskik, og at der herunder er foretaget en kritisk gennemgang af virksomhe-dens regnskabsmateriale og forhold i øvrigt.

*Stk. 2.* Revisionserklæringen skal dateres og underskrives af den pågældende revisor og skal anføres under regnskabet i tilslutning til ledel-sens underskrifter på regnskabet.

*Stk. 3.* I revisionserklæringen skal der med hensyn til revisionens omfang, udførelse og re-sultat ske henvisning til revisionsberetningen.

*Stk. 4.* Hvis en modervirksomheds revisor i sin revision af regnskabet for modervirksomhe-den og koncernen m.v. har støttet sig på den re-vision, som er foretaget af andre revisorer for

dattervirksomheder m.v., skal dette anføres i revisionserklæringen.

*Stk. 5.* Hvis revisionen ikke har givet anledning til bemærkninger eller forbehold, skal dette anføres i revisionserklæringen.

*Stk. 6.* I revisionserklæringen skal det – efter revisors vurdering – anføres:

- 1) hvis virksomheden ikke kan fortsætte driften,
- 2) hvis revisor har savnet oplysninger om virksomhedens forhold,
- 3) hvis det reviderede regnskab ikke bør godkendes,
- 4) hvis der tages forbehold med hensyn til regnskabets rigtighed og lovlighed, samt
- 5) hvis der foreligger forhold, som kan medføre ansvar for virksomheden eller dennes ledelse.

### Revisionsberetning

§ 15. I tilslutning til virksomhedsledelsens beretning – eller i øvrigt forrest i regnskabet – skal anføres revisors beretning om den foretagne revision.

*Stk. 2.* I koncernvirksomheder udarbejdes der fælles for modervirksomheden og koncernen m.v. en revisionsberetning, som placeres i tilknytning til den fælles beretning fra koncernens og modervirksomhedens ledelse eller beretningen fra modervirksomhedens ledelse.

*Stk. 3.* Revisionsberetningen skal indeholde følgende punkter:

- 1) angivelse af, hvilke dele og elementer af regnskabet revisionserklæringen dækker, om muligt med angivelse af sidenumre m.v.,
- 2) beskrivelse af den foretagne revision og dens resultat, herunder angivelse af, om revisionen er udført i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle vedtægters krav, og med uddybning af eventuelle forbehold med hensyn til revisionen,
- 3) angivelse af det samlede honorar til revisor, specificeret således, at det fremgår, hvor meget honoraret for den egentlige revision har andraget,
- 4) revisors udtalelse om regnskabets overensstemmelse med lovgivning og eventuelle vedtægter m.v., herunder udtalelse om regn-

skabets opfyldelse af kravene til retvisenhed og nødvendig information,

- 5) revisors oplysning om ekstraordinære forhold og begivenheder som har indvirket på regnskabets resultatopgørelse og balance,
- 6) revisors beskrivelse af årsagerne til eventuelle bemærkninger og forbehold vedrørende regnskabet som udtrykt i revisionserklæringen samt
7. revisors eventuelle oplysninger om øvrige forhold, herunder ansvarsforhold, af betydning for regnskabslæserne.

### Revisionsprotokol

§ 16. Er føring af revisionsprotokol foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes dette af en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer, skal en statsautoriseret revisor under behørigt hensyn til vedkommende bestemmelser eller ønsker – med datoangivelse for indførelsen – i revisionsprotokollen

- 1) ved sin tiltræden som revisor for virksomheden straks og med angivelse af tiltrædelsesdatoen indføre et tiltrædelsesprotokollat omhandlende
  - a. revisionens formål, udførelse og omfang,
  - b. revisors ansvarsområde, og
  - c. hvilke eventuelle mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen der måtte være forefundet og over for ledelsen henstilles udbedret,
- 2) ved sin fratræden straks indføre et fratrædelsesprotokollat med redegørelse for tidspunktet for og årsagen til fratrædelsen,
- 3) når der er foretaget revision, indføre en beretning om, hvilke revisionsarbejder der er udført, og hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen der måtte være forefundet, og
- 4) ved revisionen af årsregnskabet indføre en beretning om, hvilke mangler vedrørende virksomhedens bogholderi og regnskabsvæsen, der måtte være forefundet. Denne beretning skal bl.a. indeholde oplysninger om,
  - a. hvorvidt revisor opfylder de i lovgivningen indeholdte habilitetsbetingelser,
  - b. hvorvidt revisor under sin revision til bekræftelse af regnskabets rigtighed har

modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om, og

- c. hvorvidt revisor anser regnskabet for aflagt efter lovgivningens og vedtægternes krav til regnskabsaflæggelsen.

*Stk. 2.* Er der mellem en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer og revisor truffet aftaler om udførelse af detaljeret kontrol, afgivelse af særlige beretninger eller lignende, skal tillige sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen.

*Stk. 3.* Er der mellem en virksomheds bestyrelse, ledelse eller ejer og revisor truffet aftaler om, at revisor skal rådgive og assistere i forbindelse med opstilling og opgørelse af regnskaber m.v., skal tillige sådanne aftaler indføres i revisionsprotokollen. Det samme gælder rådgivning eller assistance inden for andre områder.

*Stk. 4.* Revisionsprotokollen skal efter hver indførelse heri forelægges for og underskrives af virksomhedens bestyrelse, ledelse eller ejer med datering for underskriften som udtryk for, at indholdet er gjort bestyrelsen m.v. bekendt.

*Stk. 5.* Hvor der føres revisionsprotokol, må revisor ikke på anden vis, for eksempel i form af almindelig korrespondance med virksomheden eller dens bestyrelse m.v., anføre bemærkninger m.v., som naturligt bør finde udtryk i revisionsprotokollen; det gælder for eksempel påtaler eller påpegning af mangler og andre kritisable forhold vedrørende virksomhedens ledelse, organisation og regnskabsvæsen.

**§ 17.** En revisionserklæring, der afgives af et revisionselskab, skal underskrives af en eller flere af de statsautoriserede revisorer, som er tilknyttet selskabet.

*Stk. 2.* Såfremt den underskrivende revisor har benyttet medarbejdere til gennemførelsen af revisionen eller dele heraf, har den underskrivende revisor det fulde ansvar for det arbejde, som revisionserklæringen dækker.

*Stk. 3.* Hvis der i koncernvirksomheder m.v. er forskellige revisorer i modervirksomheden og dattervirksomhederne, er det modervirksomhedens revisor, der har det overordnede ansvar for revisionen af regnskabet for koncernen m.v. og for de separate regnskaber for kon-

cernvirksomhederne samt koncernvirksomhedernes indbyrdes regnskabsmæssige forhold.

### *B. Erklæringer vedrørende ikke-reviderede regnskaber og erklæringer i øvrigt*

**§ 18.** Ønsker en ejer af eller ledelse i en virksomhed, hvis årsregnskab ikke skal underkastes revision, assistance af en statsautoriseret revisor i forbindelse med bogføring og udarbejdelse af regnskab, skal revisor i en erklæring i regnskabet anføre, at revision ikke er foretaget.

*Stk. 2.* Revisor skal i erklæringen tage forbehold og give nødvendige supplerende oplysninger, hvis det i forbindelse med assistancen konstateres, at

- 1) virksomheden ikke kan fortsætte driften,
- 2) regnskabet indeholder fejl eller uklarheder,
- 3) regnskabet i væsentlig grad er påvirket af
  - a. usædvanlige forhold,
  - b. ændrede afskrivnings- og værdiansættelsesmetoder,
  - c. usikkerheder i forbindelse med værdiansættelsen,
- 4) lovgivningen om bogføring og regnskabsaflæggelse er overtrådt, eller
- 5) der foreligger forhold, som kan medføre ansvar for virksomheden, dens ejere eller ledelse.

**§ 19.** Hvis revisor ud over de nævnte erklæringer i §§ 14-18 i øvrigt afgiver erklæringer, skal disse indeholde

- 1) angivelse af anledningen til og forudsætningerne for erklæringen,
- 2) angivelse af, hvad der er omfattet af erklæringen,
- 3) angivelse af, hvilke materialer og oplysninger der er lagt til grund for erklæringsafgivelsen, og
- 4) angivelse af de af revisor foretagne undersøgelser og resultatet heraf.

*Stk. 2.* Bliver revisor ved de foretagne undersøgelser opmærksom på, at der er fejl, mangler og usikkerheder i det materiale, hvorom der skal afgives erklæring m.v., skal revisor, selv om vedkommende ikke har ansvaret herfor, tage forbehold herom i den afgivne erklæring m.v.

### C. Erklæringshabilitet og uafhængighed

§ 20. Ingen statsautoriseret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,
- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1. angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder,
- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har en mere betydelig økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet,
- 4) den pågældende, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller
- 5) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

§ 21. Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst én skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

§ 22. En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

### Kapitel IV

#### Ansvarsbestemmelser m.v.

§ 23. Overtrædelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 4, § 11, § 13, stk. 2 og 3, og §§ 14-22, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. I forskrifter, der gives af industriministeren i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelserne i forskrifterne.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

§ 24. Borgerlig straffelovs §§ 144, 150-152 og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på statsautoriserede revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere finder samme lovs §§ 144, 152 og 155 tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. En statsautoriseret revisor, der fratræder et hverv, har uanset straffelovens regler om tavshedspligt ret til at meddele den revisor, der træder i stedet, grunden til sin fratræden.

### Kapitel V

#### Revisornævnet

§ 25. Industriministeren nedsætter et revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 andre medlemmer. 1 skal være statsautoriseret revisor, 1 være registreret revisor, 1 være repræsentant for Aktieselskabs-Registeret og andre offentlige myndigheder, 2 have henholdsvis nationaløkonomisk uddannelse og juridisk uddannelse og 3 have indsigt i henholdsvis pengeinstitutters, investorers og medarbejders forhold.

**§ 26.** En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidsætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Revisornævnet tildeles advarsel eller irettesættelse eller pålægges bøde på ikke over 50.000 kr.

*Stk. 2.* Såfremt den statsautoriserede revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 27 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

*Stk. 3.* Nævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

*Stk. 4.* Nævnets behandling af sager sker efter begæring af en klager. Nævnet kan også tage sager op af egen drift.

**§ 27.** En afgørelse efter § 26, stk. 2, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene.

*Stk. 2.* Begæring i henhold til stk. 1 skal fremsættes over for industriministeren inden 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Industriministeren anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

*Stk. 3.* Begæring om sagsanlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Såfremt nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det i denne dom bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

**§ 28.** Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 26, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved domstolene, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 26, stk. 2, 2. punktum, og § 27, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

**§ 29.** Industriministeren fastsætter de nærmere regler for Revisornævnets virksomhed.

*Stk. 2.* Revisornævnet kan lade afhøring af parter og vidner foretage ved underretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.«

§§ 23-24 bliver herefter §§ 30-31.

## § 2

Loven træder i kraft den 1. januar 1989.

## *Bemærkninger til lovforslaget*

### *Almindelige bemærkninger*

Revisorernes hovedopgave er og bør være at revidere erhvervsvirksomheders regnskaber og hermed være garant for, at regnskaberne er i overensstemmelse med lovgivningen, eller, hvis dette ikke er tilfældet, da at give oplysning herom. Revisorerne er altså ved lov tillagt opgaven at være garant eller bindeled mellem virksomhederne og offentligheden.

Revisorernes kommunikation til og med offentligheden med hensyn til revisionen af regnskaberne og resultatet heraf gives ifølge de eksisterende regler i revisors erklæring eller påtegning på regnskaberne. Reglen herom findes i den eksisterende § 12 i loven om statsautoriserede revisorer (§ 6 i lov om registrerede revisorer). Såfremt en revisor ikke ved sin revision har fundet anledning til kritik af regnskabet, kan revisor under henvisning til § 12 blot underskrive regnskabet eller give det en ganske kort påtegning (såkaldt blank påtegning).

Selv om en revision ikke har givet anledning til kritik eller påtale fra revisors side, kan der være særdeles mange informationer, som regnskabslæserne bør have, og som bør gives på en klar og almenforståelig måde.

De foreslåede ændringer til loven om statsautoriserede revisorer tilsigter at forøge regnskaberne og revisionserklæringernes informationsværdi samt at regulere revisors erklæring i øvrigt.

Revisorkommissionen og industriministeren foreslog i 1985, at de nærmere regler om revisionspåtegninger (eller revisionserklæring) blev optaget i en særskilt ministeriel bekendtgørelse med hjemmel i revisorloven.

Da revision af regnskaber og afgivelsen af revisionserklæring er den væsentligste del af revisors arbejdsområde, foreslås det, at alle bestemmelserne om revisionserklæring og revisors erklæring i øvrigt optages i selve revisorloven.

De foreslåede ændringer i loven om statsautoriserede revisorer er så omfattende - bl.a. som følge af, at bestemmelserne om revisionsberetning og revisionsprotokol foreslås medtaget i selve loven og ikke i en ministeriel bekendtgørelse - at det er fundet praktisk

at ændre og udvide lovens kapitelsystem. Der foreslås således følgende ny kapitelinndeling af loven:

### **I. Beskikkelse som statsautoriseret revisor**

Indeholdende de eksisterende §§ 1-6.

### **II. Statsautoriserede revisorers rettigheder og pligter**

Indeholdende de eksisterende §§7-11, hvortil føjes som ny § 12, den nuværende § 15 (om revisormedarbejdere m.v.) og som ny § 13 den nuværende § 14 (om hverv og vederlag m.v.).

### **III. Statsautoriserede revisorers erklæring**

Indeholdende overvejende nyformulerede bestemmelser under følgende underinddelinger eller *underskrifter*:

#### *A. Erklæring vedrørende reviderede regnskaber*

§ 14 om revisionserklæring,

§ 15 om revisionsberetning,

§ 16 om revisionsprotokol,

§ 17 om personelt ansvar for revisionserklæring.

#### *B. Erklæring vedrørende ikke-reviderede regnskaber og erklæring i øvrigt*

§ 18 om erklæring vedrørende ikke-reviderede regnskaber,

§ 19 om erklæring i øvrigt.

#### *C. Erklæringshabilitet og uafhængighed*

§ 20 om erklæringsinhabilitet (nuværende § 13, stk. 1),

§ 21 om medrevisorer (nuværende § 13, stk. 2),

§ 22 om revision uden for Danmark (nuværende § 13, stk. 3).

### **IV. Ansvarsbestemmelser m.v.**

Indeholdende §§ 23 og 24, svarende til de nuværende §§ 16 og 17.

### **V. Revisornævnet**

Indeholdende §§ 25-29, svarende til de nuværende §§ 18-22 med visse ændringer.

Med hensyn til det delvis nyformulerede kapitel III om revisorerklæringer skal anføres følgende generelle bemærkninger:

I nyere teori om revisorerklæringer og revisionspåtegninger m.v. opdeles det overordnede begreb »revisorerklæringer«, som er den brede betegnelse for alle attest- og meningsytringer fra revisors side, i følgende kategorier:

Revisorerklæringer:

1. Revisionserklæringer.
  - a. Påtegninger/erklæringer på regnskaber,
  - b. Beretninger til regnskaber,
  - c. Revisionsprotokollater,
2. Andre erklæringer på regnskaber.
3. Erklæringer i øvrigt.

Der kan for en uddybende beskrivelse henvises til f.eks. Mogens Christensens behandling i »Revisors skriftlige erklæringer«, FSR 1981.

For at tilstræbe systematik i og gøre lovens bestemmelser om revisorerklæringer tilnærmet udtømmende er det i lovforlaget foreslået, at der grundlæggende sondres mellem *på den ene side de egentlige revisionserklæringer*, hvor revisor attesterer en foretagen revision af en virksomheds bogføring og regnskab, og *på den anden side revisors andre erklæringer*, hvor revisor ikke har foretaget revision, men udtaler sig eller attesterer på andet grundlag.

Om de andre erklæringer er der under den fælles overskrift: »Erklæringer vedrørende ikke-reviderede regnskabet og erklæringer i øvrigt« foreslået indføjet i loven de ny bestemmelser i §§ 18 og 19.

Det er fundet praktisk på grund af regnskaberklæringernes særlige karakter og udbredthed at udforme en særlig paragraf herom, nemlig den foreslåede ny § 18, og at udskille de øvrige revisorerklæringer, som kan være af overordenligt mange slags og med vidt forskelligt formål, til en opsamlingsparagraf, nemlig den foreslåede ny § 19.

De egentlige revisionserklæringer i forbindelse med reviderede regnskaber (hvad enten revisionen har været lovbestemt, vedtægtsbestemt eller blot aftalt) opdeles i de foreslåede ny bestemmelser i 3 paragraffer omfattende henholdsvis: 1) revisionserklæringen (§ 14), 2) revisionsberetningen (§ 15), og 3) revisionsprotokollen (§ 16).

Revisionserklæringen med datering og revisors forpligtende underskrift og revisionsberetningen skal udtrykkes i selve det reviderede regnskab, henholdsvis i tilslutning til bestyrelsens eller ledelsens underskrifter »under« balancen og i tilslutning til bestyrelsens eller ledelsens (års)beretning eller forrest i

regnskabet. Herved sker en ligestilling mellem bestyrelsen/ledelsen og revisor, som i øvrigt er lovfæstet i selskabslovgivningen.

Den foreslåede lovbestemte opdeling af den eksisterende »revisionspåtegning« (jf. den eksisterende § 12) i 2 dele: *på den ene side revisionserklæringen* med dateret underskrift og *på den anden side revisionsberetningen* er en tilbagegriben til lovtilstanden for revision af selskaber i årene 1973-1982, jf. aktieselskabslovens dagældende §§ 90-91 og anpartsselskabslovens §§ 71-72, som ændredes ved lov nr. 282/1982.

Af lovforslagsbemærkningerne nr. 56 til L 119 i 1981/82 (den senere lov nr. 282) fremgår det, at ophævelsen af tvedelingen i revisionspåtegning og revisionsberetning begrundedes med, at der var lettere forskelle i kravene mellem A/S'er og ApS'er, og at der i den i 1981 vedtagne årsregnskabslov *ikke* sondredes mellem A/S'er- og ApS-regnskaber. Videre anførtes det som begrundelse, at revisorerne i praksis ikke respekterede tvedelingen, men ofte anvendte en fælles eller samlet såkaldt »revisionspåtegning og -beretning« (se Folketingstidende 1981-82, tillæg A sp. 2881).

Revisorerernes modvilje mod tvedelingen skyldtes en påstand om, at der skulle være en modstrid mellem reglen i revisorlovens § 12, der fordrer eventuelle forbehold udtrykt i selve revisionspåtegningen på regnskabet, og aktieselskabslovens § 91 (anpartsselskabslovens § 72), der stillede krav om anførelse af eventuelt forbehold i revisionsberetningen, som kunne være en fra regnskabet adskilt beretning. For at leve op til lovenes krav skulle der således tages (det samme) forbehold to steder, hvilket revisorerne »klarede« på den måde, at man slog revisionspåtegning og revisionsberetning sammen i en helhed, hvori man så udtrykte forbehold én gang.

I kritikken blev det forbigået, at modstriden måske snarest skyldtes den uheldige formulering af revisorlovens § 12, hvori det i henhold til den gældende formulering hedder: »at revisors underskrift på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, og at...«. Heraf skulle det følge, at revisors underskrift i sig selv var attestations for den udførte revision uden forbehold, og at revisionspåtegningen i realiteten kun var fornøden, når der skulle gøres antegnelser eller tages forbehold.

Formuleringen af revisorlovens § 12 har i øvrigt afstedkommet en aldrig afsluttet diskussion i revisorkredse om såkaldt »kort påtegning« eller »lang påtegning«.

Det må konkluderes, at en blot og bar underskrift fra revisors side ikke lever op til nutidens krav om in-

formative regnskaber, herunder informative revisionserklæringer.

Overensstemmende med lovgivningen i Norge og Sverige samt bestemmelserne i 5. EF-direktiv (om selskabsorganernes beføjelser og forpligtelser) samt for at tilgodese kravene om informative revisionserklæringer foreslås det derfor at *genetablere tvedelingen mellem revisionserklæringen og revisionsberetningen* både i revisorloven og i regnskabsloven og i øvrigt i alle øvrige bestemmelser om revision af regnskaber, men i moderniseret form.

Tvedelingen sker som foreslået derved, at revisors attestation for den foretagne revision under betegnelsen »revisionserklæring« og med revisors daterede underskrift placeres *under* regnskabet, dvs. under balancetallene i tilslutning til bestyrelsens/direktionens eller ledelsens underskrifter. Revisionsberetningen, hvortil der skal henvises i revisionserklæringen, anføres i tilslutning til bestyrelsens/ledelsens (års)beretning eller forrest i regnskabet.

Den »blanke« revisionserklæring kan som ønsket fra flere sider på grund af placeringen under regnskabet, der kræver en vis korthed, og med henvisning til den stigende internationalisering gøres meget kortfattet. Den kan f.eks. udformes således:

»Ovenstående regnskab med noter og årsberetning har jeg revideret i overensstemmelse med lovgivningens bestemmelser og god, tidssvarende revisions-skik. Med hensyn til revisionens omfang, udførelse og resultat henvises til revisionsberetningen, som er anført på side ... Revisionen har ikke givet anledning til nogen bemærkninger og forbehold.«

Den positive oplysning om, at revisionen ikke har givet anledning til forbehold, opfattes som fornøden af informative grunde og som en præcisering af, at revisor står inde for det reviderede regnskab ansvarsmæssigt.

Kun hvis der efter revisors opfattelse bør tages forbehold med hensyn til de forhold, som er nævnt i den foreslåede § 14, stk. 6, vil revisionserklæringen blive mere omfattende. Dette må imidlertid også være en følge af kravene til informative regnskaber og revisionserklæringer.

Det kan hertil anføres, at også bestyrelsen og direktionen i henhold til årsregnskabslovens § 2, stk. 2, i givet fald skal tage forbehold i en påtegning i forbindelse med underskrifterne på regnskabet.

I tilfælde af forbehold i revisionserklæringen skal forbeholdene begrundes og uddybes i revisionsberetningen, uden at dette er et krav om ordret gentagelse af forbeholdet i revisionserklæringen.

Revisionsberetningen er med de specificerede oplysningskrav i den foreslåede § 15 det egentlig informative instrument med hensyn til den foretagne revi-

sion. Formuleringerne heri er struktur- og temabundne, men kan og bør udtrykkes individuelt og så informativt og forståeligt som muligt under hensyntagen til de potentielle regnskabslæsere og interessegrupper.

Medens revisionserklæringen og revisionsberetningen informationsmæssigt set retter sig mod regnskabslæsere og offentligheden, så er revisors udtalelser i revisionsprotokollen primært rettet til virksomhedens ledelse eller i selskaber bestyrelsen. Der skal dog efter de foreslåede regler være pligt til for revisor *uopfordret* og straks at indsende kopi af tiltrædelsesprotokollatet og fratrædelsesprotokollatet til Aktieselskabs-Registeret, jf. årsregnskabslovens § 61 j, stk. 2, og eventuelt til et senere oprettet virksomhedsregister.

De foreslåede bestemmelser om revisionsprotokollen er med tilføjelser af punkterne nr. 1 og nr. 2 i § 16, stk. 1, identiske med § 3 i det af industriministeren den 19. december 1985 (med FSRs tilslutning) udarbejdede udkast til bekendtgørelse om statsautoriserede revisoreres virksomhed. Bestemmelserne om revisionsprotokol er fundet så betydningsfulde, at reglerne bl.a. derfor er foreslået overført til og optaget i selve loven, hvor de af systematiske grunde også må siges at høre til.

#### *Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser Til § 12 og § 13*

Der er alene tale om en overflyttelse af den eksisterende § 15 (om revisormedarbejdere m.v.) og § 14 (om revisors erhverv og vederlag m.v.) som henholdsvis ny § 12 og ny § 13.

#### *Til kapitel III (overskrift)*

Som følge af indføjelsen af ny paragraffer i loven foreslås også indføjelsen af ny kapiteloverskrifter og af systematiske grunde også ny »under-overskrifter«, betegnet ved store »A« over §§ 14-17, store »B« over §§ 18 og 19 og store »C« over §§ 20-22.

#### *Til § 14*

Der indføres som nyformuleret § 14 bestemmelser om revisionserklæringen stort set svarende til den eksisterende § 12 om revisors underskrift og påtegning.

Idet der henvises til de generelle bemærkninger, anføres følgende:

Med kravet om, at revisionen skal være overensstemmende med god, *tidssvarende* revisions-skik, søges det understreget, at revisor til stadighed skal være forpligtet til at holde sig ajour fagligt, og at revisor skal udføre revisionen under hensyntagen til den se-



nexte udvikling inden for revisionsfaget. Det forudsættes herunder, at der af industriministeren nedsættes et bredt sammensat sagkyndigt udvalg med henblik på at udarbejde, offentliggøre og ajourføre de faglige retningslinjer for udarbejdelsen af regnskaber og udførelsen af revisionsarbejder.

Med hensyn til begrebet »god *tidssvarende* revisionsskik« i modsætning til »god revisionsskik« kan der henvises til det af statsautoriseret revisor Poul Seier-Petersen anførte i Revision & Regnskabsvæsen 1969, side 35ff, hvor der tilsvarende sondres mellem »god acceptabel regnskabskik« overfor »god tidsvarende regnskabskik«.

Med hensyn til kravet om, at der skal foretages en *kritisk* gennemgang af virksomhedens regnskabsmateriale og forhold i øvrigt, henvises til den eksisterende § 88 i aktieselskabsloven og forarbejderne til denne lovbestemmelse.

I den foreslåede ny § 14, stk. 4, stilles der krav om, at en modervirksomheds revisor i sin revisionserklæring på modervirksomhedens regnskab (og koncernens regnskab) skal anføre, hvis der i dattervirksomheder har medvirket andre revisorer, hvis revision modervirksomhedens revisor har støttet sig på. Dette kan have betydning f.eks. ved ansvarsplacering, ligesom det i det hele taget er en information, som bør tilgås regnskabslæserne.

I den foreslåede ny § 14, stk. 5, præciseres det, at det af informative grunde positivt skal oplyses, hvis revisionen *ikke* har givet anledning til bemærkninger eller forbehold.

I den foreslåede ny § 14, stk. 6, er samlet anført de alvorlige forhold, der kan give anledning til forbehold i selve revisionserklæringen. Disse forbehold skal uddybes og begrundes i revisionsberetningen, jf. den foreslåede ny § 15, stk. 3, nr. 5.

#### Til § 15

I den foreslåede ny § 15 fastsættes det, at der i selve det reviderede regnskab i tiilslutning til bestyrelsens eller ledelsens årsberetning skal anføres en revisionsberetning, hvortil der skal henvises fra revisionserklæringen, som placeres i tiilslutning til ledelsens underskrifter *under* regnskabet, dvs. under balancens passivside.

Revisionsberetningen er at betragte som en uddybning og udvidelse af det i erklæringen udtrykte.

Revisionsberetningen er det egentlige informative instrument, hvad angår den udførte revision og dens resultat. Formuleringerne heri skal behandle de i den ny § 15, stk. 3, nr. 1-7, angivne emner, men er i øvrigt ikke forbundne, hvorfor revisor bør udforme revisionsberetningen individuelt og så informativt

som muligt under hensyntagen til de almindelige regnskabslæsere.

I den nye § 15, stk. 3, nr. 3, kræves der angivelse af revisors samlede honorar, specificeret således, at det fremgår, hvor meget honoraret for den egentlige revision udgør. Denne oplysning kan have betydning ansvarsmæssigt, idet den i givne tilfælde kan indicere omfanget og kvaliteten af den udførte revision.

Revisors honorar skal i forvejen i henhold til Monopoltilsynets bekendtgørelse om faktureringsregler af 16. juni 1983 specificeres i hovedbestanddelene: regnskabsmæssig assistance, revision, bogføring, budgettering, økonomisk rådgivning og skattemæssig assistance. Specificeringen muliggøres af det pligtige timesagsregnskab.

#### Til § 16

Som ny § 16 i loven foreslås indføjet bestemmelserne om revisionsprotokol svarende til bestemmelserne udtrykt i den eksisterende bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed nr. 102 af 22. marts 1985. I Industriministeriets udkast til ny bekendtgørelse om statsautoriserede revisors virksomhed af 19. december 1985 var bestemmelserne om revisionsprotokol optaget under kapitel 2, omfattende §§ 3-4. Som anført under de almindelige bemærkninger foreslås det bl.a. af systematiske grunde at optage bestemmelserne om revisionsprotokol i selve loven. Se her det anførte under de almindelige bemærkninger.

Som nyt i forhold til de eksisterende regler er det i § 16, stk. 1, nr. 1 og nr. 2, foreslået at udtrykke bestemmelser om udarbejdelse af revisionsprotokollater ved revisors tiltræden og fratræden. Tiltrædelses- og fratrædelsesprotokollaterne skal i henhold til den foreslåede ny bestemmelse i § 61 j, stk. 2, i årsregnskabsloven inden en måned tilstilles Aktieselskabs-Registeret, tjenende som et fremskudt værn til forebyggelse af økonomisk kriminalitet.

For at modvirke, at revisor fremsætter eventuelle kritiske bemærkninger om virksomhedens organisation og regnskabsvæsen m.v. i form af almindelig brevveksling med virksomheden og dens ledelse i stedet for i revisionsprotokollen er det som nyt stk. 5 i § 16 foreslået, at revisor *skal* anvende revisionsprotokollen som pligtigt kommunikationsmiddel, når der påpeges brist og mangler m.v. Herved sikres revisor også, at kritikken når frem til den ansvarlige ledelse, som skal underskrive revisionsprotokollen efter hver ny indførelse af revisionsbemærkninger som udtryk for, at ledelsen er gjort bekendt med kritikken og eventuelle henstillinger fra revisors side, jf. det foreslåede ny stk. 4 i § 16.

*Til § 17*

Som ny § 17, stk. 1, foreslås indføjet den eksisterende regel i § 12, stk. 2 (om revisionselskabers revisionserklæringer), og i § 17, stk. 2, foreslås optaget en bestemmelse om benyttelsen af medarbejdere til gennemførelsen af revisionen svarende til § 6 i det af Industriministeriet udarbejdede udkast til bekendtgørelse om statsautoriserede revisorers virksomhed af 19. december 1985.

Som stk. 3 i den foreslåede ny § 17 præciseres det, at modervirksomhedens revisor - selv om der har været benyttet andre revisorer ved revisionen af dattervirksomheder - har det overordnede revisoransvar for revisionen af koncernregnskabet og de enkelte regnskaber for koncernvirksomhederne, som indgår heri, samt koncernvirksomhedernes indbyrdes regnskabsforhold.

*Til B (overskriften)*

Der henvises til bemærkningerne til kapitel III (overskriften).

*Til § 18*

Den foreslåede ny § 18, stk. 1, svarer til § 3, stk. 1, i Industriministeriets udkast til bekendtgørelse om revisors påtegninger på regnskaber af 18. december 1985. Af sproglige grunde er den passage slettet, hvori det udtrykkes, at revision kan være lovpligtig eller kan ske efter anmodning, uden at der herved tilstræbes nogen ændring indholdsmæssigt.

Den foreslåede ny § 18, stk. 2, svarer indholdsmæssigt til § 3, stk. 2, i den nævnte bekendtgørelse.

Forslaget medfører, at i de tilfælde, hvor en revisor medvirker til udarbejdelsen af et regnskab, uden at der foretages revision, skal det fremgå, at revision ikke er foretaget.

*Til § 19*

Den foreslåede ny bestemmelse i § 19 om revisors erklæringer ud over de i §§ 14-18 omhandlede svarer indholdsmæssigt til § 8 i Industriministeriets udkast til bekendtgørelse om statsautoriserede revisorers virksomhed af 19. december 1985.

Baggrunden for den foreslåede paragraf er, at der i dag ikke stilles lovkrav til en række erklæringer, som udarbejdes og underskrives af revisorer. Således stilles der ingen krav til prospekter i forbindelse med udbydelse af anparter. Kun til prospekter i forbindelse med børsintroduktion af værdipapirer er der specielle lovkrav.

Det foreslås, at der stilles visse minimumskrav i

forbindelse med alle former for erklæringer udarbejdet og underskrevet af revisorer.

Specielt bemærkes det, at denne paragraf også gælder for skatteregnskaber/indkomst- og formueopgørelser m.v., som indsendes til skattemyndighederne og andre myndigheder. Revisor skal efter den foreslåede paragraf ved sin underskrift og erklæring tilkendegive og stå inde for, at opgørelsen efter revisors opfattelse er egnet som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst m.v.

Hvor revisor må tage forbehold, skal årsagen hertil angives. Hensigten med bestemmelsen er her, at der i givet fald skal tages klart og tydeligt forbehold. Med et sådant lovkrav om revisorerklæring og eventuelle forbeholdsangivelse vil revisor stå stærkere i forhold til klienterne, hvilket givet vil have stor præventiv værdi.

*Til C (overskriften)*

Der henvises til bemærkningerne til kapitel III (overskriften).

*Til §§ 20-22*

Som foreslåede ny §§ 20-22 overføres de eksisterende regler i § 13, stk. 1, § 13, stk. 2 og § 13, stk. 3.

*Til kapitel IV (overskriften)*

Foran de foreslåede ny §§23-24 indføres overskriften: »Ansvarsbestemmelser m.v.«. Der har ikke tidligere været nogen overskrift over ansvarsbestemmelserne, hvilket af systematiske grunde er fundet praktisk.

*Til § 23*

Den eksisterende § 16 overføres som ny § 23 med ændret formulering af stk. 1 som følge af de øvrige ændringer i paragrafnumrene.

*Til § 24*

Den eksisterende § 17 overføres som ny § 24 uden ændringer.

*Til kapitel V (overskriften) og §§ 25-29*

Foran de foreslåede nyplacerede §§ 25-29 (om Revisornævnet) (jf. de eksisterende §§ 18-22) foreslås anført overskriften: »Revisornævnet«, jf. det anførte under bemærkningerne til kapitel IV (overskriften). Som foreslået ny § 25 overføres den eksisterende § 18

om Revisornævnets sammensætning i ændret udformning derved, at der foreslås en bredere sammensætning af nævnet.

De eksisterende §§ 19-22 foreslås overført som ny §§ 26-29, idet der alene med hensyn til den ny § 26, stk. 4, foreslås en ændring, således at nævnet skal kunne optage sager til behandling efter begæring fra en klager eller af egen drift.

*Til ikrafttrædelsesbestemmelsen*

Det foreslås, at loven træder i kraft 1. januar 1989.