

Lovforslag nr. L 144. Fremsat den 29. januar 2003 af Økonomi- og erhvervsministeren (Bendt Bendtsen)

Forslag

til

Lov om statsautoriserede og registrerede revisorer¹⁾

Kapitel 1

Lovens anvendelsesområde

§ 1. Denne lov omfatter betingelserne for beskikkelse af statsautoriserede og registrerede revisorer samt vilkårene for udførelse af opgaver i forbindelse med revision m.v., jf. stk. 2.

Stk. 2. Loven finder anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende betingelser samt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der i øvrigt kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Stk. 3. I denne lov omfatter betegnelsen "revisor" såvel statsautoriserede revisorer som registrerede revisorer, medmindre andet udtrykkeligt fremgår.

Kapitel 2

Revisors virksomhed

§ 2. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udførelse af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver.

Stk. 2. De i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver må alene udføres af revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Opgaverne skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisi-

onsarbejder og for revisors afgivelse af erklæringer.

Kapitel 3

Beskikkelse som statsautoriseret revisor henholdsvis registreret revisor

§ 3. Ret til at få beskikkelse som statsautoriseret revisor henholdsvis som registreret revisor har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet eller er omfattet af De Europæiske Fællesskabers eller EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 9, stk. 5,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer, og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler om den i stk. 1, nr. 6, omhandlede forsikring, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 3. De i stk. 1, nr. 5, omhandlede opgaver skal være udført i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Be-

¹⁾ Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv nr. 84/253 af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber, EF-Tidende 1984 L 126, s. 20.

skikkelse som statsautoriseret revisor kan dog kun opnås, hvis opgaverne er udført i statsautoriserede revisionsvirksomheder.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 1, nr. 5.

Stk. 5. Beskikkelse kan nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, hvis den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

§ 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 3, stk. 1, nr. 4 og 5, jf. stk. 3, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 3, stk. 1 og 3, jf. stk. 5.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer at varetage konkrete hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret eller registreret revisor. En sådan tilladelse kan begrænses og betinges.

§ 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et offentligt register over såvel statsautoriserede revisorer som registrerede revisorer samt over revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Styrelsen kan fastsætte nærmere regler om registrets førelse, herunder om indberetning hertil samt vedligeholdelse heraf.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at revisorer skal benytte digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur i forbindelse med udøvelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2. Styrelsen fastsætter nærmere regler om udstedelse og fratagelse af den digitale signatur.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om gebyr for beskikkelse som revisor. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling.

§ 6. Beskikkelse som revisor bortfalder, hvis

- 1) betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, jf. stk. 2, ikke længere er opfyldt,
- 2) revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. § 14, stk. 1,

- 3) beskikkelsen frakendes efter § 20, stk. 2, eller straffelovens § 79, eller

- 4) beskikkelsen fratages efter § 7.

Stk. 2. Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal revisor godtgøre at være dækket af en forsikring som nævnt i § 3, stk. 1, nr. 6, jf. stk. 2. Dokumentation herfor skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at anmodningen er meddelt. Er dette ikke tilfældet, bortfalder beskikkelsen.

Stk. 3. Er en beskikkelse som revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel 11 eller i straffelovens § 79, skal den straks leveres tilbage til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frataget efter § 7.

Stk. 4. Ophører grunden til en beskikkelses bortfald eller fratagelse, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter anmodning og uden betaling af gebyr på ny sættes i kraft og udleveres til den pågældende.

§ 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor beskikkelsen, hvis denne har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan fratages, indtil forholdet er bragt i orden. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

Stk. 2. En afgørelse i henhold til stk. 1 kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for domstolene. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Styrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

Stk. 3. Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver.

Stk. 4. Ankes en dom, hvorved en fratagelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at en revisor ikke må udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver under ankesagens behandling.

§ 8. Kun personer, der har beskikkelse som statsautoriseret revisor, samt statsautoriserede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1, må benytte betegnelsen "statsautoriseret revisor" eller

sammensætninger hermed. Tilsvarende må kun personer, der har beskikkelse som registreret revisor, samt registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1, benytte betegnelsen "registreret revisor" eller sammensætninger hermed. Det er ikke tilladt at benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling hermed.

Kapitel 4

Revisorkommissionen og eksamenskommissionerne

§ 9. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter en revisorkommission, hvis forretningsorden fastsættes af styrelsen. Revisorkommissionen bistår styrelsen ved administrationen af loven. Kommissionen består af 1 formand og 10 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige og 3 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret, skifteret og nationaløkonomi. Formanden for kommissionen må ikke være statsautoriseret eller registreret revisor.

Stk. 2. Revisorkommissionen afholder eksamen for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission for statsautoriserede revisorer og en eksamenskommission for registrerede revisorer.

Stk. 3. Eksamenskommissionen for statsautoriserede revisorer skal bestå af 3 statsautoriserede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der hverken er statsautoriserede eller registrerede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal være medlem af Revisorkommissionen og vælges blandt de medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer.

Stk. 4. Eksamenskommissionen for registrerede revisorer skal bestå af 3 registrerede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Antallet af medlemmer, der ikke er revisorer, skal altid overstige antallet af revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal være medlem af Revisorkommissionen og vælges blandt de medlemmer, der ikke er registrerede revisorer.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om eksamen for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, jf. § 3, stk. 1, nr. 4, herunder betingelserne

for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Kapitel 5

Revisors funktionsperiode og rapportering

§ 10. Medmindre andet følger af lovgivningen, en virksomheds vedtægter eller andet er aftalt, består revisors hverv, indtil ny revisor er tiltrådt. Revisor kan dog til enhver tid fratræde hvervet, medmindre fratræden strider mod god revisorskik. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden.

Stk. 2. Revisionsvirksomheder, der reviderer de i 3. pkt. omhandlede virksomheder, skal sikre, at den eller de revisorer, der underskriver på revisionspåtegningen, udskiftes for en periode af mindst to år senest syv år efter, at de er udpeget til opgaven. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at den i 1. pkt. omhandlede udskiftning skal finde sted med kortere tidsinterval. Følgende virksomheder er omfattet af bestemmelsen, indtil de ikke længere opfylder kriterierne: Børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber, virksomheder, der er underlagt tilsyn af Finanstilsynet, samt virksomheder, der i to på hinanden følgende regnskabsår opfylder to eller flere af følgende kriterier:

- 1) En medarbejderstab på 2500 personer,
- 2) en balancesum på 5 mia. kr., eller
- 3) en nettoomsætning på 5 mia. kr.

Stk. 3. Hvis der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, må disse revisorer ikke være tilknyttet den samme revisionsvirksomhed.

Stk. 4. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå. Revisor skal endvidere føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.

Stk. 5. Indser en virksomheds revisor, at et eller flere medlemmer af virksomhedens ledelse begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til udførelsen af deres hverv, og har revisor en begrundet formodning om, at forbrydelsen vedrører betydelige beløb eller i øvrigt er af grov karakter, skal revisor straks underrette hvert enkelt medlem af ledelsen herom. Under-

retningen indføres altid i revisionsprotokollen. Har ledelsen ikke senest 14 dage herefter over for revisor dokumenteret at have taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og til at rette op på de skader, den begåede kriminalitet har forårsaget, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. 1.-3. pkt. finder ikke anvendelse på forhold, der er omfattet af reglerne i lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme.

Stk. 6. Finder revisor, at underretning til ledelsesmedlemmerne vil være uegnet til at forhindre fortsat kriminalitet, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om de formodede økonomiske forbrydelser. Det samme er tilfældet, hvis flertallet af virksomhedens ledelse er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser.

Stk. 7. Fratræder revisor, jf. stk. 1, og sker dette i forbindelse med, at revisor har en begrundet formodning om, at der foreligger en situation, som er omhandlet i stk. 5, 1. pkt., skal revisor straks underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet herom samt om grundene til sin fratræden.

Kapitel 6

Revisors uafhængighed

§ 11. Revisor må ikke udføre opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret tredjemand om revisors uafhængighed.

Stk. 2. Omstændigheder, som nævnt i stk. 1, foreligger altid, når:

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, gennem tætte familiemæssige bånd er knyttet til personer, der udøver bestemmende indflydelse på, bestrider ledelsesmæssige opgaver for eller har ansvaret for økonomiske relationer hos den, som har ønsket erklæringen afgivet, eller som er genstand for erklæringen. Sådanne bånd vil altid foreligge ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv- eller plejeforhold og ved slægtskab i nedstigende linie til og med børn eller sidelinien til og med søskende.

- 2) Ægtefællen, den fast samlevende, forældre eller børn til revisor eller til andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 3) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste to år har været ansat i, medlem af ledelsen i eller på et hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 4) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 5) Revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har økonomisk forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.
- 6) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.
- 7) Den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller denne virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller til bestyrelsen i revisionsvirksomhedens modervirksomhed,
- 8) Erklæringen vedrører en virksomhed, som omhandlet i § 10, stk. 2, 3. pkt., og revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden,
 - a) udover de krav, der følger af god revisionssskik, har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundla-

get for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører, eller

- b) indenfor de seneste to år har udarbejdet kandidatlistor til brug for rekruttering af medarbejdere til centrale finansielle og administrative ledelsesstillinger i virksomheden eller på tilsvarende måde har deltaget i rekrutteringsproceduren.

Stk. 3. Omstændigheder, som er nævnt i stk. 1, kan udover de i stk. 2 nævnte tilfælde blandt andet foreligge, hvis:

- 1) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de seneste to år har udført andre opgaver af en sådan art for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde.
- 2) Revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste to år har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed eller klient, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet.
- 3) Andre personer end de i stk. 2 eller stk. 3, nr. 1 og 2, omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste to år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, hvis han selv havde haft en tilsvarende forbindelse.

Stk. 4. Revisionsvirksomheder skal opstille retningslinier, som sikrer, at en revisor, forinden denne påtager sig at udføre opgaver i henhold til § 1, stk. 2, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om vedkommendes uafhængighed.

Kapitel 7

Revisionsvirksomheder

§ 12. De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, må alene udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktie-

selskaber, anpartsselskaber eller kommanditaktieselskaber (partnerselskaber), der lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. kapitel 9, og som opfylder betingelserne i stk. 2-4. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 2. I revisionsinteressentskaber skal majoriteten af de ideelle andele og af stemmerne tilhøre statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder. Af de øvrige andele og stemmerettigheder i interessentskabet kan andre end de i 1. pkt. nævnte interessenter maksimalt besidde 5 pct. hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsinteressentskabet, samt
- 2) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF).

Stk. 3. I revisionsaktieselskaber, revisionsanpartsselskaber og revisionskommanditaktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal majoriteten af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i selskabet ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, der ligeledes skal råde over flertallet af stemmerettighederne i selskabet. Af de øvrige kapitalandele og stemmerettigheder i revisionselskabet kan andre end de i 1. pkt. nævnte personer og selskaber maksimalt besidde 5 pct. hver. Denne begrænsning gælder dog ikke for

- 1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionselskabet,
- 2) medarbejderforeninger i det pågældende revisionselskab, der er uafhængige af revisionselskabets ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionselskabet samt alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,
- 3) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning, samt
- 4) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF).

Stk. 4. I de i stk. 3 omhandlede revisionselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. Er et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. I revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal majoriteten af komplementarerne være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 5. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at de i stk. 2, 2. pkt., og de i stk. 3, 2. pkt., nævnte begrænsninger fraviges. En tilladelse kan gøres tidsbegrænset og betinget.

Stk. 6. Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 2 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger efter, at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 3. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

Stk. 7. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform og interessentskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden, om afhændelse af en aktie, anpart eller interessentskabsandel i tilfælde af en aktionærs, anpartshavers eller interessents død eller deponering af sin beskikkelse samt om underskriftforhold i revisionsvirksomheden.

Stk. 8. Uanset bestemmelsen i stk. 1 kan registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening, udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver. Sådanne registrerede revisorer må alene udføre de omhandlede opgaver for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større andel af sin omsætning end 5 pct.

Stk. 9. Registrerede revisorer, der er ansat på de i stk. 8 nævnte rådgivningskontorer, må kun udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver fra disse kontorer, og de må ikke have ejerandele i en revisionsvirksomhed, jf. stk. 1.

Kapitel 8

Vederlag

§ 13. En revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1, må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos samme kunde. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, hvis der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2. Revisor må ikke for udførelsen af opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, betinge sig:

- 1) Et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, eller
- 2) et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde.

Stk. 3. Bestemmelsen i stk. 2 finder tillige anvendelse på vederlag for andre ydelser, som udføres for en hvervgiver, samtidig med, at revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden for den samme hvervgiver udfører opgaver, som er omhandlet i § 1, stk. 2.

Kapitel 9

Revisortilsyn

§ 14. Revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1, og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol i overensstemmelse med reglerne i dette kapitel. Tilsvarende gælder de i § 12, stk. 8, nævnte virksomheder, hvori der er ansat registrerede revisorer.

Stk. 2. Kvalitetskontrollen skal omfatte udførelsen af og uafhængigheden i forbindelse med de opgaver, som revisor beskæftiger sig med i henhold til § 1, stk. 2.

Stk. 3. Kvalitetskontrollen skal udføres med højst 4 års mellemrum. Revisortilsynet, jf. § 15, kan dog i konkrete tilfælde bestemme, at der kan forløbe op til 6 år, inden fornyet kvalitetskontrol skal foretages.

Stk. 4. En revisionsvirksomhed, der underkastes kvalitetskontrol, skal give kvalitetskontrollanten adgang til at foretage de undersøgelser, denne finder nødvendige, og skal sørge for, at kvalitetskontrollanten får de oplysninger og den bistand, som kontrollanten anser for nødvendig

F. t. l. om statsautoriserede og registrerede revisorer

for at gennemføre kvalitetskontrollen. Revisorer tilknyttet revisionsvirksomheden har tilsvarende forpligtelser overfor kontrollanten.

§ 15. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisortilsyn og udsteder forretningsorden for tilsynet. Revisortilsynet består af en formand samt af 8 andre medlemmer. 2 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 skal være registrerede revisorer og 4 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Hverken formanden eller repræsentanterne for regnskabsbrugerne må være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Stk. 2. Revisortilsynets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for en periode af indtil 4 år.

Stk. 3. Revisortilsynet skal sikre, at den i § 14, stk. 1 og 2, omhandlede kvalitetskontrol gennemføres i overensstemmelse med lovens regler. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udarbejder efter indstilling fra Revisortilsynet nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for gennemførelsen af kontrollen. Der kan herunder fastsættes regler om betaling for gennemførelsen af kontrollen.

Stk. 4. De i stk. 3 omhandlede regler for gennemførelsen af kvalitetskontrol skal bl.a. indeholde retningslinier for:

- 1) Hvem, der kan udføre kvalitetskontrol,
- 2) udvælgelse af kvalitetskontrollanter, jf. § 16,
- 3) udvælgelse af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol, samt
- 4) omfanget af kvalitetskontrollen.

§ 16. Revisortilsynet godkender de personer, der for en femårig periode kan udføre kvalitetskontrol, jf. § 15, stk. 4, nr. 1. Disse personer benævnes kvalitetskontrollanter. Tilsynet fører en liste over kvalitetskontrollanterne.

Stk. 2. Kvalitetskontrollanterne skal udføre kvalitetskontrollen i overensstemmelse med de regler, der er udstedt herom, jf. § 15, stk. 3 og 4.

Stk. 3. Efter afslutningen af kvalitetskontrollen udfærdiger kvalitetskontrollanten en erklæring, der skal indsendes til Revisortilsynet. Erklæringen skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet. Revisortilsynet kan foreskrive, at erklæringen tillige skal sendes til

den relevante revisorforening med henblik på en faglig udtalelse.

Stk. 4. Revisortilsynet kan forlange de oplysninger, der er nødvendige for, at tilsynet kan tage stilling til, om der foreligger fejl, mangler eller forbedringsområder hos den kontrollerede. Tilsynet kan, hvor det skønnes fornødent, selv deltage i kontrolbesøg.

Stk. 5. Revisortilsynet tager stilling til, om en erklæring, hvori det angives, at der er fundet fejl eller mangler hos den kontrollerede, giver anledning til:

- 1) Påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg,
- 2) påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt, eller
- 3) indbringelse for Disciplinærnævnet, jf. kapitel 11.

Stk. 6. Revisortilsynet udgiver årligt en redegørelse om tilsynets arbejde.

§ 17. Medlemmerne af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne samt andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er underkastet samme regler om habilitet, som gælder for revisorer, jf. § 11.

Stk. 2. De i stk. 1 omhandlede personer skal endvidere under ansvar efter straffelovens §§ 152-152 a og §§ 152 c-152 f iagttage ubetinget tavshed med hensyn til oplysninger om en fysisk eller juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under iagttagelse af deres arbejde bliver bekendt med.

Stk. 3. Uanset bestemmelserne i straffelovens §§ 152-152 e kan revisor videregive oplysninger til kvalitetskontrollanten og Revisortilsynet. På tilsvarende vis kan kvalitetskontrollanten videregive oplysninger til Revisortilsynet.

Kapitel 10

Klageadgang

§ 18. Afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til loven eller forskrifter udstedt i medfør af loven kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest fire uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Stk. 2. Afgørelser truffet af Revisorkommissionen og af Revisortilsynet kan dog ikke indbringes for højere administrativ myndighed.

Kapitel 11

Disciplinærnævn

§ 19. Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR opretter i fællesskab et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 12 andre medlemmer, hvoraf 3 skal være statsautoriserede revisorer, 3 skal være registrerede revisorer og 6 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes forholdsmæssigt lige mange statsautoriserede revisorer, registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2. Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag, der vedrører statsautoriserede revisorer, skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Ved nævnets behandling af en sag vedrørende registrerede revisorer skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager, hvor rettighedsfrakendelse, kan komme på tale, jf. § 20, stk. 2, skal der dog foruden formanden altid medvirke mindst 2 statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer og et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk. 3. Klager over, at en revisor ved udførelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer eller Foreningen Registrerede Revisorer FRR.

Stk. 4. En revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1, kan af Revisortilsynet indbringes for Disciplinærnævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinier for uafhængighed, jf.

§ 11, stk. 4, eller der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter Revisortilsynets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet.

Stk. 5. Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, Skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR eller Revisortilsynet, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

§ 20. En revisor, der ved udførelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, tilsidesætter de pligter, som loven foreskriver, kan af Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 300.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Stk. 2. Hvis en 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 i fremtiden vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Disciplinærnævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 22 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 3. Disciplinærnævnet kan lade afhøring af parter og vidner foretage ved byretten på det sted, hvor parten eller vidnet bor.

Stk. 4. Hvis der påhviler den revisionsvirksomhed, som den pågældende revisor er indehaver af eller er ansat i, et selvstændigt ansvar, jf. § 19, stk. 4, eller et medansvar for tilsidesættelsen af revisors pligter, jf. stk. 1, kan revisionsvirksomheden tildeles en advarsel eller pålægges en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 750.000 kr. Hvis der påhviler revisionsvirksomheden et medansvar, kan virksomheden alene pålægges de i 1. pkt. omhandlede sanktioner, hvis virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet.

Stk. 5. Formanden for Disciplinærnævnet kan i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer og af Foreningen Registrerede Revisorer FRR i sager vedrørende registrerede revisorer. Er en sag indbragt af en offentlig myndighed, afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

Stk. 6. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 21. Disciplinærnævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 22. En afgørelse efter § 20, stk. 2, kan af den, som afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

Stk. 2. Anmodning i henhold til stk. 1 skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

Stk. 3. Anmodning om sagsanlæg har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udøve virksomhed som statsautoriseret henholdsvis registreret revisor. Hvis nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det heri bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

§ 23. Disciplinærnævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 20, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved landsretten, hvis der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 20, stk. 2, punktum, og § 22, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

§ 24. Forældelsesfristen for indbringelse af en sag for Disciplinærnævnet er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

Stk. 2. Forældelsesfristen afbrydes ved indgivelse af klage til Disciplinærnævnet.

§ 25. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 19 omhandlede Disciplinær-

nævnet også kan behandle klager over autoriserede henholdsvis registrerede revisorer, der er beskikket henholdsvis registreret af den færøske registreringsmyndighed.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade den i § 9, stk. 1, nævnte Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

Kapitel 12

Bestemmelser om tavshedspligt

§ 26. Straffelovens §§ 144, 150-152f og 154-157 finder tilsvarende anvendelse på revisorer. For så vidt angår disses medarbejdere, finder samme lovs §§ 144, 152-152f og 155 tilsvarende anvendelse.

Kapitel 13

Straffebestemmelser

§ 27. Overtrædelse af § 6, stk. 3, § 8, § 10, stk. 2 og 5-7, § 11, § 12, stk. 1-4, 6, 8 og 9 og § 13, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

Stk. 2. I forskrifter, der udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for overtrædelse af bestemmelser i forskrifterne.

Stk. 3. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Stk. 4. En revisor, der under udførelsen af opgaver i henhold til § 1, stk. 2, afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver revisionspåtegningen i et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller fængsel i indtil 4 måneder, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning. Det samme gælder en revisor, der uden at være tilknyttet en revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1, udfører de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver.

Kapitel 14

Frister

§ 28. De frister, der er fastsat i eller i henhold til denne lov, begynder at løbe fra og med dagen efter den dag, hvor den begivenhed, som udløser fristen, finder sted. Dette gælder ved beregning af såvel dage- som uge-, måneds- og årsfrister.

Stk. 2. Er fristen angivet i uger, udløber fristen, jf. stk. 1, på ugedagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

Stk. 3. Er fristen angivet i måneder, udløber fristen, jf. stk. 1, på månedsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted. Hvis den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, er den sidste dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdato, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset dens længde.

Stk. 4. Er fristen angivet i år, udløber fristen, jf. stk. 1, på årsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted.

Stk. 5. Udløber en frist i en weekend, på en helligdag, grundlovsdag, juleaftensdag eller nytårsaftensdag, udstrækkes fristen til den førstkommande hverdag.

Kapitel 15

Finansiering af kvalitetskontrol og disciplinærssystem

§ 29. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte, at finansiering af kvalitetskontrol og disciplinærssystem sker ved opkrævning af et gebyr hos alle beskikkede revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1.

Kapitel 16

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser m.v.

§ 30. Tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes af økonomi- og erhvervsministeren.

Stk. 2. Syvårsperioden i § 10, stk. 2, regnes fra førstkommande ordinære generalforsamling i den reviderede virksomhed.

Stk. 3. Samtidig med lovens ikrafttræden ophæves lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998, og lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998.

Stk. 4. I sager, hvor Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer eller Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer hidtil har været kompetent til at behandle overtrædelser af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer, afgøres spørgsmål om over-

trædelser, der er begået før lovens ikrafttræden, efter de hidtil gældende regler. Sager, som før lovens ikrafttræden er indbragt for Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer eller for Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer, færdigbehandles ved det i medfør af lovens § 19 oprettede Disciplinærnævnet for Statsautoriserede og Registrerede Revisorer.

§ 31. I lov om aktieselskaber, jf. lovbekendtgørelse nr. 9 af 9. januar 2002, foretages følgende ændringer:

1. § 6 b, stk. 2, affattes således:

”*Stk. 2.* Bestemmelserne i § 54 b i denne lov og § 11 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer finder tilsvarende anvendelse på vurderingsmænd.”

2. § 86, stk. 3, affattes således:

”*Stk. 2.* Bestemmelserne i § 54 b i denne lov og § 11 i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer finder tilsvarende anvendelse på granskingsmænd.”

§ 32. I lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven), jf. lov nr. 448 af 7. juni 2001, foretages følgende ændringer:

1. § 135, stk. 2, affattes således:

”*Stk. 2.* Kun statsautoriserede eller registrerede revisorer kan revidere disse virksomheders årsrapporter, jf. dog § 4, stk. 2, i lov om statsautoriserede og registrerede revisorer. For virksomheder, der skal udarbejde årsrapport efter reglerne for regnskabsklasse D, skal mindst én revisor være statsautoriseret revisor og drive eller være ansat i en statsautoriseret revisionsvirksomhed.”

2. I § 159, stk. 1, ændres ”, lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer.” til: ”samt lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.”

§ 33. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kgl. anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som landsdelens særlige forhold tilsiger.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

1.1. Formålet med lovforslaget

Formålet med lovforslaget er at styrke revisorerne uafhængighed og samtidig hermed deres konkurrenceevne i forhold til såvel udenlandske revisorer som indenlandske konsulentvirksomheder. Styrkelsen af uafhængigheden sker ved at sætte fokus på revisorerne konkrete uafhængighed, når de beskæftiger sig med revisions- og andre erklæringsopgaver – dvs. når de optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er først ved revisors afgivelse af erklæring, at omverdenen får en særlig interesse i revisors arbejde – og derfor også i revisors uafhængighed. Lovforslaget afgrænses derfor til revisors kerneområde, det vil i denne forbindelse sige det område, hvor der af hensyn til offentligheden er behov for at sikre, at revisor ikke lader sig påvirke af udenforstående interesser i sin opgavevaretagelse. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med, reguleres ikke i lovforslaget.

Revisorerne vil blive underkastet obligatorisk kvalitetskontrol. Kvalitetskontrollen vil også omfatte spørgsmålet om revisorerne uafhængighed i konkrete sager. Skærpelsen vil være i overensstemmelse med EU-henstillingerne om henholdsvis kvalitetssikring og om revisoreres uafhængighed. EU-henstillingerne er nærmere omtalt under afsnit 2.1.2. og 2.1.3.

Med forslaget sker der tillige en styrkelse af revisorerne konkurrenceevne. Det sker ved at ophæve de eksisterende krav i den danske revisorlovgivning, som begrænser revisorerne muligheder for at yde bred rådgivning. Herefter vil danske revisorer, som det er tilfældet med deres europæiske kolleger, kunne udføre f.eks. rådgivnings- og konsulentopgaver – dog skal der altid tages hensyn til den konkrete uafhængighed, hvis der udføres revisions- eller erklæringsafgivelse for den samme kunde.

Med de ændrede lovgivningsmæssige rammer for revisorerhvervet, vil erhvervslivet samtidig opnå be-

re mulighed for at udnytte den kompetence, der i dag findes i mange revisionsvirksomheder.

Hovedpunkterne i lovforslaget omfatter bl.a.:

- De to revisorlove samles i én lov, der omfatter såvel statsautoriserede som registrerede revisorer.
- Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse.
- Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed.
- Der indføres regler om intern rotation.
- Regler om ejerskab af revisionsvirksomheder.
- Obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn.
- Regler om revisors handlepligt ved opdagelsen af grov økonomisk kriminalitet.

Hovedpunkterne i lovforslaget er nærmere omtalt under 3.2. i bemærkningerne.

1.2. Baggrund

Danske revisorer udsættes i stigende omfang for international konkurrence. Med baggrund heri blev Revisorkommissionen i 1999 bedt om at se på mulighederne for en ændring af de uhensigtsmæssigheder, som revisorlovgivningen indeholder, når den begrænser omfanget af revisorer og revisionsvirksomheders virksomhed m.v. Revisorkommissionens overvejelser fremkom i kommissionens redegørelse fra maj 1999.

Redegørelsen førte til en mindre justering af revisorlovgivningen i december 1999. De centrale forhold omkring revisorer virke krævede imidlertid en yderligere afklaring i forhold til andre erhvervsgrupper med henblik på at finde en konkurrencemæssig mere afbalanceret løsning. Revisorkommissionen blev derfor anmodet om at genoptage drøftelserne om en ændring af revisorlovene og herunder gennemføre en konstruktiv dialog med andre erhvervsgrupper og en dyberegående analyse af de konkurrencemæssige aspekter mellem revisorer og andre grupper af rådgivere.

Sideløbende med dette arbejde var der i regi af EU-Kommissionen påbegyndt et arbejde i en revisionsko-

mite (Committee on Auditing), hvori også Danmark er repræsenteret. Arbejdet vedrørte bl.a. to henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed. Revisorkommissionen blev derfor anmodet om at inddrage dette arbejde i overvejelserne. Begge henstillinger er siden blevet vedtaget af EU-Kommissionen og udsendt til medlemsstaterne.

1.3. Gældende ret

Den danske revisorlovgivning er opbygget som en autorisationsordning. Det vil sige, at revisorlovgivningen regulerer adgangen til hvervet som revisor (statsautoriseret og registreret). Reguleringen skal skabe sikkerhed og garanti omkring udøvelsen af revision til gavn for brugerne af revisors ydelser.

Bestemmelserne om statsautoriserede og registrerede revisorer findes i dag i to love: Lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer. Bestemmelserne i de to love er i al væsentlighed ens.

Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. bemærkningerne under 1.1., under udøvelsen af revision samt ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers egen brug.

Efter de gældende bestemmelser er revisors virksomhedsområde begrænset til revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder. Revisor er afskåret fra at udføre opgaver, der falder uden for dette område. Lovene regulerer således udtømmende de opgaver, som revisor må beskæftige sig med.

Revisors uafhængighed er sikret gennem et sæt dobbeltregler, der supplerer hinanden:

- Reglerne om generel uafhængighed, som indeholder et generelt forbud mod, at en revisor beskæftiger sig med andre opgaver end de ovenfor nævnte om revision af regnskaber m.v.
- Reglerne om konkret uafhængighed, som fastslår, at revisor ikke må erklære sig, når konkrete forhold af bl.a. familiemæssig og forretningsmæssig karakter foreligger og kan påvirke revisors uafhængighed.

Formålet med regler om generel uafhængighed er bl.a. at sikre en generel tillid til, at revisorer er hævet over uvedkommende interesser ved udførelsen af deres hverv - både som reviderende og som rådgivende. Reglerne betyder, at revisor er afskåret fra at beklæde ledelsesposter, at være ansat i eller i øvrigt at drive nogen form for erhvervsvirksomhed, der ikke er revisionsvirksomhed, uanset om det i den konkrete situation vil kunne påvirke revisors uafhængighed. På sam-

me måde er der forbud imod, at revisor har betydelige ejerandele i erhvervsvirksomheder, der ikke beskæftiger sig med revision, ligesom revisor ikke må være ansat i det offentlige. De generelle uafhængighedsregler sammenholdt med en restriktiv dispensationspraksis har betydning, at revisorer og revisionsvirksomheder har været afskåret fra at varetage en række opgaver, uanset at opgaverne ikke ville påvirke deres uafhængighed i konkrete revisionsopgaver.

Uafhængighedsreglerne suppleres af regler om ejerforhold i revisionsvirksomheder og om revisorers vederlag. Efter de gældende ejerbestemmelser må revisionsvirksomhed kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller partnerselskab. Ejerandele må som udgangspunkt kun ejes af revisorer/revisionsvirksomheder. Ansatte i aktie- og anpartsselskaber, som ikke er revisorer, må dog besidde op til 30 pct. af kapitalen og stemmerettighederne heri. Formålet med ejerbestemmelserne er at hindre, at revisorer i en revisionsvirksomhed kan komme under pres fra ikke-revisorer.

Revisorer eller revisionsvirksomheder må ikke have mere end 20 pct. af omsætningen fra samme kunde. Vederlaget for en ydelse kan ikke gøres afhængigt af arbejdets økonomiske resultat, og der kan derfor ikke indgås aftaler om "no cure - no pay" eller "good cure - good pay". Bestemmelsen omfatter både revisions- og rådgivningsydelser.

Der eksisterer et særligt disciplinærsystem for revisorer: Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer og Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer. Nævnene tager i forbindelse med klager stilling til, om statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører.

De gældende regler indeholder ikke krav om obligatorisk kvalitetssikring, men begge brancheforeninger, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) og Foreningen Registrerede Revisorer FRR (FRR) har foreningsbaseret kvalitetskontrol for deres medlemmer.

1.4. Revisorkommissionens betænkning

Revisorkommissionen afgav i januar 2002 betænkning nr. 1411 "Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering". I det medfølgende forslag til ny revisorlov har Revisorkommissionen på en række punkter brudt med den traditionelle danske revisorlovgivning. Det drejer sig bl.a. om måden at afgrænse revisorloven på. Den hidtidige regulering af revisors arbejdsområder erstattes af en regulering, der entydigt fokuserer på de områder, hvor revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, dvs. i forbindelse med revisions-

og erklæringsopgaver. Dette skal ikke mindst ses i lyset af, at flere EU-lande har opbygget deres revisorlovgivning med et andet udgangspunkt end den danske. Mens den danske lovgivning forbyder revisorer at beskæftige sig med andet end revisionsvirksomhed samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed (generel uafhængighed), så fokuserer andre lande i deres lovgivning på revisors uafhængighed, når revisor beskæftiger sig med revisionsopgaver (konkret uafhængighed). Ved at basere lovgivningen på konkret uafhængighed opnås en klarere adskillelse mellem på den ene side revisions- og erklæringsopgaver og på den anden side andre opgaver, herunder rådgivnings- og konsulentvirksomhed.

Endelig har Revisorkommissionen foreslået en forenkling af regelsættet, således at de eksisterende to revisorlove samles i en fælles lov.

Revisorkommissionens forslag bygger på to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed, som er omtalt i afsnit 2.1.2. og 2.1.3. Betænkningen med dens forslag til ny revisorlovgivning var i foråret 2002 sendt i bred høring, og forslaget blev positivt modtaget af såvel erhvervslivet som revisionsbranchen.

2. Den internationale udvikling

2.1. EU

2.1.1. På Det Europæiske Råds møde i Lissabon i marts 2000 blev det vedtaget at fremskynde virkeliggørelsen af det indre marked for finansielle tjenesteydelser, og der blev fastsat en frist for integrationen af EU's finansielle markeder til 2005. EU's initiativer og den tidsmæssige planlægning skal ses på baggrund heraf.

Initiativerne har hidtil udmøntet sig i en række konkrete tiltag, bl.a.:

- En forordning, hvorefter alle børsnoterede selskaber fra 2005 i det mindste i deres koncernregnskaber skal følge de internationale regnskabsstandarder (IAS/IFRS) i det omfang, de er godkendt til brug i EU.
- En henstilling om mindstekrav til kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision (2001/256/EF).
- En henstilling om revisorers uafhængighed (2002/590/EF).
- Iværksættelsen af et arbejde med at indføre de internationale revisionsstandarder i EU, herunder skabe en fælles opfattelse af begrebet "revision".

Der er således tale om en række initiativer, som i fællesskab skal medvirke til at fjerne hindringerne for et fælles kapitalmarked i EU.

2.1.2. Kommissionens henstilling nr. 2001/256/EF (EF-Tidende L 091, 31.3.2001) om kvalitetssikring er fra 15. november 2000. Henstillingen indeholder mindstekrav til gennemførelse af kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision. Et vigtigt element i henstillingen er, at kontrollen med kvalitetssikringen foretages af et uafhængigt kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer. I forbindelse med kvalitetssikringen skal den, som kontrollerer en revisionsvirksomhed, blandt andet påse, at revisionsvirksomheden har opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor – forinden denne påtager sig en erklæringsopgave – vurderer, om den fornødne uafhængighed foreligger i den konkrete situation, samt at revisor i øvrigt lever op til de i lovgivningen opstillede krav til kvaliteten af det udførte arbejde.

Henstillingen om kvalitetssikring er en minimumshenstilling. Det betyder, at medlemsstaterne bør følge henstillingens minimumskrav, men nationalt kan fastsætte strammere regler.

2.1.3. Kommissionens henstilling nr. 2002/590/EF (EF-Tidende L191, 19.7.2002) om revisorers uafhængighed er vedtaget den 16. maj 2002. Henstillingens angrebsvinkel på uafhængighedsspørgsmålet er anderledes end den traditionelt danske, som er beskrevet ovenfor.

EU-henstillingen om revisorers uafhængighed anvender i sin tilgang en princip-baseret metode, hvilket betyder, at revisor – ud fra en række overordnede fundamentale principper – skal foretage en bedømmelse af, om han eller hun i den konkrete situation er uafhængig. Den måde, hvorpå en revisor over for omverdenen kan demonstrere, at han eller hun lever op til de fundamentale principper i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, er ved at være og fremstå som uafhængig. Uafhængigheden kan udsættes for trusler af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden, hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, skal der tages udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgive erklæring for.

Alternativet til en sådan princip-baseret tilgang – meget detaljerede regler om, hvad revisor må og især ikke må – ville være for statiske til at følge med ud-

viklingen, ville derfor hurtigt blive uaktuelle og utilstrækkelige og ville endelig skabe en "falsk" tryghed i omverdenen, idet intet nok så detaljeret regelsæt kan tage højde for enhver situation.

Henstillingen består af to dele: en begrebsramme, som skitserer de overordnede krav til uafhængigheden og et sæt af specifikke krav, der skal anvendes ved udførelsen af lovpligtig revision. Henstillingen forholder sig således alene til den lovpligtige revision og andre lovpligtige erklæringer.

Henstillingen benævnes også "fundamentale principper" (fundamental principles). Henstillingen må betragtes som en minimumshenstilling, som medlemsstaterne kan fravige i strammere retning.

2.2. Enron-sagen

2.2.1. Med Enron-sagens opdukken i USA blev der sæt kraftig mistillid til såvel ledelsen i selskabet som selskabets revisorer. Udviklingen har vist, at der ikke var tale om en enlig svale, idet en række større sager i USA siden er kommet frem i offentligheden.

Der er ikke på nuværende tidspunkt fuld klarhed over de omstændigheder, der har ført til Enrons kollaps. De oplysninger, der foreligger, tyder imidlertid på, at Enron-sagen først og fremmest vedrører regnskabsmæssige og selskabsretlige forhold, der er særegne i USA.

I USA er der vedtaget en lov, der indeholder ændringer i såvel revisorlovgivningen som anden erhvervslovgivning, herunder regnskabs- og selskabslovgivningen og den lovgivning, som regulerer kapitalmarkederne. Loven - den såkaldte Sarbanes-Oxley Act - skal minimere risikoen for en ny Enron-sag. Det amerikanske fondsbørstilsyn - Securities and Exchange Commission (SEC) - skal udfylde loven med mere detaljerede regler.

Flere af de initiativer, der overvejes i USA på revisorområdet, kendes også fra EU's henstillinger om revisorerers uafhængighed og om kvalitetssikring. Der lægges således op til, at der i USA skal etableres et uafhængigt organ, som kan overvåge revisorstanden og sanktionere denne. Endvidere er der forbud mod visse ydelser, der kan have karakter af selvrevision, dvs. at revisor ikke kan udføre visse former for rådgivning og samtidig revidere kunden.

I den øjeblikkelige situation er der således klare indikatorer på, at de amerikanske myndigheder nøje studerer udviklingen i EU for at finde løsningen på nogle af de problemer, som det seneste år har rystet de amerikanske kapitalmarkeder.

2.2.2. Forud for vedtagelsen af EU-henstillingen om revisorerers uafhængighed havde der i EU været en

indgående drøftelse af, hvorvidt Enron-sagen skulle have konsekvenser for henstillingen. Der var en klar tilslutning til en hurtig vedtagelse af henstillingen, som man fandt gennemarbejdet og velafbalanceret i sin tilgang til reguleringen af revisorerers uafhængighed - også set i lyset af Enron-sagen.

Det vil næppe være muligt at opstille regler, der kan give garantier for, at en ny Enron-skandale ikke kan opstå, men det er opfattelsen, at henstillingens måde at regulere revisorerers uafhængighed på - den såkaldte princip-baserede tilgang - sammenholdt med den obligatoriske kvalitetskontrol, vil danne det bedste grundlag for en imødegåelse af trusler mod revisorerers uafhængighed.

EU har besluttet at følge Enron-sagen og de efterfølgende erhvervsskandaler nøje, og der er taget en række emner op til behandling i revisionskomiteen. Fra dansk side deltager man i dette arbejde.

2.3. Konsekvenser for det danske lovforslag

2.3.1. I lyset af de omtalte erhvervsskandaler, som først fremkom samtidig med eller efter, at Revisorkommissionen afgav sin betænkning, er lovforslaget strammet yderligere op med henblik på at minimere risikoen for tilsvarende skandaler i Danmark mest muligt.

De stramninger, der er foretaget i forhold til Revisorkommissionens forslag, vedrører først og fremmest bestemmelsen om intern rotation, hvorefter et selskabs revisor - men ikke revisors virksomhed - skal udskiftes efter et fastsat åremål, samt forbudet mod selvrevision i bl.a. børsnoterede selskaber, som skal hindre sammenblanding mellem revision og visse rådgivningsydelser. For begges vedkommende er der tale om tiltag, som skal medvirke til at styrke revisors uafhængighed.

2.3.2. De ændringer, der indgår i eller overvejes i den amerikanske revisorlovgivning, indeholder en række tiltag, som ikke indgår i den *gældende* danske revisorlovgivning, men som i lovforslaget - i overensstemmelse med EU-henstillingerne om revisorerers uafhængighed og om kvalitetssikring - indgår som væsentlige elementer til sikring af revisorerernes uafhængighed.

Det drejer sig bl.a. om:

- Bestemmelserne om obligatorisk kvalitetskontrol, der har en fremtrædende plads i lovforslaget, og som via et uafhængigt Revisortilsyn skal sikre, at revisorerne og revisionsvirksomhederne lever op til lovgivningens strenge uafhængighedskrav i alle situationer.

- Bestemmelserne om intern rotation, hvorefter den eller de revisorer, der er ansvarlige for revisionsopgaven, skal udskiftes efter et fastsat åremål. Udskiftningen sker inden for revisionsvirksomheden. Bestemmelserne skal hindre, at en virksomheds revisor får for tætte relationer til virksomhedens ledelse.
- Forbud mod selvrevision, hvor lovforslaget indeholder forbud mod udførelse af en række opgaver særligt for virksomheder, der har en større samfundsmæssig interesse.
- Det i USA nedsatte "Board" (Public Company Accounting Oversight Board) skal bl.a. registrere revisionsvirksomheder, påse revisorers uafhængighed, udføre kvalitetskontrol og fungere som disciplinærsystem. I det danske lovforslag er disse funktioner helt eller delvist henlagt til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som registrerer revisorer og revisionsvirksomheder, til Revisortilsynet, som er ansvarlig for udførelsen af den obligatoriske kvalitetskontrol, og til Disciplinærnævnet, som pådømmer og sanktionerer overtrædelser af revisorloven.

2.3.3. Herudover indeholder den amerikanske ændringslov en række tiltag, som ikke indeholdes i det danske lovforslag. Det drejer sig bl.a. om bestemmelser om rapportering til revisionskomiteer (audit committees) samt tanker om ekstern rotation, dvs. skift af revisionsfirma med periodiske mellemrum. Der vil i USA blive udarbejdet en rapport om den mulige effekt af et krav om ekstern rotation.

Revisionskomiteer kendes ikke i dansk ret, hvor rapportering til ledelsen om regnskabsforhold sker i revisionsprotokollen. Spørgsmålet om revisionskomiteer er dog optaget i den strategiske plan for det fremtidige arbejde i EU's revisionskomite, hvor Danmark er repræsenteret.

Spørgsmålet om intern rotation er medtaget i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, der til gengæld ikke indeholder krav om ekstern rotation. Sidstnævnte spørgsmål har været drøftet i EU's revisionskomite, hvor der var klare tilkendegivelser om, at ekstern rotation erfaringsmæssigt ville medføre langt flere ulemper end positive effekter.

2.3.4. Stramningerne i den amerikanske revisorlovgivning er kun en enkelt brik i det puslespil, der udgør det samlede amerikanske erhvervsudspil, som skal minimere risikoen for yderligere erhvervsskandaler på linie med Enron m.fl.

Det danske lovforslag til ny revisorlovgivning bygger på de to EU-henstillinger om kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed, der er omtalt i afsnit

2.1.2. og 2.1.3., og som i EU er blevet vurderet i lyset af den internationale situation. Forslaget omfatter allerede en række af de elementer, som også indeholdes i den amerikanske ændringslov. Revisorlovforslaget er således på linie med den internationale udvikling – såvel i EU som i USA. Og lovforslaget vil med de skærpede uafhængighedsregler, herunder ikke mindst reglerne om obligatorisk kvalitetskontrol, sætte fokus på revisorernes arbejde og dermed reducere risikoen for fejl og forsømmelser ved revisorernes erklæringsafgivelse.

2.3.5. De internationale initiativer, herunder ikke mindst de amerikanske, til minimering af risikoen for at tilsvarende erhvervsskandaler kan opstå i fremtiden, omfatter, som omtalt foran, ikke alene revisorlovgivningen, men al erhvervslovgivning, der skal bidrage til et sundt kapitalmarked. Initiativerne omfatter således bl.a. lovgivning på regnskabsområdet, revisorområdet og selskabsområdet (corporate governance), men også lovgivning vedrørende de finansielle markeder, og det strafferetlige område.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil som konsekvens heraf nedsætte en arbejdsgruppe, der bl.a. skal have til opgave at følge de internationale initiativer, der tages med henblik på at reducere risikoen for nye "Enron-sager". Arbejdsgruppen skal danne sig et overblik over de samlede initiativer, der tages internationalt, skal vurdere betydningen heraf – ikke mindst i relation til dansk lovgivning – og skal eventuelt fremkomme med anbefalinger til forbedringer af dansk lovgivning.

3. Lovforslagets indhold

3.1. Lovforslagets opbygning

Lovforslaget bygger i al væsentlighed på det forslag, der er indeholdt i Revisorkommissionens betænkning 1411 af januar 2002: "Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering". Revisorkommissionen har under udarbejdelsen af sit forslag i meget vidt omfang taget afsæt i de to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed, der er omtalt i afsnit 2.1.2. og 2.1.3., og som på en række punkter bryder afgørende med den gældende revisorlovgivning. Det drejer sig først og fremmest om det område, der lovgives for – nemlig ved erklæringsopgaver, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Men også måden hvorpå revisors uafhængighed sikres.

Revisorkommissionens forslag indebærer i sig selv væsentlige stramninger i relation til revisorernes uafhængighed. Da Revisorkommissionen afsluttede sit arbejde, var den imidlertid ikke bekendt med omfan-

get af de erhvervsskandaler, der er dukket op i USA. Disse efterfølgende begivenheder har meget klart markeret, hvor vigtigt det er, at lovforslaget ligger så tæt, som muligt op ad EU's henstilling om revisors uafhængighed. Denne benytter sig af en tilgang til uafhængighedsproblematikken, der skal sikre, at revisor - før en erklæringsopgave påbegyndes - skal vurdere eventuelle trusler mod uafhængigheden og sætte ind med sikkerhedsforanstaltninger til imødegåelse heraf, jf. nærmere herom bemærkningerne til 2.1.3. Lovforslaget er i lyset af den internationale udvikling strammet yderligere op på en række punkter i forhold til Revisorkommissionens forslag. Det drejer sig, som omtalt under 2.3.1., bl.a. om bestemmelsen om intern rotation for revisorer og om forbudet mod selvrevision. Dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed.

3.2. Hovedpunkterne i lovforslaget

Da der er tale om forskellige reguleringsmetoder i den gældende revisorlovgivning og lovforslaget vil en egentlig sammenligning være mindre hensigtsmæssig. Hovedpunkterne i lovforslaget er følgende:

a) *De to revisorlove samles i én fælles lov:*

De gældende revisorlove - lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer - slås sammen til én lov. Bestemmelserne i de to love er i meget stort omfang identiske, og det er derfor fundet hensigtsmæssigt at forenkle revisorlovgivningen, således at der fremover kun gælder ét fælles regelsæt for de to grupper revisorer. Ved samme lejlighed forenkles disciplinærsystemet. De to Disciplinærnævner sammenlægges, således at begge grupper revisorer nu kan indbringes for samme nævn.

Betegnelsen "beskikkelse" foreslås anvendt for begge revisorgrupper som fællesbetegnelse for den handling, hvorved rettigheden til at blive henholdsvis statsautoriseret revisor og registreret revisor opnås.

Regelforenklingen medfører ingen realitetsændringer i retsstillingen for de to grupper revisorer. Der er fortsat tale om to grupper revisorer med forskelligt uddannelsesniveau.

b) *Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse:*

I modsætning til den gældende revisorlovgivning retter lovforslaget sig mod revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger, samt i øvrigt revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgive-

rens eget brug. Lovforslaget regulerer således ikke, sådan som det er tilfældet i den gældende lovgivning, grænserne for revisors virksomhed, men alene de områder, der er af betydning for revisors uafhængighed og virke som offentlighedens tillidsrepræsentant - nemlig revisors revision samt erklæringsafgivelse.

Det er først ved revisors afgivelse af erklæring, at omverdenen får en særlig interesse i revisors arbejde - og derfor også i revisors uafhængighed. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med, reguleres ikke i lovforslaget.

Revisor er således ikke offentlighedens tillidsrepræsentant, hvis denne i konkurrence med andre erhvervsgrupper udfører f.eks. rådgivnings- eller konsulentopgaver. Når revisor bevæger sig uden for sit kerneområde og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, vil vedkommende være konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser og vil derfor ikke kunne optræde som "offentlighedens tillidsrepræsentant". Varetagelsen af f.eks. rådgivnings- eller konsulentopgaver vil derfor *ikke* være omfattet af den obligatoriske forsikring, af reglerne om kvalitetssikring eller af disciplinærsystemets kompetence. Ved udførelsen af sådanne opgaver må revisor konkurrere på lige fod med andre udøvere på almindelige markedsvilkår. Det er imidlertid samtidig ganske klart, at udførelsen af aktiviteter, der ligger uden for det af lovforslaget regulerede kerneområde, ud fra en konkret uafhængighedsvurdering kan antage en karakter, der afskærer revisor fra at foretage en række revisions- og erklæringsopgaver.

Selvom lovforslaget åbner op for en række nye erhvervsmuligheder for revisor, er det fundet helt afgørende, at revisor ikke er underlagt instruktionsbeføjelse fra ikke-revisorer, eller at revisors uafhængighed på anden måde bliver truet, når revisor udfører opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant. Lovforslaget indeholder derfor en bestemmelse om, at revisor - uanset at denne kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder - kun kan udføre revision og afgive erklæringer i regi af en revisionsvirksomhed.

Det forhold, at en revisor er ansat i en anden virksomhed end en revisionsvirksomhed, afskærer dog ikke denne revisor fra overhovedet at beskæftige sig med revisions- og andre erklæringsopgaver. Forudsætningen er blot, at revisor udøver sin revisions- og erklæringsvirksomhed gennem en revisionsvirksomhed. Revisor skal dog i

en sådan situation være opmærksom på reglerne om revisors konkrete uafhængighed.

Den valgte reguleringsform er i overensstemmelse med den, der er valgt i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. EU-henstillingen omhandler dog alene lovpligtig revision og ikke al revisors erklæringsafgivelse. For at undgå afgrænsningstvivel og for at sikre, at lovforslaget omfatter alle de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, foreslås det - i overensstemmelse med Revisorkommissionens forslag - at lovforslaget skal omfatte enhver form for erklæringsafgivelse, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

c) *Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed:*

I overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed lægger lovforslaget op til, at der ikke længere fastsættes generelle forbud imod, hvad revisor må beskæftige sig med. Det vil således være op til revisor selv at tage stilling til, hvilke opgaver han eller hun ønsker at beskæftige sig med. Revisor må dog i den forbindelse være opmærksom på, at aktiviteterne konkret kan få indflydelse på, hvilke opgaver inden for erklæringsområdet revisor selv eller andre i revisionsvirksomheden kan påtage sig.

Udgangspunktet er således, at der lovgives om situationer, hvor der er en offentlig interesse heri, dvs. de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Således er - i overensstemmelse med de internationale regler - de gældende generelle forbud mod, at revisor udøver en række erhvervs-mæssige aktiviteter, at revisor bestrider bestyrelsesposter, eller at revisor virker som administrator eller likvidator, ikke medtaget i lovforslaget. Det betyder, at revisor, hver gang han eller hun har påtaget sig en revisions- eller erklæringsopgave, konkret må vurdere, om der er risiko for, at revisor vil lade sig lede af uvedkommende interesser. Der er derfor intet til hinder for, at revisor er bestyrelsesmedlem i en lokal maskinfabrik og samtidig er revisor for et selskab i en helt anden branche, med mindre der konkret er en sådan forbindelse mellem disse virksomheder, som nærmere omhandlet i forslaget § 11.

Lovforslaget regulerer altså revisors konkrete uafhængighed og ikke som tidligere både den konkrete og den generelle uafhængighed. Revisor skal således tage stilling til, om han eller hun

i den konkrete situation vil kunne udføre erklæringsopgaver for en kunde.

Som en ekstra sikkerhed for, at revisor - før en opgave påbegyndes - foretager en sådan vurdering, stiller lovforslaget krav om, at den enkelte revisionsvirksomhed skal have opstillet retningslinier for vurdering af uafhængigheden. Disse retningslinier skal sikre, at revisor foretager denne vurdering samt, hvordan dette skal ske. Ved Revisortilsynets kvalitetskontrol vil det blive påset, om der er opstillet sådanne retningslinier, om de er tilstrækkelige, og om de følges.

Herudover er der foretaget en række stramninger som direkte følge af den angrebsvinkel, EU-henstillingen har indtaget over for bedømmelsen af uafhængigheden. Først og fremmest er der sket en væsentlig udvidelse af den personkreds, som kan tænkes at få indflydelse på revisionen, og herudover er der medtaget en række af de trusler mod revisors uafhængighed, som henstillingen opregner.

Reglerne om uafhængighed skal ses i sammenhæng med reglerne om intern rotation, reglerne om ejerskab, reglerne om vederlag og reglerne om kvalitetssikring, idet alle disse bestemmelser har til formål at styrke revisors uafhængighed ved erklæringsafgivelse.

d) *Der indføres regler om intern rotation:*

Som en yderligere sikring af revisors uafhængighed foreslås regler om obligatorisk rotation indført i bl.a. børsnoterede og finansielle virksomheder. Ved intern rotation forstås, at den eller de revisorer, der er ansvarlige for revisionsopgaven, skal udskiftes efter et fastsat åremål. Udskiftningen kan ske med andre revisorer fra den samme revisionsvirksomhed. Regler om rotation har ikke tidligere eksisteret i dansk revisorlovgivning, men i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed betragtes det som en trussel mod revisors uafhængighed, hvis revisor får et tæt forhold til direktion eller bestyrelse i den virksomhed, som skal revideres. Rotation er på denne baggrund blevet anset som et middel til at sikre revisors uafhængighed.

Udskiftning skal ske minimum hvert syvende år, og en revisor, der således er udskiftet, må ikke de to følgende år vende tilbage til revisionskunden. Udskiftningen vedrører den eller de revisorer, der underskriver på revisionspåtegningen. Tidsintervallerne er i overensstemmelse med EU-henstillingen.

e) *Regler om ejerskab af revisionsvirksomheder:*

Som nævnt under b) åbner lovforslaget op for en række nye erhvervsmuligheder for revisor, hvor denne kan konkurrere på lige fod med markedets øvrige aktører. Det er dog fundet afgørende, at revisor ikke er underlagt instruktionsbeføjelse fra ikke-revisorer, når revisor udfører opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant. Lovforslaget indeholder derfor en bestemmelse om, at revisor - uanset at denne kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder - kun kan udføre revision og afgive erklæringer i regi af en revisionsvirksomhed. Revisionsvirksomheden bliver derved et omdrejningspunkt for revisors virke. Der vil som hidtil være tale om såvel statsautoriserede revisionsvirksomheder som registrerede revisionsvirksomheder.

Reglerne om ejerskab til revisionsvirksomheder indgår derfor som et væsentligt moment i sikringen af revisors uafhængighed. Lovforslaget afviger i sin regulering heraf fra det forslag, Revisorkommissionen fremkom med i sin betænkning. Det drejer sig først og fremmest om muligheden for at indskyde fremmed kapital i en revisionsvirksomhed, dvs. kapital fra andre end revisorer/revisionsvirksomheder eller ansatte heri. Lovforslaget lægger sig i dette spørgsmål tæt op ad EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, der alene kræver, at revisorer har majoriteten af stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed.

Ved at lægge sig tæt op ad EU-henstillingen om revisorers uafhængighed sker der en række ændringer i forhold til de gældende bestemmelser om ejerskab:

- I en revisionsvirksomhed skal majoriteten af såvel indskudskapitalen som af stemmerettighederne indehaves af revisorer. I statsautoriserede revisionsvirksomheder af statsautoriserede revisorer og i registrerede revisionsvirksomheder af registrerede revisorer.
- Øvrige kapital- og stemmeandele, dvs. op til 50 pct., kan ejes af andre end revisorer. Der er dog for personer, der ikke er ansat i virksomheden, en maksimumsgrænse for ejerskab på 5 pct. Som ansatte i virksomheden anses personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden.
- Der åbnes op for, at revisorer, der er godkendt i medfør af Rådets 8. direktiv nr. 84/253 om autorisation af personer, der skal foretage lovpålagt revision af regnskaber, kan eje op til 50 pct. af såvel indskudskapital som af stemme-

andel på lige fod med ansatte ikke-revisorer. Med bestemmelsen gives der mulighed for delvis krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer, da begge grupper er godkendte i relation til Rådets 8. direktiv.

- Der åbnes endvidere op for fuld krydsansættelse, idet registrerede revisorer, som det er tilfældet under den gældende lovgivning, fortsat kan tage ansættelse i en statsautoriseret revisionsvirksomhed. Som noget nyt vil statsautoriserede revisorer efter forslaget kunne tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed. Visse opgaver er via lovgivningen henlagt til statsautoriserede revisorer. Statsautoriserede revisorer, der er ansat i registrerede revisionsvirksomheder, er imidlertid underlagt instruktionsbeføjelse af registrerede revisorer og vil således være underlagt de retningslinier for arbejdets udførelse og sådanne konkrete anvisninger, som måtte være udstukket af denne virksomheds ledelse. Det er derfor en forudsætning, at en statsautoriseret revisor, der ansættes i en registreret revisionsvirksomhed, ikke kan udføre opgaver, der er forbeholdt statsautoriserede revisorer – f.eks. foretage revision af en børsnoteret virksomhed. Dette harmonerer med forslagens regler om kvalitetskontrol, hvorefter kontrollen i registrerede revisionsvirksomheder foreslås foretaget af registrerede revisorer.
- I revisionselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmer være henholdsvis statsautoriserede eller registrerede revisorer. Er et revisionsansparsselskab uden bestyrelse skal flertallet af direktionens medlemmer bestå af henholdsvis statsautoriserede eller registrerede revisorer.
- Reglerne for revisionsinteressentskaber tilpasses, så de svarer til reglerne for de øvrige revisionsvirksomheder.

f) *Regler om vederlag:*

Reglerne om vederlag er blevet justeret i overensstemmelse med lovforslagets anvendelsesområde, der tillader, at revisor beskæftiger sig med andre opgaver end dem, der traditionelt har været revisors kerneområde. For så vidt angår revisors vederlag, sondres der derfor i bestemmelsen mellem hvilke opgaver, revisor udfører. På den ene side situationer, hvor revisor enten udelukkende udfører erklæringsopgaver, eller både udfører sådanne opgaver og rådgivningsopgaver for samme kunde, og - på den anden side - situationer, hvor

revisor alene udfører rådgivningsopgaver for en kunde.

Bestemmelsen om, at revisionsvirksomheden ikke må have en større andel af sin omsætning end 20 pct. fra én kunde, synes at have fungeret tilfredsstillende, og denne bestemmelse videreføres derfor uændret.

Bestemmelsen om, at revisor for revisions- og andre erklæringsydelser ikke må betinge sig et højere vederlag for sit arbejde, end der kan anses for rimeligt, videreføres uændret. Det fastslås dog, at markedsprisen skal lægges til grund ved forståelsen af "et rimeligt vederlag".

Derimod er reglerne om revisors vederlag for andre ydelser end erklæringsydelser blevet moderniseret og tilpasset lovens anvendelsesområde. Lovens område er indskrænket til revisions- og erklæringsopgaver. Den tidligere formulering om afhængighed af et projekts gennemførelse er derfor uaktuel. Yder revisor derfor alene rådgivning til en kunde, er revisor stillet som alle andre rådgivere med hensyn til vederlæggelse for rådgivningsydelsen. Der er således intet til hinder for, at revisor i en situation, hvor der ikke samtidig leveres erklæringsydelser til samme kunde, benytter sig af betalingsformen "good cure - good pay". "Good cure - good pay" omhandler de tilfælde, hvor honorarets størrelse gøres afhængigt af det udførte arbejde.

Er der tale om en "blandet" situation, hvor revisor både erklærer sig om, og f.eks. yder assistance til samme kunde, er lovforslaget strammere end EU-henstillingen om revisors uafhængighed. Henstillingen fastslår om denne situation således blot, at revisors uafhængighed kan være truet, og at revisor alene skal afstå fra den type honorering (eller fra at erklære sig om den pågældende kunde), hvis der konkret ikke kan opstilles forholdsregler, der sikrer uafhængigheden tilstrækkeligt. Af hensyn til den synlige uafhængighed og for at undgå tvivl om hvilke forholdsregler, der i en sådan situation måtte være tilstrækkelige, er det i lovforslaget fundet rigtigst helt at forbyde denne form for vederlæggelse, når revisor tillige erklærer sig om den pågældende kunde. Dette er i overensstemmelse med Revisorkommissionens forslag.

g) *Der indføres obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn:*

Med lovforslaget etableres et uafhængigt Revisortilsyn, der - i overensstemmelse med den i afsnit 2.1.2. omtalte EU-henstilling om kvalitets sikring - skal forestå den uafhængige kvalitets-

kontrol, der indgår som en væsentlig del af sikringen af revisors uafhængighed. Regler om obligatorisk kvalitetskontrol har ikke tidligere eksisteret i Danmark, men medlemmerne af de to revisorforeninger har i nogle år været underkastet en foreningsbaseret kvalitetskontrol. Revisortilsynets kvalitetskontrol omfatter som noget nyt alle statsautoriserede og registrerede revisorer, uanset om de er medlem af en brancheforening.

Kvalitetssikringen forestås af et uafhængigt Revisortilsyn, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer. I forbindelse med kontrollen af en revisionsvirksomhed skal kontrollanten bl.a. påse, at revisionsvirksomheden har opstillet de fornødne retningslinier, som sikrer, at revisor - forinden denne påtager sig en erklæringsopgave - vurderer, om den fornødne uafhængighed foreligger i den konkrete situation, samt at revisor i øvrigt lever op til de i lovgivningen opstillede krav.

Lovforslaget opstiller rammerne for kvalitetskontrollen. Revisortilsynet skal sikre, at kvalitetskontrollen udføres i overensstemmelse med lovens regler og har bl.a. det overordnede ansvar for:

- hvem der udvælges til kontrol,
- hvem der skal udføre kontrollen,
- uddannelse af kontrollanter,
- reaktioner på resultatet af den enkelte kontrol.

Det forhold, at Revisortilsynet har det overordnede ansvar betyder dog ikke, at opgaverne nødvendigvis skal løses af tilsynet selv. Flere af opgaverne vil således med fordel kunne løses i samarbejde med f.eks. revisorforeningerne, der gennem deres erfaring med den foreningsbaserede kvalitetskontrol har opnået en betydelig viden og indsigt i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. De nærmere regler om den praktiske gennemførelse af kvalitetskontrollen vil derfor blive drøftet med de to revisorforeninger.

h) *Der skabes pligt til for revisor at reagere ved opdagelsen af grov økonomisk kriminalitet:*

Med implementeringen af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv om ændring af direktiv om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvaskning af penge (hvidvaskdirektivet), blev hvidvaskloven (lovbekendtgørelse nr. 734 af 30. august 2002) udvidet, således at bl.a. revisorer også blev omfattet af en pligt til at indberette, hvis der i forbindelse med deres arbejde opstår mistanke om forsøg på hvidvaskning af penge. Denne indberetningspligt omfatter alene mistanke om forsøg på hvidvaskning af penge, og dermed ikke andre former for

økonomisk kriminalitet, som revisor i sit arbejde kommer undervejs med.

I 1999 afgav det såkaldte Brydensholtudvalg delbetænkning om "Rådgiveres rolle ved bekæmpelse af økonomisk kriminalitet". Betænkningen indeholder bl.a. udkast til en bestemmelse om, at revisorer, som i forbindelse med deres arbejde i virksomheder, hvori der er krav om lovpligtig revision, bliver opmærksom på, at et eller flere ledelsesmedlemmer i virksomheden begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til deres hverv, skal meddele dette til virksomhedens ledelse.

Udvalgets forslag supplerer bestemmelserne om revisorers indberetningspligt i det netop implementerede hvidvaskdirektiv. I lyset af bl.a. de amerikanske erhvervsskandaler er bestemmelsen foreslået strammet op i lovforslaget og forenklet væsentligt i forhold til delbetænkningens forslag. Udgangspunktet er således, at revisor ikke skal fratræde, men forblive på sin post og varetage hvervet som offentlighedens tillidsrepræsentant. Underretning til ledelsen skal ske straks revisor får mistanke, og revisor skal, hvis ledelsen ikke reagerer inden 14 dage, underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om sin mistanke, så de kriminelle forhold bliver afdækket uden unødigt forsinkelse.

Revisors oplysningspligt foreslås – i modsætning til udvalgets forslag – udvidet til alle situationer, hvor der foretages revision, dvs. såvel lovpligtig som frivillig revision. Bestemmelsens område er således i overensstemmelse med området for erklæringsbekendtgørelsen, hvor revisor i forvejen skal give supplerende oplysninger om strafbare forhold.

i) *Ændring af aktieselskabsloven og årsregnskabsloven:*

Ændringen i aktieselskabsloven er alene en konsekvens af, at de to gældende revisorlove foreslås sammenskrevet til én lov.

Ændringen af årsregnskabsloven er en konsekvens af, at statsautoriserede revisorer efter forslaget kan tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed. Forudsætningen for denne ændring er, at de, når de udfører deres hverv gennem en registreret revisionsvirksomhed, alene kan udføre opgaver, der i henhold til lovgivningen kan udføres af registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen er bl.a. baseret herpå.

j) *Udeladte bestemmelser:*

En række bestemmelser i den gældende lovgivning er af en sådan karakter, at de ikke skønnes at kunne tilføre en ny og moderniseret revisorlov selvstændig værdi, og bestemmelserne er derfor som led i regeringens forenklingsstrategi ikke medtaget i lovforslaget. Det drejer sig bl.a. om

- bestemmelsen, der foreskriver, at statsautoriserede revisorer ved udleveringen af deres besikkelse skal underskrive en højtidelig forsikring om, at de vil udføre deres hverv og pligter samvittighedsfuldt,
- bestemmelsen, der foreskriver, at offentlige myndigheder i retssager om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis skal benytte statsautoriserede revisorer,
- bestemmelserne i de to revisorlove, der foreskriver, at statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer kun må have mere end et kontorsted, hvis kontorstedet ledes af en statsautoriseret henholdsvis registreret revisor, samt at etablering af kontorsted skal anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen,
- bestemmelserne om, at når en revisionsvirksomhed er valgt til revisor, skal den, som revisionen overdrages til i virksomheden, opfylde lovens betingelser, og
- bestemmelserne om, hvor mange medarbejdere, der kan være ansat under oplæring.

4. *Høring*

Lovforslaget har været sendt i høring hos Advokatrådet, Amtsrådsforeningen i Danmark, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Arbejdsmarkedets Tillægspension, Byggeriets Arbejdsgivere, Børsmæglerforeningen, Center for Vurdering af Udenlandske Uddannelser (CVUU), Danmarks Nationalbank, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Erhvervsgartnerforening, Dansk Familieandbrug, Dansk Handel og Service, Dansk Industri, Dansk Management Råd, Danske Andelskasser, Danske Andelskaber, Data-tilsynet, De Danske Landboforeninger, Den Danske Finansanalytikerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, De Samvirkende Købmændsforeninger (DSK), Det Danske Handelskammer, Det Kooperative Fællesforbund, Det Økonomiske Råds Sekretariat, Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer og Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer, Entreprenørforeningen, Finansministeriet, Finansrådet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, Forbrugerrådet, Foreningen af Firmapensionskasser, Foreningen af

Interne Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, Funktionærernes og Tjenestemændenes Fællesråd, HK Handel, Håndværksrådet, Indenrigs- og Sundhedsministeriet, Ingeniørforeningen i Danmark, InvesteringsForeningsRådet, Justitsministeriet, Kommunernes Landsforening, Kommunernes Revision, Københavns Fondsbørs A/S, Københavns Magistrat, Landbrugets Rådgivningscenter, Landbrugsrådet, Landsorganisationen i Danmark, Ledernes Hovedorganisation, Liberale Erhvervs Råd, Lønmodtagernes Dyrtdidsfond, Miljøministeriet, Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, Ministeriet for Viden-skab, Teknologi og Udvikling, Realkreditrådet, RE-VIFORA, Foreningen for revision, økonomi og ledelse, Revisorkommissionen, Rigsrevisionen, Skatteministeriet, Socialministeriet, Statsadvokaturen for Særlig Økonomisk Kriminalitet, Statsministeriet, Udenrigsministeriet, Undervisningsministeriet og Værdipapircentralen.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner

Lovforslaget forventes at få økonomiske konsekvenser for staten, da det kræver en ændring af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-system. Forslaget implementerer EU-kommissionens henstilling om kvalitetssikring. Det medfører, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer i Danmark vil blive underlagt en regelmæssig kvalitetskontrol af det arbejde, de udfører som offentlighedens tillidsrepræsentanter (dvs. ved revision og afgivelse af erklæringer).

Med henblik på at etablere det kvalitetssikrings-system, som er foreskrevet i EU-henstillingen, er det nødvendigt at oprette et register over samtlige revisionsvirksomheder, der bl.a. indeholder oplysninger om hvilke statsautoriserede og registrerede revisorer, der er tilknyttet de pågældende virksomheder. Det tilsigtes, at det nye register kommer til at indgå som en integreret del af styrelsens eksisterende register over de enkelte statsautoriserede og registrerede revisorer, således at der skabes sammenhæng med de eksisterende oplysninger om revisorer.

Etableringen af registeret forventes at ville medføre en engangsudgift i 2003 på ca. 4,5 mio. kr. samt en årlig driftsudgift på ca. 0,45 mio. kr. Udgiften til såvel etablering som drift af registret forventes at kunne afholdes inden for Erhvervs- og Selskabsstyrelsens egne rammer.

Forslaget forventes ikke at få økonomiske eller administrative konsekvenser for kommuner og amts-

kommuner eller administrative konsekvenser for staten.

6. Erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget forventes generelt at medføre fordele for såvel revisionsvirksomhederne som for de erhvervsvirksomheder, der benytter revisorer, idet forslaget tilsyns- og uafhængighedsbestemmelser er tillidsskabende, og forslaget forenklinger samtidig giver mulighed for en bedre udnyttelse af revisorerens ressourcer og viden.

I modsætning til gældende revisorlovgivning opstiller lovforslaget ikke grænser for revisors virksomhed. Derved udvides revisionsvirksomhedernes muligheder til for eksempel at yde bred rådgivning til deres kunder, deltage i bestyrelsesarbejde og eje eller lede anden virksomhed end revisionsvirksomhed. Revisorer har derfor ikke begrænsninger for det arbejde, de kan påtage sig, så længe det ikke vil påvirke deres uafhængighed. Derfor udtrykte to tredjedele af de adspurgte revisionsvirksomheder i en vurdering af lovforslaget i Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspanel, at lovændringen ville være en forbedring af vilkårene for revisorerhvervet.

Forslaget vil medføre en mindre merudgift for revisionsvirksomhederne, idet de skal lade sig underkaste obligatorisk kvalitetskontrol. Gennemførelsen af EU-henstillingen om kvalitetssikring forudsætter, at der nedsættes et uafhængigt Revisortilsyn, der bl.a. skal have det overordnede ansvar for gennemførelsen af kvalitetskontrollen. Udgiften til driften af Revisortilsynet foreslås finansieret ved et gebyr for samtlige statsautoriserede og registrerede revisor. Gebyret foreslås opkrævet hos den revisionsvirksomhed, revisoren er tilknyttet.

Driften af Revisortilsynet forventes at ville medføre en årlig omkostning på ca. 1,5 mio. kr. Herudover forventes der det første år en engangsudgift på ca. 0,5 mio. kr. til etablering af Revisortilsynet. Der findes i dag godt 5.000 statsautoriserede og registrerede revisorer. Det årlige gebyr forventes således at udgøre ca. 300 kr. pr. revisor pr. år, dog således at gebyret det første år på grund af etableringsudgiften forventes at udgøre ca. 400 kr. pr. revisor.

I beregningen af omkostninger til driften af Revisortilsynet indgår honorarer til tilsynets medlemmer samt drift og aflønning af sekretariatet. Derimod indgår ikke eventuelle udgifter til bistand og vejledning fra revisorforeningerne til deres medlemmer samt eventuelt honorar til revisorforeningerne for afgivelse af udtalelser i konkrete sager. Dette skal afklares nær-

mere i forbindelse med drøftelserne mellem Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og revisorforeningerne.

Omkostninger til de kontrollanter, som udfører en konkret kontrol, skal dog afholdes af de revisionsvirksomheder, som er underlagt kontrol, baseret på fakturaer fra den aktuelle kontrollant. Dette svarer til betalingen for lovpligtig revision, hvor det er den reviderede virksomhed, som honorerer revisor.

7. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

Lovforslaget har været forelagt et af Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspaneler og må forventes at have administrative konsekvenser.

Virksomhedspanelet omfattede 55 tilfældigt udvalgte revisionsvirksomheder, hvoraf hovedparten var registrerede revisionsvirksomheder. 75 procent af de adspurgte virksomheder antog, at de vil blive administrativt berørt af forslaget, hvilket svarer til ca. 1.200 revisorvirksomheder på landsplan.

Ud fra virksomhedernes besvarelser forventes der både omstillingsbyrder og løbende byrder ved lovforslaget. Omstillingsbyrderne er i gennemsnit ca. 60 timer pr. virksomhed. På landsplan forventes omkring 450 virksomheder at få omstillingsbyrder, hvilket betyder samlede omstillingsbyrder på mellem 11.000 og 40.000 timer. Byrderne er først og fremmest forbundet med etablering af systemer til den som følge af EU-henstillingen foreslåede obligatoriske kvalitetskontrol. De gennemsnitlige løbende byrder mente panelet årligt ville være ca. 80 timer pr. virksomhed. Det svarer til, at ca. 600 virksomheder vil opleve løbende administrative byrder, hvilket på landsplan vil medføre samlede årlige byrder mellem 25.000 og 74.000 timer. Virksomhederne mente, at de løbende byrder

især vil være forbundet med større skriftlighed i forbindelse med håndtering af klienter.

Det bemærkes i den forbindelse, at lovforslaget ikke medfører krav om yderligere skriftlighed end dem, der allerede følger af god revisionskik. Det bemærkes endvidere, at den obligatoriske kvalitetskontrol – modsat den nuværende foreningsbaserede – ikke omfatter revisorers rådgivningsydelse, men alene revisors erklæringsydelser, jf. lovforslagets § 1, stk. 2.

Selvom den obligatoriske kvalitetssikring i revisorloven medfører administrative byrder for revisionsvirksomhederne, ønsker revisorerne loven. Størstedelen eller 66 procent af virksomhederne mente, trods øgede byrder, at loven vil være en forbedring af vilkårene for deres branche. Kun 12 procent af virksomhederne mente, at loven vil være en forværring.

8. Konsekvenser for miljøet

Lovforslaget forventes ikke at få konsekvenser for miljøet.

9. Forholdet til EU-retten

Med lovforslaget gennemføres de to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring (2001/256/EF) og om revisorers uafhængighed (2002/590/EF). Om det nærmere indhold heri henvises til 2.1.2. og 2.1.3. Lovforslaget viderefører regler fra tidligere lovgivning (lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998 med senere ændringer om statsautoriserede revisorer og lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998 med senere ændringer om registrerede revisorer), der gennemfører Rådets 8. direktiv af 10. april 1984 (84/253/EØF) om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber.

F. t. 1. om statsautoriserede og registrerede revisorer

10. Oversigt over økonomiske og administrative konsekvenser i skemaform

	Positive konsekvenser/mindre omkostninger	Negative konsekvenser/mieromkostninger
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner	Nej	Engangsudgift til ændring af Erhvervs- og Selskabsstyrelsens edb-systemer forventes at andrage ca. kr. 4,5 mio. Endvidere en årlig driftsudgift på ca. kr. 0,45 mio.
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og amtskommuner	Nej	Nej
Erhvervsøkonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Forslaget forventes at forbedre erhvervsvilkårene for såvel revisionsvirksomhederne som deres kunder gennem større tillid til revisors arbejde. Med lovforslaget afskaffes endvidere tidligere grænser for revisorers virksomhed. Revisionsvirksomheder og erhvervsvirksomheder får derved mulighed for en bedre udnyttelse af revisionsvirksomhedernes samlede kompetence.	For brugerbetaling til drift af Revisortilsynet bliver revisionsvirksomhederne samlet pålagt et årligt gebyr på ca. kr. 1,5 mio., hvilket er ca. kr. 300 pr. statsautoriseret eller registreret revisor. En etableringsudgift til oprettelse af Revisortilsynet forventes at blive ca. kr. 0,5 mio., som vil blive tillagt det årlige gebyr det første år.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Nej	Lovforslaget har været forelagt et af Økonomi- og Erhvervsministeriets virksomhedspaneler og må forventes at have administrative konsekvenser for revisionsvirksomheder. Byrderne forventes især at være forbundet med indførelse af den som følge af EU-henstillingen foreslåede obligatoriske kvalitetskontrol.
Miljømæssige konsekvenser	Nej	Nej
Administrative konsekvenser for borgerne	Nej	Nej
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget viderefører regler fra tidligere revisorlovgivning, der gennemførte Rådets 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber. Forslaget gennemfører endvidere de to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring (2001/256/EF) og om revisorerers uafhængighed (2002/590/EF).	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

§ 1 angiver lovens anvendelsesområde.

Stk. 1 præciserer, at reglerne for statsautoriserede og registrerede revisorer nu er samlet i én lov, og at der således er tale om et fælles regelsæt for de to grupper revisorer. Der er ikke ved sammenlægningen af de

to gældende regelsæt til ét sket nogen realitetsændringer i retsstillingen. Der er fortsat tale om to grupper revisorer med hver deres uddannelsesniveau, jf. herved også bemærkningerne til kapitel 3, hvoraf kravene til beskikkelse af statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer fremgår. Der er således alene tale om en konsolidering af to regelsæt for så vidt angår de regler, der allerede i al væsentlighed er identiske. Af

praktiske grunde anvendes betegnelsen "beskikkelse" som fællesbetegnelse for den handling, hvorved retten til at blive henholdsvis "statsautoriseret revisor" og "registreret revisor" opnås. Heller ikke heri ligger der således nogen ændring i forhold til, hvad der allerede er gældende.

Stk. 2 er en af lovforslagets centrale bestemmelser. Det foreskrives heri, at loven skal finde anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt i øvrigt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvergiverens eget brug. Lovforslaget regulerer således ikke, sådan som det er tilfældet i den gældende lovgivning, grænserne for revisors virksomhed, dvs. hvad revisor må beskæftige sig med, men alene de områder, der er af betydning for revisors revision samt erklæringsafgivelse. Det, der herefter reguleres i forslaget, er revisors virke som offentlighedens tillidsrepræsentant jf. bemærkningerne til § 2.

Reguleringsmetoden er i overensstemmelse med den reguleringsform, der er valgt i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. EU-henstillingen medinddrager således under udtrykket "statutory audit" (lovpligtig revision) også visse forhold, som revisor skal udtale sig om. Efter dansk ret kunne det f.eks. være et fusionsregnskab eller en vurdering i forbindelse med et apportindskud. For at undgå enhver afgrænsningstvivl i denne relation og fordi det findes hensigtsmæssigt, at loven omfatter alle de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, foreslås det, at lovens område omfatter enhver form for erklæringsafgivelse over for tredjemand. Kun derved kan man undgå, at brugerne skal foranstalte nærmere undersøgelser af, om en afgiven erklæring konkret er omfattet af lovens uafhængighedskrav. Dette er helt i overensstemmelse med Revisorkommissionens forslag.

Lovforslaget regulerer således de forhold, der må betegnes som revisors kerneområde, dvs. revision og erklæringsafgivelse. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med, er i princippet helt frit og reguleres ikke i forslaget. Virksomhed ud over den i stk. 2 nævnte, vil dog efter omstændighederne kunne afskære revisor fra at foretage en række revisions- og erklæringsopgaver, jf. uafhængighedsbestemmelserne i kapitel 6.

Da lovforslaget ikke sætter grænser for revisors virksomhedsområde, og da der ikke i forslaget er opstillet grænser for karakteren af revisors rådgivning, er det ikke fundet nødvendigt at opretholde formuleringen af den gældende § 6 a i lov om statsautoriserede revisorer og § 4 a i lov om registrerede revisorer,

hvorefter rådgivning er tilladt inden for tilgrænsende områder. Den foreslåede bestemmelse fastslår herefter, hvad der reguleres i loven, nemlig de områder, der er fastlagt i stk. 2. Den gældende opdeling mellem et tilladt og et ikke-tilladt virksomhedsområde for revisorer vil med lovforslaget således ikke længere være relevant.

Lovforslaget fokuserer udelukkende på revisors erklæringsafgivelse og opstiller bl.a. uafhængighedsregler udelukkende i relation til sådan erklæringsafgivelse. Det betyder for det første, at revisor og revisionsvirksomheden, når der ikke afgives erklæringer, kan beskæftige sig med al anden virksomhed, uanset arten. For det andet betyder den måde, uafhængighedsreglerne er opbygget på, at det typisk ikke er bestemte typer opgaver, der kan udløse inhabilitet, men at inhabilitet ofte udløses af forskellige former for tilknytning til kunden, jf. herom nærmere § 11 og bemærkningerne hertil.

Visse opgaver vil dog i kraft af deres natur kunne indebære en sådan tilknytning til en konkret kunde, at de kan siges at true revisors uafhængighed. Forslaget er derfor bygget op, således at grænsen ikke længere kan trækkes alene gennem en oplystning af opgavetyper, som revisor generelt ikke må udføre, men må ske gennem en vurdering i hvert enkelt tilfælde af, om der konkret vil være tale om f.eks. beslutningstagning for kunden eller om selvrevision, jf. bemærkningerne til § 11, stk. 3. Lovforslaget bygger således på EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed, der er baseret på principper for vurdering af uafhængighed.

Revisor vil fortsat kunne revidere og rådgive den samme kunde. Revisor skal dog altid ved udførelsen af revision iagttage bestemmelserne om uafhængighed i lovforslagets kapitel 6.

Der er ikke sket ændringer i de erklæringsopgaver, forslaget i stk. 2 definerer som sit område. Det er de samme opgaver, som er omfattet af den gældende lovgivning. Der er således tale om alle de erklæringer, revisor afgiver - hvad enten de er lovbundne eller frivillige. De eneste erklæringer, der er undtaget, er erklæringer, som klart tilkendegiver, at de udelukkende er til hvergiverens eget brug.

Lovforslaget regulerer i lighed med den eksisterende revisorlovgivning hverken virksomhedernes pligt til at udarbejde regnskaber m.v. eller selve revisionspligten.

Lovforslaget medfører derfor ingen ændring i retstilstanden vedrørende pligten til at udarbejde såkaldte supplerende beretninger såsom etiske regnskaber, miljøregnskaber, videnregnskaber m.v. Pligten hertil

er i dag meget begrænset. Der er således typisk tale om situationer, hvor en virksomhed frivilligt har valgt at udarbejde supplerende beretninger og frivilligt har valgt at lade disse revidere af en statsautoriseret eller registreret revisor.

For at gøre lovtæksten mere overskuelig foreslås det i stk. 3, at betegnelsen "revisor" benyttes i lovtæksten som en fællesbetegnelse for statsautoriserede og registrerede revisorer i de situationer, hvor reglerne er fælles for de to grupper revisorer. Hvor der derimod er forskelle i regelsættet for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, benyttes de fulde betegnelser. Det gælder bl.a. i kapitel 3, i ejerbestemmelsen og i kapitlerne 9 og 11 om henholdsvis kvalitetssikring og disciplinærsystemet. Der er således alene tale om at gøre lovtæksten mere overskuelig, og der er ikke i øvrigt påtænkt nogen realitetsændring i de to revisorgrupper forhold, jf. bemærkningerne herom til stk. 1.

Til § 2

Stk. 1 fastslår, hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. At revisor er "offentlighedens tillidsrepræsentant" vil sige, at revisor ved udførelsen af revision eller afgivelse af erklæringer og rapporter – der er egnet til fremvisning over for offentligheden eller kræves efter lovgivningen – også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, som kan have modstående interesser i forhold til virksomhedens ledelse. Revisor er kun offentlighedens tillidsrepræsentant i forbindelse med udførelse af de i § 1, stk. 2 omhandlede opgaver. Revisor er således ikke offentlighedens tillidsrepræsentant og kan derfor ikke optræde som sådan, hvis revisor i konkurrence med andre erhvervsgrupper f.eks. byder ind på en rådgivnings- eller konsulentopgave. Når revisor således bevæger sig uden for sit kerneområde - revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 1, stk. 2, - og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, er revisor konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser. Ved udførelsen af sådanne opgaver er revisor derfor ikke dækket af den obligatoriske forsikring, ligesom revisor hverken er omfattet af reglerne om kvalitetskontrol eller af reglerne om disciplinærsystemet, jf. kapitel 11. Uafhængighedsbestemmelserne i kapitel 6 vil dog kunne afskære revisor fra at udføre en række revisions- og erklæringsopgaver.

Stk. 2, 1. pkt. fastslår, at revisor - uanset at denne kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder - kun kan udføre revision og afgive erklæringer m.v., jf. § 1, stk. 2, i revisionsvirksomheder. Revisor skal således være medejer eller ansat i en re-

visionsvirksomhed – eller i øvrigt udføre opgaver på vegne af en sådan. De nærmere regler om revisionsvirksomheder er fastsat i § 12, som bl.a. indeholder regler, der sikrer, at revisorer har den dominerende indflydelse samt beslutningskompetencen i revisionsvirksomheden. En revisor, der ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, men f.eks. i en advokat- eller it-virksomhed, kan således ikke udføre revisionsopgaver eller erklære sig efter § 1, stk. 2, da sådanne erklæringsopgaver alene kan udføres i revisionsvirksomheder. Det forhold, at en revisor er ansat i en anden virksomhed end en revisionsvirksomhed, afskærer dog ikke denne revisor fra tillige at beskæftige sig med revisions- og erklæringsopgaver, hvis revisor samtidig opretter sin egen revisionsvirksomhed eller samtidig tager ansættelse i en revisionsvirksomhed, og opgaverne indgår i denne virksomhed. Revisor skal dog i en sådan situation være opmærksom på uafhængighedsreglerne i kapitel 6.

Erklæringer i henhold til § 1, stk. 2, vil således alene kunne afgives af revisorer gennem en revisionsvirksomhed. Konsekvensen af, at en revisor, som ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, afgiver en sådan erklæring, er, at erklæringen – f.eks. en påtegning på et regnskab – er ugyldig, og at brugeren derfor må indhente en fornyet erklæring fra en revisor, der opfylder lovens krav om, at erklæringsafgivelse skal ske gennem en revisionsvirksomhed. En revisor, som i strid med lovens krav erklærer sig i henhold til § 1, stk. 2, uden at det sker gennem en revisionsvirksomhed, vil kunne straffes med bøde eller fængsel indtil 4 måneder, jf. § 27, stk. 4. Endvidere vil en sådan revisor handle i strid med god revisorskik og vil kunne indbringes for Disciplinærnævnet.

Afgives erklæring, som omhandlet i § 1, stk. 2, uretmæssigt af en person, der har været beskikket som revisor, men som på erklæringstidspunktet ikke længere er beskikket – f.eks. på grund af beskikkelsens bortfald eller deponering – vil forholdet ikke være omfattet af revisorlovens straffebestemmelser, men vil derimod være omfattet af bestemmelsen i straffelovens § 131, hvor strafferammen er bøde eller fængsel indtil 6 måneder.

Uanset om revisor i det enkelte tilfælde beskæftiger sig med andet end erklæringsopgaver, og uanset om revisor måtte være ansat et andet sted end i en revisionsvirksomhed, må han eller hun anvende sin titel også i underskriftsforhold, så længe blot beskikkelsen er i kraft.

Stk. 2, 2. pkt. svarer helt til bestemmelserne i den gældende lovgivning, idet dog revisors opgaver som

en konsekvens af afgrænsningen af forslaget område nu er begrænset til opgaver i henhold til § 1, stk. 2.

Stk. 3 er en videreførelse af den gældende hjemmel for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler for udførelse af revisionsarbejder og for afgivelse af andre erklæringer. Hjemlen er p.t. udnyttet i bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer m.v.

Til § 3

§ 3 vedrører betingelserne for at blive beskikket som henholdsvis statsautoriseret revisor og registreret revisor. Bestemmelsen svarer - med få konsekvensrettelser som er en følge af sammenskrivningen af de to gældende revisorlove til én - i det hele til den gældende § 1 i henholdsvis lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer. Om brugen af ordet "beskikkelse" for begge grupper revisorer henvises til bemærkningerne til § 1, stk. 1, hvoraf det bl.a. fremgår, at betegnelsen "beskikkelse" alene er udtryk for den handling, hvorved retten til at blive henholdsvis "statsautoriseret revisor" og "registreret revisor" opnås.

Teksten i stk. 1, nr. 1, er dog udbygget, så det direkte heraf fremgår, at kravet om bopæl her i landet ikke gælder personer, der er statsborgere i EU og i EØS-landene. Sådanne personer er omfattet af De Europæiske Fællesskabers eller EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser og vil - uanset kravet om bopæl i Danmark - kunne opnå beskikkelse, selvom de har bopæl i et andet land, der er omfattet af EU's eller EØS-aftalens regler. Under den gældende lovgivning er dette fremgået af bekendtgørelse nr. 810 af 12. september 1994, der gælder for en række liberale erhverv.

Herudover er der i betingelserne i stk. 1, nr. 2-6 ikke foretaget væsentlige ændringer. De uddannelsesmæssige krav til statsautoriseret revisor og til registreret revisor, som omhandles i nr. 4, fastsættes i henhold til § 9, stk. 5, af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Kravene, som er forskellige for de to grupper revisorer, er for statsautoriserede revisorer fastsat i bekendtgørelse nr. 605 af 28. juni 1996, og for registrerede revisorer i bekendtgørelse nr. 186 af 24. marts 1998.

I nr. 5 er formuleringen foreslået ændret, så den nu omhandler "årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer". Hermed er ordlyden bragt i overensstemmelse med lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven). Der er dog ikke tale om en realitetsændring, idet den praktiske uddannelse som hidtil skal omfatte de opgaver, der følger af Rådets 8. direktiv (84/253/EØF) om autorisation af personer, der skal

foretage lovpligtig revision af regnskaber. Kravet om, hvor uddannelsen skal have fundet sted, er foreslået indsat i et særskilt stk. 2.

Den obligatoriske forsikring for revisorer, som er omhandlet i nr. 6, skal som følge af, at lovforslaget område nu er begrænset i forhold til den gældende lovs område, alene omfatte de opgaver, som falder ind under det område, der er beskrevet i § 2, stk. 1, dvs. revisors erklæringsafgivelse. Det er i forbindelse hermed, at revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Om en revisor eller en revisionsvirksomhed herudover vil tegne forsikring for f.eks. rådgivningsydelser, der falder uden for forslaget område, må - som det er tilfældet for andre rådgivningsvirksomheder - afgøres af markedskræfterne, da området ikke er reguleret i loven. Hermed opnår revisorer ikke en konkurrencemæssig fordel i forbindelse med levering af rådgivnings- og andre ikke-revisionsydelser, men skal konkurrere om levering af sådanne ydelser på lige fod med andre udbydere heraf.

Da det ikke skal være op til den enkelte bruger af en statsautoriseret eller registreret revisor at undersøge, om vedkommende revisor, som har sin beskikkelse eller registrering, også har tegnet den lovpligtige forsikring, foreslås det, at det som hidtil skal være en betingelse for at opnå beskikkelse, at den lovpligtige forsikring tegnes. Ønsker en revisor ikke at tage ansættelse i en revisionsvirksomhed, jf. § 12, kan han eller hun vælge mellem at beholde beskikkelsen - og dermed være omfattet af kravet om obligatorisk forsikring - eller at deponere beskikkelsen.

Efter stk. 2 fastsætter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen - som under den gældende lovgivning - de nærmere regler om bl.a. forsikringens omfang, art og tidsmæssige udstrækning.

Stk. 3 indeholder kravet i de gældende revisorloves § 1, stk. 2, nr. 5, om, hvor den praktiske uddannelse skal have fundet sted. Der er ikke sket nogen realitetsændring heri. Den praktiske uddannelse til statsautoriseret revisor skal som hidtil være foregået i en statsautoriseret revisionsvirksomhed, jf. § 12. Den praktiske uddannelse til registreret revisor kan derimod - ligeledes i overensstemmelse med de gældende regler - være foregået såvel i en statsautoriseret som i en registreret revisionsvirksomhed, jf. § 12. At den praktiske uddannelse skal være foregået i en revisionsvirksomhed i henhold til § 12, skyldes, at opgaver som omhandlet i § 1, stk. 2, kun må udføres i sådanne virksomheder.

Stk. 4 er uændret i forhold til den gældende bestemmelse, dog med den justering, der følger af, at revisorernes virksomhedsområde ikke er begrænset. Mulig-

heden for at undtage fra betingelserne vedrørende tre års praktisk uddannelse er som følge af reglerne i Rådets 8. direktiv begrænset, så der kun kan undtages fra ét af de tre krævede år. Direktivet forudsætter endvidere, at praktikken for det år, der kan undtages fra, er foregået under instruktion af en person, der opfylder betingelserne for at opnå autorisation.

Stk. 5 er ligeledes uændret og indeholder bl.a. mulighed for at nægte beskikkelse, hvis ansøger "i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver på forsvarlig måde." Bestemmelsen tager navnlig sigte på handlinger, der ikke har medført strafferetlig tiltale. Det kan f.eks. være oplyst, at ansøger er afskediget fra en stilling på grund af uredelighed, der ikke har medført straffesag, eller at den pågældende i sit erhverv som revisor, hvori vedkommende ikke var statsautoriseret eller registreret, groft har tilsidesat hensynet til sine klienter.

Til § 4

§ 4 er med mindre sproglige ændringer en videreførelse af § 2 i de gældende revisorlove.

Stk. 1 vedrører beskikkelse af personer, som i udlandet har gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den danske. For så vidt angår EU-statsborgere og statsborgere fra lande, der er omfattet af EØS-aftalen, finder Rådets direktiv om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser for erhvervs-kompetencegivende videregående uddannelser af mindst 3 års varighed (89/48/EØF) anvendelse. Herefter kan en revisor fra et medlemsland, som opfylder betingelserne for udøvelse af lovpligtig revision i det medlemsland, jf. kravene i Rådets 8. direktiv, ikke nægtes adgang til at udøve det samme erhverv i Danmark. Rådets direktiv om gensidig anerkendelse giver dog mulighed for, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan stille krav om, at en ansøger dokumenterer sit kendskab til dansk lovgivning ved en såkaldt egnedhedsprøve, jf. lov nr. 291 af 8. maj 1991 samt bek. nr. 292 af 8. maj 1991.

Bestemmelsen kan dog også benyttes på revisorer fra andre lande, som skønnes at have opnået den relevante uddannelse. For sådanne personer vil der herudover ofte blive stillet krav om en praktikperiode i en dansk revisionsvirksomhed.

Som følge af de forskellige uddannelsesmæssige krav til statsautoriserede og registrerede revisorer vil de krav, der stilles for beskikkelse af udenlandske personer, afhænge af, om der er tale om beskikkelse som statsautoriseret revisor eller som registreret revisor.

Stk. 2 vedrører ikke beskikkelse, men derimod mulighed for i konkrete situationer at tillade udenlandske personer at varetage hverv, som ellers kun kan varetages af revisorer. Ved den ændrede formulering af stk. 2 er det præciseret, at det er sådanne tilladelser til udenlandske revisorer til at varetage konkrete hverv, der kan begrænses eller gøres betingede. Begrænsningerne kan f.eks. vedrøre den tidsmæssige udstrækning eller opgavens art. Blandt de betingelser, der kan stilles, kan være krav om benyttelse af digital signatur, jf. § 5, stk. 2.

Til § 5

Af stk. 1 fremgår det, at de registre, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører over såvel statsautoriserede revisorer som over registrerede revisorer, er offentlige registre. Det vil på styrelsens hjemmeside - www.publi-com.dk - være muligt at få oplysning om, hvorvidt en person er beskikket som statsautoriseret eller registreret revisor, ligesom det vil være muligt at få en oversigt over alle statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Som noget nyt er der i forslaget indsat en bestemmelse om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ligeledes skal føre et register over revisionsvirksomheder, jf. definitionen heraf i § 12, stk. 1. Baggrunden herfor er, at alle revisionsvirksomheder og de heri beskæftigede revisorer i medfør af § 14, stk. 1, har pligt til at lade sig underkaste kvalitetskontrol efter reglerne i kapitel 9. Den obligatoriske kvalitetskontrol bygger på EU-Kommissionens henstilling herom (2001/256/EF), og den forudsætter bl.a., at alle revisionsvirksomheder kontrolleres inden for en nærmere fastsat periode. For at sikre at dette sker i overensstemmelse med lovens bestemmelser, er det nødvendigt at oprette et register over alle revisionsvirksomheder og de heri beskæftigede revisorer. Det foreslås derfor, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om indberetning til samt førelse af dette register. Der vil herved bl.a. kunne fastsættes regler om, at revisionsvirksomhederne elektronisk skal indberette ind- og udtræden af revisorer samt andre ændringer i virksomhederne af betydning for registret. De nærmere regler om kvalitetssikring er beskrevet i bemærkningerne til kapitel 9.

Bestemmelsen i stk. 2 om digital signatur er en hjemmelsbestemmelse, der giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for - når det er teknisk muligt - at foreskrive, at revisorer i forbindelse med udførelsen af opgaver, der er omfattet af § 1, stk. 2, skal anvende digital signatur eller en tilsvarende elektronisk signatur ved f.eks. indsendelse af erklæringer til det

offentlige. 2. pkt. giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte de nærmere regler om udstedelse og fratagelse af den digitale signatur.

Bestemmelsen er et led i regeringens planer om udvidet adgang til benyttelse af elektronisk kommunikation med henblik på at modernisere og forenkle sagsgangen i forbindelse med f.eks. indsendelse af erklæringer til det offentlige. Kravet om benyttelse af digital signatur vil ikke berøre den almindelige borger, men kun de professionelle brugere, revisorerne, i forbindelse med deres kommunikation med det offentlige.

Bestemmelsen i forslaget stk. 3 er en videreførelse af tilsvarende bestemmelser i de gældende revisorlove. Bestemmelsen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte, at der skal betales et gebyr for at opnå beskikkelse som statsautoriseret eller registreret revisor. Bestemmelsens sproglige udformning er dog ændret i forhold til de gældende loves, da beskikkelsen i dag er gratis.

Til § 6

§ 6 indeholder regler om bortfald af beskikkelsen, herunder om hvordan revisor skal forholde sig i tilfælde af bortfald. Bestemmelsen svarer med en enkelt tilføjelse til gældende ret og er omformuleret, så den sprogligt er udformet i overensstemmelse med den gældende bestemmelse i lov om registrerede revisorer § 3. Herudover er der i stk. 1, nr. 4, indsat en henvisning til § 7 om fratagelse på grund af gæld til det offentlige. Alle bortfaldsgrundene er herefter opremset i § 6.

Stk. 1, nr. 2 er dog ny og vedrører muligheden for at fratage en revisor beskikkelsen, hvis denne nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, jf. nærmere herom i bemærkningerne til kapitel 9. Da det - på linie med forholdene i nr. 1 - er objektivt konstaterbart, hvis en revisor nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, kan fratagelsen foretages administrativt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så snart det står klart, at en revisor, der er udtaget til kvalitetskontrol, nægter kvalitetskontrollanterne adgang til virksomheden, eller på anden måde hindrer kontrollens gennemførelse. Klager over styrelsens afgørelser kan indbringes for Erhvervsankenævnet.

Hvor det er revisionsvirksomheden - og ikke den enkelte revisor - der nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, er forholdet reguleret i § 12, stk. 1.

At "beskikkelsen" efter stk. 3 skal tilbageleveres betyder, at den dokumentation, revisor har modtaget som bevis for beskikkelse - efter den gældende lovgivning et beskikkelsesdokument for statsautoriserede

de revisorer og et registreringsbevis for registrerede revisorer - skal tilbageleveres til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, som opbevarer dokumentationen, til den eventuelt skal genudleveres, jf. stk. 4.

Til § 7

Bestemmelsen om fratagelse på grund af gæld til det offentlige er videreført stort set uændret i forhold til de gældende loves bestemmelser, dog med de fornødne konsekvensændringer som følge af, at reguleringen alene skal vedrøre revisors revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 1, stk. 2. Ordlyden "fratages på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre" er dog foreslået ændret til "fratages indtil forholdet er bragt i orden". Herved bringes lovtæksten i overensstemmelse med praksis. Det oprindelige stk. 3 er af forståelighedsmæssige grunde opdelt i to stykker, således at stk. 3 vedrører revisors mulighed for at udføre revisions- og erklæringsopgaver under den oprindelige retssag, mens stk. 4 vedrører samme spørgsmål i forbindelse med en eventuel ankesag.

Da der er tale om en alvorlig sanktion - fratagelse af beskikkelsen - kan forholdet indbringes for domstolene. Indbringelse for domstolene vil som udgangspunkt ikke have opsættende virkning, og revisor vil således være uden beskikkelse under retssagen, jf. stk. 3.

Til § 8

Efter bestemmelsen forbeholdes retten til at benytte betegnelsen "statsautoriseret revisor" revisorer, der er beskikket som statsautoriserede revisorer. Andre må ikke benytte denne betegnelse eller betegnelser, der kan forveksles hermed. Tilsvarende gælder for betegnelsen "registreret revisor". Bestemmelsen er med en enkelt undtagelse, jf. nedenfor, helt parallel til de gældende revisorloves § 7 og § 4, men man har dog overladt det til praksis at fastlægge, hvad der er egnet til forveksling med den forbeholdte titel. Der er således ikke med den ændrede formulering tiltænkt nogen ændring i beskyttelsen, men der er alene tale om en sproglig justering. Sammensætning af ordet revisor med ord som "autoriseret", "godkendt" og "eksamineret" vil derfor fortsat være i strid med bestemmelsen.

En beskikkelse som statsautoriseret revisor er - ligesom en beskikkelse som registreret revisor - personlig, men udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver, kan kun udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1, hvoraf det også fremgår, at disse virksomheder betegnes statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder. Det er i den gældende selskabsbekendtgørelse (be-

kendtgørelse nr. 538 af 16. juni 2000 om revisionselskaber) fastsat, at revisionsvirksomheder er egenerettiget til i deres navn at benytte betegnelsen "statsautoriseret" eller "registreret" i forbindelse med angivelse af, at der udøves revisionsvirksomhed. Med den ændrede udformning af bestemmelsen er dette forhold nu direkte anført i lovteksten.

Til § 9

Bestemmelsen er en sammenskrivning af § 4 i den gældende lov om statsautoriserede revisorer og § 1 a, stk. 2, i den gældende lov om registrerede revisorer. Stk. 1 bibeholder den sammensætning Revisorkommissionen har i dag med i alt 11 medlemmer, heraf 3 statsautoriserede og 2 registrerede revisorer. Revisorkommissionen skal som hidtil være rådgivende for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og bistå denne ved administrationen af revisorlovgivningen. Revisorkommissionen er omfattet af forvaltningsloven, offentlighedsloven og ombudsmandsloven.

Stk. 2-5 indeholder reglerne om Revisorkommissionen som eksamenskommission for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Der er som hidtil tale om to eksamenskommissioner. Eksamenskommissionen for de statsautoriserede revisorer tilrettelægger og forestår revisoreksamen for de statsautoriserede revisorer, og eksamenskommissionen for de registrerede revisorer tilrettelægger og forestår kvalifikationseksamen for de registrerede revisorer. Det overordnede ansvar for eksamensafholdelse ligger hos Revisorkommissionen, der ligeledes er ansvarlig for behandlingen af klager over en eksamination.

Det fremgår af formuleringen af stk. 3, at der ikke kan deltage registrerede revisorer i eksamenskommissionen for statsautoriserede revisorer, mens der modsat i henhold til stk. 4 er givet mulighed for, at statsautoriserede revisorer kan deltage i eksamenskommissionen for registrerede revisorer. De kan dog ikke erstatte eller indtræde i eksamenskommissionen i stedet for de tre registrerede revisorer. Antallet af medlemmer, der ikke er revisorer, skal altid overstige antallet af revisorer i eksamenskommissionen.

Formanden skal være medlem af Revisorkommissionen, mens de øvrige medlemmer af eksamenskommissionerne ikke behøver at være medlem af Revisorkommissionen.

Hjemlen i stk. 5 er i dag udnyttet til udstedelse af bekendtgørelse nr. 605 af 28. juni 1996 om eksamen for statsautoriserede revisorer og bekendtgørelse nr. 186 af 24. marts 1998 om kvalifikationseksamen for registrerede revisorer.

Til § 10

Bestemmelserne i stk. 1-4 i forslaget sammenskriver og moderniserer de gældende regler om revisors funktionsperiode og revisors rapportering via revisionsprotokollen. Bestemmelserne blev indsat i de to gældende love i forbindelse med vedtagelsen af den nye årsregnskabslov, der blev vedtaget i foråret 2001, og som trådte i kraft den 1. januar 2002. Endvidere er bestemmelsen om valg af medrevisor, som findes i § 13, stk. 2, i den gældende lov om statsautoriserede revisorer indarbejdet i denne bestemmelse, ligesom der i stk. 2 er fastsat regler om revisors rotation i bl.a. børsnoterede selskaber.

Stk. 5-7 vedrører revisors pligter i den situation, hvor revisor i forbindelse med udøvelsen af sit arbejde bliver opmærksom på, at et eller flere ledelsesmedlemmer i en virksomhed, hvori der udføres revision, begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til deres hverv. Bestemmelserne stammer fra en delbetænkning III om Rådgivers rolle ved bekæmpelse af økonomisk kriminalitet (Betænkning nr. 1379 fra 1999), men er i lyset af den internationale udvikling – ikke mindst i USA – forenklet og strammet væsentligt op.

Stk. 1 indeholder reglerne om revisors funktionsperiode og svarer i det hele til de gældende revisorloves § 6 b og § 4 b.

Stk. 2 foreskriver, at der internt i revisionsvirksomhederne skal ske en udskiftning af de personer, der underskriver revisionspåtegningen i årsrapporter fra virksomheder, som er fastsat i bestemmelsens 3. pkt. Efter bestemmelsen kan funktionsperioden for den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen, ikke udstrækkes ud over syv år, og der skal forløbe mindst to år, før revisor igen kan påtage sig opgaver for virksomheden. Sådanne regler har ikke tidligere været kendt i dansk revisorlovgivning. I EU-henstillingen om revisorers uafhængighed (2002/590/EF) er der imidlertid peget på, at det kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, hvis revisor eller det team, der deltager i udførelsen af revisionsopgaven, er beskæftiget gennem en længere periode med udførelse af opgaver for den samme kunde.

I henstillingen, som forslagets bestemmelse bygger på, foreslås det, at udskiftning sker efter en periode på syv år, samt at den nye personkreds kan udpeges inden for samme revisionsvirksomhed (intern rotation). Der skal forløbe mindst to år, før en udskiftet personkreds atter kan udføre revision eller andre opgaver for den samme kunde. Fra dansk side er man indstillet på at følge de åremål, der i EU fastsættes for udskiftning. Da der imidlertid på internationalt plan foregår drøf-

telser om en mulig afkortelse af 7-årsperiodens længde, er det fundet mest hensigtsmæssigt at give Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at fastsætte kortere tidsinterval, så perioden administrativt kan tilpasses, hvis der sker justeringer heri i EU. Bemyndigelsen vil således alene blive benyttet, hvis der opnås enighed herom i EU.

I Danmark er det den revisor, som underskriver revisionspåtegningen på årsrapporten, der er ansvarlig for den lovpligtige revision, herunder planlægningen, gennemførelsen og rapporteringen til bestyrelse, direktion og omverdenen. I lovforslaget er det derfor fundet naturligt at knytte kravet om rotation til den eller de revisorer, der underskriver revisionspåtegningen.

En revisor, der skal udskiftes, må ikke i den periode vedkommende er udskiftet udføre arbejde for revisionskunden. Den udskiftede revisor må således ikke bistå den underskrivende revisor eller i øvrigt udføre opgaver - herunder rådgivningsopgaver - for revisionskunden i perioden. Dette sikrer en reel udskiftning af revisor.

For så vidt angår koncerner, hvor en væsentlig del af aktiviteterne ligger i dattervirksomhederne, vil den revisor, der skal udskiftes, heller ikke kunne udføre arbejde for dattervirksomhederne. På denne måde sikres det, at opbygningen af kundens aktiviteter, uanset om de er samlet i én virksomhed eller ligger i flere dattervirksomheder, ikke får betydning for udskiftning af revisor.

Det vil i forbindelse med den kvalitetskontrol, der er foreskrevet i §§ 14-17, skulle kontrolleres, at retningslinierne for rotation overholdes.

De virksomheder, der er tale om i stk. 2, foreslås fastsat i lovteksten. Der er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed tale om særligt betydningsfulde virksomheder, herunder virksomheder opgjort efter størrelse. Størrelsen af omsætning beregnes ved at sammenlægge virksomhedens omsætning med dattervirksomhedernes omsætning. Antallet af medarbejdere og balancesummen beregnes på samme måde.

For at blive omfattet af pligten til intern rotation skal en virksomhed, der er opgjort efter størrelse, i to på hinanden følgende regnskabsår opfylde to eller flere af de i 3. pkt. nævnte kriterier. Pligten indtræder så umiddelbart herefter, og den eller de valgte revisorer skal således udskiftes senest 7 år efter pligtens indtræden. Opfylder en virksomhed ikke længere de nævnte kriterier, ophører pligten til rotation.

Stk. 3 er en moderniseret udgave af den gældende bestemmelse i lov om statsautoriserede revisorer § 13,

stk. 2, hvorefter der i situationer, hvor der er foreskrevet valg af flere revisorer, ikke kan vælges personer, der kommer fra samme revisionsfirma. Vælges et revisionsfirma følger det implicit, at ingen ansat i revisionsvirksomheden kan vælges som medrevisor. Bestemmelsens område er foreslået udvidet til også at omfatte registrerede revisorer. Der er i øvrigt ikke tilset ændringer i bestemmelsen.

Stk. 4 indeholder i let ændret form de regler om revisionspåtegning og om revisors førelse af revisionsprotokol, der er indeholdt i de gældende loves §§ 12 og 6. I 1. pkt. er der dog foretaget den ændring i forhold til de gældende bestemmelser, at der ikke tales om at "forsyne *det reviderede regnskab* med en revisionspåtegning", men blot at revisor skal "forsyne *det reviderede* med en revisionspåtegning". Ændringen er udtryk for, at revisionen - typisk efter aftale med virksomheden - kan omfatte andet end finansielle regnskaber, eksempelvis supplerende beretninger om miljø og viden m.v.

Stk. 4, 2. pkt. viderefører bestemmelsen om, at der skal føres en revisionsprotokol.

Stk. 5-7 vedrører revisors pligter i den situation, hvor revisor i forbindelse med udøvelsen af sit arbejde bliver opmærksom på, at et eller flere ledelsesmedlemmer i en virksomhed, hvori revisor udfører revision, begår eller har begået økonomiske forbrydelser i tilknytning til deres hverv.

Revisor har efter gældende ret, jf. erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, pligt til at afgive supplerende oplysninger i sin påtegning på en virksomheds regnskab, hvis der er begrundet formodning om, at ledelsesmedlemmer kan ifalde blandt andet et straffetligt ansvar i tilknytning til virksomheden. Det er herved sikret, at aktionærer, kreditorer, offentlige myndigheder og andre underrettes om eventuel begået kriminalitet, som revisor bliver opmærksom på, og at revisor også derved kan leve op til betegnelsen offentlighedens tillidsrepræsentant. Pligten til at give oplysninger i påtegningen gælder al kriminalitet, som måtte have berøring med virksomheden, idet kun det absolut bagatelagte kan anses for undtaget. Da revisionspåtegningen imidlertid først offentliggøres samtidig med årsregnskabet, hvis dette overhovedet udarbejdes og offentliggøres, kan der opstå situationer, hvor revisor bliver bekendt med alvorlig kriminalitet, men hvor dette ikke eller kun med megen forsinkelse meddeles til omverdenen.

Bestemmelsernes primære sigte er således at fremskynde revisors rapporteringspligt ved konstatering af økonomisk kriminalitet af grov beskaffenhed. Lovforslaget indebærer ikke pligter for revisor til at foretage

rapportering om noget, som ikke allerede i dag er omfattet af pligten til at give supplerende oplysninger efter erklæringsbekendtgørelsen.

Enhver form for kriminalitet skal medføre supplerende oplysninger i revisionspåtegningen. Erklæringsbekendtgørelsens § 6, stk. 2, pålægger revisor en pligt hertil (undtaget dog absolut bagatelagtige forhold), hvis revisor under sit arbejde får ”begrundet formodning” om sådanne forhold. Dette skal ske, uanset at kriminaliteten ikke har betydning for, om årsrapporten viser et retvisende billede eller ej. En begrundet formodning foreligger ikke ved mistanke baseret på fornemmelser, men må kræve en mistanke, der dels hviler på dokumenterbart materiale og faktisk viden om forhold, der underbygger denne mistanke, dels må mistanken have en sådan styrke, at det alt i alt forekommer revisor mest sandsynligt, at der foreligger kriminel adfærd.

Kravet om at revisor skal ”indse”, at der begås kriminalitet, indebærer ikke, at revisor skal være fuldstændig overbevist om, at der foreligger kriminalitet af den nævnte art. Det, der udløser revisors reaktionspligt efter forslaget, er tilfælde, hvor revisor må anse det for klart mest sandsynligt, at der er tale om kriminalitet. Hvis man drager en parallel med forsætslæren, er der tale om den øvre ende af sandsynlighedsforsættet. Det er således ikke tilstrækkeligt, at revisor blot anser det for muligt, at der kan være tale om kriminel adfærd fra ledelsens side. At ”indse” kræver ikke nødvendigvis, at et eller flere ledelsesmedlemmer erkender forholdene over for revisor, men vil også kunne foreligge, hvor f.eks. dokumenter i virksomheden ikke efterlader revisor med nogen rimelig tvivl om, at der foregår berigelseskriminalitet.

Arten af den begåede kriminalitet, der skal udløse revisors reaktionspligt, er økonomiske forbrydelser vedrørende betydelige beløb eller i øvrigt af grov karakter. Der tænkes her primært på de groveste formueforbrydelser i straffeloven, som for eksempel underslæb, mandatsvig, bedrageri, databedrageri, skyldnersvig og skattesvig. Også anden kriminalitet af stort omfang vil imidlertid kunne udløse revisors reaktionspligt. Det gælder f.eks. insiderhandel, kursmanipulation og bestikkelse af offentlige ansatte. Lov om foranstaltninger mod hvidvaskning af penge og finansiering af terrorisme indeholder en selvstændig indberetningspligt for revisorer. Forhold, omfattet af ”hvidvaskloven”, er derfor ikke omfattet af dette forslag, jf. stk. 5, 4. pkt.

Med hensyn til grovheden af den begåede kriminalitet kræves alene, at der hos revisor foreligger begrundet formodning om, at denne er grov. Revisor kan

ikke med sikkerhed afgøre, om der er tale om f.eks. kriminalitet, der er omfattet af den strengeste straffesamme i straffelovens kapitel 28, eller om dette ikke er tilfældet. Revisor kan endvidere have vanskeligt ved på dette tidlige tidspunkt at overskue den samlede grovhed af den eller de forbrydelser, revisor får viden om.

At der skal være tale om kriminalitet begået i tilknytning til de pågældende ledelsesmedlemmers hverv indebærer alene, at ”privat” kriminalitet, begået uden tilknytning til virksomheden, ikke er omfattet af pligten.

Når disse betingelser er opfyldt, har revisor en pligt til øjeblikkeligt at underrette hvert enkelt medlem af ledelsen. Handler ledelsen ikke, eller skønner revisor, at underretning af ledelsen ikke er et egnet instrument til at hindre fortsat kriminalitet, skal revisor straks underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet herom. Har revisor en formodning om, at de resterende medlemmer er involveret i den økonomiske kriminalitet er forholdet reguleret i stk. 6.

Stk. 5 fastslår en pligt for revisor til straks at underrette de enkelte medlemmer af ledelsen i en virksomhed, hvori revisor udfører revision, hvis han eller hun indser, at ledelsen har begået økonomisk kriminalitet. Der er tale om andre former for økonomisk kriminalitet end dem, der er omfattet af lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvaskning af penge, jf. lbk nr. 734 af 30. august 2002. Pligten indebærer, at revisor straks skal foretage indførsel i revisionsprotokollen samt underrette ledelsen herom. For over for ledelsen at understrege, at den kriminalitet, der gives underretning om, er af grov karakter, foreslås det, at underretningen gives til hvert enkelt medlem, i stedet for til den samlede ledelse.

Revisor skal sikre sig, ikke blot at ledelsen mødes og vurderer revisors oplysninger, men tillige at ledelsen tager fornødne skridt til at forhindre fortsat kriminalitet og til at rette op på de skader, den allerede begåede kriminalitet har forårsaget. Revisor kan ikke pålægge ledelsen at tage bestemte skridt eller træffe bestemte foranstaltninger, idet ledelsesretten tilkommer virksomhedens ledelse. Det er imidlertid op til ledelsen at dokumentere over for revisor, at den har taget de fornødne skridt til at standse igangværende kriminalitet og begrænse tab. Foreligger sådan dokumentation ikke, og finder revisor herefter, at ledelsen ikke agter at bremse kriminaliteten, eller at den agter at foretage helt utilstrækkelige skridt, skal revisor senest 14 dage efter underretningen af de enkelte medlemmer underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om de formodede forbrydelser.

Bestemmelsen er ikke begrænset til virksomheder, hvori revisor udfører lovpligtig revision, men omfatter i overensstemmelse med erklæringsbekendtgørelsens § 6 alle virksomheder, hvori revisor udfører revision. Det er dog uden betydning for revisors pligt til at reagere, om revisor får sin mistanke under udførelsen af revisionsopgaven, eller under udførelsen af andre opgaver for en virksomhed, når blot revisor udfører revision i virksomheden.

I visse tilfælde vil revisor på forhånd finde det udsigtsløst at orientere ledelsen om sin mistanke. Dette vil f.eks. kunne være tilfældet i aktie- og anpartsselskaber, hvor der kun er en ejer, og hvor ejeren samtidig er den, der begår kriminaliteten. Det samme gælder, hvis flertallet af en virksomheds ledelse enten er involveret i eller har kendskab til de økonomiske forbrydelser. I sådanne tilfælde skal revisor i medfør af forslagets stk. 6 straks underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om sin mistanke.

Revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant betyder, at revisor også på dette område indgår i et samspil med de myndigheder, der har til formål at bekæmpe kriminalitet. Revisor skal derfor som udgangspunkt forblive på sin post og varetage sit hverv som offentlighedens tillidsrepræsentant. Stk. 7 foreskriver derfor som en naturlig konsekvens heraf, at revisor, hvis denne vælger at fratræde, og dette sker i en situation, som omhandlet i stk. 5 eller 6, straks skal underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet om sin fratræden. Underretningen skal indeholde en udførlig begrundelse for revisors fratræden, så statsadvokaten får oplysning om den økonomiske kriminalitet, som revisor er blevet opmærksom på i virksomheden.

Pligten til at underrette Statsadvokaten for særlig økonomisk kriminalitet gælder uanset om revisor, inden underretning er sket, skulle være blevet afsat som revisor for virksomheden.

Til § 11

Bestemmelsen regulerer revisors konkrete uafhængighed. § 11 er opbygget som en "flertrinsrakett", hvor stk. 1, er det overordnede, generelt formulerede krav. Stk. 2 angiver de omstændigheder, der udgør en sådan trussel mod revisors uafhængighed, at han eller hun aldrig må afgive erklæring. I stk. 3 anføres nogle omstændigheder, der kan udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og hvor revisor derfor nøje må overveje, om han eller hun alligevel er uafhængig.

Stk. 1 indeholder hovedbestemmelsen, hvori det fastslås, at revisor ikke må beskæftige sig med en erklæringsopgave, når der foreligger omstændigheder,

der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret trediemand om hans eller hendes uafhængighed. Bestemmelsen svarer i det store hele til den gældende opsamlingsbestemmelse i revisorlovenes § 13, stk. 1, nr. 6, henholdsvis § 7, stk. 1, nr. 6. Bestemmelsens nærmere indhold er uddybet i de efterfølgende stykker.

Ordvalget "... omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret trediemand om" betyder, at der i den konkrete situation skal foretages en vurdering af, om der kan foreligge omstændigheder, der kan påvirke revisors uafhængighed, således at revisor derfor skal afstå fra den konkrete opgave. At omstændighederne skal være egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed hos en velinformeret trediemand, henviser til den ovenfor omtalte person, der forudsættes at have den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse til at kunne foretage en vurdering af forholdene. Udover omstændigheder, som er opregnet i de følgende stykker, kan f.eks. nævnes et særligt tæt venskab eller et særligt indædt fjendskab med kunden eller den person eller virksomhed, om hvem erklæringen ønskes afgivet.

Om forståelsen af begrebet "opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2," henvises til bemærkningerne til den citerede paragraf.

Stk. 2 opregner de tilfælde, hvor det på forhånd er forbudt for en revisor at afgive erklæring, hvis nogle af de nævnte omstændigheder foreligger. Baggrunden herfor er, at der i alle de opregnede tilfælde vil være en uacceptabel høj risiko for, at revisor ikke er uafhængig. Foreligger en eller flere af de nævnte omstændigheder, vil det således ikke være op til revisor at afgøre, om han eller hun er inhabil eller ej. Det vil revisor i alle tilfælde være, og revisor vil enten skulle undlade at påtage sig den pågældende erklæringsopgave eller – hvis inhabiliteten beror på en af de andre til revisionsopgaven knyttede personer – da at skifte den pågældende person ud med en anden person fra firmaet.

Stk. 2 er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed opbygget således, at der i numrene 1 og 2 gøres op med den familiært betingede inhabilitet (the familiarity threat) og i numrene 3 til 7 med revisors, revisors kollegers og revisionsvirksomhedens forhold. I numrene 3-7 omfattes således primært den finansielle inhabilitet (the self-interest threat) og beslutningsinhabiliteten (the self-review threat). Nr. 8 vedrører alene situationer, hvor revisor skal afgive en erklæring for en virksomhed, som omhandlet i § 10, stk. 2, 3. pkt.

Udtrykket i stk. 2, nr. 1-5, og i stk. 3, nr. 1 og 2, "... er knyttet til opgaven ..." skal i overensstemmelse med EU-henstillingen forstås som personer, der er i stand til at påvirke resultatet af revisionen.

Udtrykket "Revisionsvirksomheden" skal her og i resten af § 11 forstås i den bredest mulige betydning, således at den omfatter samtlige afdelinger her i landet såvel som i udlandet.

Ved at foretage afgrænsningen således i hele stk. 2, sikres på den ene side – i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed – at samtlige personer, der kan have betydning for eller indflydelse på den konkrete opgaves udførelse, rammes af samme inhabilitetsregler som revisor. På den anden side sikres det gennem manglende medtagelse af enhver partner eller medarbejder i revisionsvirksomheden, at den automatiske inhabilitet i stk. 2, ikke rammer unødvendigt bredt.

Den af nr. 1 omfattede personkreds er ikke blot familiekredsen, der tilhører revisor selv, men også familiekredsene hos de personer, der deltager i den konkrete revisions- eller erklæringsopgave. Det er for uafhængighedsspørgsmålet ligegyldigt, om der er tale om en af revisors medpartnere, en ansat revisor eller om en revisionsassistent. Udover at den kreds, der faktisk deltager i revisionen og således rammes af inhabilitetsreglen, rammes også de af revisors kolleger, der er i stand til at påvirke resultatet af revisionen, jf. ovenfor.

Når henses til den udvidelse af berørte personer i revisionsvirksomheden, der her foreslås, er det fundet nødvendigt at begrænse den familietilknytning, der helt automatisk vil medføre inhabilitet hos revisor, i forhold til reglerne i de gældende revisorloves § 13, stk. 1, nr. 1 og § 7, stk. 1, nr. 1. Den foreslåede regel afviger derved fra Revisorkommissionens forslag, men er helt i overensstemmelse med EU-henstillingen, hvor som udgangspunkt alene "forældre, søskende, ægtefæller eller samlevende, børn og andre personer over hvem revisor har forsørgelsespligt" er omfattet af den automatiske inhabilitet.

Et slægtskab, der reelt kan bevirke inhabilitet hos en revisor kan være bredere end de i 2. pkt. anførte, men dette må antages at være sjældent forekommende og må i givet fald bero på en kombination af familietilhørsforhold og f.eks. et særligt tæt venskabelig eller følelsesmæssigt bånd. Inhabiliteten vil i så fald følge af § 11, stk. 1.

Inhabiliteten forekommer for det første derved, at de pågældende familiemedlemmer ejer eller på anden måde har bestemmende indflydelse på den virksom-

hed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, henholdsvis på den virksomhed, der har begæret erklæringen. Bestemmende indflydelse foreligger, når familiemedlemmet har en tilsvarende tilknytning til den pågældende virksomhed, som en modervirksomhed i henhold til årsregnskabslovens Bilag 1, afsnit B, pkt. 4, har til sin dattervirksomhed. For det andet hvis familiemedlemmet bestrider ledelsesmæssige opgaver. Hermed menes opgaver som bestyrelsesmedlem eller som direktør. Og for det tredje, hvis familiemedlemmet har "ansvaret for økonomiske relationer". Herved tænkes ikke blot på deltagelse i bogføring og udarbejdelse af regnskaber, men på alle økonomirelaterede ansvarsfunktioner, herunder også på stilling som intern revisor.

I nr. 2 er den berørte familiekreds begrænset til revisors nærmeste familie, dvs. hans eller hendes ægtefælle, herunder også en registreret partner samt en fast samlevende, revisors forældre og revisors børn, herunder også adoptivbørn. Når søskende ikke medtages som i nr. 1, skyldes det, at blot en økonomisk interesse, der er mere end "ubetydelig" i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, automatisk bevirker inhabilitet. En tilsvarende afgrænsning findes i de nuværende revisorloves § 13, stk. 1, nr. 5, og § 7, stk. 1, nr. 5, og der er ikke på dette punkt tilsigtet nogen realitetsændring. Ved afgrænsningen af den økonomiske interesses ubetydelighed vil der således fortsat skulle lægges vægt på såvel beløbsstørrelsen af ejerandelen som den procentvise ejerandel.

Begrebet "økonomisk interesse" omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anpartar, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign., hvorved den pågældende som følge af sin kreditorlignende tilknytning til genstanden for erklæringen har en direkte økonomisk interesse i dennes forhold.

Genstanden for erklæringen betegnes her og i det følgende som "den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet". Forståelsen heraf vil normalt være problemfri, men er der tale om erklæringer om dele af en koncern eller dele af et netværk, må afgørelsen af, om der er tale om samme virksomhed, bero på en konkret vurdering af den nærhed, der er mellem de to (eller flere) dele af koncernen eller netværket. Der vil f.eks. ikke normalt være noget problem forbundet med, at revisor afgiver erklæring om et datterselskab, selvom hans eller hendes ægtefælle har en mere end ubetydelig økonomisk interesse i et andet datterselskab. Kombinationen moder-datter eller datter-moder vil på den anden side være inhabilitetsbegrundende.

Med nr. 3 bringes revisors egne forhold i fokus. Personkredsen er den samme som i nr. 1) og 2) og de inhabilitetsbegrundende omstændigheder kan deles i tre

- a) ansættelse hos kunden i en hvilken som helst type stilling,
- b) medlemskab af kundens direktion eller bestyrelse, eller
- c) en funktion på et hvilket som helst niveau, der medfører beslutningstagen på kundens vegne.

De under a) og b) anførte forhold rummer for det første forhold svarende til det generelle forbud, der i dag findes i revisorlovenes § 10, stk. 2, henholdsvis § 6 a, stk. 2, med hensyn til ansættelse og bestyrelsesmedlemskab i andre erhvervsvirksomheder end revisionsvirksomheder. Da forbuddet i lovforslaget imidlertid alene vedrører den enkelte erklæringsopgave, foreslås den nuværende begrænsning til ledelsesposter i erhvervsvirksomheder fjernet, således at også medlemskab af bestyrelser i ideelle foreninger m.v. vil udelukke revisor fra at afgive erklæring om denne forenings forhold. Som noget nyt indføres der en karenperiode på to år fra ansættelsen hos kunden til der kan afgives erklæringer.

De under c) anførte forhold er delvist nye og kan ramme en meget lang række forskellige typer af ikke-erklæringsfunktioner, som revisor nok kan bestride, men som truer hans eller hendes uafhængighed, hvis de indebærer, at han eller hun kommer til at træffe nogen form for beslutninger på kundens vegne og samtidig skal erklære sig om kundens forhold. Der kan f.eks. være tale om beslutningstagen på kundens vegne i forbindelse med rekruttering af medarbejdere, beslutningstagen i forbindelse med implementering af færdige økonomistyringssystemer eller beslutningstagen i forbindelse med regnskabsassistance. Det afgørende er, om det er revisor eller kunden, der endeligt træffer afgørelsen. Det er således ikke inhabilitetsbegrundende for revisor, at han eller hun har ydet rådgivning inden for et sådant område, heller ikke selvom rådgivningen i øvrigt måtte have til formål at minimere kundens beslutningsspektrum. Det vil heller ikke begrunde inhabilitet efter nr. 3, hvis revisor blot har ydet teknisk assistance i forbindelse med regnskab eller bogføring, når blot dette ikke har indebåret beslutningstagen på kundens vegne.

Forbuddet i nr. 3 omfatter ikke blot den situation, hvor revisor samtidig med erklæringsafgivelsen er f.eks. bestyrelsesmedlem, men også de tilfælde, hvor revisor inden for de seneste to år forud for erklæringsafgivelsen har bestridt en sådan funktion.

Nr. 4 forbyder revisor at have nogen form for økonomisk interesse i objektet for erklæringen. Begrebet

”nogen form for økonomisk interesse” skal, som det er tilfældet i den gældende lovgivning, forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse, dvs. at ejerskab af blot én aktie vil udelukke revisor fra at påtage sig en erklæringsopgave for vedkommende virksomhed. Begrebet ”økonomisk interesse” omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anparter, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. De mere kunderelaterede forhold er derimod omfattet af nr. 5, jf. ordene ”økonomisk forbindelse”.

Ordene ”direkte eller indirekte” angiver, at ikke blot situationer, hvor revisor selv er indehaver af f.eks. en aktiepost, men også situationer, hvor han eller hun ejer en sådan gennem (med)ejerskab af et andet selskab, en forening eller lignende, er omfattet af forbuddet. Ejerskabet kan dog blive så indirekte, at revisor knap vil have opdateret kendskab hertil, f.eks. medejerskab via større investeringsforeninger eller via pensionsopsparing gennem en pensionskasse, der har anbragt en del af sine midler i aktier. Sådanne situationer er ikke omfattet.

Den kreds, der rammes af forbuddet, er i nr. 4 udvidet yderligere i forhold til de foregående numre. I nr. 4 omfattes således også den revisionsvirksomhed, som revisor skal afgive sin erklæring igennem, jf. § 12. Dette indebærer, at forbuddet tillige vil ramme tilfælde, hvor revisionsvirksomheden f.eks. gennem et datterselskab har økonomiske interesser i genstanden for erklæringen.

Nr. 5 indeholder et forbud, hvis revisor eller den personkreds, der er omfattet af nr. 4, har andre former for økonomiske forbindelser med erklæringsobjektet end de af nr. 4 omfattede. Nr. 5 vedrører typisk den situation, hvor der består en forretningsforbindelse mellem den virksomhed, revisor repræsenterer, og hvervgiver, eller der på anden måde - f.eks. som konkurrenter på et marked - er en økonomisk forbindelse mellem revisor og den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet. Bestemmelsen hindrer dog ikke, at revisor afgiver erklæring, hvis der er tale om almindelige forretningsmæssige vilkår og den økonomiske forbindelse er ubetydelig for både kunden og revisor. Begge betingelser skal således være opfyldt.

Ved fortolkningen af begrebet ”almindelige forretningsmæssige vilkår” må der anlægges et skøn, der tager udgangspunkt i den konkrete situation. At en revisionsvirksomhed f.eks. køber møbler på almindelige forretningsvilkår i en møbelforretning, vil normalt ikke medføre, at revisor ikke kan erklære sig om forretningens regnskab.

En særlig type ”forretningsmæssig” forbindelse består i krydsende revision, hvorved forstås tilfælde,

hvor revisorer fra revisionsvirksomhed A foretager revision af revisionsvirksomhed B, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed B modsvarede reviderer revisionsvirksomhed A's regnskaber. En sådan krydsrevision vil udtrykkeligt være omfattet af forbuddet i nr. 5.

Nr. 6 omfatter den situation, hvor en "fremmed" virksomhed i medfør af bestemmelsen i § 12, stk. 2, eller 3 har nogen form for økonomisk interesse - direkte eller indirekte - i revisionsvirksomheden. Bestemmelsen medfører, at revisionsvirksomhedens revisorer er afskåret fra at erklære sig om en virksomhed, der har nogen som helst økonomisk interesse i revisionsvirksomheden. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i de gældende revisorloves § 13, stk. 1; nr. 3, og § 7, stk. 1, nr. 3.

Nr. 7 præciserer, at revisor ikke må foretage revision eller afgive erklæring i en virksomhed, hvis virksomheden, virksomhedens ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege bestyrelsesmedlemmer i revisionsvirksomheden eller i dennes modervirksomhed. Bestemmelsen har selvstændig betydning, hvor retten til at udpege medlemmer til en revisionsvirksomheds bestyrelse ikke er knyttet sammen med en økonomisk interesse i revisionsvirksomheden, jf. nr. 6. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i de gældende revisorloves § 13, stk. 1, nr. 4, og § 7, stk. 1, nr. 4.

Nr. 8 vedrører alene situationer, hvor revisor skal afgive en erklæring for en virksomhed, der er omfattet af bestemmelsen i § 10, stk. 2, 3. pkt. Bestemmelsen er derved snævrere end de bestemmelser, der findes i de foregående numre i stk. 2. Ved at begrænse anvendelsesområdet til sådanne virksomheder er anvendelsesområdet lagt op ad EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Baggrunden herfor er dels, at disse typer af virksomheder har en helt central betydning for det danske samfund, dels at netop disse virksomheder i særlig grad meget ofte er - og skal kunne være - internationale såvel ejermæssigt som aktivitetsmæssigt. Det er derfor af særlig betydning i relation til disse virksomheder, at reglerne om sikring af revisors uafhængighed ikke blot er indholdsmæssigt overensstemmende, men i deres fulde udstrækning er identiske, således at de pågældende danske virksomheder hverken er underlagt snævrere eller videre rammer end sammenlignelige udenlandske virksomheder. Det er derfor fundet rigtigt i de nedenfor omhandlede situationer at statuere et egentlig forbud.

Kredsen, der omfattes af forbuddet, er revisor og andre ansatte i revisionsvirksomheden, uanset om de konkret er tilknyttet eller kontrollerer den omhandlede opgave.

De hensyn, der gør sig gældende for situationer omfattet af nr. 8, eksisterer også ved erklæringsafgivelse for andre typer af virksomheder. Hvad angår sådanne virksomheder opstiller EU-henstillingen om revisorers uafhængighed imidlertid ikke absolutte forbud, idet de hensyn, der indgår her, er af en mere kompleks natur. Reguleringen for så vidt angår de tilsvarende situationer for andre typer af virksomheder er derfor omfattet af § 11, stk. 3, nr. 1.

For så vidt angår de enkelte litra er også disse identiske med de specifikke situationer, der omtales i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, som værende situationer, hvor det ikke er muligt at sikre revisors faktiske og synbare uafhængighed gennem særlige forholdsregler. For så vidt angår de situationer, der nævnes i henstillingen vedrørende informationsteknologiske systemer og forholdet til udøvelse af intern revision, er disse dækket af dels nr. 3 ovenfor om beslutningstagen, dels af stk. 3, nr. 1 nedenfor. Det samme er tilfældet med hensyn til revisors optræden som partsrepræsentant for kunden, der typisk vil være omfattet af stk. 3, nr. 2.

Litra a) forbyder revisor at afgive en erklæring, hvis revisor har deltaget i bogføring eller lignende registreringer, som danner grundlaget for det forhold, der afgives erklæring om, eller har medvirket ved udarbejdelsen af det dokument, erklæringen vedrører. Forbuddet i stk. 2, nr. 8, litra a) er absolut og omfatter således også mekanisk registrering af data m.v. Ved eksempelvis afgivelse af revisionspåtegninger på årsrapporter vil der imidlertid alene være et forbud mod at yde sådan regnskabs- og bogføringsmæssig assistance, der ikke er et naturligt led i selve revisionen. De tilladte ydelser afgrænses af de krav, som god revisionskik til enhver tid stiller til en reviderende revisors påtegning af mangler i og forslag til ændringer af et af virksomheden udarbejdet regnskabsudkast. Bestemmelsen forhindrer således ikke den reviderende revisor i at stille klienten over for valget mellem at lovliggøre regnskabet, således som anbefalet af revisor eller at opnå en revisionspåtegning med forbehold. Bestemmelsen forhindrer heller ikke den reviderende revisor i at komme med forslag, der blot forbedrer regnskabet, men som ikke er af en sådan karakter, at de er et alternativ til forbehold. Det afgørende er, at det er virksomhedens ledelse, der i det hele har ladet det pågældende regnskab udarbejde, og at revisor alene indtager en reviderende funktion deraf.

Der kan dog forekomme tilfælde, hvor en koncern, hvori modervirksomheden er en virksomhed, som omhandlet i § 10, stk. 2, 3. pkt., ikke selv har mulighed for at udarbejde regnskaber for datterselskaber, fi-

lialer m.v. Baggrunden kan være, at datterselskabet er af ubetydelig størrelse og placeret i et andet land end resten af koncernen.

I sådanne tilfælde kan revisionsvirksomheden blive nødt til at deltage i udarbejdelsen af regnskaber, der skal indgå i koncernregnskabet. Under sådanne omstændigheder betragtes risikoen for selvrevision hos virksomhedens revisor normalt ikke som væsentlig, hvis bistanden udelukkende har teknisk eller mekanisk karakter, hvis rådgivningen kun er informativ, hvis de regnskaber, der bistås med ikke - hverken enkeltvis eller samlet - er væsentlige set i forhold til den samlede concerns regnskab, og hvis det samlede honorar til revisionsfirmaet for disse tjenesteydelser er uvæsentlige i forhold til det samlede revisionshonorar.

Et tilfælde, hvor revisor udarbejder regnskabet for kunden og derefter selv reviderer det, vil kun kunne accepteres i helt særlige, uforudsete og enkeltstående situationer - nødsituationer - hvor revisors manglende deltagelse i udarbejdelsen ellers ville medføre væsentlig skade for virksomheden, f.eks. hvor en sådan uforudset og ikke selvforskyldt situation medfører, at der i kundevirksomheden ikke findes nogen, der er kvalificeret til at udføre arbejdet, og hvor virksomheden ikke uden revisors indsats vil kunne undgå en tvangsopløsning eller tilsvarende væsentlig skade. I et sådant nødstilfælde bør revisor imidlertid ikke deltage i endelige beslutninger og bør sørge for i videst muligt omfang at indhente kundens tilladelse.

Litra b) forbyder revisor at have været involveret i ansættelsen af de pågældende nøglemedarbejdere hos klienten i en periode af op til to år. Har revisor truffet beslutning om ansættelsen afskæres han eller hun fra at kunne afgive erklæringer i det hele, jf. nr. 3, men også i tilfælde, hvor revisor har været så tæt på beslutningsprocessen, at revisor har udarbejdet en liste med egnede kandidater, kan revisors uafhængighed i forhold til den endeligt ansatte være anfægtet. For at undgå tvivl herom i disse særlige virksomheder har man i EU-henstillingen valgt helt at forbyde en sådan deltagelse. At annoncere efter medarbejdere for en klient, der ikke ønsker at fremstå offentligt, og at orientere personer, der henvender sig om indholdet af stillingen, er ikke i strid med litra b). Det vil derimod være i strid med bestemmelsen at foretage aktiv head-hunting, idet dette i det mindste må sidestilles med udarbejdelse af en kandidatliste til stillingen.

Alene de i litra a)-b) nævnte tilfælde har en sådan karakter, at der bør være tale om et egentligt forbud mod samtidig afgivelse af erklæring. Andre typer af tilknytning til og samarbejde med klienten, herunder betydningen af en given rådgivning, henhører - i det

omfang, det ikke falder ind under et af de øvrige nr. i stk. 2 - under stk. 3.

Stk. 3 beskriver en række tilfælde, hvor revisors uafhængighed kan være truet, men ikke behøver at være det. I overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed indeholder stk. 3 således en række typesituationer, der ikke nødvendigvis er så uafhængighedstruende, at et automatisk forbud er nødvendigt, men hvor en særlig agtpågivenhed fra revisors side vil være påkrævet. I nogle tilfælde vil revisor således skulle afstå fra erklæringsopgaven, i andre tilfælde vil det kunne være tilstrækkeligt, hvis f.eks. en anden revisor i revisionsvirksomheden knyttes til opgaven som kontrollant, og i atter andre tilfælde vil den uafhængighedstruende faktor være så ubetydelig, at det ikke er nødvendigt at reagere herpå. Foreligger omstændigheder, som angivet i nr. 1 - 3, vil en inhabilitet alene kunne være indiceret. Det er således ikke tilstrækkeligt i sig selv til at aktivere forbuddet i henhold til § 11, stk. 1, at der er tale om en situation omfattet af et af numrene i stk. 3. En sådan aktivering vil forudsætte, at der også efter anvendelse af de mulige forholdsregler, resterer tvivl om revisors uafhængighed efter en veloplyst tredjemands opfattelse.

Det er både revisors og revisionsvirksomhedens ansvar at sikre, at der foretages de fornødne overvejelser, når der foreligger en situation, som omfattet af stk. 3. Ved vurderingen af om det vil være forsvarligt at afgive erklæringen, skal hensynet til erklæringsmodtageren, f.eks. regnskabslæseren, samt hensynet til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse indgå med betydelig vægt. Herudover vil revisionsvirksomhedens egen størrelse og organisation kunne spille ind. Endelig vil forhold hos kunden kunne have central betydning for anvendelsen af stk. 3. Er der således alene tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det på grund af den mindre samfundsmæssige interesse i disse virksomheder kun sjældent medføre, at revisor afskæres fra at afgive en erklæring.

Er der tale om en kunde i regnskabsklasse C eller D, vil revisor i forbindelse med sin vurdering af de ovenfor nævnte hensyn også skulle vurdere kundens egne sikkerhedsforanstaltninger og ressourcer i relation til økonomiområdet. Jo større organisationsopdeling og jo stærkere ressourcer hos kundevirksomheden, jo mindre betydning vil det have, om en revisor f.eks. har bistået med arbejde vedrørende én funktion hos kunden, hvis erklæringen vedrører en anden del af organisationen.

Sådanne tilfælde, som omfattet af stk. 3, nr. 1, vil for det første være de tilfælde, der er omfattet af det

absolutte forbud i stk. 2, nr. 8, hvis der er tale om en kundevirksomhed, som omhandlet i § 10, stk. 2, 3. pkt. Er der således tale om en almindelig virksomhed, vil deltagelse i bogføring og udarbejdelsen af regnskaberne sædvanligvis ikke bevirke udelukkelse af samtidig erklæringsafgivelse, herunder afgivelse af revisionspåtegning, for revisor. I stedet vil revisor og revisionsfirmaet skulle foretage en afvejning af graden af bistand bl.a. sammenholdt med kundevirksomhedens størrelse, jf. ovenfor.

Revisor skal i overensstemmelse med lovens principper selv afgøre, hvorvidt han eller hun er uafhængig i situationer, hvor revisor reviderer et regnskab, som han eller hun har medvirket ved udarbejdelsen af. I tvivlssituationer kan revisor åbent forelægge spørgsmålet om sin uafhængighed for virksomhedens ledelse, og de må så i fællesskab afgøre, hvorvidt revisor er uafhængig i den konkrete situation.

Revisor skal ved regnskabsmæssig bistand naturligvis iagttage forbuddet i § 11, stk. 2, nr. 3, mod samtidig eller forudgående beslutningstagen på kundens vegne. Revisor skal vurdere, om han eller hun tillige træffer beslutninger på kundens vegne.

Som videre vejledning for anvendelsen af stk. 3, kan følgende typetilfælde nævnes, idet det bemærkes, at en fortolkning og anvendelse af den foreslåede bestemmelse forudsættes at ske så EU-konformt som muligt, hvorfor også EU-henstillingens anbefalinger og bemærkninger vil kunne være vejledende:

A) Udvikling og implementering af økonomistyrings-systemer med videre

Også i forbindelse med udvikling og implementering af økonomistyringssystemer kan der opstå risiko for selvrevision. I økonomistyringssystemet registreres og genereres de regnskabsmæssige oplysninger, som indgår i såvel den daglige økonomistyring som i årsrapporten. Revisor skal derfor som en del af revisionen gennemgå økonomistyringssystemet. Allerede som følge af beslutningsforbuddet i stk. 2, nr. 3, vil det være udelukket for revisor at træffe en lang række ledelsesafgørelser i forbindelse med implementering af sådanne systemer hos kunden. Det er således kundens beslutning, hvorledes projektet skal gennemføres, hvilke data det skal generere, hvorledes sikkerhedsniveauet skal være etc. Tilbage for stk. 3, nr. 1 i relation til disse systemer bliver således en lang række tilfælde, hvor revisors bistand til ledelsen med enten udvikling af systemet eller implementering af systemet ikke strider mod beslutningsforbuddet i stk. 2, nr. 3. Hvis revisor eller andre i revisionsvirksomheden, påtager sig en ledelsesrolle i forbindelse med udvikling og eventuel implementering af et økonomisty-

ringssystem, vil revisor ikke samtidig kunne udføre erklæringsopgaver for kunden. Baggrunden er den centrale placering, gennemgangen af økonomistyringssystemet har i revisionen. Alt andet lige vil det være svært for revisor at fremkomme med kritik af et system som denne selv, eller en kollega i samme revisionsvirksomhed, har udviklet.

På samme måde kan det forholde sig med væsentlig rådgivning og teknisk bistand til implementering af økonomistyringssystemer. Den øgede agtpågivenhed på dette område i relation til virksomheder, som omfattet af § 10, stk. 2, 3. pkt., er i overensstemmelse med den internationale udvikling, således som denne kommer til udtryk i f.eks. USA. I den anden ende af spektret ligger tilfælde, hvor revisor får det som en ren rådgivningsopgave f.eks. at orientere kundevirksomheden om de systemer, der findes på markedet, og hvorledes disse systemer måtte passe til kundevirksomheden, hvorefter kunden selv træffer afgørelse i spørgsmålet. I sådanne tilfælde vil det som udgangspunkt ikke være nødvendigt at opstille yderligere forholdsregler for at sikre revisors uafhængighed. På samme måde vil det naturligvis være muligt for revisor at bistå med implementeringen af økonomistyringssystemer, hvis der er tale om installation af standard-software. De fleste danske virksomheder anvender standard-software.

B) Vurderingstjenester

Visse typer af vurderingstjenester kan angribe revisors erklæringsuafhængighed. Det drejer sig om vurderinger, der er baseret på et subjektivt grundlag, og som har væsentlig betydning for de regnskabsmæssige skøn, som foretages ved udarbejdelsen af årsrapporten. Baggrunden herfor er, at revisor i sådanne tilfælde ville skulle revidere, hvorvidt den af ham selv eller den øvrige omfattede personkreds - foretagne vurdering er korrekt. Bestemmelsen vil normalt ikke hindre revisor i at udarbejde vurderinger efter selskabslovene eller erklære sig om værdier, som andre har fastsat, selvom disse vurderinger normalt vil indgå i en årsrapport. Den reviderende revisor skal dog også, hvor der skal udarbejdes vurderinger efter selskabslovene, vurdere sin uafhængighed nøje. Det gælder i ganske særlig grad ved apportindskud. Det kan i den forbindelse bemærkes, at det amerikanske børstilsyn SEC i en række situationer har fundet det betænkeligt i relation til revisors uafhængighed, at et selskabs revisor også har udarbejdet vurderingsberetninger for selskabet. Det er især for vurderinger af væsentlige poster vigtigt, at ansvaret for de underliggende antagelser bag en vurdering og de anvendte metoder altid

ligger hos kunden eller dennes ledelse. Dette er særlig vigtigt, når den vurdering, der skal foretages, forudsætter en væsentlig grad af subjektivitet, det være sig i forhold til de underliggende antagelser eller vedrørende forskellen i anvendelige metoder.

Indsamling og verifikation af data, som skal indgå i andres vurderinger, vil som hovedregel kunne finde sted, herunder revisors sædvanlige tjenester i forbindelse med gennemførelse af due diligence-undersøgelser.

C) Forholdet til den interne revision

Der er ikke noget forbud mod, at den erklærende revisor drager fordel af kundens interne revisions arbejde. Der er heller ikke noget forbud mod, at den erklærende revisor i begrænset omfang foretager opgaver, som normalt udføres af en intern revision, forudsat at den erklærende revisor ikke derved kommer til at udtale sig om eget arbejde.

Begrebet intern revision dækker over forskellige funktioner fra den ene virksomhed til den anden, ligesom intern revisions organisatoriske indplacering kan være vidt forskellig. I virksomheder under tilsyn af Finanstilsynet skal den interne revisionschef ansættes af bestyrelsen. I andre virksomheder kan intern revision være ansat af direktionen og dermed underlagt dennes instruktion.

Intern revisions opgaver kan også spænde fra revision af årsregnskabs poster til at være led i virksomhedens interne kontrol.

Hvis kunden har en intern revisionsafdeling, skal der være en klar adskillelse mellem ledelsen af og kontrollen med den interne revision på den ene side og den eksterne revisor på den anden. Ved sin anvendelse af den interne revisions resultater, skal den eksterne revisor endvidere efterleve de krav, som god revisionsskik sætter med hensyn til selvstændig sikring af kvaliteten af den interne revisions arbejde og den interne revisions uafhængighed af økonomifunktionen m.v. Anvendelse af den interne revisions arbejde kan dog på ingen måde reducere den eksterne revisors ansvar for dennes erklæringer.

Det er almindelig praksis, at den eksterne revisor anvender den interne revisions arbejde, hvor dette har relevans for den genstand, der skal afgives erklæring om (normalt årsrapporten, men der kan også være tale om særlige erklæringer til tilsynsmyndigheder m.v.).

I de virksomheder, hvor der er etableret en intern revisionsafdeling, varetager denne typisk følgende opgaver:

1. Gennemgang og vurdering af om de af ledelsen tilrettelagte registreringssystemer, interne kontrolsystemer og procedurer giver et pålideligt grundlag for udarbejdelse af eksterne og interne regnskaber samt af andre økonomiske rapporter.
2. Deltagelse i revision af årsrapporten.
3. Gennemgang og vurdering af edb-baserede brugersystemer under udvikling.
4. Kontrol af at lovgivning, forskrifter og andre eksterne krav overholdes, samt at politikker og retningslinier overholdes.
5. Periodiske undersøgelser af regnskabsmæssige og driftsøkonomiske data, herunder gennemgang af virksomhedens systemer, forretningsgange og procedurer med henblik på at opføre og vurdere sådanne data.
6. Særlige undersøgelser af driftens lønsomhed og effektivitet (forvaltningsrevision) eller af styringsredskaber i virksomheden.

Punkterne 1-4 er alle områder som den eksterne revisor ifølge god revisionsskik skal gennemgå, vurdere og forholde sig til som led i revisionen af årsrapporten.

Varetager den interne revisor opgaver under punkterne 1-4 sker dette med udgangspunkt i en aftalt arbejdsdeling mellem den eksterne og interne revision. Denne indebærer fælles planlægning af de opgaver, den interne revision skal udføre, opfølgning på det af den interne revision udførte arbejde, kontrol heraf samt gennemgang af konklusioner og rapportering. Når den eksterne revisor i overensstemmelse med god revisionsskik har sikret boniteten og kvaliteten af den interne revisions arbejde, vil anvendelse af dette ikke påvirke den eksterne revisors uafhængighed, når det er en del af det arbejde denne selv skulle have udført til brug for sin erklæringsafgivelse.

På samme måde vil det ikke påvirke uafhængigheden, hvis opgaver under pkt. 1-4, som tidligere blev løst af den interne revision på vegne af den eksterne, overgår til den eksterne revision.

For så vidt angår punkt 5 og 6 antager disse opgaver som regel forvaltningsmæssig karakter og kan være en del af den interne kontrol i kundens virksomhed. Jo mere delagtig den eksterne revisor har været på disse områder, jo mere øges behovet for anvendelse af forholdsregler, der sikrer revisors uafhængighed. Hvis den eksterne revisor har udført begrænsede - men mere end ubetydelige - opgaver, som normalt varetages af en intern revision, kan uafhængigheden f.eks. sikres ved at lade en revisor i revisionsfirmaet, der ikke selv har været impliceret i hverken erklæringsudarbejdelsen eller den interne revision, føre kontrol med det udførte erklæringsarbejde. Alternativt kunne en revisor i revisionsfirmaet, der ikke selv deltager i revisionsteamet hos den pågældende kunde, være den,

F. t. l. om statsautoriserede og registrerede revisorer

der var delagtig i den interne revisors arbejde på disse områder. En sådan forholdsregel vil tilsvarende kunne sikre den eksterne revisors uafhængighed.

Hvis den eksterne revision har udført interne kontrolopgaver for en kunde, vil denne revisor ikke kunne afgive erklæringer om kundens økonomiske forhold. På samme måde vil heller ikke andre revisorer ansat i samme revisionsvirksomhed kunne afgive erklæringer. Baggrunden herfor er, at revisor ved erklæringsafgivelsen ville skulle udtale sig om kvaliteten af de interne kontroller, som denne selv var ansvarlig for at gennemføre.

Dette er i overensstemmelse med dansk praksis og med den internationale udvikling, som foreskriver at den eksterne revisor ikke kan være en del af de interne kontroller i en virksomhed, denne reviderer. Blandt andet i forbindelse med Enron-sagen har der været rejst kritik mod den eksterne revisor på grund af, at denne har udført opgaver, som normalt udføres af en intern revision.

Hvis danske virksomheder skal hente kapital på de internationale kapitalmarkeder kræves det, at såvel deres regnskaber, som revisionen af disse, lever op til internationale standarder og forventninger. I modsat fald kan finansieringen blive dyrere eller virksomheden helt blive afvist. Det er derfor vigtigt, at danske virksomheders revisorer har de samme begrænsninger som udenlandske virksomheders revisorer.

D) Ledelsesrekruttering

Også vedrørende disse tilfælde henvises til forbuddet i stk. 2, nr. 8, litra b), samt bemærkningerne hertil. Der er intet til hinder for, at revisor bistår kunden med arbejdet med at engagere nye nøglemedarbejdere. I det omfang der er tale om medarbejdere, der skal indtage stillinger, der er centrale for virksomhedens økonomi- og regnskabsfunktioner m.v. og som hyppigt vil have kontakt med den eksterne revision, skal revisor imidlertid være påpasselig i relation til sin uafhængighed. Der vil normalt ikke være noget til hinder for, at revisor f.eks. kan udtale sig om objektive kriterier hos ansøgerne, eller for, at revisor på baggrund af kriterier udarbejdet af ledelsen laver en kandidatliste over potentielle emner blandt ansøgerne. Revisor vil dog klart være omfattet af stk. 3, nr. 1, hvis en sådan liste udarbejdes på baggrund af revisors egne subjektive kriterier, eller af stk. 2, nr. 3, hvis revisor ikke henviser beslutningskompetencen til kundeaktivitetens ledelse.

Stk. 3, nr. 2 omfatter tilfælde, hvor revisor af omverdenen kan betragtes som partsrepræsentant for kunden, hvorfor revisors erklæringer om denne ikke

altid vil fremtræde med den nødvendige uafhængighed (the Advocacy threat). Når nr. 2 begrænses til rollen som partsrepræsentant i forbindelse med juridiske tvister, skyldes det dels, at dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisors uafhængighed, dels at der ikke vil være noget uafhængighedstruende i f.eks. revisors indgivelse af erklæringer eller anmeldelser til offentlige myndigheder på kundens vegne. Det er ikke formålet med bestemmelsen at forhindre revisors funktion som bisidder til kunden i skattesager, idet sådan bistand traditionelt har været givet af revisor, ligesom der ikke i forbindelse med sådan bistand er risiko for, at omverdenen ikke vil betragte revisor som uafhængig vedrørende alle andre typer af erklæringer. Ved bistand i skattesager tænkes også på bistand ved skatteankenævn og Landsskatteret. Med begrebet "juridiske tvister" tænkes således først og fremmest på repræsentation i forbindelse med voldgifter eller indgåelse af juridisk bindende forlig. Der vil efter bestemmelsen formulering ikke kunne opstå uafhængighedsproblemer i forbindelse med revisors rådgivning til kunden om spørgsmål vedrørende voldgifter og forlig, men alene, hvor revisor udadtil optræder som repræsentant for kunden. Formuleringen vil naturligvis også omfatte revisors repræsentation af kunden i forbindelse med førelse af retssager, men sådan bistand er efter de i dag gældende regler i retsplejeloven forbeholdt advokater. Skulle retsplejelovens regler herom blive ændret, vil nr. 2 også få en selvstændig funktion i sådanne tilfælde.

Stk. 3, nr. 3 peger på tilfælde, hvor personer, der ikke er omfattet af personkredsen i stk. 2, eller stk. 3, nr. 1 og 2, har en sådan berøring med genstanden for erklæringen, at der vil kunne opstå uafhængighedstruende situationer. Er der f.eks. tale om en mindre revisionsvirksomhed med to revisorer, og den ene revisor selv eller dennes hustru er ledelsesmedlem i den virksomhed, som den anden revisor skal afgive erklæring om, vil de konkrete forhold være sådan, at den anden revisor må afstå fra erklæringsafgivelsen. Er situationen den samme, men revisionsvirksomheden blot verdensomspændende og de danske afdelinger af betragtelig størrelse med f.eks. betydelig arbejds- og geografisk spredning, vil det være ubetænkeligt at lade en revisor fra revisionsvirksomheden revidere en virksomhed, hvor f.eks. en udenlandsk revisors hustru er ledelsesmedlem eller har en økonomisk interesse. Bestemmelsen omfatter samtidig tilfælde, hvor f.eks. en medarbejder i et datterselskab til revisionsvirksomheden har udført arbejde, der indebar beslutningstagen på kundens vegne. Nr. 3 angiver således eksistensen af en meget lang række tilfælde, hvor en særlig agtpå-

givenhed er krævet, men hvor de klart uafhængighedstruende tilfælde ikke på forhånd lader sig adskille fra de ikke-truende situationer. Nr. 3 må således opfattes som en selvstændig generalklausul med hensyn til den af reglerne omfattede personkreds.

Den situation, hvor en medarbejder har forladt en revisionsvirksomhed - måske i forbindelse med en pensionering - og nu arbejder for kunden eventuelt som bestyrelsesmedlem, er ikke omfattet af § 11, stk. 2, nr. 3. Forudsætningen for at en sådan situation normalt er uafhængighedsmæssigt ubetænkelig er imidlertid, at enhver ansættelsesmæssig forbindelse til revisionsvirksomheden er ophørt. Ligeledes må enhver økonomisk forbindelse til revisionsvirksomheden være ophørt, med mindre denne er baseret på forud aftalte vilkår, der ikke må kunne påvirkes af forbindelser mellem den fratrådte revisor og revisionsvirksomheden. Skulle disse forudsætninger ikke være opfyldt, eller skulle der f.eks. bestå en særlig personlig tilknytning mellem en af revisorerne i revisionsteamet og den fratrådte revisor, vil forholdet kunne være omfattet af det generelle forbud i § 11, stk. 1.

Udtrykket ”foreligger omstændigheder” indebærer, at revisor og revisionsvirksomheden skal reagere som beskrevet i stk. 3, hvis de har kendskab til sådanne omstændigheder, eller blot med nogen agtpågivenhed burde være blevet opmærksom herpå. Det er imidlertid ikke meningen at pålægge en pligt til at foranstalte procedurer med henblik på at skaffe sig udtømmende viden om sådanne forholds mulige eksistens.

Efter stk. 4 er det en pligt for alle revisionsvirksomheder, uanset størrelse, at der opstilles retningslinier, som sikrer, at revisor, før denne påtager sig en opgave, påser, at der ikke i forbindelse med den foreliggende erklæringsopgave foreligger eller kan forekomme omstændigheder, der kan rejse tvivl om revisors uafhængighed, jf. stk. 2 og 3. De fleste revisionsvirksomheder har allerede fastsat meget stramme retningslinier for revisorerens uafhængighed. Forslaget foreskriver ikke nogen form for opstilling af retningslinierne, men tilstedeværelsen af retningslinier samt benyttelsen heraf vil indgå i den kontrol af revisorer og revisionsvirksomheder, der foreskrives i kapitel 9 om kvalitetssikring.

Fastlæggelse af retningslinier for sikring af overholdelse af uafhængighedsreglerne er imidlertid ikke nogen garanti for, at der ikke vil kunne forekomme situationer, hvor der objektivt set foreligger en inhabilitetsbegrundende omstændighed efter stk. 2 eller stk. 3, uden at revisor eller revisionsvirksomheden er klar over dette. Dette skyldes blandt andet, at indhentelse af udtømmende og konstant ajourførte oplysninger

ger i visse relationer kan være så ressourcekrævende, at det ikke vil stå mål med udbyttet heraf. Pålagde man f.eks. revisionsvirksomheder at foretage en udtømmende undersøgelse af, hvorvidt der eventuelt kunne foreligge omstændigheder som omfattet af stk. 3, nr. 3, ville det indebære, at der internt i en verdensomspændende revisionsvirksomhed skulle foretages gensidig rapportering om ikke blot partneres og medarbejders engagementer med samtlige kunder, men også partneres og medarbejders ægtefællers engagementer med potentielle kunder. Hertil kommer, at det ikke er retligt muligt for revisor at gennemtvinge sandfærdige oplysninger om f.eks. ægtefællens børnenes eller forældrenes aktiebesiddelser.

Der er imidlertid ingen grund til at mene, at de her påpegede forhold vil kunne hæmme anvendelsen af § 11, stk. 1-3, på nogen urimelig måde. Foreligger der således rent faktisk en situation, hvor der objektivt er tale om inhabilitet, men hvor revisor ikke har kendskab til de inhabilitetsbegrundende omstændigheder, er der således intet grundlag for at antage, at revisors faktiske uafhængighed er blevet intimideret. Er forholdet endvidere af sådan art, at revisor ikke har haft kendskab dertil, er det troligt, at heller ikke andre har et sådant kendskab, hvorfor der heller ikke er nogen risiko for revisors synlige uafhængighed (independence in appearance).

Til § 12

Paragraffen indeholder reglerne om revisionsvirksomheder. Revisionsvirksomhederne spiller en central rolle i lovforslaget, idet revisors kerneområde, revision og erklæringsafgivelse, alene kan udføres gennem en revisionsvirksomhed. Bestemmelsen fastsætter derfor rammerne for indflydelse i revisionsvirksomheder og sikrer, at udefra kommende ikke kan få en dominerende indflydelse i virksomheden, samt at beslutningskompetencen fastholdes hos enten statsautoriserede eller registrerede revisorer i henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Ejerbestemmelsen indgår herved som et væsentligt element i sikringen af revisors uafhængighed.

I takt med at det tillades såvel revisorer som revisionsvirksomheder at udøve andet end revisionsopgaver, er der dog opstået et behov for, at også andre end revisorer i et vist omfang kan have ejerandele i en revisionsvirksomhed. Den EU-retlige regulering af forholdet lægger da heller ikke andre bånd på ejerskabet i revisionsvirksomheder, end at revisorer skal have majoriteten af stemmeandelene.

Bestemmelsen omhandler statsautoriserede revisionsvirksomheder og registrerede revisionsvirksomheder

der. Som det fremgår af stk. 2 og 3, er det et krav, at majoriteten af de ideelle andele i interessentskaber og af ejerandelene i aktie-, anparts- og partnerselskaber samt, at flertallet af stemmerettighederne i de omhandlede interessentskaber og selskaber ejes af statsautoriserede revisorer, for at virksomheden kan betegnes "statsautoriseret revisionsvirksomhed". Tilsvarende skal i "registrerede revisionsvirksomheder" flertallet af stemme-, ejer- og kapitalandele ejes af registrerede revisorer. Hvor lovteksten således taler om "statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder", er der alene tale om sproglig forenklet formulering af det foran omtalte forhold.

Da det således er en forudsætning for, at der er tale om en revisionsvirksomhed, at der er en majoritet af henholdsvis kapitalandele og stemmerettigheder hos statsautoriserede eller registrerede revisorer eller tilsvarende revisionsvirksomheder, er det udelukket, at der lovligt kan etableres revisionsvirksomheder med en fordeling på f.eks. 50 pct.-50 pct.

Stk. 1, 1. pkt. svarer med en enkelt undtagelse til den gældende bestemmelse i revisorlovenes §§ 11, stk. 1, henholdsvis 6 b, stk. 1. Bestemmelsen slår således fast, at de opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 1, stk. 2, alene kan udføres i enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktie- og anpartsselskab samt i partnerselskab. Der er således tale om de samme virksomhedsformer som under den gældende lovgivning. For at der kan være tale om revisionsvirksomheder er det dog en betingelse, at bestemmelserne i stk. 2 - 4 om ejerskab til og stemmerettigheder i virksomhederne er opfyldt, jf. bemærkningerne ovenfor samt til de enkelte stykker, og at virksomhederne lader sig undergive reglerne om kvalitetskontrol.

Sidstnævnte krav er en konsekvens af, at der indføres regler om kvalitetssikring. Som det fremgår af § 14 har revisionsvirksomheder og de heri beskæftigede revisorer pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol i overensstemmelse med reglerne i kapitel 9. Den omhandlede kvalitetskontrol er obligatorisk, og ved udvælgelsen af revisorer til kvalitetskontrol vil der blive taget udgangspunkt i de enkelte revisionsvirksomheder. Sanktionen over for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, som nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetssikring, er beskrevet i § 6, stk. 1, nr. 2 - nemlig fratagelse af beskikkelse.

Konsekvensen for en revisionsvirksomhed, der nægter at lade sig undergive kvalitetskontrol, er, at virksomheden ikke opfylder betingelserne for at være en revisionsvirksomhed, og at revisorer, der er beskæftiget i virksomheden, derfor ikke kan udføre opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2. Revisorer, der er

beskæftiget i en sådan virksomhed, kan således ikke på virksomhedens vegne udføre revisions- eller erklæringsopgaver, jf. § 1, stk. 2. Overtrædes dette forbud, vil revisor kunne indbringes for Disciplinærnævnet, jf. bemærkningerne til § 2, stk. 2, og en af en revisor given revisionspåtegning på et regnskab vil være ugyldig. Forholdet mellem revisor og hvervgiver må afgøres ved et civilt søgsmål.

Som en konsekvens af, at revisorers virksomhedsområde ikke længere er begrænset i loven, er den gældende bestemmelse om hvilken virksomhed, der må drives, udgået. Der er således ikke noget til hinder for, at f.eks. et revisionselskab opretter en række datterselskaber, der beskæftiger sig med anden virksomhed end revision, f.eks. konsulent- eller rådgivningsvirksomhed. Sådan anden virksomhed kan dog betyde, at revisorer i revisionsvirksomheden kan være afskåret fra at udføre konkrete erklæringsopgaver. Tilsvarende vil f.eks. et holdingselskab kunne eje såvel revisionsvirksomheder som andre virksomheder. Det er dog en betingelse, at kravet om, at majoriteten af ejerandelene og stemmerettighederne ejes af enten statsautoriserede eller registrerede revisorer, overholdes i holdingselskabet. Et holdingselskab kan således ikke eje majoriteten i både et statsautoriseret revisionselskab og et registreret revisionselskab.

I stk. 1, 2. pkt. er det slået fast, at der fortsat vil være tale om statsautoriserede revisionsvirksomheder og registrerede revisionsvirksomheder. De nærmere regler herom findes i stk. 2 - 4. Kravet til en statsautoriseret revisionsvirksomhed er - som omtalt foran - at flertallet af ejer- eller kapitalandelene samt af stemmeandelene ejes af statsautoriserede revisorer. Tilsvarende gælder for registrerede revisorer ejer- og stemmeandele i registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 2 imødekommer et stigende behov for, at såvel juridiske personer som fysiske personer, der ikke er revisorer, kan indgå i interessentskab. Ved at foreskrive, at revisorer eller revisionselskaber skal eje majoriteten af de ideelle andele af interessentskabet, sikres det, at revisorerne i interessentskabet i alle henseender får den samme dominerende indflydelse, som det kræves i aktie-, anparts- og partnerselskaber. De særlige forhold for revisionsinteressentskaber bevirker dog, at det vil være nødvendigt at fastsætte regler, som sikrer, at interessenter, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisions- eller erklæringsopgave i revisionsinteressentskabets navn. Uanset de begrænsninger, det vil være nødvendigt at fast-

sætte for interessenterne i et revisionsinteressentskab, vil alle interessenter – uanset ejerandel – hæfte solidarisk.

Bestemmelsen forudsætter, at revisorer har flertallet af såvel ejerandelen som af stemmerettighederne. Af stk. 2, 2. pkt. fremgår det, at de øvrige andele - dvs. op til 50 pct. - kan ejes af personer uden for kredsen af statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer. Udgangspunktet er dog, at sådanne personer eller virksomheder hver især kun kan eje op til 5 pct. af ejerandelene i det enkelte revisionsinteressentskab. Herved sikres det, at uvedkommende ikke får så stor en ejerandel, at der er risiko for, at revisionsvirksomheden lader sig lede af uvedkommende interesser. Bestemmelsen er i overensstemmelse med EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, som ligeledes foreslår, at der sættes en maksimumsgrænse for, hvor store ejerandele - inden for 50 pct.-grænsen - der kan ejes af ikke-revisorer. Herudover kan personer med hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden, og revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv, have ejerandele på op til 50 pct. Disse personer er således ikke underlagt begrænsningerne om, at ejerandelene højest må udgøre 5 pct. Revisorer godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv omfatter danske registrerede og statsautoriserede revisorer samt udenlandske revisorer, der er statsborgere i EU, og som har en uddannelse, der lever op til kravene i Rådets 8. direktiv. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk. 3 og 4.

Stk. 3 vedrører revisionsvirksomhed i aktie-, anparts- og partnerselskabsform. Bestemmelsen er opbygget over samme skabelon som stk. 2 og svarer til princippet i den gældende bestemmelse stk. 4. Bestemmelsen er dog "vendt rundt", så det nu direkte af lovteksten fremgår, at i revisionssselskaber skal flertallet af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen samt af stemmerettighederne ejes af revisorer eller revisionsvirksomheder. I et statsautoriseret selskab skal flertallet af rettighederne således ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder - og i et registreret selskab skal flertallet ejes af registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder.

2. pkt. svarer helt til stk. 2, 2. pkt., og der henvises til bemærkningerne hertil. Bestemmelsen i 3. pkt., nr. 1-4 svarer med få konsekvensændringer til de gældende bestemmelser. De gældende nr. 3 og 4, der omhandler henholdsvis fuldtidsbeskæftigede og deltidsbeskæftigede i revisionssselskabet, er foreslået sammenlagt i et nyt nr. 1, hvor kravet nu er, at en person skal have sin hovedbeskæftigelse i revisionssselskabet.

At der er tale om hovedbeskæftigelse betyder, at personen skal lægge hovedparten af sin erhvervsmæssige beskæftigelse i revisionsvirksomheden, men hindrer dog ikke, at personen har et bijob ved siden af. Det udelukker således ikke, at sådanne personer i fritiden f.eks. har undervisning eller lignende.

Der er foreslået et nyt nr. 4, der tillader revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv, at have ejerandele i et revisionssselskab. Ejerandelene skal dog holdes inden for den grænse, der ellers er forbeholdt ansatte i selskabet. Med denne bestemmelse åbnes der op for krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. Det vil således være muligt for en eller flere registrerede revisorer at eje op til 50 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i et statsautoriseret revisionssselskab, uden at revisor eller revisorerne er ansat i selskabet. Tilsvarende vil statsautoriserede revisorer kunne have op til 50 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i et registreret revisionssselskab uden at være ansat i selskabet. I en situation som den beskrevne, vil andelen være opbrugt af ikke-ansatte revisorer, og som følge heraf vil revisionssselskabets medarbejdere være afskåret fra at have ejerandele. Bestemmelsen forventes dog først og fremmest at få betydning i forbindelse med tilrettelægning af generationsskifte. Ved at fastholde, at majoriteten af ejerandele og stemmerettigheder skal ejes af statsautoriserede revisorer i et statsautoriseret revisionssselskab og tilsvarende af registrerede revisorer i et registreret revisionssselskab, sikres det, at "minoritetsrevisorerne" ikke får dominerende indflydelse i selskabet.

I en revisionsvirksomhed, hvor der er både statsautoriserede og registrerede revisorer som ejere, vil det kræve, at statsautoriserede revisorer ejer majoriteten af kapitalen samt har majoriteten af stemmerettighederne, for at virksomheden kan beteges en "statsautoriseret revisionsvirksomhed" - eller tilsvarende, at registrerede revisorer ejer majoriteten for at virksomheden kan beteges en "registreret revisionsvirksomhed". Revisionsvirksomheder med en ejer- og stemmefordeling på 50-50 vil ikke være lovlige, jf. stk. 1.

Ligesom der ved lovforslaget åbnes op for krydsejerskab, åbnes der ligeledes op for, at statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i registrerede revisionsvirksomheder. Der er således skabt parallelitet mellem de to revisorgrupper. Det er dog en forudsætning for en liberalisering på dette område, at en statsautoriseret revisor, der ansættes i en registreret revisionsvirksomhed, ikke kan udføre opgaver, der er forbeholdt statsautoriserede revisorer - f.eks. foretage revision af en børsnoteret virksomhed. Baggrunden

for denne forudsætning er, at omverdenen ikke kan have fuld sikkerhed for, at det arbejde, der udføres af den statsautoriserede revisor, i alle aspekter altid vil være på samme niveau, som hvis den pågældende var ansat i en statsautoriseret revisionsvirksomhed. Den ansatte i en registreret revisionsvirksomhed vil således være underlagt de retningslinier for arbejdets udførelse og sådanne konkrete anvisninger, som måtte være udstukket af denne virksomheds majoritet. Tilsvarende vil den kvalitetskontrol, der skal udføres, være tilpasset revisionsvirksomheden.

Stk. 4 er videreført stort set uændret fra den gældende lov. Med de ændrede ejerbestemmelser får bestemmelsen dog større betydning. Bestemmelsen skal sikre en revisionsvirksomhed mod uvedkommende interesser, og den fastsætter derfor regler, der sikrer, at et flertal af bestyrelsen eller, hvor en sådan ikke findes, af direktionen, skal bestå af enten statsautoriserede revisorer i et statsautoriseret selskab eller af registrerede revisorer i et registreret selskab. 2. pkt. er dog ændret i forhold til den gældende lovgivning, idet der ikke længere stilles krav om, at samtlige komplementarer i et revisionspartnerselskab skal være revisorer eller revisionsvirksomheder. Efter forslaget stilles der krav om, at flertallet af komplementarerne skal være revisorer eller revisionsvirksomheder. Herved bringes bestemmelsen i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser om ejerskab.

Stk. 5 giver mulighed for, at bestemmelserne om, at udefra kommende kun kan have ejerandele på op til 5 pct. kan fraviges, hvis forholdene taler herfor. Det forudsættes, at der er tale om situationer, der i det hele frembyder fuldt ud så betryggende sikkerhed for virksomhedens uafhængighed, som loven i øvrigt kræver, samt at der er tale om helt særlige forhold.

Stk. 6 er videreført stort set uændret i forhold til de gældende regler, idet dog fristen for anmeldelse af sin adkomst til en aktie eller anpart til selskabet er ændret til 2 uger.

Stk. 7 svarer til de gældende bestemmelser, dog med den konsekvensændring, der følger af, at det foreslås, at bestemmelsen også skal omfatte udøvelsen af revisionsvirksomhed i interessentskabsform. Blandt de regler, der kan fastsættes, er regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i interessentskabsform, at det af brevpapiret skal fremgå, hvor oplysninger om selskabets interesser kan indhentes, og at eventuelle juridiske personer blandt interesserterne bør fremgå af brevpapiret. Endvidere kan der fastsættes regler, som sikrer, at interesserter, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave på en

måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisions- eller erklæringsopgave i revisionsinteressentskabets navn.

Hjemlen giver endvidere mulighed for, at der ved bekendtgørelse vil kunne fastsættes regler om underskriftsforhold.

Erklæringsbekendtgørelsen foreskriver i dag, at det i tilknytning til revisors underskrift på erklæringer på regnskaber skal fremgå, hvorvidt revisor er statsautoriseret eller registreret. Derimod er der ikke i den gældende lovgivning krav om, at revisionsvirksomhedens navn skal fremgå i relation til underskriften.

Spørgsmålet omkring underskriftsforhold synes særligt aktuelt i de situationer, hvor en statsautoriseret revisor er ansat i – og afgiver erklæringer gennem – en registreret revisionsvirksomhed og omvendt. Her vil det af hensyn til brugeren af erklæringen være relevant at oplyse om såvel revisors titel som revisionsvirksomhedens art.

Da forslaget foreskriver, at erklæringsafgivelse altid skal ske gennem en revisionsvirksomhed, uanset at revisor er personligt valgt, synes det hensigtsmæssigt at kræve, at såvel revisors titel som revisionsvirksomhedens navn altid skal fremgå af erklæringen. Herved sikrer man, at brugeren af revisors erklæringer til enhver tid vil have fuld information om de faktiske forhold. Se til sammenligning forslaget i Revisorkommissionens betænkning, der kun foreskriver oplysning om såvel revisors titel som revisionsvirksomhedens navn, når der er tale om afvigelse mellem revisionsvirksomhedens art og den underskrivende revisors titel – dvs. hvor den underskrivende revisor er statsautoriseret revisor, men ansat i en registreret revisionsvirksomhed eller omvendt.

Ved at foreskrive, at der altid skal oplyses om revisors titel og revisionsvirksomhedens navn, får man imidlertid en mere simpel regulering samtidig med, at det vil medføre mere ensartede erklæringer, hvilket vil være en fordel for brugerne.

Stk. 8 og 9 svarer med de konsekvensændringer, der er en følge af lovforslagets anvendelsesområde, til den bestemmelse, der under folketingsbehandlingen i 1994 blev indsat som § 6 c i lov om registrerede revisorer.

Som det er tilfældet under den gældende bestemmelse, må en registreret revisor, der er ansat i et af de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, ikke samtidig tage ansættelse i andre revisionsvirksomheder eller selv udøve revisionsopgaver, jf. § 1, stk. 2, - det være sig som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab. Erklæringsopgaver i henhold til § 1, stk. 2, må således kun

udøves fra det rådgivningskontor, hvor vedkommende er ansat, og med de begrænsninger, som i øvrigt følger af bestemmelsen.

Revisionsopgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, må som hidtil alene udføres for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større del af sin omsætning end 5 pct. De landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, hvor der er ansat revisorer, vil - på linie med revisionsvirksomheder, der er omfattet af stk. 1, - være underlagt bestemmelserne om kvalitetssikring i kapitel 9.

Fortolkningen af begrebet "landbrugsvirksomhed" er uændret i forhold til den gældende bestemmelse. "Landbrugsvirksomhed" vil således sige, at man dyrker afgrøder og/eller har husdyrhold. Dette gælder, hvad enten der er tale om fuldtids- eller deltidsbeskæftigelse eller som fritidserhverv. Virksomheder, der leverer varer eller tjenesteydelser til et landbrug, eller som aftager varerne, er ikke omfattet. En revisor, der er ansat på et rådgivningskontor, kan således ikke udføre erklæringsopgaver i henhold til § 1, stk. 2, til f.eks. slagterier, mejerier eller foderstofleverandører.

Som en konsekvens af forslagets anvendelsesområde vil en revisor på et rådgivningskontor - i modsætning til, hvad der gælder i dag, men på linie med andre revisorer - kunne udføre rådgivningsopgaver for andre kunder end de i stk. 8 omhandlede.

Til § 13

Reglerne om vederlag er blevet justeret i overensstemmelse med lovforslagets anvendelsesområde, der tillader, at revisor beskæftiger sig med andre opgaver end dem, der traditionelt har været revisors kerneområde. For så vidt angår revisors vederlag, sondres der derfor i bestemmelsen mellem vederlag i - på den ene side - situationer, hvor revisor enten udelukkende udfører opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, eller både udfører sådanne opgaver og rådgivningsopgaver for samme kunde, og - på den anden side - situationer, hvor revisor alene udfører rådgivningsopgaver for en kunde.

Stk. 1 videreføres uændret i forhold til den bestemmelse, der blev indsat i revisorlovene ved ændringen i 1994. Bestemmelsen, som synes at have fungeret tilfredsstillende, sikrer, at revisors uafhængighed ikke bringes i fare på grund af, at forretningens omsætning i for høj grad beror på én kunde. Som en naturlig følge af, at det kun er de opgaver, som revisor udfører i henhold til § 1, stk. 2, der skal reguleres, vil kravet om, at omsætningen fra en kunde ikke må overstige 20 pct., ikke berøre opgaver, hvor revisor udelukkende be-

skæftiger sig med rådgivning for en kunde. Hvor revisor derimod for samme hvervgiver både udfører f.eks. konsulentopgaver og revisions- eller erklæringsopgaver i henhold til § 1, stk. 2, vil kravet om, at omsætningen fra denne kunde ikke må overstige 20 pct., omfatte 20 pct. af de samlede opgaver, dvs. omsætningen fra såvel erklærings- som konsulentopgaven. I revisionsvirksomheder, der både beskæftiger sig med erklæringsafgivelse og rådgivnings- eller anden virksomhed, er der således tale om 20 pct. af virksomhedens samlede omsætning.

Stk. 2 bygger på den gældende vederlagsbestemmelse, som relaterer sig til lovændringen i 1994. Bestemmelsen slår fast, at revisor for udførelsen af opgaver, som omhandlet i § 1, stk. 2, ikke kan tage et højere vederlag, end der kan anses for rimeligt og ikke må knytte sit vederlags størrelse til andre forhold end det udførte arbejde. Bestemmelsen gælder således kun de opgaver, der udføres i henhold til § 1, stk. 2. Herved adskiller den sig fra den gældende bestemmelse, der bygger på en lovgivning, som udtømmende regulerer revisors virke. Ved bedømmelsen af om et vederlag for udførelsen af de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver er rimeligt, må der primært lægges vægt på markedsprisen på den pågældende opgave. Det vil således være vurderingen uvedkommende, hvor meget den pågældende virksomhed selv plejer at tage, uanset om dette er usædvanligt lidt eller usædvanligt meget. For at et vederlag skal kunne anses for urimeligt, bør der være tale om en betydelig niveauforskel mellem markedsprisen og det krævede eller accepterede beløb, idet konkrete elementer som f.eks. opgavens hurtige udførelse kan begrunde en fravigelse i opadgående retning i forhold til markedsprisen.

Stk. 2, nr. 2 er moderniseret som følge af, at lovens område er indskrænket til revisions- og erklæringsopgaver. Den tidligere formulering om afhængighed af et projekts gennemførelse er derfor uaktuel. Der er ikke med den ændrede formulering påtænkt ændringer i bestemmelsens formål. Med formuleringen "gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde" dækkes alle forhold, som gøres afhængigt af et videre forløb, således også forhold, hvor vederlaget gøres afhængigt af en fremtidig indtjening, uanset at denne er helt uafhængig af det udførte revisions- eller erklæringsarbejde.

I stk. 3 slås det fast, at bestemmelsen i stk. 2 ligeledes gælder vederlag for rådgivningsydelser, når rådgivningen udføres for en person, for hvem revisor eller andre i revisionsvirksomheden tillige udfører erklæringsopgaver. I en sådan situation vil revisors uafhængighed ellers kunne komme i fare, da vederlaget

for revisionsydelsen kan blive påvirket af det vederlag, der aftales for konsulentydelsen. Yder revisionsvirksomheden derimod for en kunde alene rådgivning, er revisor stillet som alle andre rådgivere med hensyn til vederlæggelse for rådgivningsydelsen. Der er således intet til hinder for, at revisor i en situation, hvor der ikke samtidig leveres ydelser efter § 1, stk. 2, til samme kunde benytter sig af betalingsformen "good cure - good pay". "Good cure - good pay" omhandler de tilfælde, hvor honorarets størrelse gøres afhængigt af det udførte arbejde. Honoraret kan for eksempel være en procentdel af de besparelser, som en virksomhed opnår ved at følge råd fra en konsulent, eller på anden måde være gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet, f.eks. honorar ved kundens gen salg af ydelser, den opnåede tilførsel af kapital, prisen ved køb eller salg af en virksomhed m.v.

Ved, som sket i stk. 3, at lægge et generelt forbud mod resultatafhængigt vederlag m.v. også, hvor der er tale om en "blandet" situation, dvs. hvor revisionsvirksomheden både erklærer sig om og f.eks. yder rådgivning og assistance til den samme kunde, går lovforslaget videre end EU-henstillingen om revisorers uafhængighed. Henstillingen fastslår om denne situation således blot, at revisors uafhængighed kan være truet, og at revisor alene skal afstå fra den type honorering (eller fra at erklære sig om den pågældende kunde), hvis der konkret ikke kan opstilles forholdsregler, der sikrer uafhængigheden tilstrækkeligt. Af hensyn til den synlige uafhængighed og for at undgå tvivl om hvilke forholdsregler, der i en sådan situation måtte være tilstrækkelige, er det fundet rigtigst helt at forbyde denne form for vederlæggelse, når revisor tillige erklærer sig om den pågældende kunde. Dette er i overensstemmelse med Revisorkommissionens forslag i betænkning nr. 1411 fra januar 2002.

Til § 14

Kapitel 9 omhandler den lovpligtige kvalitetskontrol, der med udgangspunkt i EU-henstillingen om kvalitetssikring (2001/256/EF) foreslås indført i Danmark.

Forslagets § 14, stk. 1, fastslår, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer samt alle revisionsvirksomheder har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol. Pligten gælder således både på person- og på virksomhedsniveau. Kvalitetskontrollen tager udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, hvorved alle revisorer, der udfører virksomhed i henhold til § 1, stk. 2, vil blive omfattet, idet sådan virksomhed kun må udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 12, stk. 1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et register

over revisionsvirksomheder, jf. § 5, stk. 1, og vil således være i besiddelse af de fornødne oplysninger til udvælgelsen. Via revisionsvirksomheden vil kontrollen kunne rettes mod den enkelte revisor. Det forudsættes derfor, at kontrollen foretages på virksomhedsniveau. Ved udvælgelse til kontrol tages der således udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed og ikke i den enkelte revisor.

På denne baggrund er det fundet rigtigst, at det alene er ejerskabet af revisionsvirksomheden, der er afgørende for, om kontrollen af virksomheden skal foretages af en statsautoriseret eller en registreret revisor. Alle revisorer i en registreret revisionsvirksomhed vil således skulle kontrolleres af en registreret revisor, mens alle revisorer i en statsautoriseret virksomhed vil skulle kontrolleres af en statsautoriseret revisor.

En revisor, der praktiserer alene, betragtes som én revisionsvirksomhed, jf. bestemmelsen i § 12, stk. 1, hvorefter opgaver i henhold til § 1, stk. 2, alene kan udføres i revisionsvirksomheder. Det samme gælder revisionsvirksomheder med flere kontorsteder. Revisionsvirksomheder, der indgår i samarbejder og kon torfællesskaber uden integreret økonomisk fællesskab, udgør derimod hver for sig én virksomhed.

Ved kontrol af en revisionsvirksomhed med flere afdelinger må kontrollanten indledningsvis tage stilling til hvilke afdelinger af virksomheden, der skal udvælges. Herefter skal det besluttes hvilke konkrete revisorer, der skal underkastes kontrollen. Det forhold, at en revisionsvirksomhed med flere revisorer udvælges til kontrol, vil altså ikke nødvendigvis indebære, at alle statsautoriserede eller registrerede revisorer i virksomheden underkastes kontrol.

Når en revisionsvirksomhed med flere afdelinger udtages til kontrol, skal det i henhold til EU-henstillingen om kvalitetssikring sikres, at et passende antal af virksomhedens afdelinger kontrolleres. Omfanget af kontrollen, dvs. antallet af afdelinger og enkeltrevisorer der udtages i den udvalgte virksomhed, vil dels afhænge af virksomhedens størrelse, dels af kvaliteten af virksomhedens interne procedurer for kvalitetssikring og efterlevelsen heraf.

Hvis en statsautoriseret eller registreret revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fratage vedkommende beskikkelsen, jf. forslagets § 6, stk. 1, nr. 2. Hvor det er revisionsvirksomheden - og ikke den enkelte revisor - der nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, er forholdet reguleret i § 12, stk. 1.

I det omfang der i de økonomiske rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under Dansk Landbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening, jf. § 12,

stk. 8, er ansat registrerede revisorer, vil disse kontorer og de heri ansatte revisorer ligeledes være undergivet reglerne om kvalitetskontrol.

Stk. 2 afgrænser den lovpligtige kvalitetskontrol til at omfatte de af revisors ydelser, der ligger inden for lovforslagets område: de såkaldte kerneydelser, jf. forslagets § 1, stk. 2. En sådan afgrænsning ligger inden for rammerne af EU-henstillingen, der alene vedrører kvalitetssikring af revisors arbejde i forbindelse med lovpligtig revision af årsregnskaber. Revisors øvrige ydelser, der udføres i konkurrence med andre udbydere af tilsvarende ydelser, er således ikke underlagt den lovpligtige kvalitetskontrol. Ved udførelsen af kvalitetskontrol vil det dog være nødvendigt at have oplysninger om disse opgaver med henblik på at kunne vurdere revisors uafhængighed i forbindelse med den konkrete erklæringsafgivelse.

Det fastslås endvidere, at kvalitetskontrollen også omfatter revisors uafhængighed i forbindelse med udøvelsen af de i forslagets § 1, stk. 2 nævnte opgaver. Kvalitetskontrollanten skal således påse, at der i overensstemmelse med forslagets § 11, stk. 4, er opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed. Det skal desuden påses, at de opstillede retningslinier efterleves. Der henvises til forslagets § 11, stk. 4, og bemærkningerne hertil.

Stk. 3 fastlægger kontrolfrekvensen. Der er tale om en frekvens på højst 4 år, hvorfor der er mulighed for at gennemføre kontrollen oftere. En hyppigere kontrol end hvert 4. år vil være aktuel i de situationer, hvor resultatet af kontrollen ikke har været tilfredsstillende, jf. forslagets § 16, stk. 5, nr. 1, og bemærkningerne hertil, men også i andre særlige tilfælde vil der kunne foretages hyppigere kontrol. Tilsynet er dog ikke et klageorgan og skal f.eks. ikke tage sager op alene på baggrund af omtale i pressen. Hyppigere kontrol kan f.eks. komme på tale i situationer, hvor Revisortilsynet af offentlige myndigheder bliver gjort opmærksom på, at der kan være problemer. Forslaget harmonerer med EU-henstillingen om kvalitetssikring, der som hovedregel anbefaler en kontrolfrekvens på mellem 3-6 år, samt de ordninger, der i dag eksisterer i foreningsregi, hvor der opereres med frekvenser på henholdsvis 3-4 år (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer) og 3-5 år (Foreningen Registrerede Revisorer FRR).

Revisortilsynet kan dog i konkrete situationer bestemme, at kvalitetskontrollen kan foretages med et interval på op til 6 år. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvor der er tale om små revisionsvirksomheder med et

begrænset antal opgaver, der indebærer lovpligtig revision.

Stk. 4 fastlægger den kontrollerede virksomheds pligter i forhold til kvalitetskontrollanten. Kvalitetskontrollen skal foregå i overensstemmelse med de regler, der udstedes herom, jf. § 16, stk. 2. Det er afgørende for kvalitetskontrollens gennemførelse, at kvalitetskontrollanten får adgang til de arbejdsoplysninger og anden dokumentation, som skal danne grundlaget for gennemførelsen af kvalitetskontrollen. Det er kontrollanten, der alene afgør hvilke oplysninger, der er nødvendige for kontrollens gennemførelse.

Forholdet svarer til forholdet mellem en revisionspligtig virksomhed og dennes revisor. Dette forhold er reguleret i aktieselskabslovens § 54 b, som har en tilsvarende ordlyd som nærværende bestemmelse. Det er således en bestemmelse, som er velkendt for revisorerne.

Nægter den kontrollerede revisor at udlevere de ønskede oplysninger til kontrollanten - og på den måde nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol - kan den pågældende revisor fratages sin beskikkelse, jf. § 6, stk. 1, nr. 2.

Hvis en revisionsvirksomhed nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, vil virksomheden ikke opfylde betingelserne for at være en revisionsvirksomhed, jf. § 12, stk. 1 og bemærkningerne hertil.

Til § 15

Stk. 1 og 2 indeholder regler om sammensætning og funktionsperiode for Revisortilsynet, der er det overordnede, uafhængige organ, der nedsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Forslagets § 15, stk. 3 og 4 samt § 16 indeholder nærmere regler for tilsynets virke.

Revisortilsynet sammensættes således, at flertallet af tilsynets medlemmer ikke er revisorer. Med den foreslåede sammensætning tilsigtes et tilsyn af en passende, arbejdsdygtig størrelse, som respekteres i offentligheden og i det faglige miljø.

Med nedsættelsen af tilsynet opfyldes EU-henstillingens anbefaling om, at kvalitetssikringssystemet skal være underlagt en passende offentlig kontrol, foretaget af et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer. Revisortilsynet er omfattet af forvaltningsloven, offentlighedsloven og ombudsmandsloven.

Tilsynets medlemmer kan dels udpeges direkte af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dels efter indstilling fra de relevante faglige organisationer. For at sikre, at formand samt medlemmerne er uafhængige af uvedkommende interesser, foreslås det i bestemmelsen, at hverken formand eller repræsentanterne for regn-

skabsbrugerne må være ansat hos eller drive virksomhed sammen med statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Ved Revisortilsynets vurdering af konkrete sager, skal der - foruden formanden - deltage lige mange revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. I sager vedrørende statsautoriserede revisionsvirksomheder skal der mindst deltage en statsautoriseret revisor, og tilsvarende skal der ved sager vedrørende registrerede revisionsvirksomheder mindst deltage en registreret revisor.

Stk. 3, 1. pkt., fastslår, at Revisortilsynet er det overordnede, kontrollerende organ, der skal sikre, at lovens regler om kvalitetssikring overholdes.

Kvalitetskontrollen forventes at skulle ske i et samarbejde mellem Revisortilsynet og revisorforeningerne (FSR og FRR), således at foreningerne kan medinddrages i den fagkyndige del af sagsbehandlingen og vurderingen af kvalitetsstyringen i revisionsvirksomhederne. Foreningerne vil gennem deres erfaring med den foreningsbaserede kvalitetskontrol have opnået en betydelig viden og indsigt i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. Det er dog en forudsætning, at Revisortilsynet sikrer, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer behandles ens, uanset om de er medlemmer af deres respektive foreninger.

Stk. 3, 2. pkt., indeholder hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen på baggrund af indstilling fra Revisortilsynet kan udarbejde nærmere regler for kvalitetskontrollen.

Stk. 3, 3. pkt. indeholder hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om betaling for gennemførelsen af kontrollen. Det kan i den forbindelse fastsættes, at omkostninger til de kontrollanter, som udfører en konkret kontrol, skal afholdes direkte af de revisionsvirksomheder, som er underlagt kontrol, baseret på fakturaer fra den aktuelle kontrollant. Dette svarer til betalingen for lovpligtig revision og vederlæggelse efter de eksisterende foreningsbaserede ordninger, hvor det er den reviderede virksomhed, som vederlægger revisor.

Stk. 4 oplister en række af de forhold, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i henhold til stk. 3, 2. pkt. skal udarbejde nærmere retningslinier for. Oplistningen er alene udtryk for eksempler, men repræsenterer fire af de helt centrale forhold, der skal reguleres nærmere. Udarbejdelsen af retningslinierne sker på baggrund af indstilling fra Revisortilsynet.

Stk. 4, nr. 1, vedrører fastlæggelse af, hvem der kan udføre kvalitetskontrol.

EU-henstillingen om kvalitetssikring opererer med to grundlæggende metoder til kvalitetssikring: Over-

vågning, hvor ansatte fra brancheorganet eller tilsynsmyndigheden styrer kvalitetssikringssystemet og foretager kvalitetskontrollen og sagkyndig vurdering ("peer review"), hvor fagfæller, såkaldte "peers", (revisorer) aflægger kontrolbesøg. Henstillingen anser de to metoder for ligeværdige.

Lovforslaget forudsætter, at modellen med sagkyndig vurdering følges, således at kontrollen gennemføres af statsautoriserede og registrerede revisorer. Herved drages der nytte af revisorerens faglige ekspertise på revisionsområdet, ligesom der drages nytte af den viden, revisorerne - og revisorforeningerne - har opbygget om kvalitetskontrol i forbindelse med den eksisterende foreningsbaserede kontrol.

Der kan tillige tænkes indført krav om, at kontrollanten skal have gennemgået kursus eller lignende inden for kvalitetssikringsområdet. Et sådan krav kan synes hensigtsmæssigt med henblik på at sikre et ensartet niveau i kontrollen.

I henhold til forslaget § 16, stk. 1, skal Revisortilsynet desuden godkende kvalitetskontrollanten.

Stk. 4, nr. 2, vedrører udvælgelse af kvalitetskontrollant til en given kvalitetskontrol.

I de eksisterende foreningsbaserede systemer vælger den enkelte revisionsvirksomhed sin egen kontrollant på samme måde, som en revisionspligtig virksomhed selv vælger sin revisor.

Da der nu bliver tale om et system med offentlig kontrol, er det helt afgørende, at offentligheden har tillid til systemet - herunder at kontrollanten opfattes som uafhængig af den kontrollerede revisionsvirksomhed. Hensynet til systemets troværdighed i offentligheden taler således for, at Revisortilsynet skal have det endelige ansvar for udvælgelsen af den kontrollant, der skal forestå kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheden.

Ved fastlæggelse af procedurerne for valg af den kontrollant, der skal forestå kvalitetskontrollen, må der tages højde for, at der i visse tilfælde kan være forretningsmæssige grunde, der gør, at en given kontrollant ikke bør kontrollere en given virksomhed. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis kontrollanten og den revisor, der skal kontrolleres, reviderer konkurrerende kunder.

Hertil kommer, at der ved udvælgelsen af kontrollant må tages højde for, at kontrollantens kvalifikationer og erfaring matcher den revisionsvirksomhed, der skal kontrolleres. Dette gælder ved kvalitetskontrol af såvel store som små virksomheder, der typisk vil have meget forskellige opgaveporteføljer. Således bør det eksempelvis sikres, at store revisionsvirksomheder kun kontrolleres af personer med indgående kendskab

til store revisionsvirksomheder og de særlige problemer, som er aktuelle i disse. Det kan derfor blive nødvendigt, at kontrollanten sammensætter et kontrolteam med de nødvendige kompetencer til at foretage kvalitetskontrollen. Sammensætningen af et sådant team sker under kontrollantens ansvar.

Endelig er det en forudsætning, at Revisortilsynet ved udvælgelsen af kontrollant tager højde for, at en række revisionsvirksomheder allerede er omfattet af en global kvalitetskontrol, der netop over for omverdenen skal dokumentere, at målet med at højne revisionskvaliteten indfries.

Af omkostningsmæssige hensyn vil det desuden være hensigtsmæssigt at tage højde for kontrollantens og kontrolvirksomhedens geografiske placering.

Stk. 4, nr. 3, vedrører kriterierne for udvælgelse af revisionsvirksomhed til kontrol.

I henhold til § 14, stk. 3 skal alle revisionsvirksomheder underkastes kontrol med højst 4 års mellemrum. Da der alene er tale om en minimumsfrekvens, kan tilsynet således beslutte, at der skal kunne foretages hyppigere kontrol.

Stk. 4, nr. 4, vedrører omfanget - dybden - i kontrollen.

I henhold til EU-henstillingen skal kvalitetskontrollen både omfatte de generelt anvendte procedurer i et revisionsfirma og en gennemgang af konkrete revisionsopgaver. Gennemgangen af procedurerne for kvalitetskontrol skal sikre, at revisionsvirksomheden har etableret de fornødne procedurer for kvalitetssikring af revisionsydelser, samt at procedurerne efterleves. Herunder skal det særligt sikres, at de lovkrævede procedurer er etableret og efterleves. Det skal således påses, at revisionsvirksomheden har opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor, forinden denne påtager sig en erklæringsopgave, vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed.

Ved den konkrete gennemgang skal der sammenfattende foretages en vurdering af, om revisors erklæring er i overensstemmelse med dennes arbejdsopgaver, lovgivningens krav etc. Herunder skal det kontrolleres, at et eventuelt årsregnskab bedømt på den foreliggende dokumentation ikke indeholder fejl eller mangler, som burde have været i revisors påtegning. Der skal naturligvis kun undersøges for fejl eller mangler, som ikke er helt ubetydelige, jf. erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser herom.

Kvalitetskontrollanten skal dog ikke foretage en ny revision. Dette betyder for eksempel, at der ikke skal udsendes nye saldomeddelelser, uanset at kvalitetskontrollanten mener, at der er behov for dette for at

blive overbevist om, hvorvidt lovgivningen er overholdt, og årsregnskabet giver et retvisende billede af årets resultat, aktiver, forpligtelser og virksomhedens finansielle stilling.

Henstillingen går således på dette område videre end den eksisterende foreningsbaserede kontrol, der ikke omfatter egentlig sagskontrol.

Til § 16

§ 16, stk. 1, fastslår, at Revisortilsynet skal godkende de statsautoriserede og registrerede revisorer, der skal fungere som kontrollanter. Det er naturligvis en forudsætning for godkendelse, at den pågældende revisor opfylder de krav, der eventuelt måtte stilles til uddannelse m.v., jf. bemærkningerne til § 15, stk. 4, nr. 1. En godkendelse gælder for en femårig periode og kan forlænges.

Stk. 2 fastslår, at kvalitetskontrollanterne skal udføre deres kontrol i overensstemmelse med de regler, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udsteder i medfør af forslaget § 15, stk. 3. Der henvises herom til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Stk. 3, 1. pkt., fastslår, at enhver kontrol skal afsluttes med en erklæring, der skal tilgå Revisortilsynet. Forslaget lægger således op til, at samtlige erklæringer sendes direkte til tilsynet, uanset konklusionen på erklæringen. Formålet hermed er bl.a. at sikre omverdenens tillid til kvalitetssikringsystemet.

De erklæringer, som ikke omtaler væsentlige fejl og mangler hos den kontrollerede, kan som hovedregel arkiveres, uden at der foretages yderligere. Dog må det forventes, at tilsynet på stikprøvebasis løbende gennemgår en mindre del af disse erklæringer.

Stk. 3, 2. pkt., indeholder de overordnede krav til indholdet af kontrollantens erklæring. Erklæringen skal dels indeholde en beskrivelse af den foretagne kontrol, dels en konklusion herpå. Konklusionen forudsættes udarbejdet med et vist væsentlighedsniveau.

Det forudsættes endvidere, at der med hjemmel i § 15, stk. 3, udarbejdes nærmere retningslinier for udarbejdelse af kontrollantens erklæring.

Stk. 3, 3. pkt. giver Revisortilsynet hjemmel til at foreskrive, at kontrollantens erklæring tillige skal sendes til den relevante revisorforening, som er FSR for de statsautoriserede revisorer og FRR for de registrerede revisorer. Revisorforeningerne vil herved få mulighed for at komme med en faglig vurdering af erklæringens indhold. Vurderingen kan så indgå i det samlede materiale, som vurderes af Revisortilsynet.

Stk. 4 giver Revisortilsynet mulighed for at indhente de oplysninger - herunder kvalitetskontrollantens arbejdsopgaver - der skønnes nødvendige for at vurde-

re en kontrolleret revisionsvirksomhed. Tilsynets mulighed for indsigt i kontrollantens arbejds papirer, er en betingelse for, at tilsynet kan gennemføre en efterfølgende kontrol af kvalitetskontrollantens arbejde. Tilsynet har selv mulighed for at deltage i kontrolbesøg, hvis det i sjældne tilfælde findes fornødent, f.eks. hvis der er mistanke om, at kontrollanten ikke gør sit arbejde tilfredsstillende.

Stk. 5 oplister Revisortilsynets mulige reaktioner i de tilfælde, hvor erklæringen angiver fejl eller mangler hos den kontrollerede. Valget af reaktion afhænger naturligvis af karakteren af de fundne fejl og mangler. Tilsynets reaktionspligt gælder alene i forhold til den kontrollerede revisor eller revisionsvirksomhed. Revisortilsynet kan således ikke kræve et regnskab, der er behæftet med fejl, omgjort. Hvis Revisortilsynet derimod bliver opmærksom på kriminelle forhold, vil det skulle reagere herpå.

Stk. 6 stiller krav om, at Revisortilsynet udarbejder en årlig redegørelse, som beskriver tilsynets arbejde i det forgangne år. Redegørelsen vil i overensstemmelse med EU-henstillingen bl.a. indeholde resultaterne af kvalitetskontrollen. Resultaterne forudsættes offentliggjort i statistisk form, uden angivelse af de enkelte revisionsvirksomheder.

Til § 17

Stk. 1, fastslår, at medlemmerne af Revisortilsynet, kvalitetskontrollanterne samt andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, er undergivet samme regler om uafhængighed, som revisorer, jf. § 11. Andre, som inddrages i arbejdet med kvalitetskontrollen, kan f.eks. være medlemmer og ansatte i revisorforeningerne, som vurderer konkrete erklæringer fra kontrollanterne, jf. § 16, stk. 3, 3. pkt.

I stk. 2 er der fastsat særlige regler om tavshedspligt for de i stk. 1 omhandlede personer. Den kvalitetskontrol, der forudsættes gennemført går videre end den hidtil foreningsbaserede og er således ikke begrænset til en kontrol primært af den undersøgte revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystemer uden adgang til kundemateriale. Det er derfor af hensyn til den undersøgte virksomheds eller revisors økonomiske, erhvervsmæssige eller private forhold fundet nødvendigt at fastsætte særlige regler for de involverede personers tavshedspligt. Bestemmelsen vedrører medlemmerne af Revisortilsynet og den eller dem, der udfører kvalitetskontrollen, samt ansatte, medhjælpere eller enhver anden, der som følge af et i henhold til aftale med det offentlige påtaget arbejde, kommer til kundskab om sådanne forhold. Disse personer må ikke uden særlig lovhjemmel udlevere oplysninger,

der er omfattet af tavshedspligten, til andre private end den, der har givet oplysningen, eller den, som oplysningen er om, herunder til den, der er part i en kontrolsag. Den særlige tavshedspligt bevirker, at der ikke er krav på at få aktindsigt i disse oplysninger efter offentlighedslovens § 14, men hverken almindelige eller særlige tavshedsbestemmelser hindrer parters ret til aktindsigt efter forvaltningsloven, jf. forvaltningslovens § 9, stk. 2. Der henvises til Beretning fra Folketingets Ombudsmand, FOB 1989, side 252.

Stk. 3 fastslår, at revisor fritages for tavshedspligten med hensyn til revisionsdokumenter, der anvendes i forbindelse med kvalitetskontrollen. Det betyder, at overdragelse af revisionsdokumenter til kvalitetskontrollanten samt fra kvalitetskontrollanten til Revisortilsynet ikke er et brud på tavshedspligten og derfor ikke kan resultere i straffeansvar i medfør af straffelovens § 152, der alene omfatter "uberettiget" videregivelse eller udnyttelse af fortrolige oplysninger.

Da det nye kvalitetssikringssystem indeholder bestemmelser, hvorefter der skal foretages en kvalitetskontrol, som går dybere end den nuværende foreningsbaserede kvalitetskontrol, jf. forslaget § 15, stk. 4, nr. 4, har der været behov for at undtage fra de almindelige regler om tavshedspligt.

Forslaget er på dette punkt på linie med de fleste medlemslande i EU, som har indført et kvalitetssikringssystem. I disse lande er overdragelse af revisionsdokumenter ikke omfattet af de almindelige regler om tavshedspligt.

Til § 18

Bestemmelsen viderefører med en enkelt tilføjelse gældende ret. Efter gældende ret har økonomi- og erhvervsministeren mulighed for at fastsætte regler for klageadgangen over afgørelser, truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og Revisorkommissionen. Denne bemyndigelse er udnyttet til ved bekendtgørelse nr. 371 af 3. juni 1997 at fastsætte, at afgørelser truffet af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer kan indbringes for Erhvervsankenævnet, mens afgørelser, der er truffet af Revisorkommissionen, ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed. Som en naturlig følge af, at Revisortilsynet får selvstændig kompetence, som er fastlagt under hensyn til de særlige opgaver, tilsynet skal varetage, er det foreslået, at Revisortilsynets afgørelser ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Med den foreslåede formulering af bestemmelsen tilsigtes det at skabe større klarhed for brugerne af

lovforslaget, der nu direkte i loven kan se, hvilke afgørelser der kan indbringes for Erhvervsankenævnet.

Til §§ 19-25

Ved lov nr. 234 af 29. april 2002 blev Revisornævnet afskaffet som administrativ ankeinstans for disciplinærnævnene. Lovændringen trådte i kraft den 1. maj 2002.

Med udgangspunkt i den seneste ændring foreslås kapitel 11 om Disciplinærnævnet ændret på fem punkter:

- Det foreslås, at Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer slås sammen med Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer til ét nævn med henblik på at opnå en administrativ forenkling.
- Det foreslås, at der skabes mulighed for, at revisionsvirksomheden kan pålægges et selvstændigt ansvar, hvis det i forbindelse med gennemførelsen af en kvalitetskontrol har vist sig, at virksomheden ikke har opstillet retningslinier, som forudsat i lovgivningen, eller der i øvrigt er fundet fejl eller mangler af en sådan karakter, at det af Revisortilsynet skønnes fornødent at indbringe virksomheden for Disciplinærnævnet.
- Som en konsekvens af lovforslagets anvendelsesområde er nævnets kompetence foreslået begrænset til at pådømme klager over, at revisor ved udførelsen af de opgaver, der er omhandlet i forslagens § 1, stk. 2, har tilsidesat sine pligter.
- Det foreslås, at udgiften til at benytte en sagkyndig person, jf. § 20, stk. 5, i situationer, hvor en sag er indbragt af en offentlig myndighed, også afholdes af denne myndighed.
- Bødestørrelserne foreslås hævet til 300.000 kr. for revisorer og til 750.000 kr. for revisionsvirksomheder.

Herudover er der alene tale om tekniske tilpasninger som en konsekvens af ændringerne i lovforslaget, herunder sammenlægningen af de to nævn samt at lovforslaget sammenskriver de to gældende revisorlove. For at undgå misforståelser, er det foreslået, at det præciseres, at den kompetence, der er tillagt skatteministeren, på samme måde som det gælder de øvrige myndigheder, der har en selvstændig kompetence, tillægges Skatteministeriet. Endelig har Revisortilsynet fået kompetence til at indbringe sager for Disciplinærnævnet.

§ 19 indeholder reglerne om Disciplinærnævnets sammensætning m.m. Der er ikke længere tale om to selvstændige Disciplinærnævne, men om ét fælles disciplinærnævn, der skal behandle klager over både

statsautoriserede og registrerede revisorer. Som en konsekvens heraf er sammensætningen af nævnet foreslået ændret, så der mindst skal være 12 medlemmer foruden formanden. Der skal herefter være mindst 3 statsautoriserede og mindst 3 registrerede revisorer og et tilsvarende antal repræsentanter for regnskabsbrugere.

Efter forslagens stk. 2 skal der ved almindelige sager for nævnet medvirke mindst én af de statsautoriserede revisorer, når der er tale om sager, der vedrører statsautoriserede revisorer. På tilsvarende måde skal der i sager om registrerede revisorer mindst medvirke én registreret revisor. Antallet af repræsentanter for regnskabsbrugere skal altid svare til antallet af revisorer, der deltager i en konkret sags afgørelse. Er der tale om sager, hvor det kan blive aktuelt at frakende beskikkelsen helt eller delvist, f.eks. ved at begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision, skal der dog foruden formanden altid medvirke mindst 4 medlemmer. Heraf skal de to være statsautoriserede i sager, der vedrører statsautoriserede revisorer, og registrerede i sager, der vedrører registrerede revisorer. Medvirker flere personer, skal antallet af repræsentanter for regnskabsbrugere altid svare til antallet af revisorer.

Stk. 3 er uændret videreført fra den gældende lovgivning. Disciplinærnævnet skal ved dets virksomhed medvirke til at fastlægge rammerne for god revisorskik. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager revisorer imellem skal derfor ikke behandles af nævnet. Kollegiale sager behandles af de to revisorforeninger inden for andre rammer.

Stk. 4 indeholder hjemlen til at indbringe revisionsvirksomheden selvstændigt som juridisk enhed for Disciplinærnævnet. Hjemlen er tænkt udnyttet i situationer, hvor virksomheden ikke, som det forudsættes i § 11, stk. 4, har opstillet retningslinier, som sikrer, at en revisor, forinden denne påtager sig at udføre opgaver i henhold til § 1, stk. 2, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed. Hjemlen er endvidere tænkt udnyttet i situationer, hvor der i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos revisionsvirksomheden, som efter Revisortilsynets opfattelse giver anledning til indbringelse for Disciplinærnævnene. Herudover er der ikke foreslået ændringer i bestemmelsen.

Stk. 5 og 6 er videreført stort set uændret.

§ 20 er videreført stort set uændret, dog med de ændringer, der er en følge af afskaffelsen af Revisornævnet, indarbejdet. Bestemmelsen omhandler nævnets sanktionsmuligheder, og det fremgår nu af stk. 2, at

nævnet kan fratage en indklaget revisor beskikkelsen, hvis det udviste forhold giver anledning til at antage, at den pågældende ikke fremover vil udøve virksomheden forsvarligt.

Under hensyn til at bødestørrelserne har været uændret siden 1991, er det fundet hensigtsmæssigt at justere bødestørrelserne. De foreslås herefter sat til maksimalt 300.000 kr. for revisorer og til maksimalt 750.000 kr. for revisionsvirksomheder. Det forudsættes, at Disciplinærnævnet ved udmåling af bødestørrelse er opmærksom på forholdet til revisionshonoraret.

Stk. 3 er videreført uændret, men stk. 4, der vedrører revisionsvirksomhedens selvstændige ansvar, er dog foreslået ændret som en konsekvens af ændringen i § 19, stk. 4, jf. bemærkningerne hertil. Herudover foreslås det i stk. 5, at udgiften i situationer, hvor det er en offentlig myndighed, der har anlagt en sag, og hvor det beslutes at benytte en sagkyndig til at forelægge sagen og eventuelt foretage afhøringer, skal afholdes af den offentlige myndighed, der har anlagt sagen. I den gældende lovgivning er dette kun tilfældet, hvor sager er anlagt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden. I andre situationer betales udgiften af revisorforeningerne. Forslaget skal ses i lyset af, at det i de senere år har kunnet konstateres, at andre offentlige myndigheder - ikke mindst Undervisningsministeriet - har anlagt sager, hvori der har været behov for at inddrage en sagkyndig.

§ 21 fastslår, at Disciplinærnævnets afgørelser ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed. Dette er en følge af lovændringen i foråret 2002, hvor Revisornævnet blev afskaffet som ankeinstans. Disciplinærnævnets afgørelser vil kunne indbringes for domstolene efter de almindelige regler herfor. Er der tale om hel eller delvis frakendelse af beskikkelsen kan afgørelsen forlanges indbragt for landsretten, jf. § 22.

§ 22 fastsætter de særlige regler for indbringelse for landsretten af sager, hvor rettighedsfrakendelse er sket. Bestemmelsen er videreført uændret fra den gældende lov.

§ 23 svarer helt til den tidligere bestemmelse om ophævelse af en rettighedsfrakendelse.

§ 24 om forældelsesfrister og § 25, der giver mulighed for, at Disciplinærnævnet kan behandle klager over færøsk autoriserede henholdsvis registrerede revisorer, samt for at Revisorkommissionen kan bistå den færøske registreringsmyndighed, er videreført uændret.

Til § 26

De generelle regler om revisors tavshedspligt foreslås videreført uændret. For så vidt angår tavshedspligt i relation til kvalitetssikring, henvises til bemærkningerne til § 24.

Til § 27

Straffebestemmelsen svarer til den gældende bestemmelse i de to revisorlove, idet den dog er udvidet til også at omfatte bl.a. rotationsbetømmelsen og indberetningspligten for revisorer i § 10. Hæftestraffen som strafart er afskaffet den 1. juli 2000, og stk. 4 er tilrettet som konsekvens heraf.

Revisorer kan efter lovforslaget beholde deres beskikkelse, uanset om de er ansat i en revisionsvirksomhed, men må alene udføre de i § 1, stk. 2, omhandlede opgaver gennem en revisionsvirksomhed, jf. § 2, stk. 1, og bemærkningerne dertil. Da der kan være risiko for misbrug i netop sådanne situationer, er det i stk. 4 foreslået, at straffen for overtrædelse af bestemmelsen i § 2, stk. 1, fastsættes til bøde eller fængsel i indtil 4 måneder.

Til § 28

Fristbestemmelsen i § 28 er uændret i forhold til den gældende bestemmelse herom.

Til § 29

Etableringen af den lovpligtige kvalitetskontrol er afgørende for sikringen af revisorerens uafhængighed. Lovforslagets opbygning indebærer, at revisorerne vil bibeholde troværdigheden omkring deres arbejde, samtidig med at de vil få større frihedsgrader til at udføre andet arbejde end revision og derved bedre vil kunne udnytte de kompetencer, der findes i den enkelte revisionsvirksomhed.

Da det er revisorerne som stand, der får fuld udbytte af kvalitetssikringsordningen, vil det være naturligt, at revisorerne selv betaler de omkostninger, som er knyttet til driften af Revisortilsynet. Hjemlen i § 29 vil derfor blive udnyttet således, at Revisortilsynet kan indkræve et årligt gebyr, som skal betales af alle statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder. Dette gebyr skal dække omkostningerne til Revisortilsynets arbejde, herunder de omkostninger som skal afholdes til tilsynets sekretariat. Dette vil samtidig betyde, at de revisorer, som ikke er medlem af en revisorforening, og som i dag derfor ikke er omfattet af de eksisterende ordninger for kvalitetssikring, på lige fod med andre revisorer skal bidrage til kvalitetssikringsordningen.

Gebyret vil blive beregnet som et årligt gebyr, der pålægges alle revisorer, der er tilknyttet en revisionsvirksomhed, jf. bemærkningerne til § 2, stk. 2, 1. pkt.

I forbindelse hermed er det fundet naturligt at skabe lovhjemmel til, at også udgifterne til driften af Disciplinærnævnet omlægges, således at udgifterne til driften kan pålægges alle revisorer, og ikke alene skal afholdes af revisorforeningerne og deres medlemmer, sådan som det er tilfældet efter den gældende lovgivning.

Det gebyr, der i medfør af forslaget § 19, stk. 6, kan fastsættes for at få behandlet en klage ved Disciplinærnævnet, er efter gældende lovgivning fastsat til 500 kr. Gebyrets størrelse er fastsat under hensyn til, at dets primære formål er at undgå useriøse klager. Afvises en klage eller får klager helt eller delvis medhold, kan nævnet beslutte, at det indbetalte gebyr skal tilbagebetales. Gebyret medgår under den gældende lovgivning til betaling for driften af Disciplinærnævnet. Ved en omlægning af finansieringen af Disciplinærnævnet vil gebyret på tilsvarende måde indgå i beregningen af de samlede driftsudgifter.

Udnyttes hjemlen i § 29 fuldt ud, vil der således blive tale om et samlet gebyr, der skal dække udgifterne til driften af Revisortilsynets og Disciplinærnævnets administration, og som skal opkræves en gang årligt. Gebyret vil aldrig kunne overstige driftsudgifterne til Revisortilsynets og Disciplinærnævnets drift.

Til § 30

Det foreslås, at tidspunktet for lovens ikrafttræden fastsættes af ministeren. Baggrunden herfor er bl.a., at det, med den udførelse loven har fået, er afgørende for revisorerne uafhængighed, at reglerne om kvalitetskontrol ligger i faste rammer. Loven foreslås derfor først sat i kraft, når rammerne for Revisortilsynet, herunder tilsynets samspil med revisororganisationerne, samt finansieringen af tilsynet er på plads.

Stk. 2 indeholder en overgangsbestemmelse vedr. bestemmelsen om intern rotation i lovens § 10, stk. 2.

Samtidig med lovforslagets ikrafttræden ophæves de gældende love om henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.

I stk. 4 foreslås det, at sager om overtrædelse af en række bestemmelser i de gældende regler, der er begået før lovens ikrafttræden, skal afgøres af Disciplinærnævnet efter de hidtil gældende regler.

Straffelovens § 3 indeholder en generel overgangsbestemmelse, hvoraf det fremgår, at i situationer, hvor den ved en handlings påkendelse gældende straffelovgivning er forskellig fra den, der gjaldt ved handlingens foretagelse, afgøres spørgsmålet om strafbarhed

og straf efter den senere lov, dog således at afgørelsen ikke derved må blive strengere end efter den ældre lov. Hvis ophøret af lovens gyldighed beror på ydre, straffskylden uvedkommende forhold, bliver handlingen at bedømme efter den ældre lov. Straffelovens § 3 finder ikke direkte anvendelse på sanktioner, der ikendes af disciplinærnævn, der har en karakter, som det ved lovens § 19 oprettede Disciplinærnævn.

Efter Økonomi- og Erhvervsministeriets opfattelse bør ændringen af revisorlovgivningens regler, herunder reglerne om revisorers uafhængighed, ikke have betydning for muligheden for at sanktionere sådanne overtrædelser af de hidtil gældende regler, der er begået inden lovens ikrafttræden. Der er derfor i stk. 4 indsat en udtrykkelig bestemmelse, der præciserer, at Disciplinærnævnet i sager om ikendelse af sanktioner for overtrædelse af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer træffer afgørelse efter de hidtil gældende regler. Nævnsager om overtrædelser, der er begået før lovens ikrafttræden, skal således bedømmes efter de regler, der gjaldt før lovændringen.

Overtrædelse af de gældende revisorlove, der er begået før lovforslagets ikrafttræden, skal således i det hele påkendes af Disciplinærnævnet efter de regler, der var gældende på overtrædelsestidspunktet, uanset hvornår sagen kommer til påkendelse. Sager, hvor der i medfør af §§ 16 og 17 i lov om statsautoriserede revisorer og §§ 9 og 10 i lov om registrerede revisorer rejses tiltale, vil dog være at behandle i overensstemmelse med straffelovens § 3.

Til § 31

Der er tale om konsekvensændringer som følge af, at de to gældende revisorlove slås sammen til én lov.

Til § 32

Forslag til ny § 135, stk. 2, 2. pkt. i årsregnskabsloven viderefører kravet om, at virksomheder i regnskabsklasse D, dvs. børsnoterede og statslige aktieselskaber, skal have mindst én statsautoriseret revisor. Som noget nyt foreskriver bestemmelsen, at denne statsautoriserede revisor skal udføre sit hverv gennem en statsautoriseret revisionsvirksomhed. Ændringen skal ses i sammenhæng med, at statsautoriserede revisorer i henhold til forslaget til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer som noget nyt kan tage ansættelse og have ejerandele i registrerede revisionsvirksomheder, men at det forudsættes, at de – når de udfører deres hverv gennem en registreret revisionsvirksomhed – alene kan udføre opgaver, der i henhold til lovgivningen kan udføres af registrerede revisorer.

Det vil således ikke være muligt for en statsautoriseret revisor, der er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, at være eneste revisor for en børsnoteret eller et statsligt aktieselskab.

Ændringen i § 159, stk. 1, er en konsekvens af, at reglerne for statsautoriserede og registrerede revisorer med forslaget til ny revisorlov forslås samlet i én lov.

Til lovforslag nr. L 144. Skriftlig fremsættelse (29. januar 2003)

Økonomi- og erhvervsministeren (Bendt Bendtsen):

Herved tillader jeg mig for Folketinget at fremsætte:

Forslag til lov om statsautoriserede og registrerede revisorer.

(Lovforslag nr. L 144).

Formålet med forslaget til en helt ny revisorlov er at styrke revisorernes uafhængighed og samtidig hermed deres konkurrenceevne i forhold til såvel udenlandske revisorer som indenlandske konsulentvirksomheder.

Forslaget gennemfører to EU-henstillinger om henholdsvis kvalitetssikring og om revisorers uafhængighed.

Styrkelsen af uafhængigheden sker ved at sætte fokus på revisorernes konkrete uafhængighed, når de optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, dvs. når de udfører revisions- og andre erklæringsopgaver. Samtidig underkastes revisorerne obligatorisk kvalitetskontrol, som også omfatter spørgsmålet om revisorernes uafhængighed i konkrete sager.

Styrkelsen af revisorernes konkurrenceevne sker ved at ophæve de eksisterende krav til generel uafhængighed i den danske revisorlovgivning, som hidtil har begrænset revisorernes muligheder for at yde bred rådgivning. Herefter vil danske revisorer på lige fod med deres udenlandske kolleger, kunne udføre f.eks. rådgivnings- og konsulentopgaver. Dog skal der altid tages hensyn til overholdelsen af den konkrete uafhængighed, hvis der udføres revisions- eller erklæringsopgaver for den samme kunde.

De gældende bestemmelser om statsautoriserede og registrerede revisorer findes i dag i to love. Bestemmelserne er i al væsentlighed ens. Med henblik på regelforenkling foreslås de to revisorlove samlet i én lov. Samtidig sammenlæg-

ges de to disciplinærnævn for revisorer til ét fælles disciplinærnævn for de to grupper revisorer.

Lovforslaget bygger i al væsentlighed på den betænkning Revisorkommissionen afgav i januar 2002 og bryder på to punkter afgørende med den gældende lovgivning:

- Anvendelsesområdet afgrænses til alene at omfatte revisors erklæringsafgivelse, dvs. til situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, og hvor der således af hensyn til offentligheden er behov for at sikre, at revisor ikke lader sig påvirke af uvedkommende interesser.
- Uafhængighedsreglerne strammes op og gøres konkrete, så revisor altid konkret skal tage stilling til, om han eller hun kan udføre en erklæringsopgave for en kunde.

Revisorkommissionens forslag, der tager afsæt i de to henstillinger, indebærer i sig selv væsentlige stramminger i relation til revisorernes konkrete uafhængighed. Da Revisorkommissionen afsluttede sit arbejde, var den imidlertid ikke bekendt med omfanget af de erhvervsskandaler, der siden er dukket op i USA. Disse efterfølgende begivenheder - og ikke mindst kapitalmarkederne og udenlandske regulatorers reaktioner herpå - har meget klart markeret, hvor vigtigt det er, at lovforslaget ligger så tæt, som muligt op ad EU's henstilling om revisorers uafhængighed. Denne benytter sig af en tilgang til uafhængighedsproblematikken, der skal sikre, at revisor - før en erklæringsopgave påbegyndes - skal vurdere eventuelle trusler mod uafhængigheden og sætte ind med sikkerhedsforanstaltninger til imødegåelse heraf.

Lovforslaget er derfor blevet tilrettet på en række punkter i forhold til Revisorkommissionens forslag, så det ligger tættere på EU-henstillingerne. Det drejer sig bl.a. om bestemmelsen om intern rotation for revisorer og om forbudet

F. t. l. om statsautoriserede og registrerede revisorer

mod selvrevision for bl.a. børsnoterede virksomheder.

Hovedpunkterne i lovforslaget er følgende:

- De to revisorlove samles i én fælles lov.
- Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse.
- Revisors uafhængighed sikres gennem regler om konkret uafhængighed.
- Der indføres regler om intern rotation i bl.a. børsnoterede og finansielle virksomheder.

- Regler om ejerskab af revisionsvirksomheder.
- Regler om vederlag.
- Obligatorisk kvalitetskontrol via et uafhængigt Revisortilsyn.
- Pligt for revisor til at reagere ved opdagelsen af økonomisk kriminalitet.

Jeg henviser i øvrigt til lovforslaget og de bemærkninger, der ledsager det, og anbefaler forslaget til Folketingets velvillige behandling.