

BETÆNKNING
OM
REGISTREREDE REVISORER

Afgivet af
det af Handelsministeriet den 6. oktober 1967
nedsatte revisorudvalg



BETÆNKNING NR. 534

KØBENHAVN 1969

INDHOLD

Indledende bemærkninger	Side 5
<i>Kapitel I: Baggrunden for udvalgets nedsættelse.</i>	7
<i>Kapitel II: Nuværende retstilstand i de nordiske lande.</i>	
A. Dansk lovgivning vedrørende revisorer.	11
B. Lovgivningen i Norge.	13
C. Ordningen i Sverige.	14
D. Ordningen i Finland.	15
<i>Kapitel III: Behovet for en ny gruppe offentligt godkendte revisorer.</i>	
A. De eksisterende revisor- og regnskabskonsulentgrupper.	
1. De statsautoriserede revisorer.	16
2. Andre erhvervsdrivende revisorer.	17
3. Andre konsulentordninger.	19
B. Udtalelser fra erhvervsorganisationer, skattemyndigheder m.v. og pengeinsti- tutter.	
1. Erhvervsorganisationernes stilling til en godkendelsesordning.	20
2. Skattemyndighedernes m.fl's stilling til behovsspørgsmålet.	21
3. Pengeinstitutternes stilling.	22
C. Nærmere fastlæggelse af behovets indhold.	
1. Behovet for en ny gruppe revisorer med særlige <i>kvalifikationer</i>	23
2. Behovet for et <i>tilstrækkeligt antal</i> kvalificerede revisorer.	25
3. Behov for <i>udelukkelse</i> af de <i>uegnede</i> revisorer.	25
<i>Kapitel IV: Kvalifikationer og uddannelse.</i>	
A. Kvalifikationskrav.	27
B. Uddannelseskrav.	28
C. Bestående uddannelsesmuligheder.	
1. Handelshøjskolerne.	28
2. Handelsskolerne.	30
3. Dansk Revisorforenings optagelsesprøve.	34
D. Konklusion.	34
<i>Kapitel V: Betegnelsen.</i>	35
<i>Kapitel VI: Revisorernes virksomhed.</i>	38
A. Sikkerhedsstillelse.	39
B. Revisionserklæringer.	41
C. Revisorernes uafhængighed.	42
D. Revisorernes forretningsmetoder.	43
E. Disciplinærspørgsmål m.v.	44
<i>Kapitel VII: Overgangsregler.</i>	46

BILAG

A. Mindretalsudtalelse afgivet af statsautoriseret revisor Poul Seier-Petersen	Side 49
1. Udkast til forslag til lov om registrerede revisorer med bemærkninger	- 51
2. Udkast til bekendtgørelse om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse	- 57
3. Udkast til bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser	- 58
4. Norsk lov om revision og revisorer	- 59
5. Skattemyndighedernes og andres udtalelser om behovet:	
1. Skrivelse af 23. februar 1968 fra Finansministeriet, Skattedepartementet	- 63
2. Skrivelse af 17. april 1968 fra Direktoratet for Københavns Skattevæsen	- 64
3. Skrivelse af 13. februar 1968 fra Frederiksberg Skattedirektorat	- 65
4. Skrivelse af 31. januar 1968 fra Skatterådsforeningen	- 66
5. Skrivelse af 17. januar 1968 fra Foreningen af Amtsligningsinspektører	- 67
6. Skrivelse af 13. februar 1968 fra De samvirkende Kommunalforeninger i Danmark	- 69
7. Skrivelse af 9. februar 1968 fra Foreningen af danske Ligningskommissioner og Foreningen af Skatte inspektører i Danmark	- 70
8. Skrivelse af 17. april 1968 fra Danske Bankers Fællesrepræsentation	- 71
9. Skrivelse af 25. marts 1968 fra Danmarks Sparekasseforening	- 72

Indledende bemærkninger.

Revisorudvalgets nedsættelse.

Ved skrivelse af 6. oktober 1967 nedsatte Handelsministeriet et udvalg med den opgave at undersøge behovet for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede og eventuelt at udarbejde udkast til ny lovgivning, som måtte findes nødvendig for etablering af en sådan gruppe revisorer.

Til formand for udvalget udnævntes ekspeditionssekretær i Handelsministeriet *Jens Selmer*.

Udvalget fik i øvrigt følgende sammensætning:

Kontorchef, nu viceformand i Landsskatteretten *Chr. Vinten*, udpeget af Finansministeriet, Skattedepartementet.

Revisor *Stig Andersen*, udpeget af Dansk Revisor Union.

Økonomisekretær, cand. polit. *Jens Koch*, udpeget af Det Kooperative Fællesforbund i Danmark.

Direktør, landsretssagfører *Erik Langsted*, udpeget af Butikshandelens Fællesråd.

Grosserer *C. /. Marhauer*, udpeget af Den danske Handelsstands Fællesrepræsentation.

Kontorchef */. Broe Pedersen*, udpeget af De samvirkende danske Landboforeninger i forening med De samvirkende danske Husmandsforeninger.

Statsautoriseret revisor *Poul Persson*, udpeget af Foreningen af statsautoriserede Revisorer.

Direktør *W. Reinhard*, udpeget af Industrirådet.

Revisor m.d.r. *Ove Thomsen*, HD, udpeget af Dansk Revisorforening.

Kontorchef, cand. polit. *Tage Uhrskov*, udpeget af Håndværksrådet.

Til sekretær for udvalget blev udpeget fuldmægtig, nu ekspeditionssekretær i Handelsministeriet *H. Duborg* med bistand af sekretær i Handelsministeriet *Hagen Jørgensen*.

Den 17. marts 1969 afløste statsautoriseret revisor *Poul Seier-Petersen* statsautoriseret revisor *Poul Persson* som medlem af udvalget.

Tilrettelæggelsen af udvalgets arbejde.

Som det nærmere vil fremgå af kapitel I nedenfor, var baggrunden for udvalgets nedsættelse den, at det under arbejdet i næringslovkommissionen og i dennes særlige revisorudvalg af et mindretal blev fremhævet, at der måtte være behov for en ny gruppe af offentligt godkendte revisorer ved siden af de statsautoriserede revisorer. Under den senere behandling i Folketinget af forslaget til lov om statsautoriserede revisorer blev det klart, at der var bred enighed om, at spørgsmålet burde underkastes en nærmere undersøgelse, og handelsministeren gav i Folketinget tilsagn om at ville iværksætte en sådan undersøgelse, hvis sigte vil fremgå af udvalgets kommissorium.

I udvalget har der været afholdt i alt 18 møder.

Det første møde blev afholdt den 7. november 1967, og som udgangspunkt for udvalgets arbejde benyttedes betænkning II fra næringslovkommissionen samt lovbestemmelserne vedrørende statsautoriserede revisorer.

I overensstemmelse med en vedtagelse på dette møde blev der indhentet udtalelser dels fra de i udvalget repræsenterede organisationer og foreninger dels fra skattemyndigheder og andre med henblik på en nærmere belysning af spørgsmålet om, hvorvidt der måtte antages at være et behov for en ny gruppe godkendte revisorer. Ligeledes blev det vedtaget at indhente oplysninger om lovgivningen i Norge, Sverige og Finland og om erfaringerne i disse lande, der alle har ordninger med to grupper af offentligt godkendte revisorer. Udtalelserne fra skattemyndighederne m.fl. er optrykt som bilag til betænkningen. Det samme gælder den norske lov om Revision og Revisorer.

I 7 møder fra den 7. november 1967 til den 1. maj 1968 afholdtes i udvalget en generaldebat om behovsspørgsmålet.

I de følgende møder søgtes nærmere fastlagt, hvilke krav med hensyn til kvalifikationer og forudgående uddannelse der burde stilles til en ny gruppe godkendte revisorer. I mødet den 2. oktober 1968 deltog forstander F. Klöcker Larsen, Specialskolerne i København (Foreningen til unge handelsmands uddannelse).

Uddannelsesproblemerne har ligeledes været drøftet med Direktoratet for Erhvervsuddannelserne.

Endvidere drøftedes ordningerne i de øvrige nordiske lande, ligesom udvalget på grundlag af en fra Dansk Sprognævn indhentet udtalelse overvejede spørgsmålet om betegnelsen for den ny gruppe.

Under 4 møder fra den 6. december 1968

til den 21. februar 1969 overvejedes lovgivningsgrundlaget.

I tiden fra 30. april til 15. august 1969 afholdtes 4 møder, hvorunder redaktionen af betænkning og lovudkast afsluttedes.

Udvalget har under hensyn til dets størrelse og sammensætning ikke fundet anledning til at nedsætte særlige arbejds- eller underudvalg.

Udvalgets arbejde har resulteret i nedenstående redegørelse, kapitel I-VII, og ligeledes nedenstående udkast til forslag til lov om registrerede revisorer med bemærkninger samt udkast til bekendtgørelse om godkendelse af registrerede revisorerers uddannelse og bekendtgørelse om registrerede revisorerers virksomhed og forretningsbetingelser.

Et mindretal — *Seier-Petersen* — har afgivet udtalelsen bilag A.

København, august 1969

Stig Andersen.

Jens Koch.

Erik Langsted.

C.-J. Marhauer.

J. Broe Pedersen.

W. Reinhard.

Poul Seier-Petersen.

Jens Selmer.

Ove Thomsen.

formand

T. Uhrskov.

Chr. Vinten.

H. Duborg

Hagen Jørgensen

KAPITEL I

Baggrunden for udvalgets nedsættelse.

Den 1. juli 1967 trådte den ny lov om statsautoriserede revisorer i kraft. Denne lov ajourfører og udvider de bestemmelser om statsautoriserede revisorer, der tidligere fandtes i næringsloven og i Handelsministeriets bekendtgørelse af 1933 om statsautoriserede revideres virksomhed, pligter og ansvar.

Den ny lov vedrører alene de statsautoriserede revisorer - den har ingen bestemmelser vedrørende andre revisorer - og den giver ej heller regler for udøvelse af almindelig revisionsvirksomhed.

Betegnelsen »revisor« er fortsat ikke beskyttet, alene af den grund at denne betegnelse er et så gængs og på mange områder anvendt udtryk, men den ny lov opretholder bestemmelsen om, at kun personer, der har beskikkelse som statsautoriseret revisor, må benytte denne betegnelse, og at andre heller ikke må benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med betegnelsen »statsautoriseret revisor«.

Grundlaget for den ny lov, der er den foreløbige slutsten på det arbejde vedrørende lovgivningen om statsautoriserede revisorer, der indledtes med revisorloven af 1909, er det arbejde, som er udført i næringslovkommissionen og i denne kommissions særlige underudvalg vedrørende revisorer. Allerede i næringslovkommissionens revisorudvalg blev de spørgsmål rejst, som det blev overdraget nærværende udvalg at behandle.

Dansk Revisorforening havde inden arbejdet med næringslovrevisionen - i 1950 - over for regeringen redegjort for, at der efter foreningens formening var et behov for en gruppe af kvalificerede, godkendte revisorer ud over de statsautoriserede. Dansk Revisorforening var ikke repræsenteret i næringslovkommissionens særlige revisorudvalg, men fik lejlighed til over for dette udvalg i en skriftlig redegørelse, der

senere mundtligt blev uddybet, nærmere at klarlægge synspunkterne.

I revisorudvalgets beretning - trykt i næringslovkommissionens betænkning II - gengives side 33-34 Dansk Revisorforenings redegørelse, og i et hertil knyttet notat side 35-37 refererer, behandler og kommenterer udvalget redegørelsen.

I redegørelsen gentages Dansk Revisorforenings forslag fra 1950, hvori det centrale er, at der foruden de statsautoriserede revisorer skabes en gruppe af personer med offentlig godkendelse af, at de er kvalificerede til at yde regnskabskyndig bistand.

Næringslovkommissionens revisorudvalg frarådede imidlertid at gennemføre Dansk Revisorforenings forslag, idet udvalget konkluderede, at en sådan ordning i det væsentligste alene ville betyde en styrkelse af Dansk Revisorforenings organisatoriske interesser og kun i mindre grad give reelle samfundsmæssige fordele, hvilke fordele ikke efter udvalgets opfattelse ville kunne opveje de ulemper og den uklarhed, som i øvrigt ville blive konsekvensen.

Spørgsmålet gav herefter anledning til indgående drøftelser i næringslovkommissionen, hvor man lagde til grund, at hvis man skulle have en særlig stand af sådanne ikke-statsautoriserede revisorer, skulle disses erhvervsområde være bogføring, regnskabsmæssig assistance i øvrigt, skatteopgørelser, organisation og revision, hvor der ikke i lovgivningen er stillet krav om revision ved statsautoriseret revisor.

Om behovet for sådanne særligt godkendte revisorer blev det anført, at skatte- og afgiftslovgivningen kræver et vel ført regnskab, ligesom den ny bogføringslov har medført, og den kommende aktieselskabslov vil medføre stigende behov i erhvervslivet for regnskabskyndig bistand. Ligeledes blev der bl. a. henvist til, at Danmarks eventuelle indtræden i fællesmarke-

det og den øgede udvikling af erhvervslivet, der vil følge heraf, også vil stille store krav til virksomhedernes regnskabsføring.

Fra skattemyndighedernes side anførtes det, at der er og vil være behov for en kreds af regnskabskyndige og skattekyndige personer foruden de statsautoriserede revisorer, og at man derfor - også da myndighederne ikke vil kunne henvise borgerne til enkelte bestemte personer - vil være interesseret i, at der kunne udskilles og særligt markeres en tilstrækkelig kreds af kvalificerede personer, således at borgerne vil kunne vide, at disse har det fornødne kendskab til lovgivning og praksis inden for skatteretten.

På dette grundlag foreslog et mindretal i næringslovkommissionen - repræsenterende handel og håndværk - særlige bestemmelser »for en gruppe af ikke-statsautoriserede revisorer, der for andre som selvstændige næringsdrivende påtager sig - eller yder konsultation angående - revision, bogføring, kalkulation og budgettering, opstilling af regnskaber, herunder skatte-regnskaber og lign.«

Mindretallet fandt, at disse revisorer efter norsk forbillede kunne betegnes »registrerede revisorer«. Endvidere fandt mindretallet, at disse bestemmelser kunne optages som et særligt kapitel i den ny lov om statsautoriserede revisorer, der i så fald skulle have heddet: »Lov om statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer«.

Flertallet af næringslovkommissionens medlemmer mente derimod umiddelbart at kunne tilslutte sig underudvalgets indstilling om, at der ikke blev givet særlige lovbestemmelser om ikke-statsautoriserede revisorer, idet de fandt, at der ikke var tilstrækkeligt behov for en sådan ordning. Begrundelsen for dette synspunkt har hele tiden været og er stadig først og fremmest, at der i så fald fremtidig ville blive 3 grupper af revisorer, og at en sådan 3-delning næppe ville vise sig hensigtsmæssig, at der ikke herved bliver flere kvalificerede revisorer til rådighed for erhvervslivet, at erhvervslivet må antages at være i stand til at sondre mellem revisorer, enten gennem personlig kendskab til de pågældende eller ved at lægge vægt på, om de er »HD« eller medlem af Dansk Revisorforening, og at en sådan ordning også vil kunne virke uretfærdig over for mange udmærkede revisorer, der af mangel på aflagte eksaminer vil blive afskåret fra en særlig godkendelse, idet navnlig de lidt ældre af disse kunne få van-

skelighed ved påny at sætte sig på skolebænken.

Hele dette spørgsmål blev herefter på grundlag af næringslovkommissionens betænkning behandlet i Folketinget i forbindelse med behandlingen af næringslovkomplekset og særligt i forbindelse med behandlingen af forslaget til lov om statsautoriserede revisorer.

Ved dette lovforslags forelæggelse - Folketingstidende 1964/65 sp. 4859-63 - fulgte handelsministeren flertallet i næringslovkommissionen og gengav såvel flertallets som mindretallets synspunkter og motiveringen for disse synspunkter, samtidig med, at ministeren erkendte, at der forelå et problem i dette spørgsmål, som han forudsatte ville blive grundigt overvejet i det folketingsudvalg, der skulle nedsættes.

Flere af ordførerne kom ved 1. behandling også ind på dette spørgsmål. Således anførte socialdemokratiets ordfører - Folketingstidende 1964/65 sp. 5218-19 - der også havde været medlem af næringslovkommissionen, at han ikke følte sig helt overbevist om, at den stilling, flertallet i kommissionen havde taget i sagen, var den eneste rigtige, og på baggrund af ministerens bemærkninger herom ved fremsættelsen af lovforslaget oplyste han, at socialdemokratiet ville medvirke til, at netop dette spørgsmål blev underkastet en fornyet prøvelse i det folketingsudvalg, der skulle nedsættes. I denne forbindelse påpegede denne ordfører særligt den begrænsede tilgang, der har været af statsautoriserede revisorer, og de ret strenge krav der stilles til medlemmer af Dansk Revisorforening.

Venstres ordfører bemærkede om dette spørgsmål - Folketingstidende 1964/65 sp. 5226-27 - at man ikke kunne komme uden om, at der i visse tilfælde kan blive tale om misbrug derigennem, at revisornavnet er ubeskyttet, og anførte, at der derfor er en vis vægt i det synspunkt, som er fremført af Dansk Revisorforening. Ordføreren fandt, at det burde overvejes ved siden af den særlige autorisation, de statsautoriserede revisorer har, at gennemføre en ordning for de revisorer, som består en særlig prøve, der ikke er så vidtrækkende som den, der kræves bestået af de statsautoriserede revisorer.

Videre bemærkede Venstres ordfører:

»Der er i høj grad brug for en sådan ordning, og jeg tænker herved specielt på de udtalelser, som er fremsat af skattemyndighederne, gående ud på, at det er rimeligt, at man har en videre kreds af revisorer end de statsautoriserede, som man kan

have tillid til i forbindelse med skattesager. De statsautoriserede revisorer har jo deres naturlige virkeområde specielt inden for de større virksomheder, men for de mindre virksomheder og for mange detailhandlere er det af betydning, at de kan støtte sig til en revisor, som de ved har en vis sagkundskab, og som derfor anerkendes af skattemyndighederne. Denne argumentation taler for, at man finder frem til en løsning af spørgsmålet vedrørende disse revisorer og til en videre anerkendelse end den, som omfattes af statsautorisationen.«

Også den konservative ordfører kom ind på disse spørgsmål - Folketingstidende 1964/65 sp. 5239 - og gav udtryk for, at han ikke følte sig overbevist om, at netop det resultat, som flertallet i næringslovkommissionen var kommet til, var det rigtige, og han følte sig heller ikke overbevist om, at det ville blive det endelige resultat efter Folketingets arbejde med sagen. »Vi må i udvalget meget nøje lytte til de synspunkter, som vi forventer, at adskillige kredse - herunder naturligvis ganske særlig revisorer - vil fremkomme med.«

Spørgsmålet blev herefter taget op i folketingsudvalget, der behandlede denne del af næringslovkomplekset. Over for dette udvalg fremkom såvel Dansk Revisorforening som Foreningen af statsautoriserede Revisorer med mundtlige og skriftlige henvendelser om spørgsmålet, ligesom udvalget meget indgående drøftede netop dette spørgsmål med handelsministeren.

Af den betænkning over forslaget til lov om statsautoriserede revisorer, som folketingsudvalget afgav den 23. februar 1967 - Folketingstidende 1966/67 tillæg B sp. 107 - fremgår, at handelsministeren under forhandlingerne med udvalget erklærede sig enig i, »at det, der under lovforslagets forberedelse og behandling er anført til støtte for at få en særlig gruppe af ikke-statsautoriserede revisorer, må tillægges vægt, ikke mindst på baggrund af det ønske om en sådan gruppe revisorer, som også er fremkommet fra de skattelignende myndigheder.«

Handelsministeren meddelte derfor udvalget, at han var villig til at foranledige, at det påny blev taget op til overvejelse om og i bekræftende fald hvorledes, der ville kunne udarbejdes forslag til særlige bestemmelser for en gruppe af ikke-statsautoriserede revisorer. Ministeren bemærkede, at der herunder ville kunne overvejes »en ordning enten som den af næringslovkommissionens mindretal i betænkningen side 14 skitserede eller en ordning på anden måde, idet man bl. a. må have for øje, at sådanne bestemmelser bør udformes dels under hensyn til de

af Dansk Revisorforening i denne henseende anførte synspunkter, dels under hensyn til den betydning, sådanne bestemmelser måtte kunne få for andre kvalificerede grupper af revisorer eller regnskabskyndige såsom landbrugets regnskabskonsulenter.«

Folketingsudvalget henstillede herefter, at det i overensstemmelse med den af handelsministeren fremsatte udtalelse overvejes, hvorledes særlige bestemmelser for sådanne revisorer eventuelt kan gennemføres.

I Folketinget udtalte den socialdemokratiske ordfører i tilknytning hertil - Folketingstidende 1966/67 sp. 2286 - at man fra socialdemokratiets side kunne tilslutte sig lovforslaget om statsautoriserede revisorer under hensyn til, at der ved ministerens foranstaltning ville blive iværksat overvejelser om, hvorledes andre revisorer eventuelt kan få en lovmæssig placering og hjemmel.

Venstres ordfører anførte hertil — Folketingstidende 1966/67 sp. 2287-88:

»at det afgørende synspunkt må være dette, at det for befolkningen er bedst, at man har revisorer med en vis uddannelse, som kan være større eller mindre, men dog således, at den giver offentlige myndigheder en vis tryghed for, at den revision, der foretages, virkelig er af en sådan karakter, at den også tjener befolkningens egne interesser. Derfor håber jeg, at handelsministeren vil arbejde positivt videre med dette spørgsmål og finde frem til et forslag om en sådan anden gruppe revisorer, dog selvfølgelig med en rimelig afgrænsning mellem de to grupper, således at der så vidt muligt ikke bliver tale om forveksling - det er jo først og fremmest et navnespørgsmål. Vi har i udvalget drøftet spørgsmålet om navnet på denne anden gruppe, men har ikke kunnet nå frem til noget acceptabelt resultat; det er jo muligt, at man i Handelsministeriet vil være i stand dertil.«

Den konservative ordfører sagde i denne forbindelse bl. a. - Folketingstidende 1966/67 sp. 2289-90:

»Vi må erkende, at der er mange regnskabsfolk, der gør et godt stykke arbejde, tænk på alle de mange tusinde, der f.eks. er regnskabskonsulenter i landbruget og det mindre erhvervsliv. Det var ønskeligt, om man kunne finde en eller anden betegnelse for dem; men det må ikke være sådan, at vi derved devaluerede de revisorer, der har taget den statsautoriserede revisoreksamen, som er en meget stor eksamen. Det er nødvendigt, at vi har den størst mulige stab af dem, eftersom skattelovgivning her i landet bliver mere og mere indviklet, og så snart en virksomhed har en vis størrelse, er det næsten nødvendigt at konsultere en sådan højt uddannet revisor. Vi håber, at Handelsministeriet og handelsministeren finder ud af en måde at hjælpe de andre på; vi har ikke i denne omgang kunnet hjælpe dem.«

Den radikale ordfører sagde ganske kort — Folketingstidende 1966/67 sp. 2291:

»Under hensyn til den højtærede handelsministers løfte om ved en senere lejlighed at aktualisere spørgsmålet om den stilling, position, eventuelle benævnelse, eventuelle særlige uddannelse, de almindelige revisorer skulle have, kan vi fra det radikale venstres side anbefale lovforslaget om statsautoriserede revisorer.«

Handelsministeren konkluderede under den afsluttende folketingsdebat om dette punkt - Folketingstidende 1966/67 sp. 2293:

»Med hensyn til spørgsmålet om at undersøge

nærmere mulighederne for, at en gruppe ikke-statsautoriserede revisorer skal kunne anerkendes officielt, mener jeg alt taget i betragtning, selv om jeg personlig ikke bryder mig alt for meget om gruppedannelser i disse henseender, at der er et berettiget behov, som også min forgænger, hr. Lars P. Jensen, var inde på, da lovforslaget blev fremsat første gang sidste år, og jeg vil undersøge sagen, lade sagen behandle med henblik på at se, hvorvidt det vil være fornuftigt at anerkende en gruppe ikke-statsautoriserede revisorer.«

Dette tilsagn til Folketinget om at undersøge dette spørgsmål er fulgt ved nedsættelsen af udvalget vedrørende ikke-statsautoriserede revisorer.

KAPITEL II

Nuværende retstilstand i de nordiske lande.

A. Dansk lovgivning vedrørende revisorer.

Loven om de *statsautoriserede revisorer*, nr. 68 af 15. marts 1967 (revisorloven), der afløser §§ 65-73 i den tidligere næringslov nr. 138 af 28. april 1931, bestemmer i § 1, at ret til at få beskikkelse som statsautoriseret revisor har den, der

- 1) har dansk indfødsret,
- 2) har bopæl her i landet,
- 3) er fyldt 25 år,
- 4) ikke er umyndiggjort, under lavværgemål eller konkurs,
- 5) har bestået en særlig eksamen,
- 6) i mindst tre år efter det fyldte 18. år på en statsautoriseret revisors kontor har deltaget i udførelsen af de dér almindeligt forekommende revisionsarbejder, og
- 7) har forsikret eller stillet sikkerhed for mindst 100.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor.

Beskikkelse kan nægtes under de i straffelovens § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder, ligesom nægtelse kan ske, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive revisionsvirksomhed på forsvarlig måde. Der er herved navnlig taget sigte på handlinger, der ikke har medført strafferetlig tiltale.

Der er i § 2 givet hjemmel til også at beskikke personer, som i udlandet har fået en uddannelse, der kan ligestilles med den danske, og som i øvrigt opfylder betingelserne for at være statsautoriseret revisor.

Revisoreksamen aflægges for en særlig revisorkommission efter bestemmelserne i Handelsministeriets bekendtgørelse af 27. december 1967. For at kunne indstille sig til revisoreks-

amen skal den pågældende have bestået den handelsvidenskabelige kandidateksamen med revision som speciale ved en handelshøjskole.

Det er en forudsætning, at den foreskrevne praktiske uddannelse tages, efter at den pågældende har bestået kandidateksamen, men på den anden side skal man indstille sig til revisoreksamen senest 8 år efter at have bestået kandidateksamen.

Ifølge revisorlovens § 7 gives der eneret på betegnelsen »statsautoriseret revisor«, og det forbydes andre at anvende betegnelser, der kan forveksles hermed.

Det er tilladt en statsautoriseret revisor, revisorinteressentskaber eller revisionselskaber at have flere kontorsteder, men hvert kontor skal ledes af en statsautoriseret revisor (§ 9).

I § 10 bestemmes, at stillingen som statsautoriseret revisor ikke kan forenes med en stats- eller kommunal tjenstemandsstilling, ligesom den ikke - medmindre handelsministeren dispenserer - kan forenes med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, hvortil kræves offentlig godkendelse eller med stillinger som bestyrelsesmedlem, direktør, funktionær o. lign. i erhvervsvirksomheder eller institutioner.

Endvidere gives i § 13 udførlige regler om revisorers inhabilitet.

Ved gennemførelsen af revisorloven er det lagt til grund, at den statsautoriserede revisor ikke blot er en kontrollant, som med praktisk kendskab til bogholderiteknik gennemgår klientens bogføring og attesterer, at regnskabet er rigtigt sammentalt, dokumenteret og opstillet. Hans arbejde omfatter tillige kontrol af, at regnskaberne er opgjort i overensstemmelse med gældende love og forskrifter, og ofte også en kritisk gennemgang af klientens forretningsmæssige dispositioner.

I § 8 giver loven de statsautoriserede revisorer fortrinsret til af offentlige myndigheder at

blive benyttet til at afgive oplysninger om regnskabsmæssige forhold i retssager — både i straffesager og i borgerlige sager, f. eks. i skattesager. Som handelskyndige revisorer i medfør af konkurslovens § 79 skal fortrinsvis beskikkes statsautoriserede revisorer. Endvidere kan en statsautoriseret revisor uden særlig autorisation virke som regnskabskyndig tillidsmand i henhold til § 2 i loven om tvangsakkord uden for konkurs.

I øvrigt foreskriver en række betydningsfulde love anvendelse af statsautoriseret revisor. Således bankloven, jfr. § 14, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 169 af 15. juni 1956, sparekasseloven, jfr. § 13, stk. 1, i lovbekendtgørelse nr. 8 af 15. januar 1960, kreditforeningsloven, jfr. § 16, stk. 1 i lovbekendtgørelse nr. 139 af 15. april 1957, hypotekforeningsloven, jfr. § 16 i lov nr. 197 af 4. juni 1964, aktieselskabsloven, jfr. § 52, stk. 2, i lovbekendtgørelse nr. 313 af 28. august 1952 (børsnoterede aktieselskaber), loven om forsikringsvirksomhed, jfr. § 111, stk. 1, i lov nr. 147 af 13. maj 1959 og lov om boligbyggeri, jfr. § 15, stk. 2, i lovbekendtgørelse nr. 163 af 19. august 1968 (sociale boligselskaber).

Endvidere foreskrives statsautoriseret revision ved ydelse af statstilskud til konsulentvirksomhed, jfr. § 8, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 299 af 28. juni 1967, i foreninger, der virker for børneforsorg (med undtagelse af mindre foreninger), jfr. § 24, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 327 af 10. juli 1951, af regler om bestyrelsesforhold, regnskabsførelse og revision m.v. ved anerkendte institutioner og foreninger for børneforsorg samt for fondsbørsvekslerere efter bestemmelserne i bekendtgørelse nr. 42 af 23. februar 1968 om fondsbørsvekslereres regnskaber, jfr. næringslovens § 22, stk. 3.

Under visse omstændigheder forudsætter lovgivningen tillige benyttelse af statsautoriserede revisorer på følgende områder: pensionskasser, jfr. § 17 i lovbekendtgørelse nr. 163 af 26. maj 1959, begravelseskasser, jfr. § 8, stk. 6, i lov nr. 355 af 1. juli 1940, sygekasser, jfr. § 46, stk. 6, i lovbekendtgørelse nr. 403 af 23. oktober 1967, arbejdsløsheds-kasser, jfr. § 22, stk. 1, nr. 3, i lovbekendtgørelse nr. 53 af 28. februar 1967 og opdragelseshjem, jfr. § 20, stk. 1, i ovennævnte bekendtgørelse nr. 327 af 10. juli 1951.

Hertil kommer, at der i en række bestemmelser, f.eks. vedrørende statslige tilskudsordninger og i vedtægter for selskaber, foreninger, in-

stitutioner, fonds m.v. i mange tilfælde foreskrives revision ved statsautoriserede revisorer.

Efter revisorlovens § 11 kan statsautoriserede revisorer tage ansættelse hos andre statsautoriserede revisorer eller i aktieselskaber eller andre selskaber, hvis eneste formål er at drive revision og i forbindelse hermed forvaltningsvirksomhed.

Det er en forudsætning, at en eventuel direktion og flertallet af bestyrelsen udgøres af statsautoriserede revisorer.

Om revisionspåtegninger indeholder § 12 den regel, at en statsautoriseret revisors underskrift på et regnskab, medmindre andet fremgår af påtegningen, anses som udtryk for, at regnskabet er revideret af ham, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.

Efter § 12, stk. 2, skal en erklæring, der afgives af et revisorinteressentskab eller revisions-selskab, underskrives af en eller flere af de statsautoriserede revisorer, som er knyttet til selskabet.

Loven indeholder endvidere bestemmelser om, i hvilket omfang en statsautoriseret revisor kan beskæftige ikke-statsautoriserede revisorer, og nærmere regler for, hvad uddannelsen af yngre medarbejdere skal omfatte. (§ 15).

§§ 16 og 17 omhandler straffebestemmelser, og endelig er der i §§ 18-22 givet regler for det disciplinære organ, revisornævnet. Der har endnu ikke været forelagt nævnet nogen disciplinærsag.

For så vidt angår den omfattende gruppe af *ikke-autoriserede revisorer* findes der ikke særlige lovbestemmelser.

Erhvervet er frit for denne gruppe, idet der ikke udkræves næringsbrev til at udøve revisionsvirksomhed, ligesom der ikke i handelsregistret vil kunne foretages registrering af firmaer, der driver sådan virksomhed.

Ifølge § 2, stk. 1, nr. 3, i lov nr. 63 af 3. marts 1948 om ydelse af juridisk bistand samt om inkasso- og detektivvirksomhed m.v. (vinkelskriverloven) er det forbudt de af loven omfattede virksomheder at give almenheden eller virksomheden ubekendte personer meddelelse om, at virksomheden yder juridisk rådgivning eller anden retshjælp.

Loven finder ikke anvendelse på bistand, som ydes af statsautoriserede revisorer i spørgs-

mål, der står i forbindelse med regnskabs- og revisionsforhold, jfr. § 1, stk. 2, nr. 3.

I henhold til lovens § 2, stk. 2, har Justitsministeriet endvidere ved bekendtgørelse nr. 65 af 9. marts 1948 undtaget meddelelser fra ikke-autoriserede revisorer om, at der af disse ydes bistand i skattesager.

En sådan undtagelse har tidligere været indeholdt i selve vinkelskriverloven (lov nr. 123 af 13. marts 1943).

Vedrørende denne bestemmelse foreligger Justitsministeriets skrivelse nr. 44 af 30. januar 1947 til en revisorforening, der havde klaget over, at en ejendomshandler drev revisionsvirksomhed og i de lokale blade annoncerede herom. I skrivelsen meddeles, at der ikke i vinkelskriverloven er hjemmel til at frakende en person retten til at drive revisionsvirksomhed, og at Justitsministeriet, da den pågældende efter det oplyste ikke drev anden virksomhed af juridisk art end bistand i skattesager, på hvilket punkt der ikke forelå oplysning om noget misbrug, heller ikke i øvrigt fandt anledning til at foretage noget i sagen.

B. Lovgivningen i Norge.

Ved lov om revision og revisorer af 14. marts 1964 (revisionsloven) - der er optrykt som bilag 4 til betænkningen, side 59 — gennemførtes en nyordning af dette område, idet man hidtil alene havde haft en lov om statsautoriserede revisorer af 22. februar 1929, der ikke - som den nye lov - indeholdt bestemmelser om pligt til at have revision. Samtidig institueredes en ny revisorgruppe ved siden af de statsautoriserede revisorer - de registrerede revisorer.

I lovens §§ 1 og 2 gives bestemmelser om, hvem der er revisionspligtige; disse bestemmelser er nærmere uddybet i »Regler om fritaking fra revisjonspligt« af 8. december 1964, hvoraf bl.a. fremgår, at erhvervsdrivende (handel, håndværk og fabrikationsvirksomhed), hvis årsomsætning ikke overstiger 1 mill. kr., er fritaget for revisionspligt.

Der gælder særlige regler om revision for aktie- og kommanditaktieselskaber, jfr. »Regler om revisjon og revisorer i aksjeselskaber og kommandittaksjeselskaber« af 8. december 1964.

Revisionsloven fastsætter (§ 3), at revisionen skal udføres af statsautoriserede eller registrerede revisorer, således at Handelsdepartementet kan give regler om, at revisionen i visse grupper

af virksomheder skal udføres af statsautoriserede revisorer, jfr. Regler om revision og revisorer af 8. december 1964, hvorefter statsautoriseret revisor er påkrævet for så vidt angår:

1. Ejendomsmæglere,
2. Fonds- og aktiemæglere,
3. Selskaber med begrænset ansvar, når andelskapital og passiver tilsammen overstiger 2 mill. kr.

Har virksomheden flere revisorer, er det tilstrækkeligt, at en af dem er statsautoriseret.

Ifølge »Regler om revisjon og revisorer i aksjeselskaber og kommandittaksjeselskaber« har følgende selskaber pligt til at have statsautoriseret revision:

1. Selskaber, der driver den ovenfor under 1 og 2 nævnte virksomhed,
2. Aktieselskaber med en aktiekapital på 1 mill. kr. eller derover,
3. Kommanditaktieselskaber med en kommanditkapital på 500.000 kr.

Der gælder særlige regler for banker og forsikringsselskaber.

I revisionslovens §§ 4-9 gives bestemmelser om revisionens udførelse. Reglerne er de samme for statsautoriserede og registrerede revisorer.

Den, der *registreres* som revisor, skal (§§ 10 og 11) udover at opfylde de sædvanlige krav med hensyn til bopæl, vandel, økonomi og myndighed have bestået revisoreksamen og får derefter et registreringsbevis.

Den, der bliver *statsautoriseret* revisor, skal udover at opfylde ovennævnte betingelser have bestået højere revisoreksamen og har derefter ret til at opnå bevilling som statsautoriseret revisor.

Betegnelserne er ifølge lovens § 12 beskyttede titler.

Adgang til at indstille sig til *revisoreksamen* har den, der har bestået eksamen fra »økonomisk gymnasium«, eller som har studentereksamen, og som desuden har eksamen fra et mindst 1-årigt dagkursus ved handelsskole eller handelsgymnasium eller tilsvarende uddannelse.

Man skal være fyldt 20 år og skal desuden have haft 2 års forskelligartet praksis i revisionsarbejde i Norge. I Bestemmelser angående registrering af revisorer af 12. april 1967 er det nærmere fastsat, i hvilket omfang en sådan

praksis vil kunne medregnes til opfyldelse af 2 års-reglen.

Det fremgår heraf, at praksis, som består i bogføringskontrol for skattemyndighederne i næringsvirksomheder, kun godtages efter en konkret vurdering af den pågældende ansøgers praksis, at praksis må være af en sådan art, at arbejdet omfatter en fuldstændig kontrol og analyse af den næringsdrivendes regnskaber, at praksis må omfatte forskelligartet næringsvirksomhed, og at man, hvis ansøgerens arbejde også har omfattet anden virksomhed end bogføringskontrol, alene medtager bogføringskontrolvirksomhed ved beregningen af praksistiden.

For at kunne indstille sig til *højere revisor-eksamen* må den pågældende ud over at have bestået revisoreksamen have mindst 5 års praksis, dog således at 2 år af denne praksis kan være erhvervet i udlandet. Der skal hengå 3 år mellem bestået revisoreksamen og højere revisoreksamen.

1 Regler om revision og revisorer af 8. december 1964 er bestemt, at statsautoriserede og registrerede revisorer kan have assistenter til hjælp ved revisorarbejdet.

Assisterenterne skal have samme skoleuddannelse, som kræves for den, der indstiller sig til revisoreksamen, og dette krav gælder alle assistenter, uanset om vedkommende alene arbejder i en enkelt virksomhed, og uanset om virksomheden er revisionspligtig.

Selv om der ikke findes nogen definition af begrebet »revisorassistent«. må man formentlig fra begrebet kunne udelukke det personale, der alene er beskæftiget med maskinskrivning, stenografi m.v. og den tekniske behandling af bogholderi- og datamaskiner.

Revisionslovens overgangsbestemmelser (§ 18) fastsætter, at den, som ved lovens ikrafttræden driver revision som hovedbeskæftigelse, kan registreres som revisor i revisionspligtig virksomhed uden at have bestået revisoreksamen.

I indtil 3 år fra lovens ikrafttræden kan den, der ikke har revisoreksamen, optages i registret, når han foruden at opfylde de sædvanlige for nævnte krav godtgør:

- a) at have realeksamen eller tilsvarende uddannelse,
- b) at have eksamen fra handelsgymnasi-

- c) efter sit fyldte 20. år at have haft 3 års forskelligartet praksis i revisionsarbejde for indenlandske næringsvirksomheder.

Om anvendelsen af betegnelsen »registreret revisor« har den norske Registrerede Revisorers Forening i en skrivelse af december 1966 til Dansk Revisorforening oplyst, at betegnelsen, så vidt foreningen har kunnet konstatere, er blevet accepteret og gledet ind i sprogbrugen og næringslivets bevidsthed på en tilfredsstillende måde.

C. Ordningen i Sverige.

Den svenske ordning vedrørende revisorer er baseret på, at autorisation og godkendelse gives af handelskammerne, der således i den relation har de samme beføjelser som her i landet Handelsministeriet. Handelskammerne har siden 1912 autoriseret revisorer og siden 1931 godkendt de såkaldte »granskningsmän«.

Ifølge Stockholms Handelskammars Stadga af 18. oktober 1930, senest ændret 3. december 1965, skal en *autoriseret revisor* besidde kundskaber og erfaringer, som gør det muligt for ham at foretage undersøgelser og bedømmelse af regnskaber og økonomisk forvaltning, selv om de derved opståede problemer er af mere indviklet, usædvanlig eller omfattende karakter.

Godkendte granskningsmän skal have kundskaber og erfaring, som gør det muligt for dem at undersøge regnskaber og i forbindelse hermed bedømme enklere spørgsmål vedrørende den økonomiske forvaltning.

Betingelserne for at kunne opnå *autorisation* er ifølge § 2:

- a. opnået 25 års alder, dog helst ikke over 55 år,
- b. de sædvanlige krav vedrørende vandel og økonomi,
- c. at ansøgeren ved svensk handelshøjskole eller svensk universitet har bestået »ekonomexamen« eller har bestået en særlig godkendt prøve samt
- d. gennem praksis af forskellig art hos en praktiserende, autoriseret revisor **har vist** evner for revisionsfaget. Sådan virksomhed skal normalt have været af mindst 5 års varighed.

I § 3 er der gjort nærmere rede for omfanget af »økonomexamen« og om hvilke karakterer, man skal have opnået i de forskellige fag.

I § 4 er det bestemt, at den særlige prøve, der kan aflægges i stedet for at have bestået økonomexamen, skal aflægges for det centrale revisornævn. Prøven skal ledes af lærere ved en svensk handelshøjskole og skal omfatte virksomhedsøkonomi, jura og nationaløkonomi.

For at blive *godkendt* som granskningsmand skal man ifølge § 9 udover at opfylde de under a. og b. nævnte betingelser have tilegnet sig gode kundskaber i bogføring og indgående kendskab til gældende ret vedrørende førelse af årsregnskaber og vedrørende beskatning samt have vist anlæg for revisionsarbejde. Kundskaberne i bogføring og kendskab til de nævnte retsregler skal tilgodeses gennem fremlæggelse af:

1. Bevis for bestået økonomexamen eller
2. bestået eksamen på handelsgymnasium eller
3. andre godkendte eksaminer.

Med hensyn til praksis og i øvrigt egnethed for revisionsarbejde skal det dokumenteres, at man har været beskæftiget med revisionsarbejde i almindelighed i mindst 5 år, hvoraf man i mindst 3 år skal have været beskæftiget med revisionsarbejde for virksomheder af ikke ganske ringe størrelse.

I børsnoterede selskaber skal mindst én af revisorerne være autoriseret. Det samme gælder, når aktiekapitalen i henhold til selskabets vedtægter udgør mindst 2 mill. kr.

På udvalgets foranledning har Stockholms Handelskammer i skrivelse af 3. maj 1968 oplyst, at der for øjeblikket er ca. 400 autoriserede revisorer og ca. 750 godkendte granskningsmän. Efter Handelskammerets opfattelse udgør de godkendte granskningsmän et ønskværdigt og nødvendigt supplement til de autoriserede revisorer, og det har vist sig først og fremmest at være mindre og mellemstore virksomheder, som anvender granskningsmän ved revision.

Da den svenske ordning ikke er baseret på revisionspligt på samme måde som den norske, omhandler fornævnte Stadga i øvrigt alene

spørgsmål som Handelskammerets tilsyn med revisorerne, regler om det centrale revisornævn og om, hvorledes revisorerne og granskningsmændene skal opstille regnskaber.

D. Ordningen i Finland.

Den finske ordning svarer i det store og hele til den svenske, og er således baseret på, at handelskammerne meddeler autorisation og godkendelse af revisorer. Det finske centralhandelskammer i Helsingfors autoriserer »godkendte revisorer«, medens de stedlige handelskammer autoriserer »godkendte regnskabsmænd«.

Centralhandelskammerets revisorstadgar er af 1. januar 1959, medens bestemmelserne om godkendte regnskabsmænd er af 31. maj 1950, som ændret i maj 1960.

Enkeltreglerne synes ligeledes i vidt omfang at have haft deres forbillede i den svenske ordning. Minimumseksamenskravet for godkendte revisorer er bestået diplomøkonomexamen med en vis minimumskaraktter i virksomhedsøkonomi og med specialisering i revision. Også eksaminer aflagt i udlandet, som må antages at modsvare diplomøkonomexamen, vil kunne godkendes. Revisoreksamen aflægges for Centralhandelskammerets revisornævn.

Medens kravet for så vidt angår godkendte revisorerers erhvervspraksis er 3 år, gælder der et krav om mindst 5 år for så vidt angår godkendte regnskabsmænd. Den teoretiske forudsætning for at opnå godkendelse som regnskabsmand er bestået sluteksamen ved handelshøjskole eller i det mindste ved handelsinstitut. En ansøger vil ikke kunne godkendes som regnskabsmand, såfremt han indtager en sådan stilling eller beskæftigelse, at der kan tænkes at opstå konflikt mellem denne og udførelsen af arbejdet som godkendt regnskabsmand.

Godkendte regnskabsmænd får udleveret et bevis, som hvert år skal fornyes. Fornyelse vil kun kunne ske, når den pågældende foreviser en særlig dagbog, hvori der skal føres optegnelser om de hverv, den pågældende har bestridt i årets løb. Fornyelsen er afhængig af, om disse oplysninger - såvel med hensyn til kvalitet som kvantitet - findes tilfredsstillende.

KAPITEL III

Behovet for en ny gruppe offentligt godkendte revisorer.

Loven om de statsautoriserede revisorer indeholder hverken regler om andre revisorer eller om udøvelse af almindelig revisionsvirksomhed. Enhver kan fortsat anvende betegnelsen »revisor«, og loven beskytter kun betegnelsen »statsautoriseret revisor« og betegnelser, som kan forveksles hermed.

Både i næringslovkommissionen og dennes særlige revisorudvalg og senere også i Folketinget blev der rejst spørgsmål om godkendelse af yderligere en gruppe revisorer.

Herom kan henvises til redegørelsen i kapitel I.

A. De eksisterende revisor- og regnskabskonsulentgrupper.

En nødvendig forudsætning for afgørelsen af, om der er et behov for en sådan ny gruppe, er en redegørelse for arten og omfanget af den revisorbistand, som aktuelt står til rådighed for erhvervslivet og andre aftagere af revisionsarbejde. En sådan kortlægning har dog på grund af mangel på statistisk materiale været vanskelig.

1. De statsautoriserede revisorer

Den højest kvalificerede revisorgruppe, som i dag står til rådighed, er de statsautoriserede. Denne revisorgruppe har gennemgået en lang og krævende uddannelse, dels på handelshøjskolerne dels gennem praksis og på kurser arrangeret af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, sluttende med en eksamen, som aflægges for den af Handelsministeriet nedsatte revisorkommission. Den gennemsnitlige uddannelsesetid er ca. 10 år.

Om udviklingen inden for antallet af statsautoriserede revisorer kan følgende oplysninger gives:

	Antal statsaut. revisorer	Heraf deponeret beskikkelse	Antal medarbejdere
1958	543	53	1.350
1959	571	55	1.427
1960	596	58	1.577
1961	619	61	1.657
1962	645	57	1.732
1963	674	60	1.810
1964	688	58	1.954
1965	722	63	2.089
1966	752	65	2.178
1967	788	68	2.263
1968	805	85	2.450
1969 (pr. 1.maj)	845	86	2.600

De ovenfor anførte tal er opgjort efter de indberetninger, som af de statsautoriserede revisorer i henhold til Handelsministeriets bekendtgørelse af 6. april 1933 årlig skulle indsendes vedrørende antallet af statsautoriserede revisorer og de ansatte revisormedarbejdere. Det bemærkes, at der til revisormedarbejdere ikke henregnes personale, som udelukkende er beskæftiget ved egen bogføring, maskinskrivning o. lign. eller ved tilsvarende arbejder for fremmede. Det opgivne antal medarbejdere omfatter således alene egentlige revisionsmedarbejdere. Som det vil ses af oversigten, er antallet af statsautoriserede revisorer i den angivne periode blevet forøget med 56 pct. og antallet af revisormedarbejdere med 93 pct.

De statsautoriserede revisorerers arbejdsområde er naturligvis i første række alle former for revisionsmæssige opgaver, det være sig de pligtrevisioner, som på mange forskellige områder foreskrives af lovgivningen, jfr. nærmere herom foran side 12, som de mange andre former for revisionsopgaver, der kan forekomme både in-

den for erhvervslivet og det offentlige. Pligtrevisionerne udgør dog kun få procent af den samlede honorarindtægt. Virksomheden er ikke begrænset alene til de egentlige revisionsmæssige opgaver. Et lige så vigtigt felt er regnskabsmæssig assistance i videre forstand med eller uden egentlig revisionsmæssig indsats, såsom forring af bogholderi med dertil hørende regnskabsopstilling og assistance ved udarbejdelse af årsregnskab på grundlag af en af klienten selv foretaget bogføring. Herudover må man nævne opgaver, som består i rådgivning med hensyn til skattemæssige og andre økonomiske problemer, virksomhedsorganisation, rationalisering, virksomhedsledelse, budgettering og planlægning i videre forstand. Udviklingen i de seneste år har accentueret den statsautoriserede revisors rådgivning i økonomisk virksomhedsledelse, medens den traditionelle talmæssige revision og bilagsrevision er afløst af mere effektive og tidssvarende fremgangsmåder såsom analytisk revision, områderevision og stikprøverevision.

De statsautoriserede revisorer driver virksomhed enten alene eller sammen med andre i form af interessentskaber eller aktieselskaber. Løsere samarbejdsformer som kontorfællesskab findes også. I de senere år har der i 3-4 tilfælde fundet sammenslutninger sted af revisionsvirksomheder til store virksomheder under forskellige former for partnerskab. Det er ikke usandsynligt, at andre sammenslutninger vil finde sted i fremtiden. En stor del af de statsautoriserede revisorer vil dog stadig drive virksomhed enten som soloforretninger eller med få partnere. Sammenslutningerne er en følge af de krav, der nu stilles med hensyn til større og større specialisering. Formålet med sammenslutningerne er at tilvejebringe virksomheder, der effektivt vil kunne løse enhver opgave, der kan stilles til en statsautoriseret revisor. Udviklingen har også medført større medarbejderstabe, idet de statsautoriserede revisorer i forholdsvis vidt omfang, foruden at beskæftige sig med revision og rådgivning i skattemæssige og andre økonomiske problemer som nævnt ovenfor, beskæftiger sig med bogføringsarbejde for klienterne. Uddannelsen af personalet i bogføringsafdelingerne er afpasset til de krav, som må stilles til en sådan afdeling. En statsautoriseret revisor er ansvarlig leder, mens det under større forhold ikke er ualmindeligt, at den daglige ledelse af bogføringsafdelingen varetages af en ikke-revisionsuddannet medarbejder.

Uanset denne strukturændring har udvalget fundet det godtgjort, at de statsautoriserede revisorer og deres medarbejdere ikke kan dække hele det i erhvervslivet eksisterende behov for udførelse af bogføring, regnskabsafslutninger, skatteregnskaber m.v.

2. Andre erhvervsdrivende revisorer

Om antallet af andre erhvervsdrivende revisorer, som står til rådighed, foreligger der ikke helt sikre oplysninger, men undersøgelser af postvæsenets officielle fortegnelser og oplysninger fra adressebureauer lader formode, at antallet ikke er under ca. 1.800.

I 1965 foretog Dansk Revisorforening en undersøgelse, hvor man henvendte sig til 1.600 ikke-autoriserede revisorer. Af disse besvarede 416 de stillede spørgsmål. Det fremgik bl. a. heraf, at de 416 revisorer beskæftigede 766 assistenter (hvortil kommer elever) og på dette grundlag skønner man, at der på daværende tidspunkt hos de 1.600 adspurgte revisorer var beskæftiget i alt ca. 2.500 assistenter. Der kan ikke gives nogen sammenfattende karakteristik af denne revisorgruppe, idet de enkelte revisorers uddannelse spænder fra 1. del af prøven for statsautoriserede revisorer eller HD i regnskabsvæsen til en kun elementær uddannelse i bogføring, og deres kvalifikationer er af tilsvarende vidt forskellig art.

Om arten og omfanget af det arbejde, som udføres af denne meget store gruppe ikke-autoriserede revisorer, kan man danne sig et vist indtryk ved hjælp af den ovenfor nævnte undersøgelse fra 1965. Det fremgik af denne undersøgelse, at de 416 revisorer, som besvarede henvendelsen, betjente 54.004 klienter, der fordelte sig således:

Detailhandlere	18.639 klienter
Håndværkere	14.095
Landmænd	4.557
Grossister og fabrikanter	4.219
Liberale erhverv (læger, tandlæger, ingeniører, advokater m.v.)	3.809
Aktieselskaber	1.203
Andre klienter	7.482

I alt: 54.004 klienter

Om arbejdets art blev det oplyst, at revisorerne varetog følgende opgaver for de 54.004 klienter:

1. Ren bogføring uden bilagskontrol o.lign. 7.990 klienter
2. Bogføring på grundlag af bilagsrevideret kasseklade med tilhørende beholdningsafstemninger og anden revision. 31.960
3. Revision i forbindelse med selvførte bøger. 14.054

I alt: 54.004 klienter

a) *Medlemmer af Dansk Revisorforening*

Inden for gruppen af ikke-autoriserede revisorer skal først peges på de revisorer, som er medlemmer af Dansk Revisorforening. Pr. 1. april 1969 havde denne forening 351 medlemmer. For at blive optaget i foreningen skal revisoren opfylde visse personlige betingelser og være i besiddelse af visse nærmere fastlagte faglige kvalifikationer.

Med hensyn til de personlige betingelser kan det anføres, at den pågældende skal være fyldt 25 år, ikke må være ude af rådighed over sit bo og skal have ført en retskaffenandel. Den sidste betingelse konstateres ved indsendelse af straffeattest, som regelmæssigt fornyes under

Kravet om faglige kvalifikationer går ud på, medlemsskabet.

at den pågældende i mindst 3 år skal have drevet erhverv som selvstændig revisor eller i mindst samme åremål på en statsautoriseret revisors kontor eller hos et medlem af Dansk Revisorforening have deltaget i alt dér forekommende arbejde af revisionsmæssig art. Endvidere stilles der krav om, at den pågældende skal have bestået HD-prøve i regnskabsvæsen eller en anden eksamen, der kan ligestilles med ovennævnte, eller have bestået foreningens særlige optagelsesprøve. Til bedømmelse af optagelsesprøverne er der nedsat et udvalg bestående af mindst 6 medlemmer, hvoraf de 2 er medlemmer af foreningen, medens resten skal være personer uden for foreningens kreds.

Bedømmelsesudvalget har for tiden følgende sammensætning:

Højesteretssagfører Børge Kock, formand,
 Bankdirektør Johs. Mussfeldt,
 Håndværkerbanken,
 Ligningschef, cand. jur. Th. Hove,
 Statens Ligningsdirektorat,
 Kontorchef Axel Wass,
 Københavns Skattevæsen,
 Direktør, landsretssagfører Erik Langsted,
 udpeget af Butikshandelens Fællesråd,

Kontorchef, cand. polit. Tage Uhrskov,
 udpeget af Håndværksrådet,
 Revisor I. B. Ibsø, HD,
 repræsentant for Dansk Revisorforening,
 Revisor N. F. Gottlieb,
 repræsentant for Dansk Revisorforening,
 Revisor Kjeld Seehausen, suppleant,
 repræsentant for Dansk Revisorforening.

b) *Medlemmer af Dansk Revisor Union*

Endvidere er en del ikke-autoriserede revisorer medlemmer af Dansk Revisor Union. Denne forening, som blev stiftet i 1965, er en fællesorganisation for 4 landsdelsrevisorforeninger: Jydsk Revisorforening, Fyns Stifts Revisorforening, Revisorforeningen for Storkøbenhavn og Revisorforeningen for Sjælland, Lolland-Falster og Bornholm. Fællesorganisationen talte pr. 1. januar 1969 191 medlemmer.

Som betingelse for optagelse i denne forening skal man gennem indsendelse af straffeattest dokumentere at have ført en retskaffenandel. Endvidere skal man i mindst 3 år have drevet selvstændigt erhverv som revisor og derved have opnået de til fagets bestridelse fornødne kvalifikationer samt have bogførings- og revisionsvirksomhed som hovederhverv. Dokumentation for de faglige kvalifikationer tilvejebringes ved indsendelse af 2 eksempler på udførte arbejder, nemlig driftsregnskab og status for en håndværksvirksomhed og for en handelsvirksomhed. Disse arbejder bedømmes af særlige, stedlige bedømmelsesudvalg, som består af medlemmer, der ikke samtidig er medlemmer af bestyrelsen. Bedømmelsesudvalgene afgiver indstilling til bestyrelsen, som træffer endelig afgørelse.

Ved en undersøgelse foretaget i 1967 af Dansk Revisor Union blandt dens 177 medlemmer besvaredes et udsendt spørgeskema af 118 medlemmer (67 pct.), og resultatet af undersøgelsen er sammenfattet således:

»De nedenfor anførte beregninger er baseret på de 118 besvarelser, der senere efter forholdstalsprincippet er omregnet til 177.

- 1) 92V2 pct. eller 163 har været ansat hos en statsautoriseret revisor eller hos en ikke statsautoriseret revisor.
 Gennemsnitsansættelse 5V2 år.
 Opdelt således:
 51 pct. eller 90 har været ansat hos statsautoriseret revisor.
 Gennemsnitsansættelse 6V4 år.

41 pct. eller 73 har været ansat hos ikke-statsautoriseret revisor.

Gennemsnitsansættelse $4\frac{1}{3}$ år.

2) Unionens 177 medlemmer beskæftigede i 1967/68 490 medarbejdere eller ca. 2.8 pr. revi-

3) Erhvervsmæssig fordeling af regnskabsklienter: Unionens medlemmer havde pr. 31/12 1966 samlet 22.600 regnskabsklienter, der på erhverv er fordelt som følger:

Detailhandlere.	8.781	eller	39	pct.
Håndværksmestre	5.857	eller	26	pct.
Landbrug.	1.146	eller	5	pct.
Grosserere.	561	eller	2,52	pct.
Andre erhverv.	6.255	eller	27,72	pct.
	22.600		100	pct.

4) I 78 pct. eller for 17.653 regnskabsklienter fører revisor kassebog eller -journal på basis af den erhvervsdrivendes førte kassekladde. — I 22 pct. tilfælde afsluttes og opstilles regnskab på basis af den erhvervsdrivendes egen bogføring.«

c) Håndværksrådets regnskabskonsulenter

På tværs af de erhvervsdrivende revisorers organisationer findes der endvidere en gruppe, som kan karakteriseres derved, at den er berettiget til at bruge betegnelsen »Håndværksrådets regnskabskonsulent«.

Håndværksrådet har nedsat et regnskabskonsulentudvalg, som efter ansøgning godkender erhvervsdrivende revisorer og giver dem tilladelse til at anvende den anførte betegnelse. Som minimumskrav for optagelse i denne kreds stilles, at den pågældende revisor er statsautoriseret, HD eller medlem af Dansk Revisorforening. Håndværksrådet lægger vægt på, at disse konsulenter træder til som ledere af undervisning for håndværksmestre i bogføring og kalkulation, ligesom de i et vist omfang skal deltage i tilvejebringelse af Håndværksrådets regnskabsstatistik ved indsendelse af særlige regnskabs-skemaer udarbejdet på basis af deres klienters regnskaber. Håndværksrådet foranstalter endvidere kurser for disse konsulenter.

Bortset fra de nævnte opgaver med hensyn til undervisning og statistik arbejder disse regnskabskonsulenter som revisorer for de enkelte håndværksmestre, men dette foregår uden Håndværksrådets medvirken, idet forholdet mellem klient og revisor er Rådet uvedkom-

mende. Der findes for tiden ca. 130 revisorer, som bærer betegnelsen »Håndværksrådets regnskabskonsulent.«

3. Andre konsulentordninger

Udover de ovenfor nævnte revisorgrupper findes der nogle grupper konsulenter, som bl. a. karakteriseres derved, at de ikke arbejder som selvstændige erhvervsdrivende, men er ansat som funktionærer i en erhvervsorganisation med henblik på at bistå organisationens medlemmer i regnskabsspørgsmål.

a) *Landbrugets organisationer* beskæftiger sig i vidt omfang med regnskabsmæssig bistand til deres medlemmer. Dette arbejde er inden for landbo- og husmandsforeningerne organiseret i 128 regnskabskredse, som i alt beskæftiger ca. 950 medarbejdere (økonomikonsulenter og assistenter). Af disse 950 personer er de 260 agronomer, medens de øvrige medarbejdere er kontorpersonale, som i de fleste tilfælde er oplært af vedkommende landbrugsorganisation selv på dens regnskabskontor. Endvidere bemærkes, at man fra og med sommeren 1967 har etableret en landbrugsteknikeruddannelse, bl. a. med speciale i regnskab. Denne uddannelse, som bygger på, at eleverne før deltagelse i undervisningen har haft en vis praksis, strækker sig over 6 måneder, og de første hold regnskabsteknikere, som har fuldendt deres uddannelse, har for de flestes vedkommende fået ansættelse i landbrugsorganisationernes regnskabskredse. Landbrugets økonomikonsulenter har til hovedopgave at give driftsvejledning, såvel kollektivt som overfor den enkelte landmand. Den kollektive vejledning foregår gennem foredrag og udgivelse af regnskabsberetninger. Vejledningen over for den enkelte landmand består i en løbende driftskontrol, udarbejdelse af driftsanalyser samt bistand ved udarbejdelse af investerings- og finansieringskalkuler og driftsplanlægning. Sideløbende med dette driftsmæssige vejledningsarbejde foretages en skattemæssig vejledning og opgørelse af skatteregnskaber for foreningens medlemmer.

Det samlede antal driftsregnskaber i landbo- og husmandsforeningernes regnskabsvirksomhed andrager 27.300. Med bogføringspligtens indtræden i landbruget er der sket en voldsom udvidelse af regnskabsvirksomheden, således at der ved siden af disse driftsregnskaber foretages opgørelse af ca. 16.000 skatteregnskaber. Der er i alt ca. 45.000 landmænd, som

er bogføringspligtige, og landbrugets regnskabsvirksomhed omfatter godt 43.000 regnskaber. Det må dog herved tages i betragtning, at en del af de 27.300 driftsregnskaber opgøres for landmænd, som ikke er bogføringspligtige.

Op mod 15-20 pct. af landbrugsregnskaberne udarbejdes for øjeblikket på grundlag af EDB-behandling, og det forventes, at gennemførelsen af standardregnskabsaflæggelse over EDB i løbet af forholdsvis kort tid vil kunne gennemføres for det overvejende antal landbrugsregnskaber.

Det samlede antal af landmænd andrager ca. 145.000, og der synes således at være en stor gruppe, som ikke får regnskabsmæssig bistand, men langt den overvejende del af disse er små landbrugere, som ikke er bogføringspligtige, og som måske ikke har så stort et behov for regnskabskonsultation.

b) *Detailhandelens organisationer* har med hjemmel i iøv nr. 207 af 16. juni 1962 om Teknologiske Institutter og konsulentvirksomhed med støtte fra Danmarks Erhvervsfond etableret en regnskabskonsulentordning. Disse konsulenter har til opgave at bistå butikshandelen med at tilrettelægge en moderne og rationel regnskabsføring, der sikrer, at virksomhederne får flest mulige oplysninger ud af deres regnskaber, hvorved de sættes i stand til at bedømme forretningens konkurrenceevne. Endvidere foretager konsulenterne regnskabsundersøgelser for de mere betydelige branchers vedkommende med udarbejdelse af normtal m.v. Det er derimod ikke regnskabskonsulenternes opgave at bistå med selve regnskabsføringen, når regnskabet først er anlagt. Denne opgave henvises til de almindelige erhvervsdrivende revisorer.

B. Udtalelser fra erhvervsorganisationer, skattemyndigheder m.v. og pengeinstitutter.

Idet henvises til det ovenfor anførte, og til at der gennem længere tid er blevet givet udtryk for, at der eksisterer et behov for en gruppe offentlig godkendte revisorer ved siden af de statsautoriserede, er en nærmere analyse af dette behov søgt tilvejebragt ved indhentelse af en række mere detaljerede oplysninger, ligesom man i denne henseende har støttet sig til den sagkundskab, der har været repræsenteret i udvalget.

1. Erhvervsorganisationernes stilling til en godkendelsesordning

a) *Butikshandelens Fællesråd* er af den opfattelse, at den stadige vækst i de offentlige låne- og tilskudsordninger, hvormed følger krav om attestationer m.v. af statsautoriserede revisorer, understreger betydningen af, at der etableres en anden gruppe godkendte revisorer.

Når der henses til det antal klienter, som revisorer tilknyttet Dansk Revisorforening eller Dansk Revisor Union yder regnskabsmæssig bistand, og til den bistand, der ydes af Håndværksrådets og landbrugets økonomikonsulenter, må det antages, at ca. 40.000 håndværksvirksomheder, 60.000 detailhandelsvirksomheder og ca. 100.000 landmænd - i alt ca. 200.000 erhvervsdrivende - løber en risiko for ikke at få kvalificeret revisorbistand, såfremt de ikke har en eller anden godkendelsesordning at støtte sig til.

Butikshandelens Fællesråd lægger fremfor alt vægt på, at der i forbindelse med en ny godkendelsesordning etableres en fornuftig kvalifikationsprøve med tilhørende kontrolmuligheder, og således at en eventuel godkendelse, beskikkelse eller lign. skal kunne nægtes eller fratages revisorer, der i øvrigt ikke må antages at ville drive deres virksomhed på forsvarlig måde.

b) *Håndværksrådet* finder, at der er et reelt behov for lovfæstelsen af en særlig gruppe revisorer, der har den fornødne uddannelse, men som på den anden side ikke er overkvalificerede.

Mange ledere af mindre virksomheder vil ikke gå til statsautoriserede revisorer, fordi disse skønnes at være overkvalificerede til den bistand, de har behov for. Det er derfor af stor betydning, om man kan henvise sådanne håndværkere til en bestemt gruppe revisorer, som de kan have tillid til.

Der er behov for bistand til bogføring, revision af regnskaber og opstilling af skatteregnskaber. Endvidere bistand til løsning af problemer vedrørende dækningsgrad, produktionsomstilling, opstilling af kort- og langsigtede budgetter, herunder likviditetsbudgetter m.v. for de mere avancerede håndværksmestre.

Håndværksvirksomhederne er i denne henseende ikke dækket ind gennem Håndværksrådets konsulentordning, der er baseret på ca. 130 godkendte regnskabskonsulenter.

c) *Den danske Handelsstands Fællesrepræsentation* giver udtryk for, at der er behov for en ny godkendt revisorgruppe, og at erhvervene formentlig først og fremmest har brug for revisorbistand med hensyn til bogføring, skatteproblemer, driftsøkonomi m.v.

En godkendelsesordning kan medvirke til at sikre bedre regnskaber og færre problemer med skatteligningen. Hvis der gennemføres en godkendelsesordning, må det forventes, at denne får bred tilslutning, og det må antages, at det vil være »livsfarligt« for en revisor at stå uden for denne gruppe, idet erhvervslivet vil kunne få sit behov for revisionsarbejde dækket ved bistand fra en statsautoriseret eller anden godkendt revisor.

d) *De samvirkende danske Landboforeninger og De samvirkende danske Husmandsforeninger* er enige i, at der for andre erhvervsdrivende er et behov for etablering af en ny godkendelsesordning og henviser for landbrugets vedkommende i den forbindelse til den af foreningerne etablerede konsulentordning, som vil kunne udbygges i takt med et stigende behov i landbruget for regnskabsmæssig bistand. Under alle omstændigheder må det for landbruget være en afgørende forudsætning, at økonomikonsulentordningen, der har virket tilfredsstillende for landbruget, kan bibeholdes i sin nuværende skikkelse.

e) *Industrirådet* kan tiltræde, at der er et behov for kvalificerede revisorer udover de statsautoriserede revisorer til at løse de regnskabsmæssige opgaver m.v. for de erhvervsdrivende. Dette finder Rådet også bevist derigennem, at der rent faktisk eksisterer og virker en række ikke-statsautoriserede revisorer.

Fra Rådets side understreges det, at der ved etableringen af en godkendelsesordning må lægges vægt på at sikre, at de pågældende revisorer er så velkvalificerede som muligt.

2. Skattemyndighederne m.fl.'s stilling til behovsspørgsmålet

a) *Finansministeriet, Skattedepartementet*, jfr. bilag 5.1, finder — ligesom *Ligningsrådet* — at det må antages, at der også i fremtiden vil være et betydeligt antal revisorer uden for de statsautoriserede revisorers kreds, der vil tilbyde deres bistand til skatteyderne. Blandt de ikke-statsautoriserede revisorer findes dels vel-

kvalificerede revisorer, dels revisorer der kun i mere eller mindre begrænset omfang har forudsætninger for at bistå skatteyderne. Endelig er der også revisorer, om hvem man vil mene, at det er direkte uheldigt, at de bistår skatteyderne med deres skatteopgørelser.

Man finder det af væsentlig betydning, at skatteyderne ved valg af revisor kan være sikret, at den pågældende er tilstrækkelig kvalificeret, og at skattemyndighederne ved opfordring til en skatteyder til at søge revisorhjælp, hvor forholdene måtte tilsige det, kan henvise til en gruppe revisorer ud over de statsautoriserede revisorers kreds.

Som følge af det anførte vil man anse det for rigtigt, at velkvalificerede revisorer uden for de statsautoriserede revisorers kreds kan opnå en form for anerkendelse.

b) *Direktoratet for Københavns Skattevæsen*, jfr. bilag 5.2, oplyser at der for betydelige grupper af selvstændige erhvervsdrivende inden for Københavns Kommune, især blandt detailhandlere, småhåndværkere og lign., er et klart behov for sagkyndig bistand fra revisorer, der ikke behøver at have den mest avancerede uddannelse. Direktoratet finder det derfor ønskeligt, om man, når skatteydere under forhandlingerne i Direktoratet anmoder om at få anbefalet en revisor — eventuelt en bedre revisor end den hidtil benyttede — kunne henvise til en revisorgruppe uden for de statsautoriseredes kreds, hvor man hidtil har måttet henvise pågældende til gennem telefonbøger, vejvisere og lign. at søge at skaffe sig den fornødne bistand. Fra Direktoratets side må man dog nære nogen betænkelighed ved en sådan autorisation, såfremt der - under hensyn til den mindre avancerede uddannelse, der må forventes forudsat - ikke under en eller anden form sikres en fortsat tilstedeværelse af de fornødne kvalifikationer.

c) *Frederiksberg Skattedirektorat*, jfr. bilag 5.3, udtaler som sin opfattelse bl. a., at kredsen af statsautoriserede revisorer ikke er i stand til at dække borgernes behov for skattemæssig revisorbistand, og må derfor mene, at der er et - ikke ringe - behov for en særlig gruppe revisorer, der i kraft af en godkendelse yder såvel borgerne som skattemyndighederne garanti for tilstrækkelige faglige kvalifikationer.

d) *Skatterådsforeningen*, jfr. bilag 5.4, er

af den opfattelse, at der ud fra et skattemæssigt synspunkt er et stort behov for, at der kan finde godkendelse sted af en gruppe revisorer ud over de statsautoriserede, og at dette behov vil stige, efterhånden som flere og flere skatteydere inddrages under bogførings- og regnskabspligten. Det vil være af betydning, såfremt der stilles krav om en godkendelse for at virke som revisor, idet de pågældende derved i højere grad tvinges til at føle det ansvar, de har over for deres klienter, og man vil ad denne vej kunne udelukke de ukvalificerede revisorer. Det er ikke alle skatteydere, der har brug for en statsautoriseret revisor, men mange af de pågældende - f. eks. mindre erhvervsdrivende - har snarere brug for en revisor med en anerkendt bogholderimæssig uddannelse og skattemæssig indsigt. Hertil kommer, at de statsautoriserede revisorer kun i meget begrænset omfang kan stå til rådighed for de erhvervsdrivende.

Skatterådsforeningen kan herefter udtale, at der efter de erfaringer, man har fra ligningsarbejdet, ikke står den fornødne kvalificerede stab af revisorer til rådighed for de erhvervsdrivende, når disse søger regnskabsbistand, at der er behov for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede, og at man stærkt kan anbefale, at der gennemføres en ny lovgivning herom.

e) *Foreningen af Amtsligningsinspektører*, jfr. bilag 5.5, udtaler bl. a., at det er foreningens opfattelse, at der for så vidt ikke er mangel på revisorbistand, hvorimod kvaliteten af den bistand, der tilbydes, ofte lader meget tilbage at ønske.

Da forholdet er det, at man foruden de statsautoriserede revisorer og de til landboforeningerne knyttede konsulenter har en betydelig gruppe af dygtige og velkvalificerede revisorer, må Foreningen af Amtsligningsinspektører hilse med glæde de overvejelser, der er i gang med hensyn til eventuelt ad lovgivningens vej at udskille disse revisorer fra den gruppe af revisorer, som må betegnes som absolut uegnede til at optræde som revisorer og rådgivere for skatteborgere.

Det er derfor Foreningens opfattelse, at der i høj grad foruden de statsautoriserede revisorer og landbrugets økonomikonsulenter er behov for en gruppe anerkendte revisorer, som man med god samvittighed kan henvise nødstedte skatteydere **til**.

f) *De samvirkende Kommunalforeninger i Danmark*, jfr. bilag 5.6 anfører, at det har været det almindelige indtryk i samvirksomhedens bestyrelse, der er sammensat af formændene for de lokale kommunalforeninger i de enkelte amter, at der ikke i tilstrækkeligt omfang er mulighed for kvalificeret regnskabskyndig bistand til de selvstændige landbrugere, og dette har været baggrunden for, at samvirksomhedens bestyrelse hidtil ikke har ment at kunne gå ind for en væsentlig udvidelse af bogførings- eller regnskabspligten for landbrugere.

På denne baggrund må samvirksomheden hilse tanken om en særlig godkendelsesordning for en gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede velkommen, idet samvirksomheden må gå ud fra, at der til en sådan godkendelsesordning vil være knyttet en vis garanti for de pågældendes kvalifikationer, samt at der vil blive pålagt de pågældende et særligt ansvar for rigtigheden af de regnskaber, de indestår for.

g) *Foreningen af danske Ligningskommissioner og Skatteinspektørforeningen*, jfr. bilag 5.7, udtaler bl. a., at skattemyndighederne i Århus har oplyst, at der i Storårrhus-området findes ca. 60 statsautoriserede revisorer. I de tilgængelige fortegnelser — vejviser, telefonbøger m.v. - findes der herudover anført ca. 80 praktiserende revisorer. Skattemyndighederne mener om de sidstnævnte at kunne sige, at op imod halvdelen af dem arbejder så dygtigt og ansvarsbevidst, at man, hvis man havde mulighed derfor, ikke ville nære betænkelighed ved at henvise skatteydere, der søger regnskabsmæssig bistand, til de pågældende.

Endvidere anføres det, at selv om der her i landet findes en overordentlig dygtig stab af statsautoriserede revisorer, er der ved siden af også et betydeligt behov for dygtige fagrevisorer, bl. a. til at betjene håndværk og detailhandel. Det er først og fremmest i skatteydernes, men også i skattemyndighedernes interesse, at der gives en større mulighed for at skelne mellem kvalificerede og ukvalificerede revisorer. Det er derfor bestyrelsernes opfattelse, at det vil være et betydeligt fremskridt, om man kunne finde frem til en form for offentlig registrering af kvalificerede fagrevisorer ved siden af de statsautoriserede.

3. Pengeinstitutternes stilling

a) *Danske Bankers Fællesrepræsentation*, jfr. bilag 5.8, udtaler, at man umiddelbart må

finde det vanskeligt at vurdere, hvorvidt og i hvilket omfang, der måtte være behov for en særlig godkendelsesordning, hvis værdi ifølge sagens natur bl. a. vil være afhængig af de opstillede kvalifikationskriterier. Det er bankernes opfattelse, at den regnskabsbistand, der for tiden står til rådighed for deres kunder, i det overvejende antal tilfælde er tilfredsstillende.

b) *Danmarks Sparekasseforening*, jfr. bilag 5.9, mener, at sparekassernes erhvervskunder i stigende grad vil få behov for regnskabsmæssig bistand, idet f. eks. skattelovgivningens regler om afskrivninger, investeringsfonds m.v. kun kan virke efter deres hensigt, såfremt den pågældende virksomheds regnskaber er ført på fuldt betryggende måde. Efter det for Foreningen oplyste er den revisionsmæssige bistand, der for tiden tilbydes, af meget differentieret kvalitet, hvorfor Foreningen vil se med sympati på en ministeriel godkendelse af den omhandlede gruppe revisorer.

Konklusionen af de foran referede udtalelser er, at der set ud fra erhvervsorganisationernes, skattemyndighedernes og sparekassernes synspunkter bør institueres en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede. Bankerne finder det dog vanskeligt at vurdere, om der er et sådant behov.

Udover det øjensynligt betydelige behov for kyndig skattevejledning er der peget på områder som bogføring, revision, driftsøkonomi, herunder spørgsmål om dækningsgrad og produktionsomstilling, samt opstilling af kort- og langsigtede budgetter, hvor kvalificeret bistand er påkrævet.

C. Nærmere fastlæggelse af behovets indhold.

Som det fremgår af foranstående om behovet for en særlig gruppe offentlig godkendte revisorer ved siden af de statsautoriserede, synes dette behov at kunne ansues under forskellige synsvinkler. Ved formuleringen af reglerne for en ny gruppe revisorer må man tilstræbe mest muligt at tilgodese alle de fremhævede hensyn.

Med henblik herpå har udvalget fundet det hensigtsmæssigt at fremhæve følgende 3 grupper af hensyn, som det systematisk synes nærliggende at udskille:

1. Behovet for en ny gruppe revisorer med særlige kvalifikationer.

Det drejer sig her dels om de faglige dels

om de etiske kvalifikationer, d.v.s. om revisorer, som har de fornødne faglige kvalifikationer, også har de personlige egenskaber, som man naturligt må forvente.

For så vidt angår de *faglige* kvalifikationer er behovet for dem, der skal have bistand af revisorerne, rettet mod en gruppe revisorer som — gennem en offentlig godkendelse — med rimelig sikkerhed kan forventes at besidde de fornødne kvalifikationer til at vejlede klienterne i regnskabsspørgsmål. I relation til skattemyndighederne er det af betydning for klienterne, at der foreligger en fornuftig bogføring, som kan godtages, og at regnskaberne er opgjort under hensyntagen til de gældende skatteregler. I intern henseende såvel som over for lån- og kreditgivere er det af betydning, at det foreliggende regnskab giver et betryggende grundlag for bedømmelse af virksomhedens stilling, herunder af rentabilitet, soliditet og likviditet. Skattemyndighederne har selvfølgelig en selvstændig interesse i ordentlig og korrekt regnskabsafklæggelse. Herudover eksisterer der, som det fremgår af skattemyndighedernes udtalelse, for disse myndigheder et særlig behov for en gruppe kvalificerede revisorer, som de kan henvisne regnskabsmæssigt ukyndige skatteydere til.

Skal de nævnte hensyn tilgodeses, finder udvalget, at der må stilles betydelige krav til denne revisorgruppes uddannelse. På den anden side er det blevet fremført, at uddannelseskra-vene ikke må stilles så højt, at der foreligger mulighed for forveksling mellem de statsautoriserede revisorer og den nye gruppe. Heroverfor gøres gældende, at såfremt uddannelserne ligger tæt op ad hinanden, vil den eventuelle skade ved en forveksling være af begrænset omfang, og såfremt der er betydelig forskel på uddannelseskra-vene, foreligger forvekslingsmuligheden næppe. Endvidere kan det anføres, at hvis de to uddannelser ligger meget tæt op af hinanden, kan det være tvivlsomt, om der er behov for oprettelse af en ny gruppe revisorer, da det ikke synes at have noget formål at have to grupper med næsten ens kvalifikationer.

Det skulle ikke være nødvendigt, at den nye revisorgruppe har den omfattende viden specielt på det driftsøkonomiske område, som de statsautoriserede har. I øvrigt bør der lægges vægt på etableringen af en frivillig efteruddannelse, som kan holde revisorerne å jour med udviklingen, både regnskabs- og skatteteknisk, på lignende måde som det for tiden finder sted

for de statsautoriseredes vedkommende ved Foreningen af statsautoriserede Revisorers foranstaltning.

Det afgørende må være gennem en hensigtsmæssig kvalifikationsprøve med dertil hørende mulighed for en tilbundsående kontrol af kandidaterne at tilvejebringe en gruppe revisorer, således at de erhvervsdrivende og det »købende publikum« i øvrigt lettere end nu vil kunne finde frem til de regnskabskyndige rådgivere, som de vil have brug for og kan have tillid til. Herved må man have for øje den betydning, det vil have, at kravene til uddannelsen ikke skærpes så meget, at tilgangen til gruppen svigter, jfr. nedenfor under 2.

For så vidt angår de *etiske* kvalifikationer har det vist sig, at man inden for dette område har haft uheldige erfaringer, og at man efter hidtidig praksis ved domstolene uhyre sjældent i forbindelse med dom for et strafbart forhold fradømmer adgangen til at drive et erhverv som revisionsvirksomhed, hvortil der ikke kræves offentlig godkendelse.

Fra de senere år kendes formentlig kun et enkelt tilfælde, hvor domstolene har frakendt en ikke-statsautoriseret revisor retten til at drive virksomhed som revisor.

Ved dommen (utrykt underrettsdom) fik en revisor, der havde drevet revisionsvirksomhed i 20 år, 6 måneders fængsel for meddelagtighed i bedrageri, og samtidig blev retten til at drive virksomhed som revisor og regnskabsfører frakendt ham indtil videre.

Revisoren, som tidligere var frakendt retten til at drive vekselerervirksomhed, havde udfærdiget urigtige regnskaber, konstrueret statusopgørelser og afgivet urigtige attestationer til brug for en klients ansøgninger om lån på knapt 1 mill. kr.

Derimod skete der ikke frakendelse i en sag, hvor en revisor, der havde praktiseret i et par år, og som nu virkede som revisorassistent og forretningsfører for en erhvervsvirksomhed, ved at undlade at indsætte indbetalinger fra debitorer på firmaets bankkonto, havde tilegnet sig godt 33.000 kr.

Den pågældende blev straffet for underslæb med fængsel i 8 måneder. (Højesteretsdom - U.f.R. 1964. 701).

Frakendelsesspørgsmålet var end ikke rejst i en sag (utrykt underrettsdom), hvor en revisor idømtes 1 års fængsel for 3 tilfælde af underslæb med hensyn til betroede midler, for

10 tilfælde af bedrageri og for i 1 tilfælde at have overtrådt kontrolloven (jfr. nærmere om kontrolloven nedenfor).

Den pågældende var tidligere idømt 6 måneders fængsel, betinget med prøvetid på 3 år (som var udløbet) for dokumentfalsk.

I en række tilfælde er ikke-statsautoriserede revisorer straffet for overtrædelser af § 14, stk. 1, i kontrolloven (lov nr. 392 af 12. juli 1946, jfr. lovbekendtgørelse nr. 350 af 14. august 1967), ligeledes uden at spørgsmålet om frakendelse af retten til at drive virksomhed som revisor blev rejst.

Efter bestemmelsen kan en revisors bistand til udfærdigelse af urigtig selvangivelse straffes som et selvstændigt delikt.

Som eksempler på straffens størrelse og art i sådanne sager kan nævnes en vestre landsretsdom (U.f.R. 1965.893), hvor en revisor, der havde virket som sådan i en halv snes år, idømtes hæfte i 10 dage for forsætlig overtrædelse af kontrollovens § 14, stk. 1, ved at have bistået en klient med afgivelse af urigtige selvangivelser, hvorved klientens indtægt blev angivet henholdsvis 6.000 kr. og 7.000 kr. for lavt.

Endvidere kan henvises til en vestre landsretsdom (U.f.R. 1966.753), hvor en 70-årig revisor for et tilsvarende forhold, hvor klientens indtægter igennem 3 år blev ansat i alt ca. 25.000 kr. for lavt, ligeledes idømtes hæfte i 10 dage, dog således at straffen under hensyn til den pågældendes alder og helbredstilstand blev gjort betinget.

Domspraksis synes at vise, at der er en realitet bag det synspunkt, at de ikke-statsautoriserede revisorer ikke i dag har »noget de kan miste«, og at en offentlig godkendelsesordning derfor må antages at ville kunne få en gunstig præventiv virkning og i det hele medvirke til en højnelse af de ikke-statsautoriserede revisorers standard, idet de, der får den offentlige godkendelse, samtidig løber risiko for at miste rettigheder, som har stor betydning for deres erhvervsudøvelse.

Det forhold, at det offentlige - i modsætning til de eksisterende revisorforeninger — såfremt godkendelsesordningen gennemføres, vil have mulighed for at skaffe oplysninger om en revisors eventuelle kriminelle fortid og således for at afskære af denne grund uønskede revisorer fra at indtræde i de egnedes rækker, taler ligeledes for en af det offentlige administreret godkendelsesordning.

2. Behovet for et *tilstrækkeligt antal* kvalificerede revisorer.

Det er ikke muligt med sikkerhed at udtale sig om, hvorvidt man, hvis man i dag af den eksisterende gruppe revisorer udskiller de uegnede, vil disponere over et tilstrækkeligt antal revisorer til at tilfredsstille det foreliggende behov for bistand. Såfremt man kun udskiller de absolut uegnede, vil situationen næppe forringes, idet disse alligevel ikke er i stand til at give fornuftig bistand og dermed tilfredsstille et behov. Imidlertid findes der nok en gruppe revisorer, som vel ikke opfylder de krav, som må stilles for en offentlig godkendelse, men som dog af mangel på bedre kan anvendes.

Man må imidlertid regne med, at der ikke samtidig med en gennemførelse af en gruppe »registrerede revisorer« i forbindelse med de statsautoriserede revisorer vil være tilstrækkeligt af sådanne særligt kvalificerede revisorer til at dække behovet.

Det kan heroverfor anføres, at muligheden for at opnå godkendelse vil få adskillige personer, som har tilstrækkelige kvalifikationer til at udøve revisorerhverv, men som hidtil har holdt sig tilbage netop på grund af mangel på en godkendelsesordning, til at optage dette erhverv. På længere sigt antages det, at muligheden for — efter en uddannelse af rimelig kvalitet - at opnå en offentlig godkendelse vil få flere til at vælge revisorerhvervet og få flere nuværende revisorer til at søge bedre uddannelse. Ulempen i dag er manglen på en til formålet tilrettelagt uddannelse og den til den helt fri erhvervsudøvelse inden for faget knyttede usikkerhed.

Dernæst melder det spørgsmål sig, om indførelse af en godkendelsesordning vil påvirke antallet af statsautoriserede revisorer på den måde, at en del revisorassistenter afbryder den mod eksamen for statsautoriserede revisorer sigtende uddannelse, når de har opnået tilstrækkelige kvalifikationer til at få en særlig anden godkendelse. Dette kan dog næppe antages, allerede af den grund at de statsautoriserede revisorer har sådanne særlige kvalifikationer og i lovgivningen i en række forhold er tillagt en eneret til at udføre revision, at dette stadig må anspore dem, der har mulighed herfor, til at søge at gennemføre den for beskikkelsen som statsautoriseret revisor nødvendige uddannelse.

For de revisorassistenter, der er ansat hos statsautoriserede revisorer for at opnå den 3-årige praksis, der er en forudsætning for til sin

tid at kunne opnå beskikkelse, er det næppe tænkeligt, at disse vil afbryde deres uddannelse på dette tidspunkt, hvis de allerede har taget HA- eller HD-eksamen, eller hvis de har bestået 1. del af prøven for statsautoriserede revisorer eller den handelsvidenskabelige kandidateksamen (cand. mere).

Derimod er det muligt, at revisormedarbejdere, der ikke har stilet mod eller har opgivet at bestå revisoreksamen, kan tænkes at ville kvalificere sig til en eksamen, der kan give adgang til en eventuel ny gruppe revisorer. De pågældende vil normalt alligevel ikke kunne påbegynde uddannelse til statsautoriseret revisor, hvortil der kræves studentereksamen, HA-eksamen (3 års dagstudium) og på et senere tidspunkt den handelsvidenskabelige kandidateksamen.

3. Behovet for *udelukkelse* af de *uegnede* revisorer.

Det må konstateres at være den almindelige opfattelse, at en sanering af revisorstanden er ønskelig og nødvendig.

Ifølge sagens natur vil uegnede elementer inden for denne stand sædvanligvis være at finde blandt de ikke-statsautoriserede revisorer og igen her i den såkaldte »yderste del« af denne gruppe - blandt de personer, der ofte betegnes sig som »skatteeksperter«, »skattekonsulenter« m.v., og som driver erhvervet som et bierhverv.

Erhvervsorganisationernes og skattemyndighedernes erfaringer viser, at ikke så få, der har behov for regnskabsmæssig bistand, får en meget ringe støtte hos deres revisorer. Der er fra alle sider enighed om, at der findes et stort behov for at udskille de helt uegnede revisorer. Disse er til skade for samfundet og vil erfaringsmæssigt kunne skade deres klienter ved en dårlig regnskabs- og skattemæssig vejledning.

Endvidere har såvel myndigheder som forbrugere af revisionsarbejde gjort uheldige erfaringer med revisorer, som uanset overtrædelser af straffelov og kontrollov fortsætter deres virksomhed uhindret, og som har kunnet gøre dette, fordi erhvervs-mæssig ydelse af regnskabsmæssig bistand er en virksomhed, som enhver frit kan udøve, ligesom selve betegnelsen »revisor« ikke har kunnet forbeholdes de erhvervsdrivende revisorer.

Problemet er herefter, om nye mere rigoristiske straffe- og udelukkelsesbestemmelser må antages at kunne fremkalde den ønskede virk-

ning. Sådanne bestemmelser vil nok kunne være medvirkende til at forbedre forholdene, men vil næppe kunne løse problemet fuldtud. Hertil kommer, at sådanne bestemmelser næppe uden videre vil kunne forventes gennemført - i hvert fald ikke i tilstrækkeligt omfang - da dette bl.a. ville kunne få konsekvenser for andre liberale erhverv.

Der vil snarere på dette område kunne fremkaldes en sanering derved, at der etableres en godkendelses- eller autorisationsordning, der sætter publikum i stand til at finde frem til de egnede - eller rettere at undgå de uegnede revisorer.

Man må være opmærksom på, at såfremt en nyordning, der sigter mod at forbedre de ikke-statsautoriserede revisorers faglige kvalifikationer, tillige skal tilgodese det skitserede »saneringshensyn«, må denne ordning omfatte et sådant antal af de ikke-statsautoriserede revisorer, at det bliver muligt at gøre det klart, at de revi-

sorer, som ikke er i besiddelse af en godkendelse, ikke kan antages at være egnede til at yde regnskabsmæssig bistand for andre. Et væsentligt formål med en godkendelsesordning må således være, at revisorer, der fagligt eller personligt er uegnet til dette erhverv, ikke efterspørges.

Det er dog klart, at skal et rimeligt kvalifikationskrav opretholdes - ellers vil en nyordning miste sin mening — vil der kræves en årrække, før dette mål er nået, men som allerede nævnt vil en nyordning formentlig få mange til at søge den nye godkendelse, således at man allerede i løbet af de første år vil kunne forvente en stærk tilgang til denne gruppe revisorer.

Udvalget finder således, at en nyordning inden for dette område bør søges gennemført på en sådan måde, at de foran under 1-3 anførte synspunkter i videst muligt omfang tilgodeses.

KAPITEL IV

Kvalifikationer og uddannelse.

A. Kvalifikationskrav.

Om omfanget af de arbejdsopgaver, som påhviler den store gruppe ikke-statsautoriserede revisorer, kan der ikke gives sikre oplysninger. Der findes ingen tilgængelig, offentlig statistik, hvoraf oplysninger om disse forhold kan udledes. Visse konklusioner kan dog formentlig drages af den undersøgelse, som blev foretaget i 1965 af Dansk Revisorforening. Der henvises i så henseende til det ovenfor i kapitel III anførte vedrørende denne undersøgelse. Iværksættelse af en tilsvarende undersøgelse på nuværende tidspunkt synes kun vanskeligt at kunne gennemføres, idet der mangler sikre oplysninger om den kreds, hvortil henvendelse bør finde sted, og idet man må formode, at der ligesom sidst vil blive tale om en meget beskedne besvarelsesprocent. Det materiale, som vil kunne indsamles, kan herefter ikke påregnes at blive repræsentativt.

Om arten og karakteren af de nævnte arbejdsopgaver synes den ovenfor nævnte undersøgelse og de i udvalget fremsatte udtalelser, som grunder sig på praktiske erfaringer, at vise, at skatteproblemerne spiller en væsentlig rolle. Der synes at være anledning til at formode, at langt over halvdelen af de arbejdsopgaver, som udføres af de ikke-autoriserede revisorer, har forbindelse med skatteproblemer eller er foranlediget af klienternes ønske om at kunne fremlægge tilfredsstillende regnskaber for skattemyndighederne med henblik på skatteligningen.

Udover de skattemæssige opgaver foreligger der også opgaver bestående af udarbejdelse af et velført regnskab med bilagsrevision og varelageroptælling m.v. til intern brug. Specielt for de mindre virksomheders vedkommende vil det være en væsentlig opgave for revisoren at forstå klienternes bogføring. Endvidere vil det hyppigt påhvile revisoren at bistå klienten ved

anvendelse af regnskab til bedømmelse af virksomhedens rentabilitet og likviditet m.v. Til brug for låneanmodninger vil det også hyppigt påhvile revisor at udarbejde det fornødne regnskabsmæssige grundlag.

Det bemærkes, at det fortrinsvis er de mindre og mellemstore virksomheder - som ikke benytter statsautoriseret revisor - der har behov for bistand af andre godkendte revisorer, idet de store virksomheder i almindelighed vil benytte de statsautoriserede revisorer. For de mindre og mellemstore virksomheder synes der således i denne henseende at være behov for løsning af opgaver af samme art som de, der foreligger for de store virksomheder. Derimod må det antages, at løsningen af opgaverne som hovedregel vil være mindre kompliceret, når det drejer sig om en mindre virksomhed. Dette synes at indicere, at en ny gruppe offentligt godkendte revisorer i princippet skal have indsigt i en række af de samme emner som en statsautoriseret revisor, hvorimod der formentlig ikke bør stilles de samme krav med hensyn til almen driftsøkonomisk viden. Graden af det kendskab, som kræves til de enkelte arbejdsområder, må naturligvis variere fra område til område.

De kvalifikationskrav, som bør stilles til en ny gruppe revisorer, kan herefter resumeres således:

1. Et grundigt kendskab til bogføring — praktisk som teoretisk.
2. Et grundigt kendskab til de gældende skatteretlige regler.
3. Kendskab til de grundlæggende principper for revisionsteknik.
4. Fornøden indsigt i almindelige civilretlige regler samt erhvervslovgivningen.

B. Uddannelseskraft.

Om uddannelsesmulighederne for den nye revisorgruppe skal det indledningsvis bemærkes, at udvalget ikke finder det hensigtsmæssigt at stille forslag om indførelse af en speciel uddannelse, som sigter mod hvervet som registreret revisor. Imod en sådan løsning taler, at den vil medføre betydelige omkostninger, at den vil give vanskeligheder med hensyn til fremskaffelse af de fornødne lærerkræfter, og at den med etableringen af en særlig uddannelsesordning forbundne forberedelse vil forsinke indførelsen af en ny godkendelsesordning betydeligt.

Som et supplement til den teoretiske uddannelse, som behandles i dette kapitel, lægger udvalget stor vægt på, at en form for praktisk virke kommer til at indgå i uddannelsen, og man stiller derfor forslag om, at der af de ikke-autoriserede revisorer skal kræves dokumentation for 3 års deltagelse i sædvanligt forekommende arbejde hos en statsautoriseret eller en registreret revisor. Dette må ikke mindst tillægges vægt under hensyn til de eventuelle mangler, som måtte findes i de uddannelser, der vil være til rådighed, jfr. omtalen nedenfor, og som vil kunne afhjælpes ved den viden, som kandidaterne erhverver sig under deres praktiske tjeneste. Der findes, bortset fra uddannelsen til statsautoriseret revisor, ikke nogen uddannelse, som sigter netop mod revisorhvervet, og det må derfor ved en gennemgang af de bestående uddannelsesmuligheder inden for bogføring, revision og regnskabsvæsen undersøges, om der findes en egnet uddannelse af passende varighed, som vil kunne anvendes, eventuelt med mindre tilpasning.

Forinden en sådan gennemgang foretages, skal det bemærkes, at der efter udvalgets opfattelse bør anvises flere mulige veje til den nye godkendelse som revisor.

Ved udformningen af en eventuel lovgivning om spørgsmålet vil det være mest hensigtsmæssigt at forlade sig på en bestemmelse gående ud på, at der til opnåelse af godkendelse kræves, at ansøgerne har gennemgået en uddannelse og bestået en eksamen, som kan godkendes af handelsministeren.

Der er for tiden en sådan udvikling inden for erhvervsuddannelsesområdet, at det vil være upraktisk at formulere uddannelseskraftene i selve loven. Dette bør finde sted gennem en ministeriel bekendtgørelse, men udvalget finder, at det er en naturlig opgave for det at give en vejledning med henblik på udformningen af

en sådan bekendtgørelse samt at redegøre for, hvilke af de i dag eksisterende uddannelsesformer, der bør kunne accepteres. Man forudsætter, at uddannelseskraftene løbende ændres i takt med udviklingen inden for erhvervsuddannelsesområdet.

C. Bestående uddannelsesmuligheder.

Inden for erhvervsuddannelserne findes der for tiden følgende uddannelsesformer, som har relation til de fag, som revisorer bør beherske:

1. Handelshøjskolerne.

a) *HD-regnskabsvæsen* (Anordning nr. 243 af 14. juni 1968 om handelshøjskolerne erhvervsøkonomiske diplomprøver).

Dette studium, som er meget krævende, er tilrettelagt som et 4-årigt deltidsstudium, som giver mulighed for samtidigt erhvervsarbejde. Studiet er tilrettelagt for at give personer, der er beskæftiget i det praktiske erhvervsliv, lejlighed til at tilegne sig teoretisk træning og viden. Der forudsættes i almindelighed beskæftigelse inden for erhvervslivet i studietiden, og der kræves betydelig modenhed. Dette kombineret med adgangsbetingelserne (f.eks. studentereksamen, højere handelseksamen el.lign.) medfører, at eleverne normalt er ældre end ved dagstuderne på handelshøjskolerne.

I de 2 første år af studiet, som er fælles for alle specialstudierne, undervises der i erhvervsøkonomi, nationaløkonomi, erhvervs- og samfundsbeskrivelse, statistik og erhvervsret. I de 2 sidste år undervises de studerende, som ønsker at indstille sig til prøven i regnskabsvæsen, i årsregnskabet, internt regnskabsvæsen, intern organisation, bogføringens organisation, specielle erhvervsvirksomheders regnskabsvæsen, regnskabsanalyse, selskabsret og beskatningsteknik. Denne eksamen med tillæg af en særlig prøve i revision udgjorde efter den tidligere gældende uddannelsesordning den teoretiske del af eksamen for statsautoriserede revisorer. Da uddannelsen af den nye gruppe revisorer som tidligere nævnt ikke skal ligge på samme niveau som de statsautoriseredes, finder udvalget det forsvarligt at se bort fra særprøven i revision under hensyn til den grundige undervisning, som gives i regnskabsvæsen. Man kunne ønske sig en lidt grundigere indføring i skatteretlige regler, men under hensyn til uddannelsens kvalitet som helhed og til, at de personer, som har bestået denne prøve, må formodes at være i stand til på egen hånd at tilegne

sig skatteretlig viden i fornødent omfang, foreslår udvalget, at HD i regnskabsvæsen skal kunne kvalificere til optagelse i den nye revisorgruppe.

b) *Den almene erhvervsøkonomiske eksamen (HA)*. (Anordning nr. 156 af 15. april 1969 om den almene erhvervsøkonomiske eksamen).

Dette studium er tilrettelagt som et 3-årigt dagstudium for studerende med studentereksamen, højere handelseksamen eller tilsvarende kvalifikationer. Kun for studerende, der ønsker at påbegynde studiet på basis af en realeksamen med tillægsprøver, stilles der i visse tilfælde krav om praksis. Der undervises i ca. 2100 undervisningstimer fordelt på fag som følger: Erhvervsøkonomi (800 timer), nationaløkonomi (270) timer, erhvervs- og samfundsbeskrivelse (250 timer), statistik (230 timer), databehandling (60 timer), erhvervsret (170 timer), kulturhistorie (70 timer), bogføring (120 timer) samt matematik og/eller sprog (130 timer). Med hensyn til de fag, som særlig har interesse i denne forbindelse skal følgende anføres:

Undervisningen i bogføring omfatter i alt 120 undervisningstimer og gennemføres som en kombination af forelæsninger, eksaminatorier og øvelser, der sigter mod at bibringe de studerende en forståelse af det dobbelte bogholderis principper. Fagområdet danner grundlag for de videregående forelæsninger og seminarøvelser i regnskabsvæsen, og undervisningen gennemføres derfor i studiets 1. og 2. semester (af i alt 6 semestre). Forelæsningerne omfatter behandlingen af det daglige regnskabsmateriale og af årsafslutningens særlige problemer. I begge tilfælde gennemgås principperne efter såvel kolonnesystemet som gennemskrivningssystemet. Endvidere redegøres der for forskellige former for regnskabsopstillinger, og de grundlæggende synspunkter på regnskabsanalyse gennemgås. Som supplement gives der en kortere gennemgang af maskinel regnskabsføring og en indføring i bogføringsarbejdet og beslægtede kontorarbejds automation.

Ved udgangen af 2. semester afholdes en skriftlig 4-timers prøve i faget, for hvilken der gives en karakter, der medregnes i det karaktergennemsnit for indledende øvelser og prøver, som er bestemmende for adgang til det fortsatte studium.

Undervisningen i erhvervsøkonomi, som finder sted over sammenlagt ca. 800 timer, omfatter blandt andet regnskabsvæsen.

Der undervises i 3. og 4. semester med henholdsvis 4 og 2 ugentlige timer eller i alt godt 100 timer.

Faget omfatter hovedemnerne:

1. årsregnskabet,
2. det interne regnskab,
3. regnskabsanalyse og
4. i mindre omfang grundtrækkene i revisionslæren.

Ad 1. Man gennemgår principperne for opførelsen af driftsregnskabet og status. Der lægges vægt på at træne i forståelse af det teoretiske overskudsbegreb og dermed i forståelsen af det konventionelle årsregnskab. Desuden behandles prissvingningernes betydning og indflydelse på årsregnskabs indhold og opbygning. Der redegøres endvidere for dansk statuslovgivning.

Ad 2. Under internt regnskabsvæsen gennemgås principperne for omkostningskontrol og lønsomhedsberegninger samt for den interne resultatberegning.

Der lægges vægt på forståelsen og betydningen af økonomiske analyser samt planlægning og kontrol i handels- og industrivirksomheder.

Ad 3. I faget regnskabsanalyse undervises i metoder og fremgangsmåder ved analyse af årsregnskaber til brug ved kreditors og andres bedømmelse af virksomhedens rentabilitet, soliditet, likviditet og finansiering.

Undervisningen finder sted i forelæsningsform. Herudover afholdes der et seminar.

Med hensyn til almen grunduddannelse er HA-eksamen fuldt tilstrækkelig for den nye revisorgruppe, og der er endvidere givet en omfattende undervisning i fagene bogføring og regnskabsvæsen. På denne baggrund foreslår udvalget, at en HA-eksamen skal kunne kvalificere til optagelse i den nye revisorgruppe.

c) *Den handelsvidenskabelige kandidateksamen (cand. merc.)* (Anordning nr. 156 af 15. april 1969 om den handelsvidenskabelige kandidateksamen).

Dette studium påregnes gennemført enten som et dagstudium på 1½ år eller et deltidsstudium på 3 år og skal betragtes som en overbygning på HA-studiet. I forbindelse med indførelsen af en ny uddannelsesordning for de statsautoriserede revisorer er der oprettet en

særlig linje inden for kandidatstudiet med revision som speciale. En cand.merc.-grad med revision som speciale udgør det fulde teoretiske grundlag for de kommende statsautoriserede revisorer.

2. *Handelsskolerne.*

a) *Handelsmedhjælpereksamen.* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 22. juni 1967 om handelsmedhjælpereksamen).

Denne eksamen indgår som et led i kontorlærlinguddannelsen, der er en kombineret, sideløbende praktisk og teoretisk uddannelse, og der kræves ingen forkundskaber. Der undervises i kontorskolen i ca. 800 timer, bl.a. i maskinskrivning, engelsk og tysk, kontororganisation, kontorteknik og bogføring (for det sidste fags vedkommende i 80 timer). Formålet med undervisningen i bogføring er gennem indøvelse af det dobbelte bogholderis grundprincipper efter gennemskrivningssystemet at give eleverne elementær forståelse af regnskabets betydning. Denne uddannelse vil formentlig være grunduddannelsen for en ikke ubetydelig del af en ny gruppe revisorer, men er i sig selv langt fra tilstrækkelig til at kunne danne grundlag for optagelse i gruppen.

b) *Handelseksamen.* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 30. marts 1966 om handelseksamen).

Denne uddannelse er tilrettelagt som en 1-årig dagundervisning, men kan under særlige omstændigheder gennemføres over 2 år som aftenundervisning. Undervisningen er linjedelt, og der findes følgende 4 linjer:

Den almene linje, regnskabslinjen, sproglinjen og butikslinjen.

I denne relation vil specielt regnskabslinjen have interesse. Elever, som ønsker at påbegynde kursus efter denne linje, skal have bestået handelsmedhjælpereksamen eller statskontrollet prøve ved afslutningen af folkeskolens 10. klasse eller højere uddannelse. I denne linje undervises der i 36 ugentlige timer fordelt på fag som følger:

Regnskabslære (6 timer), maskinbogføring (1 time), driftsøkonomi (3 timer), regning (4 timer), maskinskrivning (5 timer), kontorfag (5 timer), samfundslære (3 timer), engelsk eller tysk (6 timer) og dansk (3 timer). Formålet med undervisningen i maskinbogføring er at give eleverne kendskab til hovedtyperne af bogføringsmaskiner samt kendskab til kontrolmulig-

heder og de muligheder for supplerende regnskabsmateriale, disse maskiner kan give. Formålet med undervisningen i regnskabslære er at give eleverne en dybere forståelse af regnskabsvæsenets betydning for virksomheders drift og at indøve de bogføringstekniske færdigheder efter gennemskrivningssystemet. Undervisningen omfatter kontoplaner og regnskab med likvide midler og produktionsmidler, omkostninger, herunder lønninger, egenkapital og fremmed kapital og ændringer i disse kapitalformer, varer, inden- og udenlandske debitorer og kreditorer, vekselkreditter, kommission og konsignation m.m. Årsregnskabets opstilling med henblik på driftsøkonomiske formål og de grundlæggende skattemæssige principper gennemgås. I faget driftsøkonomi indføres eleverne i den del af det driftsøkonomiske stofområde, som i særlig grad betinger forståelsen af regnskabsvæsenets opbygning og dets betydning for virksomhedens ledelse og udvikling. Undervisningen omfatter omkostningslære, prisdannelse, afsætning, finansiering, vurderinger, kalkulation m.m.

Handelseksamen er efter udvalgets skøn et godt alment grundlag for en videregående revisoruddannelse, og den giver også den fornødne basisuddannelse i bogholderi. For at give adgang til den nye revisorgruppe må den imidlertid suppleres med en række prøver i andre for revisorhvervet relevante fag, jfr. nedenfor i konklusionen på dette kapitel.

c) *Højere handelseksamen.* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 8. november 1966 om højere handelseksamen).

Denne undervisning er tilrettelagt som en 2-årig dagundervisning for personer, der har bestået handelsmedhjælpereksamen med fagene engelsk og tysk eller handelseksamen, for studenter dog som en 1-årig dagundervisning.

Der undervises på det 2-årige dagkursus i hvert af årene i 33 ugentlige undervisningstimer fordelt i begge årene sammenlagt på følgende fag:

Dansk (4 timer), historie (3 timer), handelshistorie (2 timer), økonomisk geografi (2 timer), samfundsøkonomi (5 timer), erhvervsret (3 timer), driftsøkonomi (6 timer), regnskabslære (5 timer), matematik (4 timer), handelsregning (2 timer), handelskorrespondance (3 timer), engelsk (9 timer), tysk (9 timer) og fransk (9 timer). I faget erhvervsret gives orientering om de vigtigste formueretlige retsregler. I faget

driftsøkonomi undervises i omkostningslære, afsætningslære, organisationslære, finansieringslære, internt regnskabsvæsen, eksternt regnskabsvæsen samt drifts- og anlægsbudgettering. Formålet med undervisningen i faget regnskabslære er at give eleverne en dybere forståelse af regnskabsvæsenets betydning for virksomhedens drift og at indøve de bogføringstekniske færdigheder efter gennemskrivningssystemet. Omfanget af undervisningen er sammenfaldende med det ovenfor under handelseksamen angivne. Dimittender fra handelsskoler, som fører elever op til højere handelseksamen (handels-gymnasier), betegnes undertiden uofficielt som handelsstudenter. Handelsgymnasiernes undervisning omfatter de egentlige handelsfag og tillige fagligt almendannende og rent almindan-nende fag.

I de fag, som har særlig betydning for revisoruddannelsen, gives der samme undervisning ved højere handelseksamen som ved handels-eksamens regnskabslinje. Det ovenfor under handelseksamen anførte om supplerende prøver gælder derfor også her.

d) *Statskontrollerede fagprøver.* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 10. oktober 1967 om handelsskolernes statskontrollerede fagprøver).

Der afholdes til disse prøver kursus i samtlige de fag, hvori der meddeles undervisning på normalkursus til handelsmedhjælpereksamen, og disse fagprøver kan derfor ikke have større interesse i denne relation.

e) *Statskontrollerede højere fagprøver* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 11. november 1966 om handelsskolernes statskontrollerede højere fagprøver og statskontrollerede bogholderprøve).

Der afholdes til disse prøver bl.a. kursus i regnskabslære og kursus til den statskontrollerede bogholderprøve. Undervisningen er tilrettelagt som en 1-årig aften- eller dagundervisning, for bogholderprøvens vedkommende dog 2-årig. Undervisningen i faget regnskabslære omfatter 144 timer, idet der dog for elever, der ikke har bestået handelsmedhjælpereksamen eller handelseksamen, kan tilrettelægges en undervisning med et større timetal. Den beskrivelse, som er givet af denne undervisning i den gældende bekendtgørelse fra Undervisningsministeriet, er sammenfaldende med beskrivelsen af den undervisning, som gives i

faget regnskabslære ved handelseksamen efter regnskabslinjen og højere handelseksamen. Bogholderprøven består af den højere fagprøve i regnskabslære samt af prøve i driftsøkonomi. Undervisningen i det sidstnævnte fag omfatter 216 undervisningstimer og gives i de samme emner som gengivet ovenfor under fagets driftsøkonomi ved højere handelseksamen.

f) *Statskontrollerede specialkursus.* (Undervisningsministeriets bekendtgørelse af 17. september 1968 om handelsskolernes statskontrollerede specialkursus).

I 1962 oprettedes specialskolerne af Foreningen til unge Handelsmænds Uddannelse. Formålet med disse skoler er bl.a. at drive en uddannelsesvirksomhed på et kvalitativt niveau, der for de flerårige kursus vedkommende inden for det enkelte fagområde ligger mellem højere handelseksamen og HD. Kurserne er opbygget efter et byggeklodssystem, således at hver klods består af ét fag med en samlet undervisningstid på 60 timer med 2 ugentlige timer, og således tilrettelagt, at så mange kurser som muligt skal kunne tages som enkeltfag samtidig med, at de skal kunne kombineres. Skolerne har etableret flerårige kurser bestående af nærmere fastsatte fagkombinationer med beslægtede fag, således at der kan gives en mere tilbunds gående undervisning inden for forskellige emnekredse, f.eks. driftsledelse, finansiering, eksport, regnskabsvæsen o.s.v.

I årene fra 1962 har et stigende antal skoler i provinsen taget denne uddannelsesform op, og den er nu ved den ovennævnte undervisningsministerielle bekendtgørelse blevet underkastet statskontrol.

Udvalget finder, at denne uddannelse er velegnet til formålet, idet man særligt finder, at byggeklodssystemet er fordelagtigt, da det giver mulighed for at foretage en kombination af fag, som er relevante for revisoruddannelsen, og for at lade personer med anden uddannelse gennemgå enkelte af fagene som særprøver. Undervisningen kan tilrettelægges som dag- eller aftenkursus, som kombineret dag- og aftenkursus eller som brevkursus kombineret med dag eller aftenkursus. Undervisningen vil sikkert typisk blive gennemført som aftenkursus, hvilket giver mulighed for en ønskelig sideløbende praktisk og teoretisk uddannelse.

Det kursus, som særlig har interesse i denne relation, er det 3-årige kursus i regnskabsvæsen.

Udvalget har foretaget en gennemgang af dette kursus og finder det egnet som uddannelse for den nye revisorgruppe.

Forinden der gives en redegørelse for denne gennemgang, skal det bemærkes, at udvalget under hensyn til den vægt, man må lægge på basisuddannelse i regnskabsvæsen, stiller forslag om, at eleverne, forinden de påbegynder kursus, skal have bestået højere fagprøve i regnskabslære, jfr. beskrivelse ovenfor, eller en eksamen med et tilsvarende pensum i dette fag, d.v.s. handelseksamens regnskabslinje eller højere handelseksamen.

Det 3-årige kursus i regnskabsvæsen for revisorer kan tilrettelægges således:

1. år: Undervisning i:

Virksomhedsøkonomi.

Formålet med faget virksomhedsøkonomi er at belyse en række vigtige områder inden for den moderne virksomhedsledelse, hvor oplysninger fra regnskabsvæsenet danner beslutningsgrundlag. Ved sin orientering om virksomhedsledelse viser faget samtidig sammenhængen mellem en række af de discipliner, hvori der undervises på skolen. Det er ikke formålet at uddanne personale til virksomhedernes regnskabsafdelinger.

Hovedvægten lægges på en gennemgang af årsregnskabs formelle opstilling, omkostninger og indtægter, prisdannelse og kalkulation, regnskabsanalyse, finansiering samt budgettering og kontrol.

Under årsregnskabs formelle opstilling gennemgås regnskabsposternes specifikation, rækkefølge og gruppering samt tekstredaktion. Gennemgangen af omkostninger og indtægter omfatter grundbegreberne, vurdering og afskrivning samt beregning af interne renter. Prisdannelse og kalkulation omfatter nogle af prisdannelsens teoretiske aspekter samt kalkulation efter bidragsmetoden og fordelingsmetoden.

Under regnskabsanalyse behandles dels den traditionelle regnskabsanalyses opdeling på rentabilitet, finansiering, likviditet og soliditet samt endvidere regnskabsanalyse efter bidragsmetoden. Finansiering omfatter kapitalbehov til driften og til anlæg samt kapitaldækning og kapitalformer.

Undervisningen afsluttes med en gennemgang af budgettering og kontrol, herunder budgetteret driftsregnskab og status, finansplan og driftskontrol.

Organisation I.

Formålet med faget er at give en orientering om den praktiske side af en erhvervsvirksomheds organisation.

Undervisningen i organisation I omfatter hovedemnerne: Virksomhedsformer, formel organisation, planlægning og kontrol samt statistik.

Under virksomhedsformer behandles virksomhedens juridiske organisation og lovgivningens indflydelse herpå.

Den formelle organisation omfatter de traditionelle organisationsteorier, d.v.s. arbejdsfordelingsprincipper, ledelsesprincipper og organisationsplaner og de nyere organisationsteorier, hvor man tager sit udgangspunkt i virksomhedens målsætning. Man behandler målsætningen som effektivitetsmål, udarbejdelse af »politikker« samt koordineringen af »politikker« til en strategi.

Under emneområdet planlægning og kontrol koncentrerer man sig om rationalisering og systemanalyse efter trindelingen: analyse, planlægning, igangsætning og kontrol. Man behandler herunder en række tekniske hjælpemidler, f.eks. arbejdsstudier, analyseskemaer og planskitser.

Statistik omfatter brugen af statistiske publikationer samt anvendelsen af nogle statistiske metoder.

Til disse to fag medgår 4 ugentlige undervisningstimer, dog således at faget virksomhedsøkonomi for personer, som har bestået højere fagprøve i regnskabslære indskrænkes til i alt 40 timer. Dette vil være tilfældet for alle de kommende revisorer, og udvalget henstiller derfor, at Handelsministeriet ved forhandling med Undervisningsministeriet i det første år søger etableret et kursus af mindst 20 timers varighed i revisionsteknikkens grundbegreber.

2. år: Specialkursus i regnskabsfagene (120 undervisningstimer) omfattende følgende em-

Selskabsret.

I selskabsret gennemgås lovregler m.v. for de tre mest almindelige selskabsformer, aktieselskab, andelsselskab og interessentskab, og hovedvægten lægges på problemer omkring stiftelse, hæftelse og de interne beslutningsorganer.

Internt regnskabsvæsen.

Formålet med faget internt regnskabsvæsen er at give eleverne et grundlæggende kendskab til de forskellige interne økonomiopgavers karakteristika og regnskabsmæssige løsning. Man behandler principper og databehandling inden for områderne analyse, pris- og produktudvalg, investering, budgettering, kontrol og kortperiodisk resultatopgørelse.

Intern kontrol.

I intern kontrol behandles kontrol og forretningsgange med henblik på sikring af firmaets værdier, bogholderiets organisation for opnåelse af effektive informations- og kontrolmuligheder, de dertil hørende muligheder for maskinel behandling af datamængden, opbygning af registreringssystemet og præsentation af de økonomiske resultater, idet hovedvægten lægges på årsregnskabet.

Regnskabsarbejdets organisation.

Formålet med regnskabsarbejdets organisation er at belyse den mere organisatorisk betonedede praktiske gennemførelse af regnskabsafdelingens opgaver. Man behandler kontrol og forretningsgang med henblik på sikring af virksomhedens værdier, bogholderiets organisation for opnåelse af effektive informations- og kontrolmuligheder, de dertil hørende muligheder for maskinel behandling af datamængden, opbygning af registreringssystemet og præsentation af de økonomiske resultater, idet hovedvægten lægges på årsregnskabet.

Skatteret.

Formålet med skatteret er at give en kort indføring i skattemæssige og juridiske forhold af betydning for en virksomhed. Man koncentrerer sig om den lovgivning, der er af særlig interesse ved opgørelse af erhvervsvirksomhedens skattepligtige indkomst. Man behandler begreberne almindelig skattepligtig indkomst, særlig indkomst, skattepligtig formue og indirekte skat, skattemæssige afskrivninger, skattemæssige nedskrivninger og investeringsfonds.

3. år: Undervisning i:

Databehandling I.

Formålet med kurset er at give medarbejdere i de af virksomhedens afdelinger, der samarbejder eller skal samarbejde med virksomhedens databehandlingsafdeling eller servicebureauet et

grundlæggende kendskab til EDB (elektronisk databehandling). Kurset tilsigter ikke en specialistuddannelse, men hovedvægten i undervisningen lægges på systemkonstruktion, d.v.s. beskrivelse og konstruktion af administrative forretningsgange med henblik på anvendelse af EDB.

Undervisningen behandler således det arbejde, der må udføres før databehandlings-hjælpe-midlerne kan tages i anvendelse ved behandling af data samt organisatoriske forhold før, under, og efter at et anlæg er taget i brug.

Undervisningen starter med en gennemgang af ledelsens informationsbehov, EDB som værktøj og forskelle mellem traditionel og elektronisk databehandling.

Herefter gennemgås input/output-siden hvad angår databærende medier, datarepræsentation og maskinel, afsluttende med selve EDB-anlæggets opbygning og virkemåde samt en kort gennemgang af hjælpemaskiner i forbindelse med for- og efterbehandling, herunder data-transmissions- og hulkortmaskiner. Efter denne gennemgang af »værktøjet« vil krav til systemkonstruktion, der som nævnt betragtes som kursets primære del, blive behandlet i følgende punkter: Systembeskrivelsesmetoder, kartoteker, programmeringssprog, styreprogrammer og standards for EDB.

Som opfølgning af de nævnte punkter vil der udover aflæggelse af firmabesøg blive stillet en større gruppeopgave samt et antal hjemmeopgaver.

Endelig vil der, med henblik på at sikre stofets behandling i praktisk relation blive gennemgået en løsning af et typisk EDB-program, »standardløsninger«, forhold i forbindelse med maskinvalg og organisatoriske spørgsmål.

Skatteret.

Som obligatorisk fag i det 3-årige kursus i regnskabsvæsen er foreskrevet personaleledelse. Udvalget finder dette fag mindre relevant for den nye revisorgruppe. Man finder yderligere, at revisorerne bør have en noget grundigere undervisning i skatteret end den, der meddeles under regnskabsfagene. Man henstiller derfor til Handelsministeriet ved forhandling med Undervisningsministeriet at søge faget personaleledelse erstattet med et tilsvarende 60-timers kursus i skatteret. Udvalget lægger afgørende vægt på, at denne ændring gennemføres for at gøre kursus egnet som uddannelse for revisorer.

Således som uddannelsesforløbet er skitseret ovenfor, er der tale om en 3-årig uddannelse. Det er imidlertid muligt ved at tage mere end 2 fag om året at fuldende uddannelsen på kortere tid. Det må anses for ønskeligt at give eleverne denne mulighed og for yderligere at fremme dette, foreslår man at gøre faget data-behandling valgfrit, således at uddannelsen kan gennemføres på 2 år, uden at arbejdet bliver alt for belastende for eleverne. Det bemærkes endvidere, at den ovenfor anførte rækkefølge af fagene ikke er absolut bindende, men vil kunne ændres inden for de rammer, som er angivet i Undervisningsministeriets bekendtgørelse.

Den ovenfor skitserede uddannelsesplan er formentlig det nærmeste, man kan komme til etableringen af en særlig revisoruddannelse uden at tage skridtet fuldt ud ved at etablere en udelukkende mod revisorerhvervet sigtende uddannelse. Man betjener sig af allerede bestående fag og prøver på enkelte undtagelser nær.

3. Dansk Revisorforenings optagelsesprøve.

Som omtalt ovenfor i kapitel III har Dansk Revisorforening gennem en længere årrække foranstaltet en optagelsesprøve.

Ved denne prøve eksamineres der i følgende fag:

Regnskabspraksis (skriftlig og mundtlig),
revision (skriftlig og mundtlig),
skat (skriftlig og mundtlig),
borgerlig ret, herunder lovgivningen om akkord og konkurs, samt handels- og veksleret (kun mundtlig).

Om sværhedsgraden af opgaverne oplyser Foreningens vedtægter, at regnskabspraksis skal omfatte samme slags opgaver, som gives ved højere eksaminer i bogholderi, at revision skal omfatte samme slags opgaver, som gives ved 1. del af prøven for statsautoriserede revisorer, og at skat skal omfatte samme slags opgaver, som blev givet ved 2. del af prøven for statsautoriserede revisorer.

Udvalget har haft lejlighed til at gennemgå de i de senere år stillede skriftlige opgaver, og nogle af udvalgets medlemmer har overværet en mundtlig eksamen. Man har endvidere gjort sig

bekendt med den litteraturliste, som anbefales aspiranterne.

På basis heraf har udvalget fundet, at denne optagelsesprøve fuldt ud kvalificerer dem, der har bestået den, til optagelse i den nye revisorgruppe. Man finder ikke at kunne foreslå autorisation af en sådan privat afholdt prøve for fremtiden, men da Dansk Revisorforening har oplyst, at prøven vil ophøre, såfremt den nye revisorordning træder i kraft og i så fald senest samtidig hermed, foreslår udvalget, at en sådan prøve bestået inden dette tidspunkt kan danne det fornødne teoretiske grundlag for optagelse i den nye revisorgruppe.

D. Konklusion.

Udvalget foreslår herefter, at følgende eksaminer eller kombination af eksaminer, således som disse for tiden er tilrettelagt, skal danne det teoretiske grundlag for optagelse i den nye revisorgruppe:

- a) *Cand.merc. med revision som speciale.*
- b) *Den teoretiske del af prøven for statsautoriserede revisorer.*
- c) *HD i regnskabsvæsen.*
- d) *HA.*
- e) *Specialkursus i regnskabsvæsen med revisionsteknik og skatteret, efter at højere fagprøve i regnskabslære eller dertil svarende prøver er bestået.*
- f) *Dansk Revisorforenings optagelsesprøve bestået inden 1. januar 1970.*

Herudover vil en del højere uddannelser (f.eks. cand.jur., cand.polit. eller cand.oecon.) suppleret med særprøver i fornødent omfang kunne anvendes. Anmodning om optagelse i den nye revisorgruppe vil formentlig sjældent fremkomme fra personer med en sådan højere uddannelse, og udvalget finder derfor ikke, at det er fornødent at give detaljerede regler herom. Man foreslår, at der i uddannelsesbekendtgørelsen optages en bestemmelse, som giver handelsministeren adgang til, efter en bedømmelse i hvert enkelt tilfælde, også at godtage andre uddannelser end de specielt nævnte.

KAPITEL V

Betegnelsen.

Det fremgår af næringslovkommissionens betænkning II, at kommissionen i forbindelse med spørgsmålet om behovet for en gruppe godkendte regnskabskyndige ved siden af de statsautoriserede overvejede, hvilken betegnelse der kunne anvendes for en sådan gruppe.

Dansk Revisorforening havde i en skrivelse af 10. november 1961 til kommissionen (optrykt i ovennævnte betænkning side 33—34) anført, at Foreningen ville foretrække en betegnelse, der indeholdt navnet »revisor«. Man mente, det ville være muligt at finde et egnet tillægsord, som ikke på nogen måde kunne forveksles med »statsautoriseret«. Eventuelt tænkte man sig muligheden af, at der kunne findes et konstrueret ord, som over for offentligheden gav indtryk af det arbejdsområde, en eventuel ny gruppe revisorer skulle have.

Kommissionens mindretal, som ville indføre særlige bestemmelser for en sådan gruppe, fandt det — jfr. betænkningen side 14 — nødvendigt at give de pågældende eneret til en særlig betegnelse, ikke mindst da det lå klart, at der ikke kunne gives eneret for udøvelsen af erhvervsvirksomhed som revisor.

Mindretallet mente det ikke muligt at give eneret på så almindeligt forekommende betegnelser som »revisor« eller »konsulent«, men nok på betegnelsen »konstator«, som Dansk Revisorforening havde ladet registrere i foreningsregistret. Imidlertid ansås »konstator« for at være så fremmedartet i det danske sprog, at betegnelsen måtte være uegnet.

Disse synspunkter førte til, at kommissionens mindretal gik ind for betegnelsen »registreret revisor«, som havde forbillede i den i Norge gennemførte ordning, og som kunne forbeholdes den eventuelle ny gruppe revisorer.

I loven om statsautoriserede revisorer er der i § 7 optaget sålydende bestemmelse:

»Kun personer, der har beskikkelse som »statsautoriseret revisor«, må benytte denne betegnelse. Andre må heller ikke benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling med »statsautoriseret revisor«, derunder navnlig forbindelser af ordet »revisor« med ord som »statsautoriseret«, »autoriseret«, »godkendt« eller »eksamineret«.

I forbindelse med nærværende udvalgs overvejelser angående spørgsmålet om betegnelsen har det stået klart, at det må sikres, at der ikke opstår mulighed for forveksling mellem de statsautoriserede revisorer og den ny gruppe revisorer.

Udvalget har overvejet forskellige mulige betegnelser såsom »skattekonsulent«, »bogføringskonsulent« og »fagrevisor« i forbindelse med adjektiver som »statskontrolleret«, »statseksamineret«, »registreret« og »godkendt«.

Man har endvidere ved gennemgangen af ordningerne i de øvrige nordiske lande været opmærksom på det ønskelige i opnåelse af ensartede nordiske betegnelser. Full overensstemmelse kan imidlertid ikke opnås, idet man i Norge anvender betegnelserne »statsautoriseret revisor« og »registreret revisor«, i Sverige »auktoriserad revisor« og »godkänd granskningsman« og i Finland »godkänd revisor« og »godkänd räkenskapsman«.

Med henblik på at få spørgsmålet belyst også rent sprogligt har udvalget indhentet en vejledende udtalelse fra Dansk Sprognævn.

Sprognævnets arbejdsudvalg udtaler, at man indledningsvis havde overvejet, om et andet substantiv end ordet »revisor« kunne anvendes:

»Ordet *revident* har muligvis tidligere kunnet bruges synonymt med revisor. I det mindste findes det endnu i Ludvig Meyers Fremmedordbog, sidste udgave, 1924. Det må regnes for helt forældet. Det samme er tilfældet i tysk. På norsk og svensk kendes ordet vistnok overhovedet ikke. Selv om substantivet *revident* ret tydeligt knytter sig til verbet

revidere, kan nævnets arbejdsudvalg ikke tilråde at søge at lancere denne betegnelse.

Det fremgår af den betænkning, som er vedlagt henvendelsen til Sprognævnet, (nairingslovkommissionens betænkning II) side 14 og 35, at Dansk Revisorforening har overvejet betegnelsen *konstatør*. Ordet synes ikke at være kendt på dansk eller noget sprog, som står dansk nær. I analogi med det nu foreældede ord *konstatation* »konstatering« måtte ordet i øvrigt snarere have formen *konstatator*. Nævnets arbejdsudvalg kan slutte sig til udtalelsen i betænkningen, side 14, om at betegnelsen forekommer »så fremmedartet i det danske sprog, at man ikke mener, den vil være velegnet.«

En tredje mulighed er *verifikator*. Her kan man jævnføre, at *vérificateur de comptes* er en af de betegnelser på fransk, som svarer til det danske ord *revisor*. På dansk kan *verifikator* muligvis (som det fremgår af en af de nyeste fremmedordbøger) betegne »én, der bekræfter rigtigheden af noget, f.eks. af et dokument.« Betydningsmæssigt vil ordet være mere egnet end *konstatør*, da verbet *verificere* mere præcist end verbet *konstatere* karakteriserer noget centralt i en revisors arbejde. Men ordet er uden tvivl for langt til at kunne tjene som en moderne stillingsbetegnelse.

Af andre grunde vil det sikkert ligeledes være urealistisk at foreslå det svenske ord *granskningsman* overført til dansk. I øvrigt har formanden for Dansk Revisorforening ifølge Aktuelt 11. oktober 1965, side 9, oplyst, at »titlen »granskningsman« aldrig er slået an i det svenske erhvervsliv.«

Bortset fra dette ord kunne der tænkes en række andre substantiver, som er sammensat af to led. Som første led kunne revisions-, regnskabs-, bogførings- og skatte- kommer på tale, som andet led -konsulent . . .«

Efter arbejdsudvalgets mening blev betegnelserne dog forholdsvis lange, især med et adjektiv foran (det korteste ville formentlig være på to stavelser: »godkendt«). Ved at vælge andetledet - »kyndig«, ville man have mulighed for at få ord, som var en stavelse kortere, men stillingsbetegnelser med dette sidste led ansås ret usædvanlige og i hvert: fald upraktiske, da bestemthedsformerne kun kunne dannes ved hjælp af ordene »den« og »de«. Dette var muligvis baggrunden for, at betegnelsen »motersagkyndig« nu er afløst af »bilinspektør«.

Endvidere havde man overvejet sammensatte ord bestående af »revisor«, og et led foran som »fagrevisor«. Denne betegnelse måtte imidlertid efter arbejdsudvalgets opfattelse forudsætte, at den pågældende var særlig kyndig på visse felter. I øvrigt kunne man få det indtryk, at en fagrevisor på sit område var mere kvalificeret end en statsautoriseret revisor.

Endelig nævntes som en mulighed ordet »skatterevisor«. Men da de fleste statsautoriserede revisorer formentlig med rette kunne hæv-

de, at også de er skatterevisorer, og da betegnelsen i øvrigt kunne give indtryk af, at der var tale om en revisor, som er ansat i skattevæsenet, kunne ordet næppe anvendes.

Tilbage syntes efter arbejdsudvalgets formening kun at være betegnelser, som dannes af ordet »revisor« med et adjektiv foran:

». . . Efter § 7 i lov nr. 68 af 15. 3. 1967 om statsautoriserede revisorer må personer, der ikke er beskikket som *statsautoriseret revisor*, ikke bruge denne betegnelse eller betegnelser, som kan forveksles med den, derunder navnlig forbindelser af ordet *revisor* med ord som *statsautoriseret*, *autoriseret*, *godkendt* eller *eksamineret*.

Der kan ikke være tvivl om, at adjektiver med førsteledet *stats-* let ville kunne forveksles med *statsautoriseret*. Derfor må f.eks. følgende udelukkes: *statsanerkendt*, *statsapproberet*, *statseksamineret*, *statsgodkendt*, *statskontrolleret*, *statsprøvet* og *statsregistreret* . . .«

Adjektivet »kontrolleret« foran »revisor« måtte indebære, at de pågældende personer regelmæssigt blev kontrolleret, hvilket ikke kunne antages at være hensigten.

Det eneste adjektiv, som nævnets arbejdsudvalg derefter mente det værd at overveje, måtte da være ordet »registreret«:

». . . I dette ville der kun ligge en oplysning om, at den pågældende er optaget i et statsligt (eller kommunalt e.l.) register, ikke at han eller hun nødvendigvis er godkendt af en offentlig myndighed eller har taget nogen speciel eksamen, men ordet *registreret* ville nok få almenheden til at gå ud fra, at vedkommende revisor må have opfyldt visse betingelser for at kunne blive optaget i registeret.

Det fremgår af den norske lov af 14. 3. 1964, som er aftrykt i betænkningen, side 46-49, at man i Norge skelner mellem *statsautoriseret revisor* og *registren revisor*. Det fremgår af et andet bilag, at den tilsvarende svenske sondring er mellem *autoriserad revisor* og *godkänd granskningsman*. Formanden for Dansk Revisorforening har ifølge Aktuelt 11. 10. 1965, side 9, oplyst, at der i Sverige og Finland er interesse for at indføre betegnelsen *registrerad revisor* for den anden gruppe.

Den norske Registrerte Revisorers Forening har ifølge Børsen 14. 2. 1967, side 7, tilkendegivet over for Dansk Revisorforening, at man i norsk erhvervsliv er klar over, at *statsautoriseret revisor* er den højeste revisortitel, og at foreningen ikke har indtrykket af, at betegnelsen *registrert revisor* bliver forvekslet med denne titel.

Det mindretal i kommissionen om næringsloven, som foreslog, at der indførtes bestemmelser om en gruppe godkendte regnskabskyndige ved siden af de statsautoriserede revisorer, udtaler om betegnelsen *registreret revisor* for denne gruppe, at det finder det »hensigtsmæssigt«, at denne norske betegnelse også benyttes her i landet.« (Betænkningen, side 14). Og ifølge den lige nævnte artikel i Børsen 14. 2. 1967 indtager Dansk Revisorforening samme standpunkt.

Også Dansk Sprognævns arbejdsudvalg finder, at der er mest, som taler for betegnelsen *registreret revisor*. Udvalget lægger særlig vægt på, at man ved at indføre denne ville få fuldstændig overensstemmelse med i hvert fald sprogbrugen i norsk.«

Konklusion:

Det er i revisorudvalget den overvejende opfattelse, at man fremfor de øvrige fremdragne muligheder må foretrække betegnelsen »registreret revisor« for den ny gruppe revisorer, og således tiltræde den konklusion, som Dansk Sprognævns arbejdsudvalg er nået frem til ud fra sproglige synspunkter.

Begrebet »revisor« må anses indgået på en sådan måde i sproget, at det for de erhvervsdri-

vende og andre klart betegner en person, som kan være behjælpelig med alle de forhold af regnskabsmæssig, skattemæssig og revisionsmæssig art, som den erhvervsdrivende kan komme ud for, og man finder det vigtigt, at der i opslagsværker som telefonbøger, vejvisere m.v. vil kunne blive en klar opdeling mellem statsautoriserede revisorer, den ny gruppe og andre revisorer.

Dette må være af værdi for »det købende publikum«, ligesom det vil kunne forhindre, at der sker forvekslinger.

Endelig lægges der vægt på, at ordet »revisor« ikke i sig selv har kunnet beskyttes, og at man derfor ikke kan forlange, at den ny gruppe revisorer skal give afkald på denne betegnelse.

Revisorernes virksomhed.

Man har drøftet muligheden for under en eller anden form at foretage en afgrænsning mellem den virksomhed, som udføres af de statsautoriserede revisorer og den virksomhed, som vil kunne udføres af en ny gruppe registrerede revisorer.

Som tidligere nævnt vil det formentlig typisk være således, at de større virksomheder benytter sig af statsautoriserede revisorer, medens de registrerede revisorer vil blive benyttet af mindre virksomheder, der hidtil er betjent af ikke-autoriserede revisorer, men det vil næppe være hensigtsmæssigt i loven at fastsætte bestemte grænser i så henseende.

Hverken kapitalens eller omsætningens størrelse synes at være egnede kriterier for at fastsætte grænser. Dels finder man det ikke hensigtsmæssigt at afskære virksomhederne fra selv at vælge den revisor, som de finder egnet til at løse de forskellige opgaver, dels vil det ikke være praktisk at tvinge en virksomhed til at skifte revisor, f.eks. fordi kapital- eller omsætningsforhold i et enkelt år ændrer sig. I øvrigt er beløbets størrelse ikke noget sikkert indicium for opgavernes vanskelighed.

Kriterier, som tager deres udgangspunkt i bestemte typer af arbejdsopgaver, således at de vanskeligere opgaver forbeholdes de statsautoriserede revisorer, vil heller ikke være egnede. Der kan i den enkelte virksomhed opstå problemer af enhver sværhedsgrad, og det vil virke urimeligt, om man skulle tvinge en registreret revisor, som er fast revisor for en virksomhed, til at henvise problemer, som virksomheden forelægger ham under revisionen og regnskabsgennemgangen, til en statsautoriseret revisor. Yderligere vil der opstå den utilfredsstillende situation, at en virksomhed, som i øvrigt er tilfreds med sin registrerede revisor, kan blive tvunget til at have to revisorer. Hertil kommer, at det må formodes, at en registreret revisor i en situation, hvor han stilles over for en opga-

ve, han ikke mener at kunne magte, selv vil være interesseret i at søge bistand f.eks. hos en statsautoriseret revisor.

Et medlem af udvalget - *Seier-Petersen* — har gjort gældende, at det må fastlægges, hvilke regnskabsmæssige og revisionsmæssige opgaver m.v. medlemmerne af den nye revisorgruppe vil kunne påtage sig. Som det fremgår af kapitel IV, er den nye revisorgruppes udannelse baseret på at sætte dem i stand til at påtage sig opgaver som bogføring, udarbejdelse af årsregnskaber og skatteregnskaber samt anden regnskabsmæssig assistance for mindre virksomheder, hvor man må antage, at forholdene er af enklere karakter. De registrerede revisorers uddannelse tager derimod ikke sigte på at sætte dem i stand til at påtage sig større, vanskeligere eller særligt ansvarsfulde revisionsopgaver. Dette nødvendiggør, at der må sættes en grænse opad for de registrerede revisorers virksomhed, udtrykt i sværhedsgrad og/eller i størrelse, over hvilken den nye revisorgruppe ikke kan anses for at være kvalificeret, ganske på samme måde som ordningerne i Norge og Sverige - jfr. foran side 13-14.

I udvalget har det imidlertid i øvrigt været den almindelige opfattelse, at det ikke vil være praktisk muligt at finde egnede kriterier for en sådan afgrænsning, og man er da også vejet tilbage for at foretage en sådan. En afgrænsning af denne karakter vil efter udvalgets opfattelse næppe heller kunne fastlægges i en lov om registrerede revisorer, men må have sin placering i loven om de statsautoriserede revisorer. Afskærer man registrerede revisorer fra dette arbejde uden samtidig at give de statsautoriserede revisorer eneret herpå, ville man komme i den absurde situation, at revisorer, der ikke vil være kvalificerede til at blive registrerede, kunne udføre revisionsopgaver, som de registrerede revisorer ikke måtte påtage sig at udføre.

Det er endvidere den overvejende opfattelse i udvalget, at spørgsmålet om i denne henseende at foreslå ændring i loven om statsautoriserede revisorer ikke vil kunne behandles isoleret, men må ses i sammenhæng med en række andre forhold, således f.eks. også spørgsmålet om, hvilke konsekvenser en sådan ændring i revisorloven måtte få for de mange bestemmelser inden for særlovgivningen, der, således som der er redegjort for i kap. II, forbeholder betydelige revisionsopgaver for de statsautoriserede revisorer.

Man finder, at det må ligge uden for udvalgets opgave at fremsætte forslag til ændringer i den gældende revisorlov.

Udvalget har dernæst ej heller ønsket at tage stilling til, om der bør ske ændringer i de lovbestemmelser, hvorefter der i dag foreskrives revision af statsautoriseret revisor. De grunde, som har ført til, at sådanne krav er stillet, varierer fra område til område, og eventuelle ændringer heri måtte begrundes i de inden for hvert enkelt område foreliggende særlige forhold. Det ligger uden for udvalgets opgave at tage stilling hertil, ligesom udvalget i mange tilfælde vil savne den hertil fornødne sagskundskab.

Derimod har man i udvalget nærmere overvejet de foran side 12-13 gengivne bestemmelser i vinkelskriverloven. Man har herved særlig været opmærksom på bestemmelsen i § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 65 af 9. marts 1948, hvorefter det er tilladt enhver ikke-statsautoriseret revisor - uanset lovens bestemmelser - at give almenheden eller ham ukendte personer meddelelse om, at han yder bistand i skattesager.

Udvalget finder, at hvis der gennemføres en ordning med registrerede revisorer, der blandt andet har til formål at udelukke uegnede revisorer fra at yde skattemæssig bistand, må dette føre til, at den pågældende undtagelse fra vinkelskriverloven fremtidig kun kommer til at omfatte registrerede revisorer.

Da udvalget, som det fremgår af kap. III, har konstateret et behov for en ny gruppe revisorer, må regler for disse, således som det også er forudsat i udvalgets kommissorium, indeholdes i en ny lovgivning om registrerede revisorer.

Der foreligger her principielt 3 muligheder:

- 1) Indarbejdelse af reglerne om registrerede revisorer i næringsloven.

- 2) Indarbejdelse af reglerne i loven om statsautoriserede revisorer.

- 3) En selvstændig lov.

De fleste specielle næringer og erhverv blev ved næringslovreformen taget ud af næringsloven og reguleret ved selvstændige love. De specielle næringer, som stadig er omfattet af næringsloven, er karakteristiske derved, at bestemmelserne om dem kan indeholdes i en enkelt paragraf.

Udvalget finder derfor at måtte udelukke den mulighed, at disse regler indarbejdes i næringsloven.

Da man dernæst finder, at der nok vil blive en vis parallelitet mellem reglerne for statsautoriserede revisorer og for registrerede revisorer, men kun i få tilfælde fuldstændigt sammenfald, synes det ej heller at være hensigtsmæssigt, at reglerne om registrerede revisorer indarbejdes i loven om statsautoriserede revisorer. Der vil næppe herved kunne opnås sådanne fordele med hensyn til lovsystematik, som står i forhold til ulemperne ved at ændre i en bestående lovgivning af ny dato.

Udvalget har derfor konkluderet, at bestemmelser om registrerede revisorer bør foreslås givet i en selvstændig lov for denne nye gruppe af revisorer.

Nedenfor skal der redegøres for de øvrige særlige problemer vedrørende registrerede revisorers virksomhed:

A. Sikkerhedsstilling.

Krav om sikkerhedsstilling forekommer kun sjældent som betingelse for at drive erhverv, men er dog foreskrevet for statsautoriserede revisorer, som skal stille sikkerhed for mindst 100.000 kr. mod økonomisk ansvar, som måtte pådrages under udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor, og for vekselerere, som er medlemmer af Københavns Fondsbørs, og som skal stille sikkerhed for mindst 75.000 kr. for opfyldelsen af de dem i deres egenskab af medlemmer af fondsbørsen påhvilende forpligtelser. Sikkerheden kan i begge tilfælde stilles ved deponering af værdipapirer eller ved tegning af en særlig forsikring.

For de statsautoriserede revisorers vedkommende blev kravet om sikkerhedsstilling indført ved den nye revisorlov af 1967, idet den tidligere gældende næringslov ingen bestemmelser indeholdt i så henseende. Baggrunden for reglens indførelse var blandt andet en anmodning fra de statsautoriserede revisorer om

en lovpligtig ansvarsforsikring. Den endelige lovbestemmelse stiller dog videregående krav end en ansvarsforsikring, idet der foreskrives en garantiforsikring, der skal sikre trediemand dækning for ethvert tab som følge af skader, der påføres ham af revisorerne, herunder også ved forsætlige misligheder.

Også fra ejendomsmæglerside har der været fremsat ønske om bestemmelser om sikkerhedsstillelse, men dette er ikke imødekommet.

Bestemmelserne om revisorerens sikkerhedsstillelse blev ikke gennemført i fuld enighed i kommissionen, idet et af kommissionens medlemmer udtalte:

»I betragtning af, at statsautoriserede revisorer næppe hyppigere eller i større omfang end adskillige andre erhvervsgrupper, der virker med eller uden offentlig beskikkelse eller lignende (f.eks. advokater, ejendomsmæglere, arkitekter, rådgivende ingeniører), vil komme til at begå fejl eller forsømmelser i udøvelsen af deres virksomhed med tab for klienterne til følge, forekommer det mest nærliggende, at spørgsmålet om lovpligtig ansvarsforsikring eller sikkerhedsstillelse tages op i en større sammenhæng. I konsekvens heraf vil jeg være mest stemt for, at bestemmelsen under § 1, stk. 2, nr. 7, i udkast til lov om statsautoriserede revisorer udgår.«

Da et af de få erhverv, hvor der stilles krav om sikkerhedsstillelse, netop er de statsautoriserede revisorer, har udvalget fundet det naturligt at drøfte dette spørgsmål mere indgående med henblik på den nye revisorgruppe.

Sikkerhedsstillelsen kan som nævnt finde sted på forskellige måder, men inden for de statsautoriserede revisorer har flertallet valgt at tegne en forsikring, medens kun et fåtal har stillet sikkerhed i form af deponering af værdipapirer eller bankgaranti. Det spørgsmål melder sig derfor, under hvilke betingelser en sådan forsikring vil kunne tegnes. Uden at kende det nøjagtige indhold af en ny revisorordning er det ikke muligt at få sikre oplysninger herom, men underhåndshenvendelser fra udvalget til enkelte forsikringselskaber lader formode, at sådanne forsikringer kan tegnes. Den nye gruppe vil uddannelsesmæssigt og på anden måde være en betydeligt mindre homogen gruppe end gruppen af de statsautoriserede revisorer, og først når et fyldigere erfaringsgrundlag er indsamlet, vil man kunne få detaljerede oplysninger om forsikringsbetingelserne. Med hensyn til præmien må det antages, at denne under forudsætning af en forsikringssum på 50.000 kr. vil andrage godt 600 kr. årlig for en revisor uden medar-

bejdere og godt 1.000 kr. for en revisor med 3 medarbejdere. En forsikringssum på 50.000 kr. er måske lovlig lavt ansat, og skal der indføres regler om sikkerhedsstillelse for de registrerede revisorer, vil det måske være naturligt at forlange det samme beløb som af de statsautoriserede revisorer, d.v.s. 100.000 kr., hvilket vil forhøje de nævnte præmier.

Dansk Revisorforening har besluttet fra 1. januar 1970 at indføre en obligatorisk ansvarsforsikring for sine medlemmer med en forsikringssum for hvert enkelt medlem på 50.000 kr. Der bliver dog kun tale om en ansvarsforsikring og ikke om dækning for forsæt.

Nogle af udvalgets medlemmer har fundet det naturligt at indføre regler om sikkerhedsstillelse for de registrerede revisorer. Disse medlemmer af udvalget har lagt vægt på den trykkelighed, som en sikkerhedsstillelse giver klienterne. Videre har man fundet det vanskeligt at begrunde, at der skal stilles krav om en betydelig sikkerhedsstillelse fra den højest kvalificerede gruppe af revisorer, medens de registrerede revisorer, som gennemsnitlig vil blive mindre kvalificerede, skal gå fri. Man har overvejet, om man kan indføre en forsikringsordning på foreningsbasis, men har afvist dette, da der ikke kan være tale om at indføre tvunget medlemskab af en forening.

Udvalgets flertal har ikke kunnet tilslutte sig forslaget om sikkerhedsstillelse for de registrerede revisorer. Det er et spørgsmål, om det er en lovgivningsopgave at beskytte offentligheden på dette område. Når sådanne regler er indført for de statsautoriserede revisorer, skyldes det blandt andet, at man i en række tilfælde ved lovbestemmelser har krævet, at publikum søger bistand hos de statsautoriserede revisorer og derfor som modstykke må drage omsorg for en vis sikkerhed. Dette vil ikke blive tilfældet for de registrerede revisorer. Andre næringsdrivende, som vil kunne frembyde samme risiko for deres klienter, er ikke af lovgivningsmagten forpligtet til at stille sikkerhed. Det må antages, at der yderst sjældent vil forekomme erstatningskrav af væsentlig størrelse mod en revisor; i de typiske tilfælde vil der blive tale om erstatningskrav for tab i forbindelse med for sent indgivet selvangivelse, og i øvrigt bliver forsikringen kun aktuel, såfremt revisoren ikke selv kan betale. Hertil kommer, at risikoen for misbrug ikke er nær så stor, når det drejer sig om revisorer som f.eks. om advokater, der har ordnet deres sikkerhedsstillelse

på foreningsbasis. Revisorer har ikke som advokater klientkonti.

Det må antages, at de fleste registrerede revisorer vil tilvejebringe en eventuel sikkerhedsstillelse ved at tegne en forsikring. Da sikkerhedsstillelse i givet fald skal være en betingelse for at blive optaget i registeret, kan man komme i den situation, at det bliver et forsikrings-selskab og ikke Handelsministeriet, som skal afgøre, hvorvidt en revisor skal kunne optages i registeret. Hvis en forsikring ikke kan fremskaffes, må der stilles sikkerhed på anden måde, f.eks. i form af værdipapirer eller bankgaranti, og et sådant krav vil mange have svært ved at opfylde.

Endelig viser erfaringerne fra de statsautoriserede revisors ordning, at der er forbundet ikke ubetydelige administrative vanskeligheder med at gennemføre en sådan og løbende føre tilsyn med dens overholdelse. Når man tager i betragtning, at de registrerede revisorer må antages at ville blive en større gruppe end de statsautoriserede, vil disse vanskeligheder blive større.

Selv om udvalgets flertal således må afvise en lovmæssig ordning af problemerne omkring sikkerhedsstillelse, finder man det meget ønskeligt, om de registrerede revisorer fik en sådan sikringsordning. Man anbefaler, at der etableres en frivillig ordning på foreningsbasis, selv om man må se i øjnene, at en sådan ordning ikke bliver generel.

Udvalget vil gerne pege på det ønskelige i, at dette problem tages op til samlet løsning for alle grupper erhvervsdrivende, for hvilke det kan være aktuelt.

B. Revisionserklæringer.

I loven om statsautoriserede revisorer er det som tidligere omtalt bestemt, at en statsautoriseret revisors underskrift på et regnskab, medmindre andet fremgår af påtegningen, anses som udtryk for, at regnskabet er revideret af ham, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen. Til denne bestemmelse er der knyttet en særlig straffebestemmelse, hvorefter en statsautoriseret revisor kan idømmes bøde eller hæfte, hvis han i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom han

ingen kendskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af ham, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring.

Bestemmelsen tager sigte på at skabe klarhed om, hvad en statsautoriseret revisors underskrift på et regnskab indebærer. Revisoren skal i sin påtegning nøje gøre rede for, hvilke undersøgelser han eventuelt *ikke* har foretaget, eller hvilke forhold han ønsker at tage forbehold overfor. Indeholder påtegningen ikke sådanne oplysninger, anses påtegningen eller - hvad der er tilstrækkeligt - underskriften på et regnskab som uforbeholden.

Hvis indførelsen af en ny gruppe revisorer skal have nogen mening, må man have regler om, hvad en registreret revisors underskrift på et regnskab betyder. Spørgsmålet er, om man skal indføre regler, der helt svarer til bestemmelsen i loven om statsautoriserede revisorer, eller om man skal forsøge at formulere en bestemmelse specielt for de registrerede revisorer.

Selv om den omhandlede bestemmelse i sin nuværende formulering er indført i revisorloven af 1967 og ikke fandtes i den tidligere gældende næringslov, har spørgsmålet om afgivelse af en sådan »blank« revisionspåtegning været behandlet mange gange i Foreningen af statsautoriserede Revisors responsudvalg. Foruden en lang række konkrete sager har udvalget også flere gange fremsat principielle udtalelser herom. Erfaringen viser, at der sker en udvikling med hensyn til fortolkningen af disse påtegninger, og det vil ikke være hensigtsmæssigt, hvis der opstår 2 forskellige former for fortolkningsbidrag til bestemmelsen, en for de statsautoriserede og en for de registrerede revisorer. Yderligere synes der at være en tendens blandt de statsautoriserede revisorer til at udvide kravene til revisionspåtegningens indhold. Dette ses navnlig i påtegningerne på årsregnskaber, når disse giver mere fyldestgørende oplysninger om en virksomheds økonomiske stilling og om driftresultatet, end de minimumskrav, der kan udledes af bogføringsloven og aktieselskabsloven.

Det må vel formodes at ville blive således, at de registrerede revisorer ikke i større omfang foretager egentlig revision, men at de normalt vil indskrænke sig til at opstille regnskaberne. Hvis denne formodning holder stik, må de registrerede revisorer, hvis man overfører bestemmelsen fra revisorloven uændret til den nye lov, i et meget stort antal tilfælde tage forbehold

om, at der ikke er foretaget revision. Det kunne være ønskeligt, at en bestemmelse om revisionspåtegninger af den foreliggende karakter blev affattet således, at den rammer det, der er det sædvanlige for de registrerede revisorer, ligesom revisorloven rammer den statsautoriserede revisors sædvanlige funktion: at foretage en egentlig revision for klienten. Det kan i alle tilfælde ikke accepteres, at 2 enslydende lovbestemmelser ved fortolkning får forskelligt indhold for registrerede og for statsautoriserede revisorer.

Man har herefter drøftet, om man for de registrerede revisorers vedkommende kunne udelade bestemmelsens første led således, at den kommer til at lyde:

»En registreret revisors underskrift på et regnskab anses som udtryk for, at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, rettigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.«

Man kunne også foreslå en bevarelse af bestemmelsens første led, men således at ordet »revideret« erstattes af »gennemgået« eller »kontrolleret«. Denne løsning er dog måske betænkelig, fordi man derved indfører et nyt begreb, som ikke er defineret.

I udvalget har man særlig lagt vægt på den garanti, som bestemmelsen i revisorlovens § 12 rummer for revisorernes klienter og for andre brugere af regnskaber, herunder skattemyndighederne. Man må kunne have ubetinget tillid til revisionserklæringer fra registrerede revisorer. I modsat fald er der ikke behov for en sådan gruppe revisorer. I et cirkulajre eller anden form for vejledning må handelsministeriet give en nærmere forklaring til bestemmelsen, herunder om hvorledes den skal efterleves, således at det bliver klart for den nye revisorgruppe, at en revisor, såfremt han er usikker med hensyn til et regnskab, må tage de fornødne forbehold. En streng bestemmelse om betydningen af en registreret revisors underskrift på et regnskab vil også kunne være en støtte for revisoren i forhold til de klienter, som måtte ønske en mere lemfældig behandling af deres regnskaber.

Uanset de omtalte betæneligheder finder udvalget dog at måtte foreslå, at der i loven om de registrerede revisorer optages en bestemmelse, som er ligelydende med bestemmelsen i loven om statsautoriserede revisorer.

C. Revisorernes uafhængighed.

Der må for erhvervsdrivende, som har en offentlig beskikkelse eller autorisation, og som skal kunne afgive erklæringer, hvortil der er knyttet offentlig troværdighed, fastsættes regler, som sikrer deres uafhængighed. Hvis man anskuer dette uafhængighedsproblem i videre forstand, drejer det sig om 2 forskellige sæt af regler:

- 1) Generel uafhængighed. Det vil sige spørgsmålet om, hvilke stillinger og andre erhverv det pågældende hverv i det hele taget kan forenes med.
- 2) Speciel uafhængighed. Det vil sige spørgsmålet om, hvilken grad af tilknytning til den virksomhed eller person, hvorom erklæring afgives, der kan accepteres.

Ad 1). For en række grupper af erhvervsdrivende med beskikkelse eller autorisation er forholdet det, at der enten i loven er fastsat grænser for, hvilke andre erhverv de kan drive eller i loven er givet hjemmel til udfærdigelse af en bekendtgørelse om disse forhold. I loven om statsautoriserede revisorer er begge fremgangsmåder fulgt, idet det i loven er bestemt, at stilling som statsautoriserede revisorer - bortset fra stillinger som lærere ved et universitet eller en anden højere læreranstalt eller som medarbejder ved en videnskabelig institution - ikke kan forenes med en stats- eller kommunal tjenstemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed, samt at stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med advokatvirksomhed eller anden virksomhed, som er betinget af offentlig autorisation, bevilling eller næringsbrev eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller funktionær i en erhvervs virksomhed eller institution, som driver anden erhvervs virksomhed end revision. Samtidig er det i bekendtgørelsen om statsautoriserede revisorers virksomhed, som er udstedt med hjemmel i loven, bestemt, at statsautoriserede revisorer ikke må drive bankvirksomhed, forsikringsvirksomhed, forlagsvirksomhed, entreprenørvirksomhed, rederivirksomhed, skibsbefragtning, toldklarering, forlystelses- eller teatervirksomhed, udlejningsvirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles med disse.

En direkte overførsel af disse meget strenge og detaljerede bestemmelser på de registrerede revisorer kan udvalget ikke gå ind for. Man har drøftet muligheden af at udforme en bestem-

melse, som omfatter både den generelle og den specielle uafhængighed. Da dette imidlertid ikke har vist sig hensigtsmæssigt, jfr. nedenfor under ad 2), finder udvalget, at den bedste løsning på problemet om den generelle uafhængighed vil være en bestemmelse, som bemyndiger handelsministeren til at fastsætte bestemmelser om, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med virksomhed som registreret revisor. Emnet synes mere egnet til regulering i en bekendtgørelse end i en lov. En bekendtgørelse kan også lettere ændres i overensstemmelse med de erfaringer, som erhverves i tidens løb.

Udvalget vil tilråde, at man ved udformning af den første bekendtgørelse på området vedrørende generel uafhængighed går meget forsigtigt til værks og kun forbyder få erhverv. Dette hænger sammen med, at det på nuværende tidspunkt er vanskeligt at danne sig et billede af, hvilken sammensætning af den nye revisorgruppe man skal tilstræbe. Som erhverv der må forbydes, vil udvalget eksempelvis pege på bl. a. incassovirksomhed, ejendomsrådgivervirksomhed og vekselervirksomhed.

Ad 2). Også på dette område er der fastsat regler i forskellige erhvervslove. I loven om statsautoriserede revisorer er det bestemt, at en statsautoriseret revisor ikke må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold:

såfremt han ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linie eller i sidelinie så nært som søskende er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,

såfremt han i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de ovenfor angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder, eller

såfremt han, hans ægtefælle, forældre eller børn har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført.

Der har i udvalget været nogen betænkelighed ved at indføre så strenge regler for de registrerede revisorer. Man har overvejet, om man

kunne dække hele uafhængighedsproblemet ved en sålydende bestemmelse:

»Såfremt en registreret revisor ved ansættelse eller på anden måde har en sådan tilknytning til den person eller virksomhed, der får udført revision, eller til nogen hos denne ansat, at der kan opstå tvivl om revisorens fulde uafhængighed, skal han give fyldestgørende oplysning herom ved en påtegning på det pågældende regnskab.«

En sådan bestemmelse vil rumme den fordel, at den ikke giver de samme vanskeligheder som en egentlig forbudsbestemmelse. Hvis en revisor er i tvivl, vil det ikke være et spørgsmål, om han overhovedet kan revidere, men kun et spørgsmål om at give regnskabet en påtegning om de forhold, som kan gøre uafhængigheden tvivlsom. Brugere af regnskabet såsom lån- og kreditgivere kan herefter på basis af de i påtegningen givne oplysninger selv afgøre, om de vil godtage revisoren. En ulempe ved en sådan bestemmelse er det på den anden side, at den nødvendigvis må være så generelt formuleret, at den kan give anledning til tvivlstilfælde, hvilket kan medføre, at en lang række regnskaber bliver forsynet med påtegninger af tvivlsom relevans.

Når udvalget har valgt at overføre bestemmelsen fra loven om de statsautoriserede revisorer uændret til loven om registrerede revisorer skyldes det, at man må lægge vægt på, at den nye revisorgruppe fra begyndelsen bliver mødt med tillid hos offentligheden. Der må ikke kunne rejses nogen tvivl om de registrerede revisorens uafhængighed. En bestemmelse som den ovenfor nævnte synes efter sin ordlyd at åbne mulighed for, at en revisor blot ved at påføre regnskabet en påtegning kan afgive erklæring i forhold, hvor der kan rejses tvivl om hans uafhængighed. En sådan opfattelse vil svække den ønskelige tillid til den nye revisorgruppe og kan ikke accepteres.

Udvalget vil dog henlede opmærksomheden på, at den i lovudkastet foreslåede bestemmelse, som i det store og hele har sit forbillede i retsplejelovens bestemmelser om dommeres, domsmænds og nævninges habilitet, stiller meget strenge krav.

D. Revisorerens forretningsmetoder.

For de statsautoriserede revisorer er der gennem en lang tradition og gennem den virksom-

hed, som er udfoldet af Foreningen af statsautoriserede Revisorer, skabt faste og strenge regler vedrørende disse revisorers forretningsmetoder. Begrebet »god revisorskik« har således fået et reelt indhold. Det må formodes, at en lignende udvikling vil finde sted inden for den nye gruppe af registrerede revisorer.

Det skønnes imidlertid nødvendigt fra begyndelsen gennem en bekendtgørelse at give regler om forretningsmetoder, som kan sikre den nye stands omdømme. Sådanne regler bør ikke optages i loven, men i en bekendtgørelse udstedt med hjemmel i loven, således at der er mulighed for løbende at foretage ændringer uden at skulle ulejlige lovgivningsmagten.

Som eksempel på forretningsmetoder som i alle tilfælde ikke kan tolereres, vil udvalget fremhæve nogle tilfælde, som man har fået kendskab til, hvor et revisionsfirma kontraktligt har forpligtet sine klienter til at få udført revisionsarbejdet i en 5-års periode, og således at kontrakten er uopsigelig i denne periode.

Sådanne kontrakter har været behandlet under et par retssager. I et tilfælde, som har været til bedømmelse ved en underret, påberåbte klienten sig, at der var en så alvorlig fejlpostering i de opstillede regnskaber, at han ikke kunne være bundet af kontrakten.

Retten fandt, at den omhandlede fejlpostering ikke var af så væsentlig karakter, at den berettigede klienten til at hæve kontrakten. Spørgsmålet om gyldigheden af sådanne kontraktbetingelser har således ikke direkte foreligget til påkendelse i denne sag.

I et andet tilfælde, som har foreligget til pådømmelse ved en landsret, påberåbte klienten sig, at der ved kontraktens tegning var givet ham oplysninger om honorarets størrelse, som ikke viste sig at holde stik. Retten udtalte, at uanset at kontrakten - henset til indstævntes behov for bogføringsassistance - må anses for urimelig byrdefuld for ham, findes han at være bundet af denne.

Udvalget er endvidere blevet bekendt med et tilfælde, hvor et revisionsfirma, foranlediget af at klientens bank havde tilrådet ham at få en anden revisor, har truet med et betydeligt erstatningskrav for ophævelse af kontrakten.

Det uheldige ved sådanne kontrakter er ikke alene den lange opsigelsesperiode, men også det forhold, at de i mange tilfælde synes at være tilvejebragt ved uanmodet henvendelse fra revisionsfirmaet til klienten.

Udvalget må stærkt anbefale, at sådanne for-

retningsmetoder forbydes, og man finder, at man ved den foreslåede udformning af lovudkastets § 8 har skabt hjemmel for, at der kan udstedes en bekendtgørelse med et sådant forbud.

E. Disciplinærspørgsmål m.v.

Under hensyn til, at formålet med etableringen af en ny gruppe særligt godkendte revisorer også er at sikre, at man trygt kan henvende sig til disse om regnskabsmæssig bistand uden at risikere, at de trods deres saglige kvalifikationer ikke bistår én på forsvarlig måde, er det den almindelige opfattelse, at det må være rigtigt, at man ligesom for de statsautoriserede revisorer har et særligt organ til at opretholde disciplinen inden for de registrerede revisorers række.

Herved opnår man - foruden en gavnlig og nødvendig påtale af i øvrigt ikke strafbare tilsidesættelser af revisorernes pligter — tillige en ensartet behandling af sager vedrørende revisorernes eventuelle forsømmelser m.v., det være sig mindre alvorlige forseelser eller andre tilsidesættelser af pligterne som revisor, og hvor hovedsynspunktet må være, at sagen i første instans afgøres af det pågældende administrative organ og ikke af de almindelige domstole, medmindre strengere reaktion end bøde og frakendelse kan komme på tale.

Under hensyn til den sammensætning og de beføjelser, som det revisornævn har, der er nedsat i henhold til revisorloven, er det nærliggende at antage, at et sådant nævn — med en repræsentation for de registrerede revisorer — vil kunne være egnet til at behandle også disciplinærsager m.v. vedrørende de registrerede revisorer. I så fald bør det være således, at dette nævn, hvis det konstateres, at en registreret revisor har overtrådt lovgivningen for registrerede revisorer, ligesom hvis det konstateres, at en statsautoriseret revisor har overtrådt lovgivningen for de statsautoriserede revisorer, kan skride ind. Nævnet bør - ligesom tilfældet er for de statsautoriserede revisorer - hvis en registreret revisor har overtrådt revisorlovgivningen eller anden lovgivning, eller hvis revisoren i øvrigt har tilsidesat sine pligter, herunder hvis han under udøvelse af sin virksomhed ikke har udvist fornøden omhu, nøjagtighed og hurtighed, eller hvis han har beregnet sig et ublu honorar, enten kunne tildele en advarsel eller irettesættelse eller pålægge ham en bøde af ikke over 5.000 kr.

Endvidere bør nævnet på samme måde, som det kan frakende en statsautoriseret revisor beskikkelsen, kunne slette en registreret revisor af registret for en tid fra 1-5 år eller indtil videre, såfremt vedkommende revisor ved udøvelsen af sin virksomhed groft eller gentagne

gange har tilsidesat de ham påhvilende pligter, således at det giver grund til at antage, at han ikke fremtidig vil drive sin virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde. Naturligvis skal sådanne nævnsafgørelser kunne indbringes for domstolene.

KAPITEL VII

Overgangsregler.

Efter de i kapitel IV opstillede, fremtidige uddannelseskraav til de registrerede revisorer skal personer, som ønsker at paaebegynde dette erhverv, som hovedregel have gennemgaaet et specialkursus ved en handelsskole, en uddannelsesform, som er forholdsvis ny og indtil 1968 kun har vaeret drevet i Koebenhavn. Det ma derfor antages, at kun et begraenset antal personer ved registreringsordningens start vil opfylde uddannelsesmæssige betingelser for registrering. Der findes imidlertid et betydeligt antal praktiserende revisorer, som uden fuldtud at opfylde disse uddannelsesbetingelser dog har en god teoretisk uddannelse, og som gennem en laengere aarrække har drevet revisionsvirksomhed pa tilfredsstillende og forsvarlig maade. En gruppe, om hvilken man ma formode, at den ville have bestaaet af registrerede revisorer, hvis ordningen havde eksisteret tidligere. Allerede af denne grund er det noedvendigt at stille forslag om et saet overgangsregler, som i begyndelsen kan tillade registrering af allerede praktiserende revisorer.

Overgangsordningen ma ej heller kunne virke uretfærdig overfor mange aeldre erhvervsdrivende revisorer, som upaaflageligt i en laengere periode har udoevet selvstaendig virksomhed, fordi de ikke har haft mulighed for tidligere at aflægge eksaminer. Saadanne revisorer kunne nu naere betænkelse ved pa ny at saette sig pa skolebaenken og skulle derfor noedigt afskaeres fra den nye registreringsordning og dermed henvises til den »yderste« revisorgruppe, som ikke kan anses tilstraekkeligt kvalificeret til at opnaa offentlig godkendelse.

Ikke alene personlige hensyn til denne revisorgruppe tilsiger indfoerelse af overgangsregler, men ogsaa hensynet til lige fra ordningens begyndelse at faa en gruppe registrerede revisorer af et passende omfang, saledes at der hurtigt bliver et tilstraekkeligt antal til at betjene erhvervslivet med regnskabsmaessig bistand.

Ved udformningen af overgangsreglerne er der to hensyn, som det kan synes vanskeligt at forene. Dels det ovenfor naevnte hensyn med det samme at sikre en rimelig tilgang til de registrerede revisorers kreds, dels hensynet til at sikre, at de revisorer, der registreres, er i besiddelse af de foernoedne kvalifikationer. Til uddybning af disse hensyn skal det anfoeres:

Et vaesentligt formaal ved etableringen af den nye gruppe registrerede revisorer er, som tidligere omtalt, at udskille de uegnede revisorer. Der ma fremkaldes den almindelige opfattelse, at revisorer, som ikke er optaget i registret, ikke har de foernoedne faglige eller etiske kvalifikationer til pa forsvarlig maade at udoeve revisorhvervet. Hvis man ved ordningens start i bestemmelserne om optagelse i registret af allerede praktiserende revisorer stiller krav om bestaaelse af saerlige praever, vil der utvivlsomt ske det, at et antal praktiserende revisorer ikke vil forsøge at blive optaget i registret. Mange af disse, som har en god forretning og en fast kundekreds, som de ikke finder, der er risiko for at miste, vil betænke sig pa at ga op til en praever. De vil maaske finde, at de er for gamle til at uddanne sig pa ny, og de ma yderligere tage hensyn til den risiko, som trods alt er til stede for, at de ikke bestaar praeveren, hvilket vil vaere en ubehageligere situation, end slet ikke at indstille sig. En ikke ubetydelig del af disse revisorer vil vaere velkvalificerede og egnede til optagelse i registret og hoer derfor optages. Hvis en gruppe revisorer, hvem deres klienter og ovrige forretningsforbindelser klart finder velkvalificerede, ikke optages i registeret, vil opfattelsen af registreringsordningen som en udskillelse af de uegnede revisorer have svært ved at traenge igennem. Man vil herefter uden for de offentlig godkendte revisorers kreds have baade kvalificerede og ukvalificerede revisorer, og offentligheden vil ikke have holdpunkter for at udskille dem fra hinanden, ligesom registrerin-

gen ikke giver den vejledning, som den burde.

I denne forbindelse må man også som ovenfor nævnt pege på det hensyn, at man ikke ved etableringen af en ny ordning bør berøve personer muligheden for at fortsætte et erhverv, som de har drevet gennem mange år. Ganske vist bliver revisorerhvervet ikke forbeholdt specielle grupper, og det vil fortsat være et erhverv, som enhver frit kan udøve, men hvis det udtalte formål med ordningen, nemlig at udskille de uegnede, opfyldes, vil man i betydelig grad vanskeliggøre det for revisorer at fortsætte i deres erhverv uden registrering.

Om det hensyn, at alle, der optages i registret også under en overgangsordning, har de fornødne kvalifikationer, skal det anføres, at det må have stor betydning for ordningens succes, at alle registrerede revisorer fra ordningens begyndelse kan varetage deres opgaver på tilfredsstillende måde. Dette kunne føre til, at man som betingelse for registrering under overgangsordningen forlangte dokumentation for fornødne kvalifikationer i form af aflæggelse af en eller flere prøver.

Med udgangspunkt i de ovennævnte hensyn bør en overgangsordning åbne mulighed for registrering dels af revisorer, som igennem en lang årrække har drevet virksomhed, dels af revisorer, som måske ikke har praktiseret så længe, men til gengæld har en tilfredsstillende teoretisk uddannelse. For den førstnævnte gruppe må muligheden af en eller anden form for dokumentation af kvalifikationer diskuteres. Udvalget finder, at krav om 3 års selvstændig virksomhed som revisor som en overgangsordning må være tilstrækkeligt for personer, der har bestået en af de af Handelsministeriet godkendte eksaminer eller prøver og således opfylder betingelserne med hensyn til teoretisk uddannelse. Bl. a. må det antages, at et antal af de hos de statsautoriserede revisorer uddannede revisoraspiranter af forskellige grunde ikke har kunnet gennemføre den fulde uddannelse til statsautoriserede revisorer, men har en så god og dækkende uddannelse også i praksis, at de med rette vil kunne optages i registret.

For praktiserende revisorer, som ikke har den ovenfor nævnte teoretiske uddannelse, må der som betingelse for registrering under overgangsordningen stilles krav om længere tids praksis, og udvalget finder, at 10 års virksomhed med revision som hovederhverv er et rimeligt krav at stille.

Det er for denne revisorgruppe, at man kan

rejse spørgsmål om dokumentation af kvalifikationer. Man har overvejet, på hvilke felter viden skal dokumenteres, og er kommet til det resultat, at der i givet fald må forlanges aflagt prøve i revision og skatteret. Man kunne her henvise til de prøver i disse fag ved handels-skolerne, som skal indgå i den fremtidige revisoruddannelse. De har den fordel, at undervisning og prøver finder sted ved et stort antal skoler over hele landet, men det er vel et spørgsmål, om det ikke vil være at stille for store krav i teoretisk henseende til praktiserende revisorer. I givet fald ville man foretrække prøve med et mere praktisk tilsnit. Det må imidlertid skønnes at være forbundet med betydelige administrative vanskeligheder at etablere en prøveordning blot for en overgangsperiode, ligesom det rejser spørgsmålet om en forlængelse af det tidsrum, inden for hvilket revisorer, som ønsker registrering under overgangsordningen, skal have meldt sig. Det må være hensigtsmæssigt, at denne periode, som er foreslået fastsat til 1 år, er så kort som mulig, men hvis der stilles krav om aflæggelse af prøve, må den forlænges betydeligt.

Selv om man forlanger en prøve af disse revisorer, må det skønnes rimeligt at lade de ældre af de praktiserende revisorer slippe herfor og blive registreret blot på grundlag af 10 års praksis. Det kan føles meget hårdt at forlange af personer i 50'erne eller 60'erne, at de skal gennemgå en teoretisk uddannelse. Ydermere ligger det i sagens natur, at registrering af disse ældre revisorer ikke kan kompensere den nye ordning på længere sigt. Såfremt man vil forlange en prøve af de revisorer, som registreres under overgangsordningen, har udvalget overvejet at undtage revisorer, som har 10 års praksis, og ved lovens ikrafttræden er fyldt 50 år.

Man har også drøftet, om der bør sættes en grænse opad, således at f.eks. revisorer, som er fyldt 70 år ved lovens ikrafttræden, ikke kan registreres under overgangsordningen. En sådan regel vil formentlig kun komme til anvendelse i få tilfælde, og da man ikke i øvrigt agter at stille forslag om en aldersgrænse for registrerede revisorer, har man opgivet denne tanke.

Udvalget finder det betænkeligt at åbne adgang til de registrerede revisorerets kreds for et antal revisorer, om hvem man ikke med sikkerhed ved, at de er kvalificerede. Når man alligevel har foreslået, at blot 10 års praksis skal betyde ret til registrering under overgangsordning-

gen, skyldes det, at man ikke har fundet nogen mulighed for at foreslå egnede prøver i det bestående uddannelsessystem og er vejet tilbage for at foreslå etablering af særlige prøver. Endvidere har man fundet de ovennævnte betragtninger om sikring af tilgangen til registreringsordningen så vægtige, at man har ment at måtte opgive at foretage yderligere sortering ved tilgangen. Det må skønnes umuligt at gennemføre en individuel sortering af de revisorer, som ønsker registrering under overgangsordningen, når man ikke kan anvise faste kriterier herfor.

For at imødegå de ulemper, som er forbundet med en liberal overgangsordning, henstiller udvalget, at man er opmærksom på problemet under ordningens første år, således at man ved behandlingen af sager for revisornævnet drager omsorg for fra de registrerede revisorer at udskille dem, som måtte vise sig at være registreret med urette, enten fordi de i deres praksis afslører faglig uvidenhed, eller fordi de ved pligtforsømmelse eller lign. viser sig ikke at være den tillid værdig, som de registrerede revisorer kommer til at nyde. Ved behandlingen af nævnsager er det netop muligt at foretage den individuelle sortering, som man ikke kan foretage i forbindelse med administrationen af en overgangsordning. For at nævnets kendelser skal kunne tjene dette formål, må de gøres til genstand for udførlig omtale i fagpressen. Det vil da også i øvrigt være af interesse for revisorerne at gøre sig bekendt med den linie, som lægges i nævnets praksis.

Udvalget lægger megen vægt på, at der ved administrationen i handelsministeriet af overgangsordningen sker en virkelig grundig undersøgelse af, om de pågældende opfylder betingelserne særligt i lovens § 1, stk. 3, 2. pkt., for at kunne optages i registret. Dette gælder især for de personer, der søger optagelse alene på grundlag af praktisk erfaring. Udvalget henstiller, at handelsministeriet med henblik herpå søger bistand hos de skatteligende myndigheder, og at man evt. nedsætter et midlertidigt udvalg sammensat af personer udpeget af de interesserede erhvervsorganisationer, der kan yde vejledning i tilfælde, hvor der måtte være tvivl om, hvorvidt en ansøger opfylder betingelserne for at blive optaget i registret på grundlag af overgangsordningen.

Under de ovennævnte forudsætninger har udvalget ment at kunne se bort fra de tidligere omtalte betænkeligheder og foreslå en overgangsordning, som tillader registrering af et stort antal praktiserende revisorer ved, at man dels lader den omfatte revisorer, som bortset fra kravet om praktisk uddannelse opfylder betingelserne for at blive registreret som revisor, når det dokumenteres, at de i mindst 3 år som hovederhverv har drevet selvstændig virksomhed som revisor, dels revisorer som bortset fra kravene om teoretisk og praktisk uddannelse opfylder registreringsbetingelserne, når det dokumenteres, at de i mindst 10 år har drevet selvstændig virksomhed som revisor.

Mindretalsudtalelse af Poul Seier-Petersen

Som repræsentant for Foreningen af Statsautoriserede Revisorer kan jeg ikke fuldt ud tiltræde den af udvalgets flertal afgivne betænkning, men ønsker at gøre rede for følgende synspunkter:

Ordene: revisor, revision og revidere har ikke samme betydning i professionel sprogbrug og i almindelig sprogbrug. Revision i professionel forstand er »den planmæssige behandling af et foreliggende regnskabsmateriale for at undersøge om det, bedømt ud fra sine egne forudsætninger, er rigtigt eller i modsat fald, hvilke urigtigheder der er« — altså en behandling, der retter sig mod et allerede udarbejdet materiale (f. eks. et årsregnskab). Det at udarbejde et årsregnskab er derimod ikke revision i professionel forstand. Følgelig kan kun den person, der beskæftiger sig med revision i den ovenfor nævnte betydning, betegnes som revisor.

I almindelig sprogbrug har ordene revisor og revision derimod en udvidet betydning, idet man almindeligvis også opfatter den person som revisor, der beskæftiger sig med skattemæssig og regnskabsmæssig assistance, udarbejdelse af årsregnskaber og interne regnskaber og assisterer i kalkulationsspørgsmål og i det hele yder økonomisk rådgivning.

Antagelig fordi ordene revisor og revision har denne dobbelte betydning, har det ikke været muligt, at beskytte titlen revisor som en titelbetegnelse alene forbeholdt de statsautoriserede revisorer. Disse har derimod i 60 år haft eneret på betegnelsen *statsautoriseret revisor*, jfr. revisorlovens § 7, der samtidig har forbudt anvendelsen af danske eller udenlandske betegnelser, der er egnede til forveksling med statsautoriseret revisor derunder navnlig forbindelser af ordet revisor med ord som: statsautoriseret, autoriseret, godkendt eller eksamineret.

Formålet med denne bestemmelse må antagelig være, at en person, der benytter nævnte titel, klart tilkendegiver over for offentligheden, at han har erhvervet den uddannelse, som af

lovgivningen fordres af personer, der er autoriserede til at udføre revision i alle sådanne tilfælde, hvor det er foreskrevet i lovgivningen - og at han følgelig kan påtage sig enhver opgave inden for revision.

Efter min opfattelse vil en titelbetegnelse for den nye gruppe af regnskabsfolk, der indeholder ordet »revisor« være egnet til at skabe forvirring i den 60 år gamle praksis, idet man kan befrygte, at titelbetegnelsen registreret revisor vil bibringe offentligheden den opfattelse, at der blot er tale om to forskellige slags revisorer.

Hvis hensigten med udvalgets arbejde var at instituere 2 klasser af revisorer, ville det være det mest logiske at omgøre lov nr. 68 af 15/3 1967 om statsautoriserede revisorer, der udtrykkeligt opregner, hvilke krav der i enhver henseende bør stilles til en revisor, og foreslå en ny lov, omfattende begge kategorier af revisorer, med klar og tydelig angivelse af, hvilke forskelle der vil være at tage hensyn til for så vidt angår uddannelse, arbejdsområde, rettigheder og pligter m.v.

Men dette har udvalget netop taget afstand fra, og jeg ser heri en erkendelse af, at der er tale om godkendelse af et nyt erhverv som godkendt (eller registreret) regnskabs- og skattekonsulent.

Erhvervsbetegnelsen bør derfor være »registreret regnskabs- og skattekonsulent«, og den ved optagelse i registret erhvervede godkendelse bør alene omfatte sådan virksomhed.

Det er i Danmark ganske frit at drive erhverv som »revisor«, og der vil givetvis ikke kunne gøres undtagelse herfra for de »registrerede regnskabs- og skattekonsulenter« vedkommende. De vil, lige såvel som enhver anden borger, kunne påtage sig revisionshverv i det omfang, de har uddannelse eller erfaring til at turde påtage sig sådanne hverv — men statsautorisationens »blå stempel« bør være forbeholdt personer, der opfylder de i lov om stats-

autoriserede revisorer fastsatte kvalifikationer.

Det er min opfattelse, at de statsautoriserede revisorer med deres medarbejderstab vil være i stand til at udføre alle revisioner her i landet i den ovenfor omtalte professionelle betydning.

Det ville være naturligt, at der i selve loven fandt en omtale sted af den nye gruppes arbejdsområder. Man vil herimod kunne hævde, at en sådan omtale ikke er fundet nødvendig i loven om statsautoriserede revisorer, men dette hænger naturligt sammen med, at denne lov forudsætter, at de af loven omfattede personer har en uddannelse, der sætter dem i stand til at løse *alle* opgaver inden for de statsautoriserede revisorers naturlige arbejdsområder, selv hvor problemerne er af indviklet, usædvanlig eller omfattende karakter.

Som det fremgår af betænkningen, er det ikke hensigten at etablere en gruppe med tilnærmelsesvis samme uddannelse som de statsautoriserede revisorer. Dette er heller ikke nødvendigt, da den nye gruppes uddannelse navnlig skal tage sigte på at sætte dem i stand til at yde bistand ved regnskabsføring og skatteopgørelser for mindre næringsdrivende, hvor man i almindelighed må antage, at forholdene er af enklere natur.

Er der tale om mere indviklede sager, er den nye gruppes uddannelse imidlertid ikke tilstrækkelig, og det vil derfor ikke være rimeligt at give offentligheden det indtryk, at den nye gruppe kan løse sådanne opgaver. Det vil derfor, efter min mening, være ønskeligt, at den

nye gruppes arbejdsopgaver omtales i selve loven, og jeg foreslår, at der i denne indføres følgende bestemmelse:

Registrerede regnskabs- og skattekonsulenter kan påtage sig bogføring samt opstilling af årsregnskaber, skatteregnskaber og andre lovbestemte regnskabsopgørelser til administrative myndigheder samt regnskabsmæssig assistance og anden i forbindelse hermed stående virksomhed.

Hvor anden lovgivning ikke er til hinder derfor, kan registrerede regnskabs- og skattekonsulenter endvidere påtage sig revisionshverv, hvor bogføringen og årsregnskaberne er af enklere karakter.

En afgrænsning af konsulenternes arbejdsområde, f. eks. fastsættelse af en overgrænse, udtrykt i beløb, ville være ønskelig, jfr. herom de tilsvarende bestemmelser i Norge, der findes foran i betænkningen, side 13, anden spalte.

En videregående afgrænsning i forhold til de statsautoriserede revisorer arbejdsområder følger naturligt af de i de forskellige love indeholdte krav om benyttelse af statsautoriserede revisorer.

Ved gennemførelsen af den nye aktieselskabslov, som må forventes at komme, vil det derfor være nødvendigt at have opmærksomheden henvendt på fastsættelse af en overgrænse, udtrykt i sværhedsgrad og i økonomisk omfang, ud over hvilken der må kræves anvendelse af statsautoriserede revisorer.

Udkast til forslag til lov om registrerede revisorer.

Kapitel I.

OPTAGELSE I REGISTRET

§ 1

Handelsministeren fører et revisorregister.

Stk. 2. Ret til at blive optaget i revisorregistret og dermed til at benytte betegnelsen »registreret revisor« har enhver person, der

- 1) har dansk indfødsret,
- 2) har bopæl her i landet,
- 3) er fyldt 25 år,
- 4) ikke er umyndiggjort, under lavværgemål eller har sit bo under konkursbehandling,
- 5) har bestået eksaminer eller prøver, som handelsministeren har godkendt til dette formål og
- 6) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder hos en statsautoriseret revisor, en registreret revisor, eller hos en revisor, der opnår registrering efter § 12, stk. 2.

Stk. 3. Optagelse i registret kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde.

Stk. 4. Handelsministeren kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 1 og 6. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.

§ 2

Ved optagelse i revisorregistret betales en af handelsministeren fastsat afgift, og der udlæveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.

§ 3

En registreret revisor slettes i registret,

- 1) når han dør,

- 2) hvis han ophører med at opfylde betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2 eller 4,
- 3) hvis retten til at være optaget i registret frakendes ham efter § 11, stk. 2, eller borgerlig straffelovs § 79, eller
- 4) hvis han driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter de regler, som handelsministeren fastsætter efter § 8, ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor.

Stk. 2. Slettes en registreret revisor, skal registreringsbeviset straks tilbageleveres handelsministeriet.

Stk. 3. Ophører grunden til, at en revisor er slettet, skal han påny optages i registret efter anmodning og uden betaling af afgift.

§ 4

Kun personer, der er optaget i revisorregistret, må benytte betegnelsen »registreret revisor«.

Kapitel II.

Registrerede revisorers virksomhed.

§ 5

Registrerede revisorer samt selskaber, som driver bogførings-, regnskabs- eller revisionsvirksomhed med registrerede revisorer som deltagere eller ansatte, må kun have mere end ét kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet registreret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

Stk. 2. Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til handelsministeren.

§ 6

En registreret revisors underskrift på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af ham, og at det er rigtigt opstillet på grundlag af bogføringen og opgjort under omhyggelig hensyntagen til bestående værdier, retigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.

§ 7

Ingen registreret revisor må afgive erklæring i regnskabsmæssige forhold, når

- 1) han ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved adoptiv- eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linie eller i sidelinien så nært som søskende er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer,
- 2) han i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder, eller
- 3) hans ægtefælle, forældre eller børn har en mere betydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført.

§ 8

Handelsministeren kan fastsætte nærmere regler for registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser og herunder bestemme, at visse erhverv og stillinger ikke kan forenes med sådan virksomhed.

Kapitel III.

Bestemmelser vedrørende straf m.v.

§ 9

Overtrædelse af § 3 stk. 2, § 4, § 5 og § 7, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

§ 10

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

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

§ 11

Det revisornævn, som handelsministeren efter § 18 i lov nr. 68 af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer har nedsat, kan også behandle sager om registrerede revisorer, dog således at den ene af nævnets statsautoriserede revisorer ved sådanne sagers behandling afløses af en af handelsministeren udpeget registreret revisor.

Stk. 2. Reglerne i den nævnte lovs § 19, stk. 1-3, § 20 og § 21 anvendes også på registrerede revisorer, dog således at revisornævnet, i stedet for frakendelse af beskikkelsen, frakender retten til at være optaget i revisorregistret.

Stk. 3. Nævnets behandling af sager angående registrerede revisorers virksomhed sker efter begæring af handelsministeren eller af en af ministeren hertil godkendt forening af registrerede revisorer.

Kapitel IV.

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser.

§ 12

Loven træder i kraft

Stk. 2. Revisorer har indtil den (dato 1 år efter lovens ikrafttræden) ret til at blive optaget i revisorregistret, hvis de

- 1) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-5, jfr. stk. 3, og gennem mindst 3 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv, eller
- 2) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4, jfr. stk. 3, og gennem mindst 10 år har drevet selvstændig revisorvirksomhed som hovederhverv.

§ 13

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.

Lovforslaget må ses som en konsekvens af resultatet af den undersøgelse af behovet for en gruppe offentligt godkendte revisorer ved siden af de statsautoriserede revisorer, som det af handelsministeren den 6. oktober 1967 nedsatte revisorudvalg fik til opgave at foretage, efter at folketinget og handelsministeren under behandlingen af næringslovskomplekset og herunder forslaget til lov om statsautoriserede revisorer - nu lov nr. 68 af 15. marts 1967 - havde givet udtryk for det ønskelige i en sådan undersøgelse. Der henvises herved til redegørelserne i betænkningens kap. I og III om henholdsvis forhandlingerne i næringslovkommissionen og folketinget og om revisorudvalgets synspunkter vedrørende behovet.

Hovedlinierne i forslaget bygger på loven om de statsautoriserede revisorer, jfr. betænkningens kap. II, A, således at der er taget rimeligt hensyn til forskellene med hensyn til kvalifikationer og uddannelse m.v. og til sigtet med nyordningen.

Det forventes, at en gennemførelse af ordningen vil medføre en forbedring af særligt de mindre erhvervsvirksomheders muligheder for at få en kvalificeret regnskabsmæssig bistand. Der må antages at blive et stigende behov herfor, ligesom det påregnes, at skattemyndighederne vil kunne opnå en lettelse ved ligningsarbejdet gennem mere omhyggeligt og betryggende førte skatteregnskaber.

Lovforslaget kan ikke antages at få særlige finansielle konsekvenser og forudsættes hverken at nødvendiggøre oprettelse af nye eller udvidelse af bestående administrative organer.

En nyordning efter de foreslåede retningslinier er anbefalet af en række myndigheder, organisationer m.v., jfr. nærmere herom i betænkningens kap. III.

Til lovforslagets enkelte paragraffer knyttes følgende bemærkninger:

Til § 1. Som det er tilfældet for de statsautoriserede revisorer, skal enhver, der opfylder de fastsatte betingelser for at blive registreret revisor, have *ret* til at blive optaget i revisorregistret.

Betingelserne i stk. 2, nr. 1-4 og 6, om indfødsret, bopæl her i landet, alder og myndighed og praksis svarer ligeledes til bestemmelserne i lov om statsautoriserede revisorer og en række

andre nyere næringsretlige love. herunder om translatører, dispachører m.v.

Det foreslås. at en revisor for at blive registreret skal have bestået bestemte eksaminer eller prøver, hvorom kan henvises til det som bilag 2 optagne udkast til bekendtgørelse om registrerede revisors uddannelse og til betænkningens kap. IV.

Det er af hensyn til det ønskelige i, at ordningen fra startea får en passende tilgang, fundet naturligt at godtage praktisk uddannelse også hos en revisor, der opnår registrering i medfør af overgangsbestemmelserne.

Man har ikke ment det nødvendigt med regler om økonomisk sikkerhedsstillelse som fastsat for de statsautoriserede revisorer, der i en række tilfælde ved lov er tillagt eneret til ydelse af revisionsmæssig bistand. Der henvises herved til betænkningens kap. VI, A.

Bestemmelsen i stk. 3 svarer til loven om statsautoriserede revisorer § 1, stk. 3, og tilsvarende bestemmelser i en række andre næringsretlige love. I forhold til loven om de statsautoriserede revisorer er der foretaget den ændring, at ordene »drive revisorvirksomhed på...« i stk. 3, 2. pkt. er erstattet af »drive virksomhed som registreret revisor på...«. Man har herved villet fremhæve, at registrerede revisors virksomhedsområde ikke i så høj grad som for statsautoriserede revisorer omfatter revisionsarbejder.

Man forudsætter, at der ved stillingtagen til spørgsmålet om »nærliggende fare for misbrug af stillingen som registreret revisor« vil blive set strengt på revisors eventuelle strafbare forhold inden for selve revisorvirksomheden, ikke mindst skattelovsovertrædelser eller medvirken hertil. Er der tale om forhold, som ligger langt tilbage i tiden, vil det naturligt ligge noget anderledes. Bestemmelsen i § 1, stk. 3, 2. pkt., tager navnlig sigte på handlinger, der ikke har medført strafferetlig tiltale. Bestemmelsen vil kunne anvendes såvel med hensyn til handlinger som undladelser, herunder fortelser.

Nægtelsen af registrering med henvisning til § 1, stk. 3, 2. pkt., kan indbringes for domstolene i den borgerlige retsplejes former, medens nægtelse med henvisning til straffelovens § 78 kan indbringes for domstolene i straffetsplejens former.

Bestemmelsen i stk. 4 kan eventuelt finde anvendelse på personer, der har været ansat i en statslig eller kommunal institution inden for

skatteadministrationen eller i en større erhvervs- virksomheds interne regnskabs- eller revisions- afdeling under forudsætning af, at de derigen- nem må antages at have erhvervet sig de for ud- øvelse af virksomhed som registrerede revisorer nødvendige kundskaber.

Til §§ 2 og 3. Når en revisor ophører med at opfylde betingelserne for at blive optaget i revisorregistret, slettes han af dette. Slettelse af registret kan finde sted i henhold til lovens § 11, stk. 2 eller efter borgerlig straffelovs § 79 samt i tilfælde, hvor en registreret revisor dri- ver en med revisorgerningen uforenelig virk- somhed, jfr. herved § 8 og den bemyndigelse, der heri gives handelsministeren til at fremsæt- te nærmere regler herom. Hvis slettelssgrun- den ophører at bestå, kan fornyet optagelse i registret finde sted.

Ligesom der om registrering af en revisor sker bekendtgørelse i Statstidende, bør der i Statstidende optages meddelelse om registreringer, der slettes af registret, men det er ikke fun- det nødvendigt at sige dette i lovtæksten.

Til § 4. Bestemmelsen giver registrerede re- visorer en eneret på benyttelse af denne beteg- nelse.

Man har ikke fundet det nødvendigt at med- tage en til § 7, 2. pkt., i loven om statsautori- serede revisorer svarende bestemmelse for at forhindre, at andre benytter betegnelser, der kan forveksles med »registreret revisor«, idet det må antages, at den nævnte bestemmelse i loven om statsautoriserede revisorer vil kunne anvendes også til beskyttelse af denne betegnelse. Såfremt en betegnelse er egnet til forveks- ling med »registreret revisor«, vil den utvivl- somt også være egnet til forveksling med »statsautoriseret revisor«.

Til § 5. Bestemmelsen hævder princippet om, at hvervet, som udføres af den registrerede re- visor, er et personligt hverv.

Til § 6. Bestemmelsen svarer til § 12, stk. 1, i loven om statsautoriserede revisorer. Der hen- vises til betænkningens kap. VI, B.

Den registrerede revisor, der underskriver et regnskab, bør normalt være den, der har opstil- let og eventuelt revideret regnskabet, og hans underskrift bør derfor være en garanti herfor og for, at regnskabet er rigtigt opstillet på

grundlag af bogføringen og afgivet under om- hyggelig hensyntagen til bestående værdier, ret- tigheder og forpligtelser og i overensstemmelse med lovgivningens krav til regnskabsaflæggelsen.

Har revisoren f. eks. ikke revideret regnska- bet, eller er andre af de nævnte krav ikke op- fyldt, må revisoren i påtegningen klart give ud- tryk herfor, idet hans underskrift ellers må be- trages som meddelt uden forbehold.

Revisoren skal således ikke positivt angive, hvad han har gjort, men derimod anføre, hvad han ikke har gjort

Bestemmelsen må, da den er enslydende med bestemmelsen i loven om statsautoriserede re- visorer, fortolkes på samme måde som denne.

Man har ikke fundet tilstrækkeligt grundlag for at medtage en bestemmelse svarende til § 12, stk. 2, i loven om statsautoriserede re- visorer om erklæringer afgivet af revisorselskaber, idet det ved anvendelsen af ordene »en registre- ret revisors underskrift« er forudsat, at erklæ- ring alene med retsvirkning efter bestemmelsen kan afgives af en registreret revisor.

Til § 7. Bestemmelsen svarer til § 13, stk. 1, i loven om statsautoriserede revisorer og lignen- de bestemmelser i retsplejeloven. Der henvises til betænkningens kap. VI, C.

Når man har ment at burde anvende bestem- melsen fra loven om statsautoriserede revisorer uændret i forslaget, skyldes det, at der må læg- ges vægt på, at den nye revisorgruppe fra be- gyndelsen bliver mødt med tillid i befolkningen. Der må ikke kunne rejses tvivl om de registre- rede revisorers uafhængighed, og bestemmel- sen har da også for de statsautoriserede re- visorer været fortolket strengt.

Til § 8. Der henvises til betænkningens kap. VI, D.

Det tilsigtes med bemyndigelsesbestemmel- sen at give handelsministeren mulighed for gen- nem en bekendtgørelse — se bilag 3 med ud- kast hertil - at sikre revisorerne uafhængighed og samtidig give visse retningslinier for er- hvervsudøvelsen.

Man har særligt villet forhindre anvendelsen af uopsigelige kontrakter, hvorved revisorerne sikrer sig ret til for en årrække at yde regn- skabsmæssig og revisionsmæssig bistand til kli- enter.

Bestemmelserne i bekendtgørelsen forudsæt- tes revideret, når og såfremt udviklingen viser behov derfor.

Til § 9. Overtrædelse af lovens bestemmelser i almindelighed forudsættes normalt forelagt det i § 11 omhandlede revisornævn. Det er dog anset for rimeligt at foreslå bødestraf for overtrædelse af visse af lovens bestemmelser, samt for så vidt angår afgivelse af urigtige erklæringer at foreslå bøde- og hæftestraf, alt under forudsætning af, at højere straf ikke er forskyldt efter den øvrige lovgivning, jfr. herved straffelovens § 163 om afgivelse af urigtige erklæringer til offentlig myndighed.

Til §10. Registrerede revisorer og i et vist omfang deres medarbejdere foreslås i deres hverv undergivet straffelovens bestemmelser om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv, herunder også bestemmelser om straf for bestikkelse, misbrug af stilling, pligtforsømmelse m.v.

Til §11. Der henvises til betænkningens kap. VI, E.

Det foreslås, at det i loven om statsautoriserede revisorer § 18, jfr. § 22, omhandlede revisornævn også skal kunne behandle sager om registrerede revisorer, således at den ene af nævnets statsautoriserede revisorer i så tilfælde afløses af en af handelsministeren udpeget registreret revisor.

Man har ikke anset det for hensigtsmæssigt at oprette et særligt nyt organ. Det har været overvejet, at begge nævnets statsautoriserede revisorer burde afløses af registrerede revisorer ved behandlingen af sager efter denne lov, men under hensyn til dels det øvrige nævns sammensætning med en dommer som formand og to medlemmer med henholdsvis nationaløkonomisk og juridisk uddannelse, dels det ønskelige i, at en statsautoriseret revisor med sin særlige indsigt og omfattende uddannelse kan hidføre nævnet den nødvendige ekspertise specielt i vanskelige sager, har man fundet det mest hensigtsmæssigt kun at udskifte en af de statsautoriserede revisorer.

Revisornævnet, der endnu ikke har været i funktion for de statsautoriserede revisorers vedkommende, kan som følge af, at det har dømmende myndighed, ikke af egen drift tage sager op, men det må, bl. a. når henses til de retlempe overgangsbestemmelser og det forhold, at den nye revisorgruppe i begyndelsen muligt vil vise sig noget mindre homogen end gruppen af de statsautoriserede revisorer, forventes, at såvel handelsministeriet som den eller de for-

eninger af registrerede revisorer, der efter bestemmelsens stk. 3 forudsættes godkendt hertil, nøje vil følge udviklingen ud fra et ønske om, at den nye gruppes omdømme ikke må skades.

Til § 12. Der henvises til betænkningens kap. VII.

Overgangsbestemmelsens formulering må især ses som en afbalancering af på den ene side hensynet til at sikre ordningen en tilstrækkelig tilgang fra starten, sådan at flest mulige af de velkvalificerede revisorer bliver omfattet af ordningen og på den anden side ønsket om at forhindre, at personer, som må skønnes uegnede, optages i registret.

Efter stk. 2, nr. 1, skal personer, som opfylder betingelserne for at blive optaget i revisorregistret, bortset fra kravet om praktisk uddannelse have ret til optagelse i registret, såfremt de dokumenterer at have drevet selvstændig virksomhed som revisor gennem mindst 3 år.

Efter stk. 2, nr. 2, skal personer, som opfylder betingelserne for at blive registreret, bortset fra eksamenskravet og kravet om praktisk uddannelse, have ret til at blive registreret, såfremt de dokumenterer at have drevet selvstændig virksomhed som revisor gennem mindst 10 år.

For begge grupper vedkommende fastslås det udtrykkeligt i lovteksten, at betingelserne i § 1, stk. 3, skal være opfyldt. Der tænkes her ved særligt på betingelserne i § 1, stk. 3, 2. pkt., hvorefter optagelse i registret kan nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at han ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde. Som nævnt i betænkningen side 48 forudsættes det, at der vil blive foretaget grundige undersøgelser i så henseende, jfr. herved også bemærkningerne til § 1, stk. 3, 2. pkt. Særligt forudsættes det, at der gennem de skattelignende myndigheder og evt. andre sagkyndige søges oplysning om, hvorvidt de i § 12, stk. 2, nr. 2, omhandlede personer kan antages at opfylde betingelserne for at blive optaget i registret.

Når man for denne gruppes vedkommende ikke mener at burde stille krav om, at vedkommende har bestået en prøve eller eksamen, men alene om en langvarig praktisk erfaring, må der lægges særlig vægt på, at netop de faglige og de etiske kvalifikationer, som man naturligt må stille for optagelse i registret, er til stede.

Det forudsættes, at virksomheden for begge

grupper vedkommende har været de pågældendes hovederhverv. Det vil sige, at der i praksis må være tale om en heldagsbeskæftigelse.

Der foreslås en periode på ét år efter lovens

ikrafttræden, inden for hvilken personer, der ønsker at blive registreret efter overgangsbestemmelserne, må rette begæring herom til handelsministeriet.

Udkast.

Handelsministeriets bekendtgørelse om godkendelse af registrerede revisorers uddannelse.

I medfør af § 1, stk. 2, nr. 5, i lov nr. om registrerede revisorer fastsættes:

§ 1

Følgende eksaminer og prøver godkendes som grundlag for optagelse i revisorregistret:

- 1) Handelsvidenskabelig kandidateksamen (cand.merc.) med revision som speciale.
- 2) Teoretisk del af prøven for statsautoriserede revisorer, jfr. handelsministeriets bekendtgørelse nr. 273 af 25. juli 1962 og § 8 i handelsministeriets bekendtgørelse nr. 498 af 27. december 1967.
- 3) Diplomprøve i regnskabsvæsen (HD).
- 4) Den almene erhvervsøkonomiske eksamen (HA).
- 5) Prøve aflagt som afslutning på handelsskolernes statskontrollerede specialkursus efter reglerne i undervisningsministeriets bekendtgørelse af efter forudgående aflæggelse af højere fagprøve i regnskabslære, højere handelseksamen eller handelseksamens regnskabslinie.
- 6) Dansk Revisorforenings optagelsesprøve bestået før den 1. januar 1970.

§2

Handelsministeriet kan godkende andre prøver og eksaminer efter ansøgning i det enkelte tilfælde. Sådan godkendelse kan betinges af aflæggelse af supplerende prøver efter ministeriets skøn.

Udkast.

Handelsministeriets bekendtgørelse om registrerede revisorers virksomhed og forretningsbetingelser.

I medfør af § 8, i lov nr. om registrerede revisorer fastsættes:

§ 1

En registreret revisor skal udføre de ham betroede hverv med omhu og nøjagtighed og med den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader.

§ 2

En registreret revisor må ikke betinge sig et vederlag, der er gjort afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet.

Registrerede revisorer må ikke drive ejendomsrådgivningsvirksomhed, vekslerervirksomhed eller inkassovirksomhed eller nogen virksomhed, der kan sidestilles hermed. Ej heller må registrerede revisorer have fastlønnet stilling i offentlig virksomhed eller være ansat i pengeinstitutter eller forsikringsselskaber.

Stk. 2. Ønsker en registreret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal han, inden han påbegynder virksom-

heden eller overtager stillingen, slettes i revisorregisteret.

Registrerede revisorer må ikke kontraktmæssigt sikre sig ret til ydelse af bogførings- eller regnskabsmæssig bistand til klienter ud over 1 år.

§ 5

En registreret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor almindeligt forefaldende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan handelsministeren undtage fra denne bestemmelse.

Stk. 2. Revisormedarbejdere skal beskæftiges ved sådant almindeligt forefaldende bogføringsregnskabs- og revisionsarbejde, som kan give dem den for optagelse i revisorregisteret fornødne praktiske færdighed.

§ 6

Overtrædelse af bestemmelserne i § 1, § 2, § 3, stk. 2, § 4 og § 5, stk. 1, straffes med bøde.

Lov af 14. marts 1964 om revisjon og revisorer.

Kap. I. Om revisjon i visse bedrifter:

§ 1

Pliktig til å ha revisjon etter denne lov er, jfr. dog § 2:

1. Enhver som driver handel, håndverk, fabrikkvirksomhet, bergverk eller skipsrederi, når bedriften i lov eller bestemmelse truffet i medhold av lov er pålagt regnskapsplikt.
2. Enhver som driver inkasso- eller auksjonsvirksomhet etter kommunal bevilling.
3. Apotek.
4. Eiendomsmeglere med bevilling, når virksomheten ikke drives av banker.
5. Godkjente entreprenører.
6. Fonds- og aksjemeglere bortsett fra banker som driver slik virksomhet.
7. Hoteller.

§ 2

Påbudet i § 1 gjelder ikke for aksjeselskap, kommandittaksjeselskap og bedrift som er opprettet ved særskilt lov. Det gjelder heller ikke for bedrift som drives av stat eller kommune, eller av flere kommuner i fellesskap.

For så vidt gjelder virksomhet som går inn under § 1 punkt 1, kan departementet fastsette regler om fritaking fra revisjonsplikt.

§ 3

Revisjonen skal utføres av en eller flere statsautoriserte eller registrerte revisorer, jfr. § 11.

Departementet kan for visse grupper av bedrifter gi pålegg om at revisjonen skal utføres av statsautorisert revisor.

Departementet kan gjøre unntak fra kravet i første ledd og fra pålegg gitt i medhold av annet ledd.

§ 4

Som revisor kan velges et selskap som driver

revisjonsvirksomhet. Hvis selskapet er et ansvarlig selskap, anses det som statsautorisert revisor når samtlige ansvarlige deltakere er statsautoriserte revisorer. Er selskapet ikke et ansvarlig selskap, må minst halvparten av styremedlemmene være statsautoriserte revisorer, for at selskapet kan anses som statsautorisert revisor. Tilsvarende krav gjelder for at et selskap kan anses som registrert revisor.

Den som på vegne av revisjonsselskapet utfører revisjonen, skal i forhold til den bedrift hvis regnskaper revideres, fylle de vilkår som er fastsatt i eller i medhold av § 3 samt vilkårene i § 5.

Er revisjonsselskapet ikke et ansvarlig selskap, skal minst en deltaker påta seg personlig ansvar for revisjonen ved siden af selskapet.

§ 5

Den som helt eller delvis er personlig ansvarlig for bedriftens samlede forpliktelser, kan ikke være dens revisor. Heller ikke kan representantmedlem, styremedlem og den daglige leder, eller den som innehar tilsvarende verv eller stilling, eller varamann for noen av disse, være revisor i bedriften.

Ingen kan være revisor som står i underordningsforhold til eller er gift med eller i rett opp eller nedstigende linje eller i sidelinjen så nær som søsken er beslektet eller besvogret med noen som - bortsett fra representantskapsmedlemmer eller innehavere av tilsvarende verv — er nevnt i første ledd.

Den som i forhold til bedriften helt eller vesentlig inntar en funksjonærs stilling, er ikke å anse som revisor i denne lovs forstand selv om han utfører revisjonsarbeid. Som revisor anses således ikke den som ikke fritt kan overta også andre revisjonsoppdrag, eller som går inn under pensjonsordning som er istandbrakt av bedriften uten at dette er godkjent av departementet.

Revisor må ikke ha lån i bedriften eller stå

som kausjonist eller endossent for lån i bedriften.

§ 6

Revisor skal utføre sitt oppdrag i overensstemmelse med gjeldende forskrifter og god revisjonsskikk.

Pålegg og instruksjoner som bedriften gir revisor med hensyn til revisjonen, må ikke gå ut på å innskrenke hans rettigheter eller plikter etter denne lov eller etter andre forskrifter gitt i lov eller i medhold av lov.

§ 7

Tillitsmenn og funksjonærer plikter å gi revisor de opplysninger vedrørende bedriften som han ber om. Revisor kan kreve adgang til alle bedriftens eiendeler, herunder regnskapsbøker, forhandlingsprotokoller og brever samt andre kontor- og arkivsaker.

Revisor skal ikke bekrefte regnskapets riktighet dersom hans krav etter denne paragraf ikke er etterkommet.

Revisor skal gi årsregnskapet påtegning om at det er revidert. Finner han at det ikke bør fastsettes som bedriftens regnskap, skal det fremgå av påtegningen.

Revisor skal hvert år uten unødig opphold etter at årsregnskapet er avgitt, legge fram beretning om revisjonen.

Har bedriften flere revisorer, skal alle underskrive revisionsberetningen og påtegningen på regnskapet. Er revisorene ikke enige, skal dette gå fram av beretningen og påtegningen.

Revisor skal føre en revisjonsprotokoll som tilhører bedriften.

§ 9

Oppdraget som revisor faller bort når revisor ikke lenger fyller de vilkår som er oppstilt i eller i medhold av §§ 3, 4 og 5. Er vervet fait bort som følge av bestemmelsen i første punktum, eller er revisor død, skal ny revisor tilsettes uten opphold. I selskaper med begrenset ansvar hvor det ikke er lagt til et særskilt utvalg å velge revisor, kan dog valget utstå til første ordinære generalforsamling (års møte).

For øvrig tjenestegjør revisor inntil en annen revisor velges i hans sted. Fjernes revisor mot sin vilje og av en grunn som må anses utilbørlig, har han krav på ett års godtgjørelse regnet fra fratredelsen.

Kap. II. Om revisorer.

§ 10

Revisoreksamen og høyere revisoreksamen holdes til de tider departementet fastsetter.

For adgang til revisoreksamen fordres det at vedkommende har eksamen fra økonomisk gymnas eller har examen artium og dessuten eksamen fra minst 1-årig dagkurs ved handelskole eller handelsgymnas eller tilsvarende utdannelse. Departementet kan i særlige tilfelle dispensere fra kravet om eksamen fra økonomisk gymnas eller examen artium for søkere som har realskoleeksamen eller tilsvarende eksamen og den nevnte handelsutdannelse.

For å kunne gå opp til revisoreksamen må vedkommende etter det fylte 20. år ha 2 års forskjelligartet praksis i revisjonsarbeid her i landet. Ved høyere revisoreksamen må kandidaten ha 5 års praksis som nevnt, dog slik at 2 år av denne praksis kan være erhvervet i utlandet. Departementet kan dispensere fra de her nevnte krav om praksis i revisjonsarbeid, når det finnes godtgjort at søkeren på annen måte har ervervet seg tilstrekkelig praktisk erfaring.

Det må minst gå 3 år mellom bestått revisoreksamen og høyere revisoreksamen. Departementet kan dispensere fra dette krav.

Departementet fastsetter reglement for eksamenene. Reglementet skal inneholde bestemmelser om fagkretsen. I reglementet kan det videre bestemmes at kandidater med universitets- eller høyskoleeksamen skal være fritatt fra en eller flere av de prøver som ellers må avlegges. I reglementet kan det også bestemmes hvor mange ganger den som ikke har bestått revisoreksamen eller høyere revisoreksamen, kan framstille seg på nytt.

§ 11

Departementet skal føre et register over revisorer. For å bli opptatt i registeret må vedkommende:

1. ha fast bopel i riket,
2. ha ført en hederlig og rettskaffen vandel,
3. være økonomisk vederheftig,
4. ikke være umyndiggjort,
5. ha bestått revisoreksamen som nevnt i § 10.

Departementet kan gi nærmere bestemmelser om registreringsordningen.

Når en revisor som er opptatt i det nevnte register, har tatt høyere revisoreksamen som nevnt i § 10, kan departementet gi ham særskilt

bevilling som statsautorisert revisor dersom han fortsatt fyller vilkårene etter første ledd.

Departementet kan gi tidsbegrenset dispensasjon fra kravet under pkt. 1, når særlige forhold tilsier det.

§ 12

Den som er registrert i samsvar med § 11, kan kalle seg «registrert revisor». Andre kan ikke bruke denne yrkesbetegnelsen eller en betegnelse som er egnet til å gi inntrykk av at vedkommende er oppført i nevnte register.

Den som har fått bevilling i samsvar med § 11 nest siste ledd, kan kalle sig «statsautorisert revisor». Andre kan ikke bruke denne yrkesbetegnelsen eller bruke ordet «autorisert» i forbindelse med yrkesbetegnelsene «revisor» eller «revisjon».

§ 13

Departementet oppnevner et Revisorråd som skal bestå av 4 medlemmer. Formannen skal fylle vilkårene for å være høyesterettsdommer. Ett av medlemmene skal være utøvende statsautorisert revisor og eet av medlemmene utøvende registrert revisor. Rådet oppnevnes for 3 år om gangen.

Etter formannens bestemmelse fratrer representanten for de registrerte revisorer når saken bare vedrører de statsautoriserte revisorer. Tilsvarende kan formannen bestemme at representanten for de statsautoriserte fratrer når saken bare vedrører de registrerte revisorer.

Revisorrådet har til oppgave å gjennomføre revisoreksamen og høyere revisoreksamen. Rådet skal ellers være rådgivende for departementet ved håndhevingen av loven.

Departementet fastsetter instruks for rådet.

§ 14

De rettigheter som er knyttet til registrering eller bevilling som revisor, faller bort dersom revisor opphører å ha fast bopel i riket eller blir umyndiggjort, jfr. dog § 11. Rettighetene oppstår på nytt når departementet har fastslått at bortfallsgrunnen ikke lenger er til stede.

Rettigheter som nevnt i første ledd faller likeledes bort når vedkommende kommer under konkurs eller offentlig akkordforhandling. Dersom konkursen eller akkordforhandlingen ikke skyldes forhold som gjør revisor uverdigg til å beholde rettighetene eller virker nedbrytende på den tillit som er nødvendig for hans stilling, kan departementet etter søknad bestemme at revisor

skal få igjen de nevnte rettigheter. Ellers kan vedkommende ikke få rettighetene tilbake før han godtgjort at han igjen er økonomisk vederheftig.

Departementet kan, etter å ha innhentet uttalelse fra Revisorrådet, bestemme at de rettigheter som er knyttet til registrering eller bevilling som revisor, skal falle bort for alltid eller for en viss tid dersom vedkommende må anses usikkert som revisor, fordi han har gjort seg skyldig i urettkaffent forhold eller forsettlig eller grovt uaktsomt har misligholdt sine plikter som revisor.

Vedkommende skal være gitt adgang til å forklare seg før det treffes avgjørelse etter tredje ledd.

Avgjørelse etter tredje ledd kan av vedkommende revisor bringes inn for retten. Tvistemålslovens kap. 30 får tilsvarende anvendelse på slikt søksmål. Retten kan beslutte at departementets avgjørelse ikke skal settes i verk, før det er sagt dom i saken eller før endelig dom foreligger. Beslutningen kan ikke påkjæres, men kan omgjøres av overordnet rett i samband med behandlingen av anke over dommen.

§ 15

Departementet eller Revisorrådet kan kreve forklaring av en registrert eller statsautorisert revisor når det er grunn til å tro at han ikke har overholdt sine plikter under utøvelse av revisjonsvirksomhet. Forklaring kan også kreves av enhver som er i revisors tjeneste.

Med de unntak som følger av bestemmelse i lov, er registrert eller statsautorisert revisor og deres assistenter forpliktet til å bevare taushet om alt de under sin virksomhet får kjennskap til. Det samme gjelder medlem av Revisorrådet for så vidt gjelder forhold han får kjennskap til i tjenesten.

Kap. III. Forskjellige bestemmelser.

§ 16

Kongen kan gi nærmere regler om revisjon i bedrifter som er revisjonspliktige etter denne lov, jfr. kap. I, og om de plikter registrerte og statsautoriserte revisorer skal ha ved ethvert revisjonsoppdrag som de påtar seg. Regiene kan bl. a. inneholde bestemmelser om i hvilken utstrekning revisjonsarbeidet kan utføres ved assistenter og hvilke kvalifikasjoner assistentene må ha.

§ 17

Blir revisjonsplikt som en bedrift har etter denne lov eller bestemmelser gitt i medhold av loven ikke oppfylt, straffes den ansvarlige med bøter.

Den som handler i strid med påbudet om taushetsplikt i § 15 annet ledds første punktum, straffes med bøter eller under særlig skjerpene omstendigheter med fengsel inntil tre måneder, for så vidt forholdet ikke rammes av et strengere straffebud. Medlemmer av Revisorrådet anses i forhold til § 121 i den almindelige straffelov som offentlige tjenestemenn.

Overtredelse av bestemmelsene i § 7 annet ledd, § 8 og § 12 eller bestemmelser gitt i medhold af § 16 straffes med bøter.

Overtredelse er straffbar også når den er begått av uaktsomhet.

§ 18

Denne lov trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Fra samme tid oppheves lov om statsautoriserte revisorer av 22. februar 1929.

Bevillinger som er gitt til statsautoriserte revisorer i medhold av den tidligere lov, blir stående ved makt, men kommer ellers inn under bestemmelsene i denne lov.

Bedrifter som er revisjonspliktige etter denne lov, men som ved lovens ikrafttreden ikke har

revisjon som tilfredsstillers lovens krav, plikter å skaffe seg slik revisjon innen et år etter ikrafttredelsen. Den som ved lovens ikrafttreden var revisor, kan likevel fortsette som bedriftens revisor når han ikke er utelukket etter bestemmelsene i § 5 første og annet ledd.

Den som ved lovens ikrafttreden selvstendig driver revisjon som sitt vesentlige yrke, kan registreres som revisor i revisjonspliktig bedrift uten at vilkårene etter § 11 første ledds pkt. 5 er til stede.

Inntil 3 år fra lovens ikrafttreden kan den som ikke har revisoreksamen, men som for øvrig fyller vilkårene etter § 11 første ledd, likevel optas i registeret, når han godtgjør:

- a. å ha realskole eller tilsvarende utdanning,
- b. å ha handelsgymnas eller ett-årig dagkurs ved handelsskole eller tilsvarende utdanning,
- c. eller det fylde 20. år å ha 3 års forskjelligartet praksis i revisjonsarbeid ved næringsvirksomhet her i landet.

Departementet kan gi utfyllende bestemmelser om overgangsordningen etter fjerde og femte ledd.

Departementet kan bestemme at det også etter lovens ikrafttreden skal være adgang til å avlegge revisoreksamen etter den hittil gjeldende ordning. En bestått slik eksamen anses som bestått høyere revisoreksamen etter § 10.

København K, den 23. feb. 1968

Til handelsministeriet.

I skrivelse hertil af 3. januar 1968 (j.nr.325-1—67) har handelsministeriet oplyst, at ministeriet under 6. oktober 1967 har nedsat et udvalg med den opgave *at* undersøge behovet for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede og eventuelt *at* udarbejde udkast til ny lovgivning, som måtte findes nødvendig for etablering af en sådan gruppe revisorer.

Til brug ved dette udvalgs overvejelse har handelsministeriet udbedt sig en redegørelse for skattedepartementets syn på behovet for en sådan gruppe revisorer, og herunder oplysninger om de erfaringer, som departementet har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende.

Foranlediget heraf skal man meddele, at skattedepartementet har brevvekslet om sagen med statens ligningsdirektorat, der i skrivelse hertil af 19. februar 1968 har meddelt, at spørgsmålet har været forelagt ligningsrådet, der har vedtaget at udtale:

»Det må antages, at der også i fremtiden vil være et betydeligt antal revisorer uden for de

statsautoriserede revisorers kreds, der vil tilbyde deres bistand til skatteyderne. Blandt de ikke statsautoriserede revisorer findes dels velkvalificerede revisorer, dels revisorer der kun i mere eller mindre begrænset omfang har forudsætninger for at bistå skatteyderne. Endelig er der også revisorer, om hvem man vil mene, at det er direkte uheldigt, at de bistår skatteyderne med deres skatteopgørelser.

Man finder det af væsentlig betydning, at skatteyderne ved valg af revisor kan være sikret, at den pågældende er tilstrækkelig kvalificeret, og at skattemyndighederne ved opfordring til en skatteyder til at søge revisorhjælp, hvor forholdene måtte tilsige det, kan henvise til en gruppe revisorer ud over de statsautoriserede revisorers kreds.

Som følge af det anførte vil man anse det for rigtigst, at velkvalificerede revisorer uden for de statsautoriserede revisorers kreds kan opnå en form for anerkendelse.«.

Skattedepartementet kan for sit vedkommende i det hele henholde sig til ligningsrådets udtalelse.

Hans P. Gøtrik

/ Glahder

Dato: 17. 4. 1968

*Handelsministeriet,
Slotsholmsgade 12,
1216 København K.*

I skrivelse af 3. januar d.å. - j.nr. 325-1-67 - har Handelsministeriet til brug for et af ministeriet nedsat udvalg udbedt sig oplysning om, hvorvidt der efter direktoratets formening er behov for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede revisorer, ligesom man udbeder sig oplysning om de erfaringer, direktoratet har gjort med hensyn til den revisorbistand, som for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende.

Man skal i den anledning oplyse, at der for betydelige grupper af selvstændige erhvervsdrivende inden for Københavns kommune, især blandt detailhandlere, småhåndværkere o.l., er et klart behov for sagkyndig bistand fra revisorer, der ikke behøver at have den mest avancerede uddannelse.

I den gruppe af ikke autoriserede revisorer, der i dag står til rådighed for de erhvervsdrivende, findes såvel mange særdeles dygtige og erfarne revisorer som personer, der må betragtes som ganske ukvalificerede. De erhvervsdrivende savner i dag effektiv vejledning om, hvorvidt en revisor er i besiddelse af de fornødne

kvalifikationer, hvorved bemærkes, at blot medlemskab af en revisorforening ikke hidtil efter direktoratets formening har indebåret nogen ubetinget garanti for den pågældendes saglige og etiske kvalifikationer.

Det var derfor ønskeligt, om man, når skatteydere under forhandlinger i direktoratet anmodede om at få anbefalet en revisor - eventuelt en bedre revisor end den hidtil benyttede - kunne henvise til en revisorgruppe uden for de statsautoriseredes kreds, hvor man hidtil har måttet henvise pågældende til gennem telefonbøger, vejvisere eller lignende at søge at skaffe sig den fornødne bistand.

Uden i øvrigt ved nærværende at tage stilling til, efter hvilke kriterier en autorisation af omhandlede art kunne meddeles, skal man dog udtale, at man må nære nogen betænkelighed ved en sådan autorisation, såfremt der - uden hensyn til den mindre avancerede uddannelse, der må forventes forudsat - ikke under en eller anden form tilsikres en fortsat tilstedeværelse af de fornødne kvalifikationer.

B. L. Nissen

/Ib Gjerding

Den 13. feb. 1968

*Handelsministeriet,
Slotsholmsgade 12,
1216 K.*

I skrivelse af 3. januar 1968 - j.nr. 325-1-67 - har handelsministeriet anmodet om en redegørelse for skattedirektoratets syn på behovet for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede samt oplysning om de erfaringer, direktoratet har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende.

Således foranlediget skal man udtale, at det er direktoratets erfaring, at i et ikke ubetydeligt antal tilfælde er den regnskabs- og revisionsmæssige bistand, der ydes skatteborgere - såvel regnskabspligtige som ikke regnskabspligtige - der har fundet det nødvendigt at søge bistand til deres opgørelser til skattevæsenet, af så ringe kvalitet, at det medfører megen unødigt udgift

og gene for såvel skatteborger som skattevæsen. Det er direktoratets opfattelse, at denne ulempe i det væsentlige skyldes, at de pågældende skatteborgere har savnet mulighed for vejledning til at finde tilstrækkeligt kvalificeret revisorbistand, bl.a. fordi alle kan føre betegnelsen revisor; de skattelignende myndigheder har ikke mulighed for at vejlede i så henseende.

Det er ikke direktoratets opfattelse, at kredsen af statsautoriserede revisorer er i stand til at dække borgernes behov for skattemæssig revisorbistand, og man må derfor mene, at der er et - ikke ringe - behov for en særlig gruppe revisorer, der i kraft af en godkendelse yder såvel borgere som skattemyndighederne garanti for tilstrækkelige faglige kvalifikationer.

C. V. Jensen

Bernhard Pedersen

Den 31. januar 1968

*Til handelsministeriet,
Slotsholms gade 12,
København K.*

I skrivelse af 3. januar 1968 (j.nr. 325—1—67) har handelsministeriet udbedt sig en redegørelse fra skatterådsforeningen med hensyn til foreningens syn på behovet for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede, og herunder oplysning om de erfaringer, som foreningen har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende.

I denne anledning skal man meddele, at der efter skatterådsforeningens opfattelse ud fra et skattemæssigt synspunkt er et stort behov for, at der kan finde godkendelse sted af en gruppe revisorer ud over de statsautoriserede, og at dette behov vil stige efterhånden som flere og flere skatteydere inddrages under bogførings- og regnskabspligten.

Da revisorbetegnelsen ikke er beskyttet - og ikke kan beskyttes efter de gældende regler — er der efter foreningens opfattelse alt for mange, der har påbegyndt en virksomhed som regnskabsfører eller revisor uden at have de fornødne kvalifikationer hertil. Det vil derfor være af betydning, såfremt der stilles krav om en godkendelse for at virke som revisor, idet de pågældende derved i højere grad vil tvinges til at føle det ansvar, de har overfor deres klienter, og man vil ad denne vej kunne udelukke de ukvalificerede revisorer. Det vil efter foreningens opfattelse være en betryggelse for erhvervslivets folk og for ligningsmyndighederne, såfremt man ved siden af de statsautoriserede revisorer får en sådan gruppe revisorer med en særlig status, således at man har en vis garanti

for, at de pågældende i kraft af uddannelse og personlige egenskaber er egnede til at påtage sig det med revisorerhvervet forbundne ansvar.

Det: må i denne forbindelse bemærkes, at det ikke er alle skatteydere, der har brug for en statsautoriseret revisor, men mange af de pågældende — f.eks. mindre erhvervsdrivende — har snarere brug for en revisor med en anerkendt bogholderimæssig uddannelse og skattemæssig indsigt. Hertil kommer, at de statsautoriserede revisorer kun i meget begrænset omfang kan stå til rådighed for de erhvervsdrivende.

Det må betones, at det ofte er forbundet med et meget stort ansvar at være revisor for en klient i skattesager, og allerede af den grund bør det efter foreningens opfattelse ikke være muligt at kunne nedsætte sig som revisor, uden at man har gennemgået en grundig revisionsmæssig uddannelse, og der bør åbnes mulighed for et tilsyn fra det offentliges side med, at hvervet ikke kan udøves af ukvalificerede.

Skatterådsforeningen kan derfor udtale, at der efter de erfaringer, som man har fra ligningsarbejdet, ikke står den fornødne kvalificerede stab af revisorer til rådighed for de erhvervsdrivende, når disse søger regnskabsbistand, at der er behov for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede, og at man stærkt kan anbefale, at det af handelsministeriet nedsatte udvalg udarbejder udkast til en ny lovgivning med henblik på etablering af en sådan særlig gruppe anerkendte revisorer.

På foreningens vegne
Peter Kjær gård

Vejle den 17. januar 1968

*Handelsministeriet,
Slotsholmsgade 12,
København K.*

Det af Handelsministeriet under den 6. oktober 1967 nedsatte udvalg med den opgave at undersøge behovet for godkendelse af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede revisorer har ved Handelsministeriets skrivelse af 3. januar d.a. - j.nr. 325-1-67 - bedt Foreningen af amtsligningsinspektører afgive en udtalelse om foreningens syn på behovet for en sådan gruppe revisorer, herunder oplysning om de erfaringer, foreningen har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, der for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende.

Foranlediget heraf finder Foreningen af amtsligningsinspektører anledning til følgende bemærkninger:

Med hensyn til mangel eller ikke mangel på regnskabsmæssig bistand er det foreningens opfattelse, at der for så vidt ikke er mangel på revisorbistand, hvorimod kvaliteten af den bistand, der tilbydes, ofte lader meget tilbage at ønske.

Hvis man læser dagbladsannoncerne i januar og februar måned, vil man se, at de såkaldte specialister i skatteregnskaber og skatteekspertes i vid udstrækning tilbyder deres assistance. Kvaliteten af denne assistance er imidlertid ofte af meget tvivlsom værdi. Disse stærkt annoncerende revisorer er rekrutteret fra alle mulige andre erhverv, og savner ofte enhver forudsætning for at vejlede den skatteyder, der i god tro henvender sig til dem om bistand.

Den udvidede bogføringspligt og de mange nye skattebestemmelser, der gennem de seneste år er gennemført, har desværre givet disse såkaldte revisorer alt for gode eksistensmuligheder.

Meget ofte må skattemyndighederne henstille til en skatteyder, at han søger bistand hos en revisor, og måske endnu oftere må man henstille til en skatteyder, at han søger anden bistand, fordi hans nuværende revisor overhove-

det ikke magter opgaven. I begge tilfælde får man næsten altid stillet spørgsmålet: »Hvor kan jeg få en sådan assistance? Hvilken revisor kan De anbefale?«

Er det en landmand, det drejer sig om, kan man som regel henvise ham til landboforeningens konsulenter. Drejer det sig om andre erhvervsdrivende, må man desværre blive svar skyldig. Ganske vist har man de statsautoriserede revisorer, men da der findes mange andre gode og anerkendte revisorer, som er særdeles velkvalificerede til at assistere en sådan skatteyder, findes det noget betænkeligt kun at henvise til en statsautoriseret revisor, som i øvrigt ofte i forvejen er så hårdt belastet med arbejde, at nye klienter overhovedet ikke kan modtages.

En sådan skatteyder må derfor selv finde sig en brugbar revisor, idet skattemyndighederne selsagt ikke over for en skatteyder kan udpege den ene eller anden revisor som særlig velkvalificeret.

Endnu mere deprimerende bliver det ikke alene for skatteyderen, men for så vidt også for skattemyndighederne - hvis en sådan skatteyder næste år møder op med en ny, men lige så umulig revisor, og man på ny må henvise ham til at søge sig en bedre assistance.

Skatteyderen, der sædvanligvis vil være ganske ude af stand til at vurdere en revisors kvalifikation, må derefter påny ud at »trække i lotteriet«, da skattemyndighederne fortsat ikke kan opgive ham emner. Når denne uheldige assistance oven i købet som regel koster skatteydere både penge og ærgrelser samt - i visse tilfælde - en kontrollovsbøde, er der ikke noget at sige til, at en sådan skatteyder efterhånden begynder at tvivle på skattemyndighedernes gode vilje. Man kan nemlig være nogenlunde sikker på, at denne dårlige medhjælper over for skatteyderen lægger hele skylden for miseren over på skattevæsenet. Meget af den utilfreds-

hed, der så ofte luftes over skattemyndighederne — mange af de helt usandsynlige påstande, der skydes skattemyndighederne i skoene - vil man kunne føre tilbage til disse »skatteeksperter«.

Da forholdet er det, at man foruden de statsautoriserede revisorer og de til landboforeningerne knyttede konsulenter har en betydelig gruppe af dygtige og velkvalificerede revisorer, må Foreningen af amtsligningsinspektører hilse med glæde de overvejelser, der er i gang med

hensyn til eventuelt ad lovgivningens vej at udskille disse revisorer fra den gruppe af revisorer, som må betegnes som absolut uegnede til at optræde som revisorer og rådgivere for skatteborgere.

Det er derfor foreningens opfattelse, at der i høj grad foruden de statsautoriserede revisorer og landbrugskonsulenterne er behov for en gruppe anerkendte revisorer, som man med god samvittighed kan henvise nødstedte skatteydere til.

P. f. v.

P. Pedersen

Den 13. februar 1968

Handelsministeriet.

I skrivelse af 3. januar 1968 (j.nr. 325-1-67) har handelsministeriet anmodet samvirksomheden om en redegørelse for samvirksomhedens syn på behovet for en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede. Ministeriet har i denne forbindelse bedt om oplysninger om de erfaringer, som samvirksomheden har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for de erhvervsdrivende. Ministeriet har anmodet om disse oplysninger til brug for overvejelserne i det af ministeriet nedsatte udvalg, der skal undersøge behovet for godkendelse af en sådan særlig gruppe revisorer og eventuelt udarbejde udkast til ny lovgivning med henblik på etablering af en sådan gruppe.

I De samvirkende Kommunalforeninger har spørgsmålet om den regnskabsmæssige bistand for de erhvervsdrivende i sognekommunerne, herunder særlig landbrugerne, gentagne gange været drøftet i mange år. Det har været det almindelige indtryk i samvirksomhedens bestyrelse, der er sammensat af formændene for de

lokale kommunalforeninger i de enkelte amter, at der ikke i tilstrækkeligt omfang er mulighed for kvalificeret regnskabskyndig bistand til de selvstændige landbrugere, og dette har været baggrunden for, at samvirksomhedens bestyrelse hidtil ikke har ment at kunne gå ind for en væsentlig udvidelse af bogførings- eller regnskabspligten for landbrugere.

På denne baggrund må samvirksomheden hilse tanken om en særlig godkendelsesordning for en gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede velkommen, idet samvirksomheden må gå ud fra, at der til en sådan godkendelsesordning vil være knyttet en vis garanti for de pågældendes kvalifikationer, samt at der vil blive pålagt de pågældende et særligt ansvar for rigtigheden af de regnskaber, de indestår for.

Samvirksomheden vil således under de nævnte forudsætninger anbefale, at der tilvejebringes en godkendelsesordning af en særlig gruppe revisorer ved siden af de statsautoriserede.

A. Daugaard

/E. Krarup

Århus, den 9. februar 1968

*Handelsministeriet
Slotsholmsgade 10,
1216 København K.*

I skrivelse af 3. januar 1968, j.nr. 325-1-67, har handelsministeriet anmodet undertegnede foreninger om en redegørelse for foreningernes syn på behovet for en særlig gruppe revisorer ud over de statsautoriserede. Da foreningerne har fælles sekretariat og ved forskellige lejligheder har samarbejdet vedrørende det omhandlede problem, skal man tillade sig at afgive følgende fællesudtalelse:

Det ligger klart, at den nuværende revisionsordning indebærer, at enhver uden hensyn til faglige og moralske kvalifikationer kan kalde sig revisor. I det daglige arbejde bliver man gang på gang stillet over for den udtalelse af en skatteyder, hvis regnskab er fundet uegnet som grundlag for skatteansættelsen, at den pågældende har søgt bistand hos en revisor og følgelig har været af den opfattelse, at han dermed også har haft regnskabs- og skatteteknik rygdækning.

Men desværre er forholdet det, at et meget stort antal personer, som kalder sig revisorer, og som først og fremmest engageres af klienterne med henblik på den skattemæssige regnskabsopgørelse, ikke opfylder selv mindstekravene i henseende til regnskabs- og skatteteknik. Hertil kommer som noget meget væsentligt, at alt for mange af disse revisorer ikke lever op til det ansvar, de påtager sig, når de medvirker ved udarbejdelsen af deres klienters selvangivelse.

Til anskueliggørelse af problemet skal man anføre, at skattemyndighederne i Århus har op-

lyst, at der i Storårrhus-området findes ca. 60 statsautoriserede revisorer. I de tilgængelige fortegnelser - vejviser, telefonbøger m.v. — findes der herudover anført ca. 80 praktiserende revisorer. Skattemyndighederne mener om de sidstnævnte at kunne sige, at op imod halvdel af dem arbejder så dygtigt og ansvarsbevidst, at man, hvis man havde mulighed derfor, ikke ville nære betænkelighed ved at henvise skatteydere, der søger regnskabsmæssig bistand, til de pågældende.

Behovet for kvalificeret revisorbistand er i de senere år bl.a. som følge af udviklingen inden for skatte- og afgiftslovgivningen blevet væsentlig forstærket og har gjort det tvingende nødvendigt for så godt som alle selvstændige erhvervsdrivende at søge virkelig regnskabskyn- dig assistance.

Selv om der her i landet findes en overordentlig dygtig stab af statsautoriserede revisorer, er der ved siden af også et betydeligt behov for dygtige fagrevisorer, bl.a. til at betjene håndværk og detailhandel. Det er først og fremmest i skatteydernes, men også i skattemyndighederne interesse, at der gives en større mulighed for at skelne mellem kvalificerede og ukvalificerede revisorer. Det er derfor bestyrelsernes opfattelse, at det vil være et betydeligt fremskridt, om man kunne finde frem til en form for offentlig registrering af kvalificerede fagrevisorer ved siden af de statsautoriserede.

Man skal meget henstille, at bestemmelser herom søges gennemført.

Foreningen af danske Ligningskommissioner

P. b. v.
Alex Nielsen
formand

Foreningen af Skatteinspektører i Danmark

P. b. v.
Kai Holm
formand

17. april 1968

*Handelsministeriet,
Slotsholmsgade 12,
København K.*

Vedr. godkendelse af en særlig
gruppe revisorer.

I skrivelse af 6. februar 1968 har handelsministeriet, efter ønske fra et af ministeriet under 6. oktober 1967 nedsat udvalg, anmodet fællesrepræsentationen om en redegørelse for bankernes syn for behovet for en særlig gruppe af godkendte revisorer ved siden af de statsautoriserede, herunder oplysning om de erfaringer som bankerne har gjort med hensyn til den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for deres kunder.

Fællesrepræsentationen skal i denne anledning meddele, at man umiddelbart må finde det vanskeligt at vurdere, hvorvidt - og i hvilket

omfang — der måtte være behov for en sådan særlig godkendelsesordning, hvis værdi ifølge sagens natur bl.a. vil være afhængig af de opstillede kvalifikationskriterier. Det kan oplyses, at det er bankernes opfattelse, at den regnskabsbistand, som for tiden står til rådighed for deres kunder, i det overvejende antal tilfælde er tilfredsstillende.

Fællesrepræsentationen skal om bankernes krav til et regnskabs affattelse oplyse, at der ikke foreligger nogen fast praksis herom, men at den enkelte bank selv foretager en konkret bedømmelse af regnskabet i den foreliggende form, idet denne vil indgå i bankens vurdering af samtlige en creditsags omstændigheder.

Med venlig hilsen

A. Skjoldager

/N. Thalbitzer-Foldskov

Dato: 25. marts 1968

*Handelsministeriet,
Slotsholmsgade 12,
1216 København K.*

Under henvisning til ministeriets skrivelse af 6. februar 1968 (journal nr. 325-1-67) vedrørende godkendelse af en særlig gruppe revisorer kan sparekasseforeningen oplyse følgende:

Efter sparekasseforeningens opfattelse vil sparekassernes erhvervskunder i stigende grad få et behov for regnskabsmæssig bistand. Dette hænger bl.a. sammen med, at skattelovgivningens regler om afskrivninger, investeringsfonds

m.v. kun kan virke efter deres hensigt, såfremt den pågældende virksomheds regnskaber er ført på fuldt betryggende måde. Efter det for foreningen oplyste er den revisormæssige bistand, der for tiden tilbydes, af meget differentieret kvalitet, hvorfor foreningen vil se med sympati på en ministeriel godkendelse af den omhandlede gruppe revisorer.

Venlig hilsen

M. Boding

/Carsten Nielsen