

**Betænkning afgivet
af Revisorkommissionen**

Revisorlovgivning

- uafhængighed og liberalisering



ex. 2

Betænkning afgivet af Revisorkommissionen
Revisorlovgivning
- uafhængighed og liberalisering

1. udgave, 1. oplag

ISBN 87-90774-16-7

Oplag: 2000
Tryk: Schultz Grafisk A/S
Pris: Kr. 100,00

Yderligere eksemplarer af denne publikation kan bestilles hos:

Schultz Information

Herstedvang 10-12

DK-2620 Albertslund

Tlf.: +45 43 63 23 00

Fax: +45 43 63 19 60

Hjemmeside: www.schultz.dk

Henvendelse om Betænkningen kan i øvrigt ske til:

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Kampmannsgade 1

DK-1780 København V

Tlf.: 33 30 77 00

Fax: 33 30 77 99

e-mail: eogs@eogs.dk

Hjemmeside: www.eogs.dk

Revisorkommissionens betænkning

Revisorlovgivning - uafhængighed og liberalisering

Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	9
2. Oversigt over de væsentligste anbefalinger.....	13
3. Revisorkommissionens opgaver og sammensætning.....	15
4. Revisorkommissionens arbejdsmetode.....	16
 DEL 1 BAGGRUND OG INTERNATIONAL UDVIKLING.....	 21
1. Den danske revisorlovgivning.....	23
1.1. 1909-loven og optakten hertil.....	23
1.2. Udviklingen op til 1970.....	24
1.3. 1970-loven.....	25
1.4. Perioden fra 1970 til 1994.....	25
1.5. Udviklingen siden 1994.....	26
2. Den internationale udvikling.....	28
2.1. Baggrund.....	28
2.2. Initiativer.....	29
2.3. Henstillingernes retsvirkning.....	30
2.4. EU-henstillingen om revisorers uafhængighed.....	30
3. Revisors uafhængighed.....	32
3.1. Uafhængighed som fænomen.....	32
3.2. Uafhængighed og EU-regulering.....	34
3.3. Gældende dansk regulering.....	35
3.3.1. Overordnede synspunkter.....	35
3.3.2. Gældende ret i hovedtræk.....	37
3.4. Problemer affødt af gældende ret.....	38

3.4.1. Det internationale aspekt.....	38
3.4.2. Samfundets behov.....	40
3.4.3. Kundemes behov.....	41
3.4.4. Revisionsvirksomhedernes kompetence.....	42
3.4.5. Afrunding og opsummering.....	43
4. Offentlighedens tillidsrepræsentant.....	45
4.1. Begrebets indhold.....	45
4.2. Afrunding og opsummering.....	51
4.3. Mulighederne for en dansk lovrevision inden for EU-forslagets rammer.....	52
5. Revisorkommissionens overordnede overvejelser.....	54
5.1. EU-henstillingens retlige betydning.....	54
5.2. Fri bevægelighed og fælles regulering.....	55
5.3. En ny dansk revisorlovgivning.....	56
 DEL 2 REVISORKOMMISSIONENS OVERVEJELSER.....	 59
1. Lovens område.....	61
1.1. Gældende regler.....	61
1.1.1. Erklæringsområdet.....	62
1.2. Revisorkommissionens overvejelser.....	63
1.2.1. Reguleringsområde.....	63
1.2.2. Reguleringsmåde: Generel eller konkret uafhængighed.....	66
1.2.3. En eller to love.....	68
1.3. Revisorkommissionens forslag.....	68
1.4. Konsekvenser af ny reguleringsmåde.....	68
1.4.1. Konsekvenser for disciplinæransvaret.....	69
1.4.1.1. Gældende regler.....	69
1.4.1.2. Revisorkommissionens overvejelser og anbefaling.....	71
1.4.2. Forsikringsmæssige konsekvenser.....	72
1.4.2.1. Gældende regler.....	72
1.4.2.2. Revisorkommissionens overvejelser og anbefaling.....	73
2. Uafhængighedsreguleringen.....	76
2.1. Gældende lovgivning.....	76
2.2. EU-henstillingens systematik.....	77
2.2.1. Personkredsen.....	77
2.2.2. Typer af trusler og værn.....	78
2.2.3. Konkret implementering.....	79
2.3. Ny reguleringsteknik.....	81

2.3.1. Egen interesse.....	83
2.3.2. Selvrevision.....	84
2.3.3. Partsidentifikation.....	85
2.3.4. Kundenærhed.....	86
2.3.5. Andre trusler.....	86
2.4. Den omfattede personkreds.....	87
2.5. Offentlig ansættelse.....	87
2.6. Sammenhæng med de øvrige forslag.....	88
3. Revisionsvirksomhedens rolle og ejerskabet hertil.....	89
3.1. Gældende regler.....	89
3.2. Revisorkommissionens forslag i redegørelsen fra maj 1999.....	90
3.3. 8. selskabsdirektiv.....	91
3.4. Internationale regler om ejerforhold.....	92
3.5. Fremmed ret om revisorers og revisionsvirksomheders ejerforhold og samarbejdsformer i en række udvalgte lande.....	94
3.6. Revisorkommissionens overvejelser og forslag.....	98
3.6.1. Ejerreds.....	99
3.6.2. Ejerandel.....	101
3.6.3. Særligt om kapitalselskaber.....	102
3.6.4. Særligt om interessentskaber.....	103
3.6.5. Krydsejerskab.....	104
3.6.6. Krydsansættelse.....	105
3.6.7. Underskriftsforhold.....	106
3.7. Opsummering.....	110
3.8. Registrerede revisorers ansættelse i landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer.....	111
4. Vederlag.....	112
4.1. Gældende regler.....	112
4.1.1. 20 pct.-reglen.....	112
4.1.2. Beregning af vederlag.....	112
4.2. Definition af benyttede begreber.....	113
4.3. Vederlagsbestemmelsernes historie.....	113
4.3.1. 20 pct.-reglen.....	113
4.3.1.1. Revisorkommissionens betænkning nr. 1254, september 1993.....	113
4.3.2. Beregning af vederlag.....	114
4.3.2.1. Lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967.....	114
4.3.2.2. Revisorkommissionens betænkning nr. 1254, september 1993.....	115

4.3.2.3. Lov nr. 427 af 1. juni 1994.....	116
4.3.2.4. Revisorkommissionens forslag i redegørelsen fra maj 1999.....	117
4.4. Internationale regler.....	117
4.4.1. 20 pct.-reglen.....	117
4.4.2. Beregning af vederlag.....	118
4.5. Revisorkommissionens overvejelser og anbefalinger.....	119
4.5.1. 20 pct.-reglen.....	119
4.5.2. Beregning af vederlag.....	120
5. Rotation.....	124
5.1. Gældende regler.....	124
5.2. Internationale regler.....	124
5.3. Reglerne i andre lande.....	125
5.4. Revisorkommissionens overvejelser.....	127
5.5. Revisorkommissionens anbefalinger.....	130
6. Kvalitetssikring.....	132
6.1. Gældende danske regler og nationale ordninger.....	132
6.2. EU-Kommissionens henstilling af 15. november 2000 vedr. kvalitetssikring: Overordnede krav til organisering.....	132
6.2.1. Kvalitetssikringens omfang.....	132
6.2.2. Metoder til kvalitetssikring.....	133
6.2.3. Offentlig kontrol.....	133
6.2.4. Sanktioner.....	133
6.3. Global kvalitetskontrol.....	134
6.4. Revisorkommissionens overvejelser og anbefaling.....	136
6.4.1. Valg af model.....	136
6.4.2. Overordnet ansvar for kontrollen.....	137
6.4.3. Kvalitetssikringsrådets sammensætning.....	137
6.4.3.1. Sammensætning.....	137
6.4.3.2. Udpegning.....	138
6.4.4. Gennemførelsen af kontrollen.....	139
6.4.4.1. Hvem skal underkastes kvalitetskontrol.....	139
6.4.4.2. Kontrol af enkeltrevisorer eller revisionsvirksom- heder.....	139
6.4.4.3. Hvor hyppigt skal kontrol finde sted.....	141
6.4.4.4. Hvem skal foretage udvælgelsen til kontrol.....	142
6.4.4.5. Hvem skal gennemføre kontrol.....	143
6.4.4.6. Hvem skal vælge kontrollant.....	144
6.4.4.7. Kontrollens genstand.....	147
6.4.4.8. Kontrollens dybde.....	148

6.4.5. Særligt om tavshedspligt og aktindsigt.....	149
6.4.6. Kontrollantens erklæring.....	150
6.4.7. Behandling af kontrollanternes erklæringer og sanktionering	150
6.4.8. Kvalitetssikringsrådets rapportering til omverdenen.....	152
6.4.9. Finansiering.....	152
6.4.10. Sagligt vedrørende honorering af kontrollanter.....	152

7. Overvejelser om opretholdelsen af en række bestemmelser i de gældende revisorlove.....	153
7.1. LSR § 3, stk. 2 om højtidelig forsikring.....	153
7.2. LSR § 8 om domstolernes benyttelse af statsautoriserede revisorer. . .	153
7.3. LSR § 9 og LRR § 5 om kontorsted.....	153
7.4. LSR § 11 a og LRR § 6 d om valg af revisionsvirksomheder til revisor.....	154
7.5. LSR § 15 og LRR § 8 c om medarbejdere under oplæring	154
7.6. LRR § 6 c, registrerede revisorers ansættelse på landøkonomiske rådgivningskontorer.....	154

DEL 3 FORSLAG TIL LOV OM STATS-AUTORISEREDE REVISORER OG REGISTREREDE REVISORER SAMT BEMÆRKNINGER HERTIL.....159

3.1. Forslag til lov om statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.....	161
3.2. Bemærkninger til forslag til lov om statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer.....	180

DEL 4 BILAG.....225

1. Kommissorium for Revisorkommissionens lovgivningsarbejde.....	227
1.1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 25. februar 1999 om ændring af revisorlovgivningen.....	227
1.2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 1. oktober 1999 om oplæg til Revisorkommissionen omkring de videre drøftelser om revisorlovgivningen.....	244
1.3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 17. januar 2001 om supplerende oplæg til Revisorkommissionen til de videre drøftelser om revisorlovgivningen.....	248
2. EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed.....	251
3. EU-Kommissionens henstilling af 15. november 2000 om kvalitets-sikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav.....	323

Bilag 4 Gældende lovgivning.....	331
4.1. Bekendtgørelse af lov om statsautoriserede revisorer.....	331
4.2. Bekendtgørelse af lov om registrerede revisorer.....	344
4.3. Uddrag af lov nr. 227 af 21. april 1999 (§§ 2, 3 og 6).....	355
4.4. Lov nr. 1087 af 29. december 1999 om ændring af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer.....	356
4.5. Uddrag af lov nr. 449 af 7. juni 2001 (§§ 5, 6 og 7).....	358
Bilag 5 Udvalgte bekendtgørelser.....	360
5.1. Bekendtgørelse nr. 538 af 16. juni 2000 om revisionsselskaber.....	360
5.2. Bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer m.v.....	364
Bilag 6 Oversigt over benyttede forkortelser.....	371

1. Indledning

Revisorkommissionen fremlægger med denne betænkning sit forslag til en helt ny revisorlov. Nøgleordene for den nye lov er uafhængighed, liberalisering og international harmonisering. I en verden præget af stadig øget konkurrence mellem de enkelte erhverv såvel inden for landets grænser som på tværs af landegrænser er det af afgørende betydning, at lovgivningen ikke lægger unødige, nationale hindringer i vejen for noget enkelt erhverv. Lige så vigtigt er det imidlertid, at lovgivningen angiver klare og sikre rammer og begrænsninger, hvor sådanne er nødvendige.

Det hermed fremlagte forslag er et brud med en næsten 100-årig reguleringsteknik af revisorers virke og er Revisorkommissionens bud på en fremtidssikret lov, der på afbalanceret vis imødekommer begge de ovennævnte behov. Når forslaget fremkommer netop nu, skyldes det en række faktorer:

- Eksistensen af to forskellige revisorlove med på mange måder identisk indhold har skabt en unødigt lovmæssig kompleksitet.
- De gældende revisorlove har gennem årene været undergivet ændringer og justeringer på en ikke altid lige harmonisk måde.
- Begge revisorgrupper har følt, at lovgivningens rammer var unødigt snævre såvel på det konkurrencemæssige som på det privatøkonomiske plan.
- Brugerne af revisors ydelser har ofte haft vanskeligt ved at forstå og acceptere grænsen mellem det, der var tilladt for en revisor, og det der ikke var tilladt.
- Øget internationalisering ikke blot af revisionsvirksomhederne, men også af kundevirksomhederne har sat fokus på de overordentligt forskellige regler for revisorers virksomhed, der gælder i de enkelte lande.
- EU-Kommissionen er netop nu ved at færdigbehandle en henstilling om revisorers uafhængighed i EU - en henstilling, der har til formål at skabe ens regler for revisorerne i Europa til gavn for såvel revisorerhvervet som dettes brugere.
- EU-Kommissionen har vedtaget en henstilling om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU.

Især udkastet til EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed har været katalysator for Revisorkommissionens forslag.

Hovedpunkterne i Revisorkommissionens forslag, der er udarbejdet tæt op ad EU's henstilling, er følgende:

- De to revisorlove samles i én
- Loven regulerer alene revisors erklæringsafgivelse
- Revisors uafhængighed sikres primært gennem regler om konkret uafhængighed
- Der indføres obligatorisk kvalitetssikring

I den gældende lovgivning findes dels en lov om statsautoriserede revisorer, dels en lov om registrerede revisorer. Revisorkommissionens forslag indebærer, at de to love samles i én lov. En sådan løsning er lovteknisk fordelagtig, idet den medfører en samling af identiske lovbestemmelser, uden at differentieringen mellem de to revisorgrupper går tabt.

Den største indholdsmæssige ændring ligger i den nye måde at afgrænse revisorloven på. Hvor udgangspunktet i den gældende lovgivning er en angivelse af revisors arbejdsområder, regulerer lovforslaget udelukkende revisors erklæringsafgivelse. Ved en sådan reguleringsmåde opnås dels, at der ikke lægges unødige begrænsninger på revisor, dels at det bliver muligt at fokusere på revisors erklæringsafgivelse og dermed på dennes funktion som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Ved at forlade gældende rets afskæring af revisors mulighed for at drive anden erhvervsvirksomhed end revision opnås en konkurrencemæssig ligestilling med f.eks. konsulentbranchen og advokatbranchen, ligesom danske revisorer derved får samme erhvervsmæssige muligheder som udenlandske revisorer. Ved i stedet at lægge begrænsninger i forbindelse med revisors erklæringsfunktion opnås, at der målrettet kan værnes om revisors uafhængighed, dér hvor den er af central samfundsmæssig vigtighed.

Ved udarbejdelsen af de enkelte uafhængighedsregler har Revisorkommissionen ønsket at skabe klarhed og fleksibilitet, men har samtidig ønsket at fremhæve, at det er den enkelte revisor og revisionsvirksomhed, der har ansvaret for at sikre, at revisor til enhver tid er uafhængig. Ved uafhængighedsvurderingen sættes der fokus - ikke på den type assistance eller rådgivning, som revisor yder sin revisionskunde - men om der konkret er tale om en uafhængighedstruende situation - en fremgangsmåde, der er helt identisk med EU-henstillingen.

Sådanne uafhængighedstruende situationer kan f.eks. udgøres af revisors for tætte familiære kontakter med kunden, af for stort økonomisk engagement med denne, af at have truffet beslutninger på kundens vegne eller af at have udført arbejde af en art, som foregriber revisors senere uafhængige vurde-

ringer. Flexibiliteten viser sig blandt andet ved, at det i en række situationer er nødvendigt at inddrage forhold som kundevirksomhedens størrelse og organisation for at kunne vurdere uafhængighedstruslernes aktualitet og realitet.

Endelig udbredes uafhængighedsreglerne til lovmæssigt - i modsætning til i dag - at omfatte de dele af revisionsvirksomhedens personale, der f.eks. gennem deres involvering i erklæringsprocessen, er lige så centrale som revisor selv. Også det tidsmæssige aspekt af uafhængighedsreglerne tages i betragtning således, at der ved visse af bestemmelserne overvejes karantæneperioder.

For at sikre at uafhængighedsreglerne kan efterleves, og at enhver erklæringsafgivelse er omgærdet af den størst mulige sikkerhed mod unødigt indblanding, kræver lovforslaget, at erklæringsafgivelse altid skal ske gennem en revisionsvirksomhed, hvis ejerkreds og ledelse skal have overvægt af henholdsvis statsautoriserede eller registrerede revisorer alt afhængig af, om der er tale om en statsautoriseret eller en registreret revisionsvirksomhed.

Herudover indføres krav om obligatorisk kvalitetssikring, der ikke blot skal omfatte de to revisorforeningers medlemmer, som tilfældet er i dag, men samtlige erklærende revisorer. Et centralt nedsat råd - Kvalitetssikringsrådet - vil udstikke retningslinier for kvalitetssikringen og i et vist omfang gå ind i enkeltsager. Gennem den således foreskrevne kvalitetssikring opnås ikke blot sikkerhed for, at den faglige standard på området efterleves, men også at der ikke går på kompromis med uafhængighedsreglerne.

Nærværende betænkning med tilhørende lovforslag skal læses i den ånd, hvori den er skrevet: Tavlen skal viskes ren efter 100 års vanetænkning, og reglerne indrettes efter den model, der udstikkes i EU-henstillingen. Det kan være vanskeligt at omstille tankerne på denne måde - men det er Revisorkommissionens overbevisning, at det nu foreliggende lovforslag er opbygget på en måde, der opleves som rigtig og direkte - og fremfor alt, som en regulering, hvis metodik vil kunne holde i mange år.

I betænkningen anvendes henvisninger til lov om statsautoriserede revisorer som synonyme med henvisninger til lov om registrerede revisorer i det omfang, reglerne er identiske. I det omfang, der er forskelle i reguleringen, vil dette fremgå.

Overalt hvor betegnelsen "revisor" anvendes, er dette synonymt med statsautoriserede eller registrerede revisorer, medmindre andet udtrykkeligt er angivet.

Den i betænkningen omtalte EU-henstilling om revisorers uafhængighed er på nuværende tidspunkt endnu ikke endelig vedtaget, men ifølge oplysninger fra EU-Kommissionen forventes vedtagelse at ske i begyndelsen af 2002.

2. Oversigt over de væsentligste anbefalinger

De to revisorlove samles i én fælles lov

- Lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer slås sammen.
- Sondringen mellem statsautoriserede og registrerede revisorer opretholdes uændret.
- Der bibeholdes to Disciplinærnævn: Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer og Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer.

Lovens område afgrænses til erklæringsafgivelse

- Loven regulerer alene situationer, hvor revisor afgiver erklæringer og rapporter, som kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers egen brug. Erklæringsafgivelse kan alene ske gennem en revisionsvirksomhed.
- Loven regulerer ikke revisors arbejdsområder i øvrigt. Revisor kan således udføre f.eks. rådgivnings- eller konsulentopgaver under bibeholdelse af sin beskikkelse eller registrering.
- Reglerne om revisors obligatoriske forsikring, om disciplinæransvar og om kvalitetssikring begrænses til at omfatte revisors erklæringsafgivelse.

Loven gennemfører EU's henstilling om revisorers uafhængighed

- Habilitetsreglerne ændres:
 1. Regler om generel uafhængighed opretholdes kun for så vidt angår ansættelse i det offentlige.
 2. Reglerne om revisors konkrete uafhængighed udbygges væsentligt.
- Der indsættes hjemmel til indførelse af regler om rotation.
- Ejerskabsbestemmelserne ændres:
 1. Der fastsættes nye grænser for revisorers ejerskab i revisionselskaber. Revisorer skal eje mindst 60 pct. af kapital- og stemmeandele i en revisionsvirksomhed.
 2. Reglerne for revisionselskaber og revisionsinteressentskaber bliver analoge.
 3. Der indføres regler om krydsejerskab, så statsautoriserede revisorer kan have ejerandele i registrerede revisionsvirksomheder og vice versa.
 4. Alle revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, kan have op til 40 pct. ejer- og stemmeandele i en revisionsvirksomhed.
 5. Statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i registrerede revisionsvirksomheder.

Loven gennemfører EU's henstilling om obligatorisk kvalitetskontrol

- Der nedsættes et Kvalitetssikringsråd, der fastsætter retningslinier for kvalitetskontrollen.
- Kontrollen omfatter revisorers revisions-/erklæringsydelser - ikke konsulentytelser.
- Kontrollen skal gennemføres i samarbejde med revisorforeningerne (FSR og FRR).
- Kontrollen omfatter alle revisorer, uanset medlemskab af revisorforeningerne.

3. Revisorkommissionens opgaver og sammensætning

Revisorkommissionens opgaver

Revisorkommissionen, der oprettedes i 1913 som en eksamenskommission, har ifølge lov om statsautoriserede revisorer § 4, stk. 2, som opgave at bistå Erhvervs- og Selskabsstyrelsen med administrationen af de to revisorlove. Kommissionen består af en formand og 10 andre medlemmer, hvoraf 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 medlemmer skal være registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt kyndige med hensyn til skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab.

Revisorkommissionens sammensætning

Revisorkommissionens sammensætning i forbindelse med lovgivningsarbejdet var ved arbejdets afslutning:

- Professor Lars Bo Langsted (formand)
- Statsautoriseret revisor Arne Nielsen
- Statsautoriseret revisor Erik Stener Jørgensen
- Statsautoriseret revisor Frank Schjøtt
- Registreret revisor Ejler Schutt
- Registreret revisor Steffen Buhl Dinesen
- Direktør Niels Erik Drøhse
- Adm. direktør Johannes Frandsen
- Retspræsident Erik S.M. Hansen
- Civildommer Thorkild Bendsen
- Professor Birgit Grodal

Kontorchef Niels Anker Ring, specialkonsulent Lykke Jensen og fuldmægtig Liselotte Bang, alle Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, har bistået Revisorkommissionen som sekretariat.

Overassistent Pia Jensen, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har forestået redigeringen.

I perioden fra februar 2001 til juli 2001 blev formandsposten varetaget af professor, dr. jur. et phil. Ditlev Tamm.

Fuldmægtig Charlotte L. Nielsen, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen deltog i sekretariatsarbejdet fra februar 2001 til oktober 2001.

4. Revisorkommissionens arbejdsmetode

Udgangspunktet for arbejdet

Revisorkommissionen udarbejdede i maj 1999 en redegørelse til brug for overvejelser om ændring af revisorlovgivningen. Redegørelsen medførte, at Folketinget i efteråret 2000 vedtog en række justeringer af revisorlovene.

Med hensyn til et af de for redegørelsen tilgrundliggende spørgsmål om revisors virksomhedsområde, herunder revisorernes mulighed for at yde rådgivningsvirksomhed, blev Revisorkommissionen bedt om at foretage yderligere undersøgelser. Disse undersøgelser skulle indeholde en nærmere afklaring af revisors rådgivningsvirksomhed i forhold til andre erhvervsgrupper med henblik på at finde en konkurrencemæssigt afbalanceret løsning.

Der henvises til kommissorium af 25. februar 1999, oplæg til videre drøftelser af 1. oktober 1999 samt supplerende oplæg af 17. januar 2001, der alle er optrykt som bilag 1.

Som led i undersøgelserne blev Revisorkommissionen anmodet om at inddrage Advokatrådet og andre rådgivergrupper i det omfang, man fandt behov herfor, ligesom kommissionen blev anmodet om at overveje behovet for at inddrage Konkurrencestyrelsen i forbindelse med at finde en konkurrencemæssig velafbalanceret løsning over for andre udbydere af rådgivningsydelser.

Endelig blev kommissionen i det supplerende oplæg af 17. januar 2001 anmodet om at tage højde for den internationale udvikling, herunder EU-henstillingerne om revisorers uafhængighed og om kvalitetssikring. EU-henstillingen om revisorers uafhængighed, som endnu ikke er vedtaget, og henstillingen om kvalitetssikring er optrykt som bilag 2 og 3.

Som følge af arbejdet i EU blev tidsfristen for afgivelse af betænkning fastsat til udgangen af 2001.

Arbejdets organisering

Revisorkommissionen har afholdt en lang række møder såvel i plenum som i arbejdsgrupper, opdelt efter hovedproblemstillinger.

Arbejdsgrupperne har været opdelt efter følgende områder:

- EU-henstillingen om uafhængighed,
- EU-henstillingen om kvalitetssikring,

- revisionsvirksomhedernes ejerforhold og
- revisorers vederlag.

Kommissionen har i overensstemmelse med det supplerende oplæg forhørt sig hos Konkurrencestyrelsen, om det i lyset af den beskyttelse, revisorer har på deres kerneområde "revision", ville være muligt at lave en undersøgelse af de konkurrencemæssige aspekter over for andre erhvervsgrupper, herunder advokaterne, hvis revisorernes virksomhedsområde udvides. Styrelsen fandt imidlertid, at spørgsmålet var af en sådan karakter, at det ville være vanskeligt at lave denne særlige konkurrenceanalyse.

Revisorkommissionen har hos repræsentanter, der har deltaget i drøftelser om EU-henstillingen, fået gennemgået Revisorkommissionens lovforslag med henblik på at få afdækket forskelligheder mellem lovforslaget og EU-henstillingen.

Møder med organisationer m.m.

Revisorkommissionen har afholdt flere møder med de to revisororganisationer FSR og FRR samt Advokatrådet for at få belyst revisors rolle som rådgiver fra flere sider. Organisationerne er fremkommet med såvel faglige som politiske kommentarer. Revisorkommissionens drøftelser herom fremgår af de enkelte afsnit i del 2.

Revisorkommissionen har endvidere haft indbudt en række brancheorganisationer til drøftelse. Til mødet var indbudt repræsentanter fra: Finansrådet, Dansk Industri, Københavns Fondsbørs, Dansk Handel & Service, Danmarks Rederiforening, Håndværksrådet, Finanstilsynet, Landbrugsrådet, Det Danske Handelskammer og Forsikring og Pension. Brancheorganisationerne har overfor Revisorkommissionen påpeget behovet for revisors rådgivningsydelser. Revisor er generelt en central rådgiver for mange virksomheder, og det er endvidere fremført, at der for virksomhederne skal være frihed til at vælge rådgiver. Endelig er det fremført, at revisors evner som rådgiver ofte tilfører kvalitet til revisionsprocessen.

Revisorkommissionen har bemærket, at en række af branchens største revisionsvirksomheder har gennemført eller annonceret frasalg af konsulentdelen. På en række møder har dette forhold været drøftet med ledende repræsentanter fra Ernst & Young, KPMG C. Jespersen og Arthur Andersen, idet Revisorkommissionen ønskede belyst, hvorvidt denne udvikling var initieret af hensyn til revisors uafhængighed.

Revisionsvirksomhederne har samstemmende oplyst, at det ikke har været forhold om uafhængighed, der har medført afhændelse (helt eller delvist) af konsulentvirksomhederne. Det har alene været økonomiske overvejelser, der har begrundet afståelserne.

Baseret på de modtagne oplysninger har revisionsvirksomhederne aldrig - hverken på kundeside eller internt i revisionsvirksomhederne - observeret trusler mod revisors uafhængighed i relation til det forhold, at der både udbydes revisions- og rådgivningsydelser. Det er kendetegnende, at revisionsvirksomhederne i høj grad værner om uafhængigheden i bevidstheden om, at dette er den afgørende faktor for den fortsatte udøvelse af revisorhvervet både på kort og lang sigt.

I øvrigt er det kendetegnende, at synergierne mellem revisions- og konsulentdelen næppe har været tilfredsstillende, idet de adspurgte revisionsvirksomheder har tilkendegivet, at for få kunder har modtaget revisions- og konsulentydelse fra samme virksomhed. Der er således mellem konsulentvirksomhederne en stærk konkurrence, især i relation til ledelsesrådgivning til store kunder. Dette forhold kombineret med forskellige indtjenings- og væksttendenser har været årsag til udskillelse af konsulentdelen fra revisionsvirksomheden.

Det videre arbejde

Det lovforslag, som Revisorkommissionen fremkommer med i denne betænkning, medfører allerede i kraft af den ændrede opbygning, at der skal udstedes nye bekendtgørelser med hjemmel i loven.

På en række områder angiver lovforslaget alene rammer for de regler, der nærmere skal fastsættes administrativt. Det drejer sig bl.a. om

- regler om kvalitetssikring, hvor der skal opbygges et Kvalitetssikringsråd samt fastsættes en række bestemmelser til regulering af gennemførelsen af kvalitetskontrollen,
- regler om revisionsvirksomhedernes ejerforhold (herunder om underskiftsforhold) og
- regler om revisionsvirksomhedernes interne udskiftning af revisorer (rotation).

Revisorkommissionen står gerne til rådighed med bistand og rådgivning ved udstedelse af nye administrative forskrifter. For så vidt angår de tre sidstnævnte områder skal kommissionen imidlertid anbefale, at der forud for udstedelse af forskrifter foretages en grundig drøftelse med revisorfor-

eningeme og Revisorkommissionen om forskrifternes indhold og formulering.

Del 1 Baggrund og international udvikling

1. Den danske revisorlovgivning

1.1.1909-loven og optakten hertil

Omkring århundredeskiftet (1900) fandtes der ingen egentlig revisorstand. Personer, som drev revision som hovederhverv, kunne tælles på en hånd, idet det var normalt, at man desuden havde et andet hovederhverv, således at revision kun var et bierhverv. Med industrialiseringens fremstormen og forøgelsen af antallet af aktieselskaber fremstod imidlertid behov for en kvalificeret revisorstand.

Justitsministeriet udarbejdede i 1903/1904 et forslag til lov om tvangsakkord uden for konkurs. I dette forslag fandtes i § 2 bestemmelser om udmeldelse af sagkyndige tillidsmænd samt regnskabskyndige tillidsmænd. Sideløbende hermed arbejdede man på et ændringsforslag til loven, hvorefter den ene af tillidsmændene ikke blot skulle være regnskabskyndig, men en egentlig edsvoren autoriseret revisor. Justitsministeren afviste i første omgang forslaget.

I de følgende rigsdagssamlinger blev forslaget fremsat flere gange, og i 1907-1908 blev der nedsat et udvalg til at se nærmere på reglerne.

Den 23. maj 1908 afgav dette udvalg en betænkning, som indeholdt en programerklæring for hele revisorsagen i Danmark. Det fremgik af programerklæringen, at "En Fagrevisors Opgaver ere forskellige: Han skal kritisk kunne gennemgaa et Regnskab hos en Forretningsdrivende, hos Enkeltperson eller Interessentskab; han skal ikke saa meget bedømme den talmæssige Rigtighed og den rent tekniske Side af Bogføringen som han kritisk skal kunne vurdere en Status, værdsætte ved bogholderimæssige Hjælpemidler de opgivne Aktiver og bedømme, hvor hans Dom skal suppleres med et særligt fagkyndigt Skøn, f. Eks. over Lagerets eller udestaaende Fordrings Værd, baade for en Forretning i god Gang og for en Forretning i likvidation, ligesom han af Bøgerne skal kunne bedømme Forretningsførelsens Forsvarlighed og paavise dens Mangler. Yderligere bør hans Uddannelse være saaledes, at han kan fungere som Likvidator, Skifte- og Boforvalter, lede Afvikling og Sanering af Enkeltmands eller Interessentskabers Forretninger. Men Dygtighed er ikke nok; yderligere bør en kritisk Revisor være uafhængig og nyde anseelse".

Disse synspunkter har været grundlaget for al videre lovgivning om autoriseret revision i Danmark.

Ved den senere vedtagne lov nr. 117 af 14. maj 1909 om autoriserede revisorer blev det fastslået i § 4, at ingen autoriseret revisor må beklæde noget statsembede eller lønnet offentlig bestilling. Ministeren for handel og søfart kunne ved en almindelig regel bestemme, at visse erhvervsvirksomheder skulle være uforenelig med stillingen som revisor, og ministeren kunne endvidere i tilfælde, der faldt udenfor reglen, forbyde en autoriseret revisor at beskæftige sig med en erhvervsvirksomhed, der måtte skønnes at være uforenelig med stillingen som revisor.

1.2. Udviklingen op til 1970

I den efterfølgende lov nr. 124 af 15. april 1930 fremgik det af § 7, at statsautoriserede revisorer ikke måtte beklæde noget stats- eller kommunalt embede eller anden fast lønnet offentlig stilling samtidig med, at de drev virksomhed som statsautoriseret revisor. Ministeriet for handel og industri kunne yderligere bestemme, at visse former for erhvervsvirksomhed ikke måtte forenes med bestillingen som statsautoriseret revisor.

Revisorlovens bestemmelser blev i 1931 indført i lov nr. 138 af 28. april 1931 om næring (næringsloven). I næringslovens § 71 blev 1930-lovens bestemmelser videreført i uændret stand.

Medens det i 1909-loven var bestemt, at der ved kongelig anordning kunne fastsættes nærmere regler med hensyn til revisors ansvar og pligt, blev der i næringslovens § 72 givet adgang til, at ministeren kunne fastsætte de nærmere regler om udøvelse af revisors virksomhed. Denne adgang blev udnyttet ved bekendtgørelse nr. 116 af 6. april 1933 om statsautoriserede revisors virksomhed, pligter og ansvar (virksomhedsbekendtgørelsen).

Det fremgik af bekendtgørelsens § 1, at statsautoriserede revisorer ikke måtte drive handel, vekselerer- eller bankvirksomhed, kommissionshandel, forlagsvirksomhed, forsikringsvirksomhed, mæglervirksomhed, apotek, beværtning, håndværk, fabriksvirksomhed, entreprenørvirksomhed, virksomhed med befordring af personer, gods eller meddelelse, sagførervirksomhed, forlystelses- eller teatervirksomhed eller nogen virksomhed, der kunne sidestilles med de nævnte; ej heller måtte de beklæde nogen stilling som repræsentantskabsmedlem, bestyrelsesmedlem, direktør eller funktionær ved en sådan virksomhed, ligesom de ikke uden Handelsministeriets samtykke kunne foretage likvidation af sådanne virksomheder.

I 1960 blev Næringslovskommissionens revisorudvalg nedsat med den opgave at gennemgå revisorers næringsretlige forhold. Den 4. maj 1963 afgav

udvalget betænkning, indeholdende et udkast til en selvstændig lov om statsautoriserede revisorer. Forslaget blev vedtaget ved lov nr. 68. af 15. marts 1967 om statsautoriserede revisorer, hvor sondringen mellem generel og konkret uafhængighed introduceres for alvor ved §§ 10 og 13.

1.3.1970-loven

Allerede i 1950 havde Dansk Revisorforening (nu Foreningen Registrerede Revisorer FRR) rejst forslag om indførelse af en godkendelsesordning for en anden gruppe revisorer end de statsautoriserede, men først med lov nr. 220 af 27. maj 1970 blev en sådan godkendelsesordning indført. Loven, der introducerede betegnelsen registreret revisor, var bygget på 1967-loven om statsautoriserede revisorer, dog blandt andet med den forskel, at reglerne om generel uafhængighed ikke fremgik direkte af lovteksten, men var henskudt til bekendtgørelsesregulering. Efter indholdet af den samtidig udstedte virksomhedsbekendtgørelse for registrerede revisorer, var uafhængighedsreglerne imidlertid ens for de to grupper af revisorer.

Af bemærkningerne til forslaget til 1970-loven fremgik, at regeringen som konsekvens af loven forventede 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."

1.4. Perioden fra 1970 til 1994

Den næste større ændring fandt sted i 1988, hvor man ved lov nr. 815 af 21. december 1988 implementerede EU's 8. selskabsdirektiv, jf. nærmere omtalen nedenfor i afsnit 2.1. Reglerne om revision blev samlet i årsregnskabsloven, og der blev i revisorlovene med tilhørende bekendtgørelser givet nærmere regler for revisors påtegning på et revideret regnskab. Samtidig fastsattes en overgangsordning, således at personer, der i 1970 drev selvstændig revisionsvirksomhed, men som hverken var statsautoriserede eller registrerede, kunne optages i Revisorregistret indtil 1. januar 1990, blot forudsat, at de i de seneste 10 år havde beskæftiget sig uafbrudt med revisionsvirksomhed.

Med 1967-loven var der etableret et disciplinærsystem, der med 1970-loven var blevet udstrakt til også at omfatte registrerede revisorer. Det disciplinære ansvar blev håndhævet ved Revisornævnet, hvortil kun de to revisorforeninger og nogle få offentlige myndigheder havde indbringelsesret. Ønskede f.eks. en kunde således at klage over sin revisor, måtte klagen gå via et

klageberettiget organ, og kun hvis dette var enigt med klageren i, at god revisorskik var tilsidesat, kunne det lykkes at få revisors sag behandlet. På baggrund af en stigende kritik af dette system ændredes reglerne for disciplinær forfølgning markant i 1993. Der blev hermed (lov nr. 1003 af 19. december 1992) blandt andet indført direkte klageadgang for enhver med retlig interesse, der blev indført medansvar for revisionsvirksomhederne, og sanktionsrammerne blev sat væsentligt i vejret. Formålet med lovændringerne på dette område var ifølge bemærkningerne til lovforslaget, "... at styrke disciplinærsystemet og dermed tilliden til revisorstanden." Ved fremsættelsen i Folketinget henviste industriministeren til, at ændringerne af disciplinærsystemet alene var 1. fase ud af 2 i forbindelse med moderniseringen af revisorlovene.

1.5. Udviklingen siden 1994

2. fase blev igangsat med Revisorkommissionens betænkning fra september 1993 om revisorlovgivningen (Bet. nr. 1254/1993). På grundlag af betænkningen gennemførtes i 1994 en række ændringer i lovgivningen om statsautoriserede og registrerede revisorer. Ved lovændringen indsattes et nyt kapitel i loven, der angav rammerne for revisors virksomhed, og i den forbindelse indførtes i loven betegnelsen "offentlighedens tillidsrepræsentant" som et centralt begreb. Yderligere justeredes den gældende lovgivning om revisors uafhængighed, ejerforhold, honorarberegning, samarbejdsforhold samt forsikringsforhold i lyset af et politisk krav om opstramning af lovgivningen. Lovændringerne skete til dels på grund af en række økonomiske sammenbrud inden for dansk erhvervsliv, der havde rejst spørgsmål om revisorernes effektivitet.

Endvidere blev Revisorkommissionen udvidet med 2 medlemmer, der skulle være registrerede revisorer, og disciplinærsystemet blev justeret.

På baggrund af den offentlige debat i Danmark og i EU-regi om revisorerhvervet, en debat, som var pågået i en del år, afholdt Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i november 1998 en revisorkonference, hvor rammerne for en fremtidig revisorlovgivning blev drøftet. Konferencens hovedtema var revisors uafhængighed, og der blev drøftet forskellige modeller til en regulering af uafhængigheden. Der var på konferencen udbredt enighed om, at revisors generelle arbejdsområde var angivet for snævert i den gældende revisorlovgivning. Som opfølgning på revisorkonferencen blev Revisorkommissionen anmodet om at overveje en ændring af lovgivningen. Kommissionen afgav i maj 1999 en redegørelse til brug for overvejelser om ændring af revisorlovgivningen.

Med hensyn til spørgsmålet om ændring i revisorers virksomhedsområde, herunder revisorerne mulighed for at yde rådgivningsvirksomhed, blev Revisorkommissionen bedt om at foretage yderligere undersøgelser, således at ændring af revisorlovgivningen kunne ske i to etaper.

Første etape blev gennemført ved en lovændring af 29. december 1999. Denne ændring rummede imidlertid alene mindre justeringer af lovgivningen. Justeringer, hvorved revisor fik mulighed for at revidere og assistere ved udfærdigelsen af supplerende beretninger samt udøve aktiviteter under erhvervsserviceordningen. Endvidere blev der skabt hjemmel til, at revisionsvirksomheder kunne drives også som kommanditaktieselskaber (partnerselskaber).

2. Den internationale udvikling

2.1. Baggrund

Regler om lovpligtige revisorers uafhængighed i EU fremkom første gang i EU's 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/253/EØF). Direktivet indeholder de uddannelsesmæssige krav til revisorer, der skal foretage lovpligtig revision, men herudover fastsættes i direktivets art. 24 - 26, at den enkelte medlemsstat skal foreskrive, at revisorer ikke kan udføre lovpligtig revision, hvis de ikke er uafhængige ifølge medlemsstatens lovgivning, samt at de, såfremt de alligevel gør det, kan pålægges sanktioner. 8. direktiv regulerer således først og fremmest de uddannelsesmæssige krav til revisorer, der skal foretage lovpligtig revision, mens spørgsmålet om reguleringen af uafhængigheden overlades til medlemsstaterne selv. Reguleringen i de enkelte medlemsstater er meget forskelligartet.

Situationen med forskellige uafhængighedsbestemmelser medlemslandene imellem har imidlertid gjort det vanskeligt at bibringe investorer og aktionærer i EU tilstrækkelig sikkerhed for, at alle revisorer i EU afgiver erklæringer under den fornødne uafhængighedsgaranti.

EU-Kommissionen udgav i 1996 en grønbog med titlen: "Revisors Rolle, Stilling og Ansvar i forbindelse med Lovpligtig Revision i EU." Initiativet var et led i et større projekt, som havde til formål at tilvejebringe et effektivt indre finansmarked i bred forstand inden for EU. Tanken bag projektet var at skabe ensartethed på det europæiske finansmarked, for derved at gøre det mere attraktivt at investere i det europæiske erhvervsliv.

Én af forudsætningerne herfor var - og er - at virksomhedernes regnskaber er sammenlignelige, og at den lovpligtige revision af regnskaberne er ensartet i EU.

I 1998 nedsatte EU-Kommissionen en revisionskomite med repræsentanter for lovgivere, regnskabsbrugere og revisorerhvervet i medlemslandene. Revisionskomiteen fik til opgave at se nærmere på muligheden for at skabe fælles regler for bl.a. regnskabsaflæggelse, kvalitetskontrol, uafhængighed og revisionsstandarder.

Også på videre internationalt plan foregik der bestræbelser på at skabe ensartede regler for revisorers uafhængighed. The international Federation of Accountants (IFAC) forsøgte sig, dog uden større international tilslutning. I

USA udstedte The Securities and Exchange Commission (SEC) regler, der regulerer revisorers uafhængighed, men dette regelsæt er først og fremmest beregnet på revisorer, der reviderer meget store selskaber.

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

2.2. Initiativer

På regnskabsområdet har EU-Kommissionen foreslået, at alle børsnoterede selskaber fra 2005 skal følge de internationale regnskabsstandards (IAS) i det mindste i deres koncernregnskaber. De internationale regnskabsstandards er udviklet af den internationale standardudstedende organisation International Accounting Standard Board (IASB). I den nye årsregnskabslov er der givet Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hjemmel til at tillade eller kræve, at bestemte grupper af virksomheder skal følge internationale standarder. Formålet med denne bestemmelse er at kunne tillade eller pålægge f.eks. børsnoterede selskaber og andre større selskaber at følge IAS, efter at reglerne herom er vedtaget i EU.

I november 2000 fremkom EU-Kommissionen med en henstilling om mindstekrav til kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision. Henstillingen retter sig til medlemslandene samt EØS-landene (Norge, Liechtenstein og Island).

EU-Kommissionen har siden 1998 arbejdet på fælles regler for revisorers uafhængighed, og det forventes, at der vil blive vedtaget en henstilling (et sæt fundamentale principper) herom i begyndelsen af 2002. Også denne henstilling retter sig til medlemslandene og EØS-landene.

Tilbage står et forsøg på at skabe en fælles opfattelse af begrebet "revision". EU-Kommissionen forventes at komme med et første udspil på dette område i løbet af 2002.

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

2.3. Henstillingernes retsvirkning

På grund af de meget forskellige nationale reguleringsmåder, der eksisterer, valgte EU-Kommissionen at gå bort fra den traditionelle direktivudstedende vej og i stedet benytte sig af henstillinger (recommendations).

I modsætning til et direktiv ligger der i en henstilling ingen forpligtelse for en medlemsstat til at implementere denne i national lovgivning. Da der som oftest er stor enighed medlemsstaterne imellem om EU-Kommissionens initiativer, må det imidlertid formodes, at henstillingerne vil blive implementeret i medlemsstaternes nationale ret. Sker dette mod forventning ikke inden for en kort overvågningsperiode, vil EU-Kommissionen overveje næste skridt, herunder at benytte fællesskabslovgivning. I praksis forventes det, at de relevante henstillinger hurtigt vil blive fulgt i de enkelte medlemslande.

Henstillingen om kvalitetssikring er en minimumshenstilling. Det betyder, at medlemsstaterne som minimum skal følge henstillingens indhold, men nationalt kan fastsætte strammere regler. Henstillingen er selvstændigt omtalt i betænkningens del 2, afsnit 6, og henstillingen er i øvrigt i sin helhed optrykt som bilag 3 til betænkningen.

EU-henstillingen om revisorers uafhængighed benævnes også "fundamentale principper" (fundamental principles). Der ligger næppe andet heri, end at medlemslandene har en vis frihed i forbindelse med implementeringen af det fælles regelsæt.

2.4. EU-henstillingen om revisorers uafhængighed

Henstillingens angrebsvinkel på uafhængighedsspørgsmålet er anderledes end den traditionelt danske, som for det første ganske nøje afgrænser revisors virksomhedsområde og for det andet opererer med en række stramme generelle forbudsregler (generelle habilitetskrav) og konkrete forbudsregler (konkrete habilitetskrav).

Henstillingen benytter en "principle-based approach", som forudsætter, at revisor/revisionsvirksomheden har fokus på de forventninger, offentligheden/brugerne har til revisionen. Revisor skal vurdere de trusler, der er mod uafhængigheden, og sætte ind med sikkerhedsforanstaltninger, der kan reducere sådanne trusler.

EU-henstillingen består af to dele: en begrebsramme, som skitserer de overordnede krav til uafhængigheden og et sæt af specifikke krav, der skal anvendes ved udførelsen af lovpligtig revision.

Henstillingen forholder sig således alene til den lovpligtige revision og andre lovpligtige erklæringer.

Henstillingen er nærmere omtalt i betænkningens del 2, afsnit 2, og er optrykt i sin helhed som bilag 2. Se også afsnit 5.1. om EU-henstillingens retlige betydning.

3. Revisors uafhængighed

3.1. Uafhængighed som fænomen

Der er blandt teoretikere, praktikere og lovgivere enighed om, at et af de mest centrale krav, der må stilles til en revisor, er, at han eller hun er "uafhængig".

Baggrunden for dette krav er, at revisor i sin reviderende funktion skal tilføre et af kunden aflagt regnskab en større grad af troværdighed gennem en påtegning. Dette mål kan ikke nås, såfremt modtageren af regnskabet ikke anser revisor for uafhængig. Gør modtageren ikke det, vil det ikke gøre nogen forskel, om regnskabet er forsynet med en påtegning eller ikke. Modtageren vil i så fald hverken få tillid til regnskabet eller, hvis regnskabet er misvisende, øget information i kraft af revisors forbehold i påtegningen på regnskabet. Regnskabet kunne lige så godt være fremsendt direkte fra den virksomhed, der har udarbejdet det. I en sådan situation ville modtagerens grad af tillid til regnskabet alene være forbundet med tilliden til den regnskabsaflæggende virksomhed.

Det er således en afgørende forudsætning, at revisors uafhængighed sikres så godt som muligt.

Uafhængighed skilles (især i revisorverdenen) op i to: *synlig uafhængighed* (independence in appearance) og *faktisk uafhængighed* (independence in fact - nogle gange i stedet kaldet: independence of mind).

Begreberne "synlig" og "faktisk" kunne erstattes af andre. F.eks., kunne man i stedet tale om "ydre" og "indre" uafhængighed. Man kunne alternativt beskrive, at independence in appearance betyder at "fremstå som uafhængig". Uanset hvilket ordvalg, der anvendes, kan det imidlertid misforstås således, at "fremtrædelsesuafhængigheden" er et negativt ladet begreb, der skal skjule realiteterne. Det er ikke den forståelse, der er den rigtige. Når ordet synlig er foretrukket her og i det følgende, skyldes det, at det rammende beskriver, at det er den del af uafhængigheden, man "lader komme til syne".

Sondringen er vigtig, idet den betoner, at regnskabslæserens tillid ikke blot er afhængig af, at den reviderende revisor faktisk har været uafhængig, men også at han eller hun (for regnskabsbrugerens) fremtræder som sådan. Man kan ikke adskille disse to sider af uafhængighedskravet, idet de gensidigt supplerer hinanden, og idet de hver især ville være værdiløse. Der er ikke

enighed om, hvilke tiltag, der sikrer henholdsvis den faktiske og den synlige uafhængighed, idet f.eks. lovgivning og andre skrevne forbud såvel kan opfattes som understøttende den synlige uafhængighed som den faktiske uafhængighed. Virkeligheden er antagelig, at (lov)regler enten kan understøtte eller undergrave begge aspekter.

Når revisors omverden således kan læse i regelsættene, at en revisor ikke må beskæftige sig med givne ting og ikke må involvere sig med en kunde på nærmere beskrevne måder, styrker dette den synlige uafhængighed, idet man derved opnår en ydre sikkerhed for uafhængighed. Når forbudene respekteres, hindrer de samtidig i vidt omfang de afhængighedsskabende situationer i at opstå - hvorved også den faktiske uafhængighed styrkes. Omvendt kan en lempelse af uafhængighedsreglerne opfattes negativt af omverdenen, således at denne tror, at nu åbnes der for afhængighed mellem revisor og dennes kunde. Der kan dog være den realitet, at revisor nu kan komme i potentielt afhængighedsskabende situationer.

Hvor der således er enighed om, at revisor skal være uafhængig, er der ikke enighed om, hvorledes man opnår den ønskede uafhængighed. Der er dog et fælles udgangspunkt: *Revisor skal være uafhængig af den kundevirksomhed, hvorom revisor udtaler sig.* Om det herudover kan og bør kræves, at revisor er uafhængig af andre interesser, er omdiskuteret, idet der dog er et vist fælles fodslag i retning af, at revisor også bør være uafhængig af sin hvervgiver, hvis andre end denne skal kunne anvende revisors arbejde.

I en række lande har lovgiver opstillet helt forskellige kauteler (safeguards) om revisors uafhængighed. Nogle steder må revisor ikke beskæftige sig erhvervsmæssigt med andet end revision og dertil hørende virksomhed, andre steder må revisor beskæftige sig med alt andet, såfremt han eller hun måtte have lyst. Nogle steder må revisor ikke i sin egenskab af revisor beskæftige sig med anden erhvervsvirksomhed, men gerne som privatperson. Nogle steder må revisor ikke rådgive den samme kunde, som han eller hun reviderer, andre steder er dette ikke blot tilladt, men anses ligefrem som ønskværdigt. Nogle steder må revisor ikke yde bogføringsmæssig assistance, men må gerne rådgive etc. etc. Det eneste gennemgående krav er, at revisor ikke må træffe beslutninger på kundens vegne/for kunden, men derudover er reguleringstyperne traditionelt stærkt forskelligartede.

At billedet ser ud, som det gør, beror bl.a. på, at det aldrig er "videnskabeligt" påvist, hvori uafhængighed består, og hvad der skal til for at sikre den.

Det beror også på forskellig kultur og forskellig erhvervshistorisk udvikling, og det beror på forskellig juridisk tradition.

Det er aldrig påvist, at en given tilknytning til "revisorfremmede aktiviteter" har medført dårlige, urigtige eller forkerte erklæringer. Heller ikke i lande, som f.eks. Norge, hvor man slet ikke har regler om generel uafhængighed. Det kan dog ikke afvises, at forekomsten af en given afhængighed ikke har spillet en rolle i det forløb, der har ført frem til en given erklæring/påtegning. Dels fungerer afhængighed primært skjult i den pågældende person, dels interesserer retssystemer sig efterfølgende kun sjældent for, *hvorfor* en given erklæring har været misvisende, men derimod for, *hvorvidt* dette faktisk har været tilfældet og - især i erstatningssager - hvilke konsekvenser den pågældende erklæringsafgivelse har haft.

3.2. Uafhængighed og EU-regulering

EU's 8. selskabsdirektiv er det eneste direkte revisorlovsrelevante direktiv. I præamblen fastslås bl.a., at "det bør sikres, at vedkommende personer opfylder visse vandels- og uafhængighedskrav."

I de enkelte artikler er følgende anført vedrørende kravene til uafhængighed:

- art. 3: En medlemsstats myndigheder kan kun meddele autorisation til personer, der fører en retskaffenandel og som ikke udøver nogen form for virksomhed, der i henhold til denne medlemsstats lovgivning er uforenelig med den lovpligtige revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter.
- art. 24: Medlemsstaterne foreskriver, at disse personer ikke kan udføre en lovpligtig revision, såfremt de ikke er uafhængige ifølge lovgivningen i den medlemsstat, der stiller krav om denne revision.
- art. 27: Medlemsstaterne sikrer, at i det mindste de aktionærer og selskabsdeltagere i autoriserede revisionselskaber samt de medlemmer af selskabernes administrations-, ledelses- eller tilsynsorgan, der ikke personligt i en medlemsstat opfylder betingelserne i artikel 3 til 19, ikke griber ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den fysiske person, der i revisionselskabets navn udfører revision af de i artikel 1, stk. 1, omhandlede dokumenter.

3.3. Gældende dansk regulering

Udover den lovmæssige regulering af spørgsmålet om uafhængighed, finder en detailregulering sted i de fleste revisionsvirksomheder. Disse virksomheder vil således hyppigt have et internt kodeks, der kan stille strengere krav, end lovgivningen tilsiger. Der kan f.eks. være regler om, at revisor ikke må eje så meget som en enkelt aktie i selskaber, der revideres af virksomheden (hvor den nuværende LSR § 13, stk. 5, blot forhindrer mere end en "ubetydelig økonomisk interesse" i den reviderede virksomhed - og kun for den konkret reviderende revisor). Samtidig foretager såvel FSR som FRR kvalitetskontrol hos medlemmerne, hvor også tilstedeværelsen af retningslinier for bl.a. overholdelse af uafhængighedsreglerne påses. Lovregulering er således blot en del af de samlede tiltag til sikring af revisorernes uafhængighed, men selvsagt en central del, idet netop lovgivningen udtrykker samfundets krav hertil.

Herudover er revisionsvirksomhedens uafhængighed sikret gennem reglerne om ejerskab, hvis grundfunktion er at forhindre, at revisor kan komme under pres fra revisionsfremmede personer, jf. nærmere nedenfor i 2. del, afsnit 3.

3.3.1. Overordnede synspunkter

Det har været et grundsynspunkt i den danske revisorlovgivning, at revisors uafhængighed skal sikres gennem et sæt dobbeltregler. Det ene sæt regler vedrører den *generelle uafhængighed*, det andet sæt den *konkrete uafhængighed*.

Ved fremsættelsen af 1909-loven udtalte den daværende Minister for Handel og Søfart om de kommende revisorers generelle uafhængighed: "For mit personlige Vedkommende, maa jeg udtale, at jeg er absolut imod, at de befatte sig med noget andet Hverv." Af frygt for, at revisorerne ikke skulle fa tilstrækkeligt med arbejde til at tjene til deres udkomme, indskrænkede man sig i den endelig lov dog til at forbyde ansættelse i offentlige hverv eller stillinger, og overlod det i øvrigt til ministeren at forbyde deltagelse i visse private erhverv. Vedrørende bestemmelserne om generel uafhængighed henvistes bl.a. til retsplejelovens regler. Der var ikke derudover nogen begrundelse for uafhængighedsregelen.

Med 1930-loven og den dertil hørende bekendtgørelse udvidedes kredsen af ikke-tilladte erhverv ganske betragteligt. Samtidig indførtes i bekendtgørelsen for første gang regler om konkret uafhængighed. Alt fortsat uden begrundelse.

Man har i senere lovgivning blot fremhævet, at reglerne om forbud mod andet erhverv var nødvendige for at sikre revisorernes fulde uafhængighed. Først med Revisorkommissionens betænkning nr. 1254/1993 overvejede man et forslag fra FRR om afskaffelse af reglerne om generel uafhængighed:

"Revisorkommissionen er ikke enig med FRR's vurdering og konklusion. Kommissionen finder det tværtimod afgørende af hensyn til såvel kunderne som til den enkelte revisor, at de generelle habilitetsregler opretholdes og udbygges, som foreslået, for i videst muligt omfang at undgå, at tvivl om revisors habilitet overhovedet kan opstå, f.eks. fordi revisor ved et revisorerhvervet uvedkommende forretningsmæssigt engagement har bragt sig i et konkurrencemæssigt forhold til kunden.

Den kritik af revisorbranchen, som er fulgt i kølvandet af flere virksomhedskrak i de seneste år, fører ligeledes til, at tiden ikke synes velvalgt til lovændringer, der uundgåeligt ville føre til en svækkelse af tilliden til revisorstanden, fordi denne tillid ikke vil kunne opretholdes alene på grundlag af reglerne om speciel inhabilitet, men også må forudsætte detaljerede regler om revisors generelle uafhængighed."

Sammenholder man denne historiske udvikling med det ovenfor generelt om uafhængighed anførte, er det en tydelig understregning af, at udviklingen i de danske regler er baseret på et givent historisk udgangspunkt, og at alle herefter har taget værdien af reglerne for givet.

Formålene med regler om generel uafhængighed er således dels at sikre en generel tillid til, at revisorer er hævet over uvedkommende interesser ved udførelsen af deres hverv - både som reviderende og som rådgivende - dels at sikre, at revisor ikke kommer i en situation, hvor han eller hun selv skal vurdere risikoen for, at hans generelt tilladte aktiviteter i det konkrete tilfælde medfører risiko for afhængighed af kunden/kundemodstående interesser.

3.3.2. Gældende **ret** i hovedtræk

Af lov om statsautoriserede revisorer § 6 a, stk. 1, sammenholdt med § 10, fremgår, at en statsautoriseret revisor ikke må drive anden erhvervsvirksomhed end revision. Revision defineres i denne sammenhæng som udøvelse af erhverv ved revision, regnskabsmæssig assistance samt rådgivning inden for tilgrænsende områder. Der er en efterhånden righoldig praksis ved såvel Erhvervs- og Selskabsstyrelsen som ved revisor- og disciplinærnævn hvad angår spørgsmålet om "tilgrænsende områder". På trods heraf henstår dog fortsat en ikke ubetydelig usikkerhed om hvilke områder, der henhører under disse, og som dannede er tilladte for revisor at udøve. Hertil kommer, at der bestandigt opstår nye områder, hvor der ikke har dannet sig nogen praksis, og hvor såvel den enkelte revisor som de håndhævende myndigheder på forhånd står overordentligt usikre.

Det er som hovedregel forbudt for en revisor at beklæde ledelsesposter, at være ansat i eller i øvrigt at drive nogen form for erhvervsvirksomhed, der ikke er omfattet af revision (med tilgrænsende områder). Det er endvidere forbudt for revisor at besidde større ejerandele i sådanne virksomheder, ligesom revisor heller ikke må være ansat ved det offentlige. Disse regler om enkeltrevisorer suppleres af de strenge regler i § 11 om, hvad et revisions-selskab må beskæftige sig med (som hovedregel kun det samme som den fysiske revisor må), og hvem der må eje ejerandele i en revisionsvirksomhed (som hovedregel kun beskikkede revisorer og medarbejdere i revisionsvirksomheder).

Reglerne forstås således, at revisor ikke må udøve nogen form for erhvervsmæssig virksomhed, der ikke falder ind under § 6 a, stk. 1. Der er således visse grænser for områderne for revisors *rådgivning* (omend disse er ganske vide), og meget snævre grænser for hvad revisor må *assistere* sin kunde med, og hvilke typer af ydelser revisor og revisionsvirksomheden må udbyde.

Af den meget strenge praksis ved disciplinær- og revisornævn kan f.eks. udledes, at revisor ikke må udføre sædvanligt advokatarbejde, hvilket blandt forstås som et forbud mod at assistere med udarbejdelse af juridisk bindende aftaler, med indsendelse af diverse påkrævede selskabsanmeldelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, ja selv som et forbud mod at udlevere paradigmaer til brug for en kundes selskabsoprettelse, hvis revisor véd, at kunden ikke derudover bistås på anden sagkyndig vis - f.eks. af en advokat. En revisionsvirksomhed må heller ikke sælge software-produkter i et bare nævneværdigt omfang, og konsekvensen heraf er bl.a., at samtlige ansatte

revisorer i en sådan virksomhed overtræder LSR § 10 ved at være ansat et sted, hvor der ikke udelukkende arbejdes med revision og tilgrænsende områder.

Et særkende ved den faktiske håndhævelse af de eksisterende regler er, at det må antages kun at være i meget begrænset omfang f.eks. disciplinær- og revisornævn kommer til at tage stilling til spørgsmål om generel uafhængighed, i særdeleshed i relation til de større og mere principielle spørgsmål. Baggrunden herfor er den, at en forudsætning for nævnenes aktivitet er, at der indgives en klage dertil. Det vil sjældent være således, at en privat person føler sig krænket af en revisionsvirksomheds mulige overtrædelser af LSR § 10 m.v., hvorfor der sjældent vil være noget incitament for den pågældende til at indbringe revisor/revisionsvirksomheden for de disciplinære organer. Sammenholdes dette med, at de organer, der i øvrigt er tillagt klageret (f.eks. revisorforeningerne og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) kun sjældent konfronteres med tilstrækkeligt materiale til at vurdere, om der faktisk har foreligget en overtrædelse som nævnt, vil der i håndhævelsesaspektet kunne være en tendens til, at de mere bagatelagtige og konkrete sager behandles, hvorimod de principielt vigtigere ikke bliver det.

Gruppen af revisorer er den eneste gruppe af erhvervsdrivende i Danmark, der er underlagt så strenge regler om generel uafhængighed, som tilfældet er. Ligesom reglerne om generel uafhængighed her i landet er endog meget strenge sammenlignet med regelsættene i andre lande, når lige ses bort Frankrig, som anlægger en næsten strengere vurdering.

3.4. Problemer affødt af gældende ret

3.4.1. Det internationale aspekt

Såfremt Danmark befandt sig i en osteklokke adskilt fra den øvrige verden, og danske revisorer og dansk erhvervsliv ikke konstant beskæftigede sig med grænseoverskridende virksomhed, kunne revisorhvervet reguleres, som man herhjemme fandt bedst. Man kunne eksperimentere sig frem, og på baggrund af indhøstede erfaringer skabe et regelsæt, som "passer Danmark bedst". Det er stort set det, der indtil nu er sket herhjemme.

Imidlertid er en større og større del af dansk erhvervsliv impliceret i handel med udlandet, koncernvirksomheder har filialer og datterselskaber i mange lande såvel i som uden for EU, og medarbejdere sendes rundt mellem landene, hvor der p.t. er behov for dem.

Samtidig er revisionsvirksomhederne selv opbygget i internationale sammenslutninger og netværk, ligesom de betjener kunder over store dele af verden. Ikke blot hvor f.eks. en dansk kunde handler med udlandet eller opretter en filial i udlandet, men også hvor revisor reviderer f.eks. et udenlandsk ejet datterselskab, der befinder sig i Danmark, eller reviderer et i udlandet bosiddende dansk ejet datterselskab. I det omfang revisor ikke selv foretager revisionen i udlandet, vil den endelige revision af koncernen også omfatte udenlandske datterselskaber, hvis revisorer den danske revisor for sin del er afhængig af.

Omvendt bliver i et vist omfang udenlandsk ejede datterselskaber i Danmark reelt revideret af udenlandske revisorer, der involverer en dansk revisor til at afgive den lovpligtige påtegning på regnskabet.

Ikke blot revisionsdelen er international, også den rådgivende og den assisterende funktion rækker ud over landets grænser. Tilsvarende kan udenlandske revisorer og revisorejede konsulentfirmaer tilbyde ydelser til rent danske kunder, som disse måske ikke kan eller må få fra danske rådgivere.

Problemet ved denne naturlige og sunde udvikling, som bl.a. EU gør alt for at støtte, er i forhold til revisorlovgivningen, at denne i lighed med stort set al anden særlovgivning er territorielt begrænset. Dette indebærer, at danske revisorer, der arbejder uden for landets grænser formentlig ikke i relation til deres arbejde i udlandet skal overholde de danske regler. Dette problem er antageligt mindre i denne sammenhæng, idet reglerne om generel uafhængighed gælder den revisor, der har dansk autorisation. Anderledes forholder det sig med hensyn til udenlandske revisorer, der udfører enkeltstående opdrag her i landet efter at have opnået en dispensation i henhold til revisorloven. Disse revisorer har ikke dansk autorisation, og kravene om generel uafhængighed kan således ikke gælde for dem. Det må dog antages, at kravene om konkret uafhængighed er gældende, i hvert fald i det omfang, der er tale om afgivelse af revisorerklæringer til brug her i landet. Om det konkret vil være muligt at håndhæve reglerne overfor en udenlandsk boende revisor, er mere tvivlsomt.

Ser man imidlertid på en situation, hvor en dansk virksomhed ønsker at købe edb-software eller at modtage rådgivning og assistance inden for f.eks. produktions robotanlæg, vil en dansk revisor være afskåret fra at tilbyde disse ydelser, idet der antageligt vil være tale om virksomhed, der går ud over det efter § 6 a, stk. 1, tilladte. En udenlandsk revisor vil imidlertid uden problemer kunne tilbyde disse ydelser, i hvert fald, hvis det i den pågælden-

des hjemland, som det f.eks. er tilfældet i England eller Norge, ikke er forbudt for revisorer at beskæftige sig med andre former for erhvervsvirksomhed. Det er endvidere endnu ikke afklaret, hvorvidt en dansk revisor kan oprette et udenlandsk selskab, der kan tilbyde de pågældende ydelser "ind i" Danmark. Det er imidlertid oplagt, at f.eks. en stor international revisionsvirksomhed kunne lade en af sine udenlandske medlemsvirksomheder udføre tjenester i Danmark, som den danske revisionsvirksomhed ikke må udføre efter gældende ret.

Endelig vil den danske revisorlovgivning næppe være til hinder for, at en udenlandsk revisor, der lovligt i sit hjemland kan udøve anden erhvervsvirksomhed end revision, rent faktisk udfører revisionsopgaver i Danmark. I det omfang man måtte håndhæve revisorlovgivningens territoriale princip d.v.s. søge at begrænse den udenlandske revisors muligheder, kan der muligvis i denne situation opstå problemer i forhold til EU's regler om den fri bevægelighed. Det kan således ikke afvises, at en sådan håndhævelse ville være i strid med Romtraktaten al den stund, det vil kunne antages, at uafhængighedsreglerne i revisors hjemland tilgodeser de basale krav, og at der derfor vil være tale om indskrænkninger i den fri konkurrence i det omfang, man fra dansk side ville håndhæve de strengere, nationale regler. En sådan situation har imidlertid ikke været prøvet ved domstolene, hverken herhjemme eller ved EF-domstolen, hvorfor det er behæftet med megen usikkerhed at beskrive retsstillingen.

Hertil kommer endelig, at danske myndigheders praktiske og legale muligheder for overhovedet at håndhæve revisorlovgivningens regler i udlandet og/eller over for udenlandske revisorer er overordentligt små.

3.4.2. Samfundets behov

Som det er fremgået ovenfor, er der en række tilsyneladende isolerede problemer med den gældende revisorlovgivnings uafhængighedsregler. Imidlertid griber problemerne ind i hinanden og ikke mindst ind i en mere overordnet betragtning.

Det kan således diskuteres, hvorledes man samfundsmæssigt får størst udbytte af den værdi, revisorerne repræsenterer.

På den ene side er der en klar samfundsmæssig (og ikke mindst samfundsøkonomisk) interesse i, at revisorerne er fuldstændig uafhængige, således at de som "offentlighedens tillidsrepræsentant" kan styrke troværdigheden af et regnskab.

På den anden side er der en lige så klar interesse i, at den faglige kompetence, der er i revisionsvirksomhederne, udnyttes bedst muligt, ligesom der er en klar interesse i at billiggøre adgangen til såvel revision som assistance og rådgivning for den enkelte kunde.

Det er under alle omstændigheder en dårlig samfundsøkonomisk anvendelse at afskære udnyttelsen af revisorernes kompetence og viden.

3.4.3. Kundernes behov

Revisorer opleves af kunderne i dag dels som en påtvungen kontrollant, dels som en fast rådgiver, der kender virksomheden indefra, dens behov og dens muligheder. Kunderne sætter derfor generelt stor pris på at kunne benytte revisor som rådgiver i mangeartede spørgsmål, ligesom mange undersøgelser har vist stor kundetilfredshed med revisors rådgivning. Det er indlysende, at kundernes behov er præget også af kundevirksomhedernes størrelse. De største kundevirksomheder har ikke samme behov som de helt små for at benytte én person til at dække alle de mange rådgivningsbehov, der opstår, simpelthen fordi de største dels besidder egen ekspertise, eller kan foretrække at få "second opinions" fra andre rådgivere og dels af rent konkurrence- og prismæssige grunde. I det omfang, der hos en stor kundevirksomhed er tale om behov, der skal dækkes globalt, foretrækkes ofte, at den samme revisionsvirksomhed står for tjenesten over hele verden, såfremt revisionsvirksomheden har en størrelse, der kan matche ydelsen.

Gældende lovgivning muliggør, at kunderne kan få dækket flere ydelser hos eller gennem den samme rådgiver, idet revision og rådgivning er tilladt for den samme kunde, ligesom man tillader, at revisor yder regnskabsmæssig og bogføringsmæssig assistance. Så langt er der, set fra kundeside, ingen problemer forbundet med gældende ret.

Imidlertid sætter lovgivningen andre grænser, der kan karambolere med kundernes ønsker og behov. I det omfang, der som i dag sættes grænser for revisors erhvervsudøvelse, vil kunden ikke kunne anvende revisor til alle de opgaver, som kunden finder det naturligt og ønskeligt. F.eks. vil revisor lovligt kunne rådgive om indkøb af edb-udstyr, men vil ikke kunne være kunden behjælpelig med implementeringen heraf. Revisor vil også kunne pege på relevant software, men vil som udgangspunkt ikke selv kunne sælge kunden sådant software - hverken indkøbt eller selvudviklet.

Revisor vil endvidere kunne rådgive kunden om hvilke serviceaftaler, det vil være fornuftigt at have med edb-firmaet, men må - ligeledes som udgangspunkt - ikke selv servicere det anskaffede edb-materiale, ligesom revisor ej heller må være kunden behjælpelig med at indgå kontrakten eller serviceaftalen. Selv i et så banalt forløb, som her skitseret, vil kunden flere gange risikere at blive mødt med et afslag på en anmodning om det naturlige follow-up på den givne rådgivning. I stedet må revisor henvise til henholdsvis edb-firmaer og advokatfirmaer. Dette vil, hvis der er tale om komplicerede edb-spørgsmål eller komplicerede juridiske kontrakter, kunne opleves som naturligt, men vil i situationer, hvor der er tale om mere banale problemer, blive oplevet som frustrerende ikke blot for revisor, men også for kunden, der henvises til at bruge yderligere ressourcer på at sætte nye "rådgivere" ind i problematikken.

Der er endvidere hos en række virksomheder et ønske om at kunne outsource visse arbejdsopgaver. Det kan være økonomifunktion eller personaleadministrationen, der ønskes outsourcet, og i mange tilfælde vil en revisionsvirksomhed besidde den nødvendige og efterspurgte ekspertise. I relation til økonomifunktionen generelt vil dette i et vist omfang kunne falde ind under det tilladte område i form af regnskabsmæssig assistance, men hvad angår egentlig personaleadministration, vil dette antageligt ligge på kanten. Hertil kommer, at revisor ved at varetage sådanne outsourcete områder for kunder risikerer at blive sat i en situation, hvor han eller hun er "underordnet" virksomhedens ledelse og/eller at skulle træffe beslutninger på virksomhedens vegne. Begge dele vil antageligt være på den forkerte side af det i dag tilladte.

3.4.4. Revisionsvirksomhedernes kompetence

Den enkelte revisor har en bred erhvervsøkonomisk og erhvervsjuridisk uddannelse, som sætter vedkommende i stand til at håndtere og rådgive om en lang række problemstillinger inden for det virksomhedsmæssige område. Uanset at uddannelserne tilrettelægges således, at de giver revisor **kernekompetence** inden for de områder, der naturligt hører til revision m.v., kan det ikke undgås, at revisor gennem sin uddannelse og gennem sit senere virke opbygger en kompetence, der rækker ud over det for revisionen og den tilgrænsende virksomhed tilladte. F.eks. vil revisor meget ofte være i besiddelse af sådanne juridiske kundskaber, at han eller hun uden problemer vil kunne være kunden behjælpelig med juridisk "papirarbejde" i form af anmeldelser, erklæringer og lignende.

Hvor den enkelte revisor således i et vist omfang kan være i besiddelse af "overkompetence", gør dette sig i endnu højere grad gældende i relation til revisionsvirksomhederne. I virksomhederne er udover uddannede revisorer en lang række forskellige faggrupper repræsenteret. Der findes jurister, økonomer, ingeniører, erhvervsjurister, aktuarer, biologer etc. De pågældende personer ansættes dels for at kunne rådgive de i revisionsvirksomheden arbejdende revisorer, dels for at kunne deltage direkte i rådgivningen af kunderne inden for deres specialfelter. At rådgive inden for en stor del af de områder, hvor de pågældende specialister har kompetence, er fuldt lovligt og sædvanligt.

Går de pågældende specialister imidlertid udover bistand til/rådgivning af kunder over til at udføre mere teknisk betonet arbejde/assistance inden for deres eget fagområde til kunder (såvel revisions- som ikke revisionskunder) bliver forholdet ulovligt. Den overkompetence der befinder sig i virksomhederne i forhold til det, der lovligt kan udbydes, er således langt større end den, der befinder sig hos den enkelte revisor. Den vil i øvrigt også ofte være mere iøjnefaldende dels i forhold til kunden, dels i forhold til den enkelte specialist.

3.4.5. Afrunding og opsummering

Vurderes de ovennævnte problemfelter, der alle i et vist omfang er affødt af eller dog accentueret af gældende ret vedrørende de begrænsninger, der er opstillet for at sikre revisors uafhængighed, er det karakteristisk, at de alle især påvirkes af reglerne om generel uafhængighed.

At der i revisionsvirksomhederne er ophobet en kompetence, der ikke kan udnyttes fuldt ud efter gældende lovgivning, ville være et mindre problem, hvis det ikke var fordi, dette var samfundsøkonomisk uheldigt. Mere alvorligt er det, at kundernes behov ikke til fulde imødeses, og alvorligst er det internationale aspekt, der i højere og højere grad kan gøre vore regler om uafhængighed illusoriske - eller dog udgøre en trussel imod disse.

På den anden side skaber de gældende regler et værn mod situationer, hvor revisor konkret ville komme i afhængighed af en kunde eller ville kunne have kundemodstående interesser. I begge tilfælde værner reglerne om generel uafhængighed mod den mere "skjulte" afhængighed af andre interesser end den rent revisionsmæssige. De situationer, man ønsker værn imod gennem reglerne i § 10, er ikke de direkte, håndgribelige tilfælde, som er omfattet af LSR § 13 om konkret uafhængighed, hvor revisors hustru f.eks. ejer den virksomhed om hvilken, der skal afgives erklæring, men situatio-

ner, hvor afhængigheden er mere latent - hvis den overhovedet er eksisterende.

Ved overvejelserne af hvorledes man i stedet kunne indrette revisorlovgivningen, så nogle af de ovennævnte problemer blev undgået eller dog minimeret, må man selvsagt stedse være opmærksom på, at den gældende revisorlov er udtryk for en balance mellem modstående interesser og hensyn, og at ændringer enkelte steder, kan have konsekvenser andre steder i systemet, hvor der så kan opstå andre problemer, end de, der eksisterer i dag.

Ikke mindst set i lyset af EU-Kommissionens henstilling om revisors uafhængighed er det en nærliggende tanke at overveje helt at ophæve regler om generel uafhængighed. Som anført tidligere har denne tanke været bragt på bane i forbindelse med lovændringerne, der trådte i kraft i 1994, uden dog tilsyneladende at have været undergivet de helt store overvejelser.

En ophævelse af reglerne om generel uafhængighed kan foretages meget enkelt gennem en ophævelse af § 10.

Imidlertid vil en sådan ophævelse for at matche EU-henstillingen skulle kombineres med en opstramning af reglerne om den konkrete uafhængighed.

4. Offentlighedens tillidsrepræsentant

4.1. Begrebets indhold

I forbindelse med Revisorkommissionens overvejelser om ophævelse af reglerne om generel uafhængighed har det været drøftet, hvorvidt begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" i givet fald vil kunne opretholdes.

Ved lov nr. 427 af 1. juni 1994 indsattes blandt andet § 6 a, stk. 3, i lov om statsautoriserede revisorer:

"En statsautoriseret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug."

Første gang begrebet "offentlighedens tillidsmand" dukkede op var i Industriministeriets kommissorium af 16. september 1992 til Revisorkommissionen vedr. 2. fase af revisorlovgivningen.

Begrebet genfindes i Bet. 1254/1993, s. 30 og 34, hvori det anvendes i Revisorkommissionens udkast til ændringslov, § 1, stk. 2. Bemærkningerne ses ikke at indeholde nogen fortolkningsbidrag. Det gør derimod det senere lovforslags bemærkninger, der i sin helhed lød således:

"Stk. 3 indfører begrebet "offentlighedens tillidsmand". Begrebet har til formål at angive, at revisor ved udførelse af revision eller i øvrigt ved afgivelse af erklæringer og rapporter - der er egnet til fremvisning over for offentligheden eller kræves efter lovgivningen - også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden såsom myndigheder, medarbejdere, kreditorer og investorer, selvom revisor er valgt af virksomheden, som kan have modstående interesser. Er erklæringen eller rapporten kun til intern brug, må dette fremgå af selve erklæringen eller rapporten.

Det understreges hermed, at revisor i udførelsen af visse opgaver skal være særlig opmærksom på, at revisors erklæringer skal kunne anvendes over for - og skal kunne forstås korrekt af - en bredere person-

kreds, herunder af personer, der ikke har særlige regnskabsmæssige forudsætninger eller særligt kendskab til hvervgiveren (virksomheden)."

Af bestemmelsens ordlyd sammenholdt med ovenstående bemærkninger fra forarbejderne kan følgende udledes med hensyn til begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant":

- 1) Det har kun betydning ved erklæringsafgivelse.
- 2) Det fremhæver, at revisor skal varetage hensyn til en lang række interessenter: virksomheden (må primært forstås som virksomhedens ejere), kreditorer, investorer, medarbejdere etc.
- 3) En af måderne, hvorpå revisor lever op til begrebets krav (som angivet under nr. 2), er, at erklæringerne skal affattes på et sprog, der kan forstås bredt.
- 4) Når en revisor afgiver en udtalelse, er udgangspunktet, at erklæringen er beregnet til brug for omverdenen.

I det følgende kommenteres hver enkelt af disse fire aspekter, blandt andet for at vurdere, hvorvidt der med indførelse af begrebet var tale om en nydannelse eller nye forventninger over for revisor sammenlignet med de krav, man tidligere kunne stille. Det kan dog fremhæves, at disse fire punkter *ikke* i sig selv stiller krav til revisors uafhængighed, men at uafhængighedsreglerne meget vel kan være forudsætninger for, at de under nr. 2 nævnte interessenter overhovedet vil anvende revisors arbejde.

Ad 1) Erklæringsafgivelse

Det fremgår af § 6, stk. 3, at begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" er relevant under "udøvelse af revision" samt ved afgivelse af "erklæringer og rapporter", der enten er lovpligtige eller "ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug."

"Udøvelse af revision"

Ordene: "udøvelse af revision" giver anledning til en vis fortolkningstvivl, når det sammenholdes med bestemmelsens øvrige fokusering på erklæringsafgivelse. "Revision" rummer således dels en procesdel i form af accept, planlægning og udførelse dels en erklæringsdel, hvor revisor meddeler resultatet af procesdelen i form af sin påtegning på regnskabet. Da påteg-

ningen imidlertid rummer et skriftligt destillat af processen og dens resultater, er det næppe muligt at sondre mellem revision og revisionspåtegning i nærværende sammenhæng på trods af den fokus § 6, stk. 3, i øvrigt lægger på erklæringsafgivelsen, som det centrale.

Det må således antages, at revisor såvel under revisionsprocessen som ved udfærdigelsen af påtegningen skal opfylde eventuelle indholdsmæssige krav, som måtte ligge i begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant".

Ovenstående vil gælde enhver revision/revisionspåtegning, uanset om den påføres et lovpligtigt regnskab eller et frivilligt aflagt sådant.

"Erklæringer og rapporter"

Dette led indebærer, at det i relation til spørgsmålet om revisor som "offentlighedens tillidsrepræsentant" er ligegyldigt, om f.eks. en påtegning på et videnregnskab eller et etisk regnskab kan rubriceres som en påtegning afgivet under udøvelse af revision eller som en anden type erklæring. Tilsvarende for så vidt angår andre typer af påtegningslignende erklæringer - f.eks. Web-trust - der måtte eksistere eller fremkomme senere, eventuelt som følge af revisionens indplacering under det bredere begreb assurance-services. Sagt med andre ord er det underordnet hvilken type undersøgelse, der ligger bag erklæringen, og hvilket objekt erklæringen vedrører. Det afgørende er, at der er tale om et resultat, der af revisor skal meddeles omverdenen, jf. nedenfor.

"Ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers eget brug"

Den ovenfor anførte forståelse underbygges yderligere af bestemmelsens sidste led, hvoraf det klart fremgår, at det afgørende er, at en anden end hvervgiveren selv kan stifte bekendtskab med og agere på grundlag af en erklæring fra en revisor.

Omvendt kan sluttes, at erklæringer, der alene er til hvervgivers eget brug, ikke skal vurderes ud fra kravet om, at revisors erklæringer skal kunne anvendes af udenforstående.

Ad 2) Begrebets indhold

At en revisors erklæringer skal være pålidelige og objektive er ikke noget nyt krav. Allerede i den første revisorlov fra 1909, fremgik af § 3, stk. 2, at "... en autoriseret Revisor, ... med *offentlig troværdighed* [skal] kunne afgive Erklæring vedrørende forretningsmæssig Regnskabsførelse til brug i retlige Forhold." At kravet om offentlig troværdighed ikke dengang sattes

sammen med kravet om revision, skyldtes ganske enkelt det forhold, at hverken autorisationsloven eller andre love krævede revision af regnskaber, men alene regulerede en revisors funktioner i relation til rollen som sagkyndig for retten og som tillidsmand i forbindelse med virksomhedssammenbrud.

Først da reguleringen af revisors adfærd blev fjernet fra næringsloven (hvilket skete med revisorloven fra 1967) forsvandt udtalelsen om den offentlige troværdighed. I henhold til Betænkning II foresloges dette led ophævet som følge af, at det "...nu, hvor der er fri bevisbedømmelse..." måtte antages at være "uden reel betydning". Realiteten bag - at revisors erklæringer havde offentlig troværdighed - forsvandt imidlertid ikke.

Selve det forhold, at der er mange interessenter i revisors arbejde, har for så vidt angår revisionspåtegningen en tæt sammenhæng med hele formålet med regnskabsaflæggelsen. Meningen med et regnskab antages normalt at være, at en række virksomhedsinteressenter blandt andet har mulighed for at føre kontrol med ledelsens forvaltning af selskabets midler. Udover til ejerkredsen retter regnskabet sig til kreditorer og mulige långivere eller investorer, ligesom det læses af det offentlige såvel som af offentligheden.

Som det konkluderes i den kommenterede årsregnskabslov: "Et årsregnskab m.v. henvender sig under alle omstændigheder til interessegrupper, der står uden for virksomhedens drift i bred forstand". Samme sted oplistes de "typiske" regnskabsbrugere: Investorer (virksomhedsdeltagere), medarbejdere, långivere, leverandører, kunder, offentlige myndigheder og offentligheden, hvilket er samme personkreds, som revisor skal "tilgodese" ifølge bemærkningerne til lovforslaget om revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Den brede kreds af interesser, som et årsregnskab skal tilgodese, nævnes nu eksplicit i den for nylig vedtagne nye årsregnskabslov, hvor § 12 har følgende ordlyd:

§ 12. For at de lovpligtige dele af en årsrapport kan give et retvisende billede efter § 11, skal reglerne i stk. 2 og 3 opfyldes.

Stk. 2. Årsrapporten skal udarbejdes således, at den støtter regnskabsbrugerne i deres økonomiske beslutninger. De omhandlede regnskabsbrugere er personer, virksomheder, organisationer og offentlige myndigheder m.v., hvis økonomiske beslutninger normalt må

forventes at blive påvirket af en årsrapport, herunder nuværende og mulige virksomhedsdeltagere, kreditorer, medarbejdere, kunder, alliancepartnere, lokalsamfundet samt tilskudsgivende og fiskale myndigheder. De omhandlede beslutninger vedrører

- 1) placering af regnskabsbrugerens egne ressourcer,
- 2) ledelsens forvaltning af virksomhedens ressourcer og
- 3) fordeling af virksomhedens ressourcer.

Stk. 3. Årsrapporten skal udarbejdes således, at den oplyser om forhold, der normalt er relevante for regnskabsbrugerne, jf. stk. 2. Oplysningerne skal desuden være pålidelige i forhold til, hvad regnskabsbrugerne normalt forventer.

Hvilken betydning det har, at revisor skal "tilgodese" de pågældendes interesser i forbindelse med sit erklæringsafgivende arbejde, kan et enkelt eksempel illustrere: Virksomhedens ledelse vil gerne have, at virksomheden får et lån i en bank. I tidsmæssig sammenhæng med disse overvejelser, udarbejder og aflægger virksomhedens ledelse et årsregnskab. Dette årsregnskab ville såvel aktionærerne som ledelsen gerne have aflagt i den "positive ånd", hvilket vil sige, at enhver vurdering og ethvert skøn blev holdt i den positive ende. Omvendt ville en potentiel långiver gerne have en nogenlunde sikker viden om, hvordan de økonomiske forhold reelt er i virksomheden - det vil sige så vidt muligt et "neutralt" og virkelighedsnært skøn med en lidt forsigtig slagside, hvorimod den eksisterende kreditgiver egentlig helst havde set et likvidationsregnskab, idet denne p.t. overvejer, hvorvidt der skal indgives konkursbegæring mod virksomheden.

At hævde at revisor skal tilgodese alle disse interesser på én og samme tid er umuligt, hvis det skal forstås positivt: at revisor skal give sin erklæring et indhold med den vægtning, som hver enkelt interessent gerne ser. I stedet må kravet skulle forstås negativt: revisor må ikke varetage en *enkelt* gruppes interesser ved udarbejdelsen af sin erklæring, hverken aktionærernes, kreditorernes eller det offentliges. Det tilstræbte mål er således "det objektive" - det, der giver det "rigtigste" og det mest interesseneutrale billede af erklæringsobjektet.

Inden for regnskabsretten kræves "et retvisende billede" af virksomheden. Et sådant billede er også en så vidt muligt objektiv registrering af virkelig-

heden. I England taler man om "a true and fair view" og i Tyskland om "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild".

Formålet med et regnskab er, at det skal give et "sandt" billede af virksomheden. Dette regnskab skal revisor bekræfte troværdigheden af, og revisor må derfor gøre sig klart, at regnskabets mange interessenter også er revisors interessenter. Revisor er - med andre ord - tillidsmand for en lang række interessenter. Summen af interessenterne kan næppe beskrives mere præcist end: "offentligheden". Alternativt kunne man have talt om "brugerne" af et regnskab/en revisionserklæring, eller - som her - om "interessenterne".

Indholdet af begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" kan således udtrykkes som et krav om, at revisor ikke må varetage særinteresser ved sin erklæringsafgivelse - hverken aktionærernes særinteresser eller kreditorernes eller for den sags skyld det offentliges.

Ovenstående har taget udgangspunkt i revisionsopgaven - men der er næppe nogen forskel på denne og på andre erklæringsopgaver (uanset hvad man måtte kalde dem) i relation til kravet om, at revisor ikke må varetage en enkelt interesse, men stedse skal holde sig for øje, at der ved enhver erklæring kan være flere interessenter, og at der altid ved en ekstern erklæring vil være en interessant forskellig fra hvervgiveren. At revisor skal holde sig dette for øje betyder, at han eller hun ikke må lade en enkelt interessents ønsker have indflydelse på erklæringen.

Ad 3) Formuleringen

Kravet om at revisor skal kunne formulere sine erklæringer således at "... en bredere personkreds, herunder ... personer, der ikke har særlige regnskabsmæssige forudsætninger eller særligt kendskab til hvervgiveren (virksomheden)" også skal kunne forstå erklæringen, er ikke af interesse i nærværende sammenhæng.

Kravet kan dog siges at underbygge det synspunkt, at modtagere og brugere af revisors erklæringer kan være mangfoldige, og at revisor i sin sproglige udformning af erklæringen må påregne dette.

Ad 4) Udgangspunktet

Overensstemmende med de øvrige punkter fastslår bestemmelsen, at revisor må regne med det udgangspunkt, at enhver erklæring er til tredjemands brug, eller dog anvendelig til forevisning for ham eller hende. Skulle dette undtagelsesvist ikke være tilfældet, skal det fremgå særskilt af erklæringen.

Undlades dette, bærer alene revisor risikoen for, at en tredjemand må forstå erklæringen som værende afgivet i revisors egenskab af offentlighedens tillidsrepræsentant.

4.2. Afrunding og opsummering

Som det er fremgået, har formålet med at indsætte begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" i lovteksten, alene været udtryk for en pædagogisk fremhævelse af, at en revisor, når han eller hun afgiver erklæringer, aldrig må varetage en enkelt interessents ensidige interesser, men stedse skal holde sig for øje, at der skal tages hensyn til samtlige mulige interesser i den pågældende erklæring. Det var således ikke formålet at indføre nye pligter for revisor, men primært at pege på at materien i en erklæring skal være interesseneutral. Det har været anført, at begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" skulle være en retlig standard på lige fod med begrebet "god revisorskik". Dette er dog næppe en rammende beskrivelse, idet "offentlighedens tillidsrepræsentant" ikke som "god revisorskik" angiver en ramme, der senere skal udfyldes af f.eks. retspraksis. Sammenhængen mellem begrebet "god revisorskik" og begrebet "offentlighedens tillidsrepræsentant" må være den, at det er op til udfyldningen af den gode revisorskik at sikre, at revisors erklæringer ikke kommer i strid med det basale krav om interesseneutralitet.

For at søge at sikre at revisor ikke kommer i afhængighed af en eller flere interesser, der vil kunne påvirke hans eller hendes neutralitet, opstiller lovgivningen nogle rammer for, hvor tæt revisor kan være knyttet til en eller flere af disse interesser, førend revisor på grund af inhabilitet er afskåret fra at arbejde med sagen, herunder i særdeleshed at afgive erklæring.

Som det fremgår ovenfor, er begrebet "*offentlighedens tillidsrepræsentant*" et pædagogisk udtryk for, at revisor ved afgivelse af sine erklæringer skal være interesseneutral. Begrebet indfører ikke nogle konkrete pligter for revisor, men udtrykker, at revisor skal være objektiv i sit virke.

Den *måde* man sikrer objektiviteten på, er ved at have regler om revisors uafhængighed.

Den *effekt* regler om uafhængighed har - uanset om de vedrører konkret eller generel uafhængighed - er, at de dels modvirker, at revisor kommer i en situation, hvor hans eller hendes arbejde faktisk bliver påvirket af uvedkommende hensyn (*faktisk uafhængighed*), dels bevirker, at omverdenen kan se, at revisor slet ikke kan komme i de pågældende interessekonflikt-

situationer, hvorfor omverdenen (eller den i forslaget anvendte oplyste tredjemand) ikke får grund til at betvivle revisors uafhængighed (*synlige uafhængighed*).

Man kan også udtrykke det således, at fordi der er en bred interessentgruppe i revisors arbejde (revisor er med den danske lovgivers ord: offentlighedens tillidsrepræsentant), er det nødvendigt at have regler om revisors uafhængighed. Eksistensen af sådanne regler har en effekt indadtil på revisor og udadtil på omverdenen.

Som eksempel kan atter nævnes revisors hverv som medlem af bestyrelsen i en virksomhed, der driver andet erhverv end revision m.v. Da en sådan bestyrelsespost antages at kunne påvirke revisors objektivitet i relation til en given erklæringsopgave, har man såvel i dansk lovgivning som i Revisorkommissionens forslag ønsket at forhindre en sådan situation i at opstå.

Efter dansk lovgivning eksisterer et forbud mod, at revisor er bestyrelsesmedlem i nogen anden type af erhvervsvirksomhed end revisionsvirksomhed. En dansk revisor har i dag således et generelt forbud mod at beklæde en sådan type bestyrelsesposter, og den danske lovgiver har altså reguleret denne trussel gennem regler om *generel uafhængighed*. I Revisorkommissionens forslag har man begrænset sig til at anvende regler om *konkret uafhængighed*, derved at man vil forbyde revisor at sidde i bestyrelsen for den virksomhed, som revideres. Metodeforskellen bevirker, at der lægges større begrænsninger på den danske revisor, derved at man kræver uafhængighed af såvel det konkrete revisionsobjekt som af erhvervsinteresser i almindelighed.

Effekten af de to forbud er dels, at revisor faktisk forhindres i at lade hensyn fra sit bestyrelsesarbejde indgå i revisionen af virksomheden (*den faktiske uafhængighed*) (efter dansk lovgivning hensyn fra nogen form for erhvervsbestyrelse - efter forslaget alene hensyn fra bestyrelsen i den pågældende virksomhed) dels at omverdenen kan se, at en revisor, når han eller hun foretager revision af den pågældende virksomhed ikke kan være påvirket af hensyn fra bestyrelsesarbejdet, (*den synlige uafhængighed*).

4.3. Mulighederne for en dansk lovrevision inden for EU-forslagets rammer

Antages det, at EU-Kommissionens forslag til henstilling vedtages i uændret stand, vil der være en række forskellige muligheder for at gennemføre det i dansk ret.

Uanset hvilken model, der måtte foretrækkes, vil det ikke være nødvendigt at ændre på den i loven indeholdte beskrivelse af, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Også EU-Kommissionens forslag bygger på forudsætninger, der er identiske med det indhold, begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant har, men befatter sig udelukkende med den måde, hvorpå uafhængighedsreguleringen skal foretages.

Det bør også nævnes, at spørgsmålet om revisors rådgivningsvirksomhed generelt såvel som konkret i relation til den enkelte revisionskunde ikke begrænses som følge af EU-Kommissionens forslag til henstilling.

Da det er Revisorkommissionens mål, at den danske regulering tilpasses således, at den som altovervejende udgangspunkt hverken kræver mere eller mindre af revisors uafhængighed end EU-Kommissionens forslag, vil det være nødvendigt at afskaffe reglerne om generel uafhængighed (det vil sige LSR § 10) og i stedet foretage en nødvendige tilpasning af LSR § 13. Denne ville således skulle rumme de forbud, der i dag ikke er aktuelle i § 13 p.g.a. de generelle forbud i § 10 suppleret med nødvendige justeringer som følge af forslaget.

Konsekvensen vil være, at revisor generelt vil være frit stillet med hensyn til at drive alle typer af erhvervsdrivende virksomhed, sidde i bestyrelser m.v. og alene være undergivet begrænsninger i forhold til konkrete revisionsopgaver.

Endelig kunne man forestille sig en model, hvor man som udgangspunkt afskaffer reglerne om den generelle uafhængighed kombineret med en opstramning af reglerne om den konkrete uafhængighed, men således at man dog bibeholder et generelt forbud for revisorer mod at være offentligt ansatte.

Samtidig kunne man lade uafhængighedskravene i den nye justerede § 13 omfatte alle typer af erklæringsopgaver og ikke blot tilfælde, hvor der foretages lovpligtig revision.

5. Revisorkommissionens overordnede overvejelser

5.1. EU-henstillingens retlige betydning

Som nævnt ovenfor i afsnit 2.3 er medlemslandene ikke retligt forpligtet til at implementere en henstilling. Som ligeledes anført, vil en undladelse af at gennemføre en henstilling som den foreliggende kunne resultere i udstedelse af et direktiv, der vil være retligt forpligtende.

Såfremt en henstilling i sit indhold er uantagelig for et medlemsland, vil det naturligvis være muligt at undlade at gennemføre den, blandt andet ud fra et ønske om at kunne påvirke senere forhandlinger om et kommende direktiv, i håb om at kunne gøre det mere acceptabelt. Ved vurderingen af, om dette er en vej at følge i relation til den foreliggende henstilling om uafhængighed, er det imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at en sådan fremgangsmåde ikke ville være anbefalelsesværdig. Dette skyldes for det første, at Revisorkommissionen deler den grundopfattelse, der ligger bag henstillingen, hvorefter det er vigtigt at sikre ensartede virkemuligheder for revisorer inden for EU. Herudover finder kommissionen det vigtigt at sikre brugernes tillid til revisorers arbejde på tværs af landegrænserne. For det andet er det Revisorkommissionens opfattelse, at henstillingens indhold er udtryk for en hensigtsmæssig måde at regulere revisorers uafhængighed på, der imødekommer en stor del af de behov og ønsker, der her i landet er blevet identificeret inden for de seneste år. For det tredje er det Revisorkommissionens opfattelse, at den enighed blandt medlemslandene, der afspejles i henstillingen, vil være vanskelig eller umulig at opnå på anden vis end gennem en regulering af indholdet af henstillingens indhold.

Som det fremgår af del 2 nedenfor, rummer henstillingen imidlertid dels en række områder, hvor det ikke på et mere konkret plan er muligt at foretage en umiddelbar implementering af henstillingens indhold, dels en reguleringsmåde, der på nogle områder er fremmed for dansk retstradition. Dette giver ikke blot rum for nuancer eller mindre afvigelser fra henstillingen, men nødvendiggør en fortolkning og transformering af henstillingen, før dens indhold kan blive gældende dansk ret.

Hertil kommer, at det ikke af henstillingen fremgår tydeligt, hvorvidt der er tale om minimumskrav eller der er tale om en udtømmende regulering af regler for revisorers uafhængighed. Af henstillingen fremgår således alene, at den skal implementeres i nationalstaternes "... rules, standards and/or regulation on statutory auditors independence ...". En sådan formulering giver dels rum for valg af reguleringsniveau, dels for, at reglerne udover

det, der fremgår af henstillingen, kan indeholde reguleringer også af uafhængigheds spørgsmål. At EU-Kommissionen skulle have tilkendegivet, at der var tale om en "fælles opfattelse", jf. afsnit 2.3. ovenfor, giver ingen juridisk vejledning for implementeringsspørgsmålet.

5.2. Fri bevægelighed og fælles regulering

Det er Revisorkommissionens grundholdning, at kommende regler om revisorers uafhængighed bør være så ens som muligt i de europæiske lande, og at en sådan regulering bør være så tæt som mulig på den regulering, der finder sted andre steder i verden. Baggrunden herfor er, som tidligere anført, dels hensynet til at revisorers erklæringer anvendes ikke blot nationalt, men i stadigt stigende omfang også på tværs af landegrænser, dels at revisorbranchen i lighed med andre erhverv bør have mulighed for at arbejde under så ens vilkår som muligt, hvorved også den frie bevægelighed sikres.

Dette har ført Revisorkommissionen til i sit arbejde at søge at sikre en så stor overensstemmelse med EU-henstillingen, som det ud fra dansk reguleringsmåde er fundet forsvarligt og gennemførligt.

Revisorkommissionen har valgt at regulere gennem lovgivning. Som anført ovenfor ligger der ikke i henstillingen krav om, at reguleringen nødvendigvis skal ske i lovs form. Den kan også ske f.eks. gennem udstedelse af administrative forskrifter eller gennem regulering internt i professionen. Det afgørende hensyn bag EU-henstillingens valgfrihed på dette punkt, må imidlertid antages at være, at medlemslandene skal foretage implementeringen på det niveau, hvor de i øvrigt regulerer uafhængighedsspørgsmålet i forvejen. Dette kan dog omvendt ikke antages at være til hinder for, at et medlemsland i forbindelse med implementeringen beslutter sig for at anvende et andet reguleringsniveau, end det man tidligere har anvendt.

Når Revisorkommissionen har valgt at fastholde reguleringen på lovniveau, suppleret med administrative forskrifter, skyldes det i første omgang, at reguleringen af revisorers uafhængighed hidtil er foregået på dette niveau. Det skyldes imidlertid også, at det er dansk retstradition at foretage sådan regulering af samfundsmæssigt særdeles vigtige erhverv gennem love og lov-hjemler. Hertil kommer, at netop uafhængighedsreguleringen er helt central for revisors virke og gennemslagskraft, og at den pågældende regulering skal omfatte såvel medlemmer af de to revisorforeninger som revisorer, der ikke er medlem af disse.

At Revisorkommissionen har valgt at foreslå, at reguleringen fortsat skal ske på lovniveau, vil naturligvis ikke være til hinder for, at revisorforeningerne eller de enkelte revisionsvirksomheder kan supplere de lovfastede krav med egne krav til uafhængigheden for medlemmer eller medarbejdere.

5.3. En ny dansk revisorlovgivning

De i del 1 anførte overvejelser, hensyn og formål har ført Revisorkommissionen til den opfattelse, at det er tidspunktet at foretage en gennemgribende ændring af den danske revisorlovgivning, og at det er sigtet hermed dels at skabe regler, der harmonerer med EU-henstillingens, dels at skabe en reguleringsmåde, der er fremtidssikret, således at senere lovændringer ikke vil skabe behov for gennemgående ændringer af den systematik og regulerings-teknik, Revisorkommissionen har valgt med sit forslag.

I del 2 har Revisorkommissionen beskrevet de overvejelser og konklusioner, kommissionen har haft omkring de centrale enkeltområder, og der henvises derfor til det følgende for så vidt angår detailreguleringen, herunder det område, den kommende lov efter kommissionens opfattelse bør dække.

I del 3 har Revisorkommissionen fremsat sit forslag til en ny revisorlov, ligesom der i del 3 findes bemærkninger til dette lovforslag. Der er imidlertid grund til allerede her at fremhæve, at forslaget rummer en anden snitflade end den, der findes i den gældende revisorlovgivning.

Den nuværende revisorlovgivning rummer således en sontring mellem "revisors arbejdsområde" og andre områder. Det tilladte arbejdsområde eller virksomhedsområde, som det også benævnes, er i den gældende LSR § 6 a beskrevet som "revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder." Denne opdeling mellem tilladte og forbudte virksomhedsområder har ført **til**, at det ofte forsøges beskrevet, hvilke typer af arbejdsopgaver en revisor kan foretage, og hvilke typer af arbejdsopgaver en revisor ikke kan foretage. I Revisorkommissionens betænkning fra 1993, findes eksempelvis en skematisk oversigt, der rummer en tredeling, over "hovedopgaver", som f.eks. revision og regnskabsmæssig assistance, "tilgrænsende områder" eksempelvis rentabilitetsundersøgelser, administrativ organisation, og opgaver, der ikke var direkte omfattet af den daværende virksomheds- og eksamensbekendtgørelse. Det sidste omfatter bl.a. strategisk planlægning, personlig rådgivning og certificering.

Tilsvarende har man senere opereret med udtrykket en "produktpalette", hvor man har forsøgt ud fra en opremsning af typer af opgaver at beskrive det tilladte virksomhedsområde.

Denne opdeling i virksomhedsområdet kontra ikke-tilladt virksomhed vil ikke være relevant længere, hvis Revisorkommissionens lovforslag gennemføres. Dette lovforslag fokuserer således udelukkende på revisors erklæringsafgivelse og opstiller blandt andet uafhængighedsregler udelukkende i relation til sådan erklæringsafgivelse. Dette indebærer for det første, at revisor og revisionsvirksomheden, når der ikke afgives erklæringer, kan beskæftige sig med al anden virksomhed, af hvad art den end måtte være. Den måde, uafhængighedsreglerne er opbygget på, indebærer for det andet, at det ikke er bestemte typer af opgaver (udøvelse af rådgivning, udførelse af assistanceopgaver, headhunting af medarbejdere til kunden eller implementering af økonomistyringssystemer), der kan udløse inhabilitet, men alene bestemte typer af tilknytning til kunden (erklæringsobjektet).

Det er sandsynligt, at visse typer af opgaver efter deres natur altid vil indebære en uafhængighedstruende tilknytning til kunden, men grænsedragningen vil ikke længere kunne trækkes gennem en opgaveopremsning, men alene gennem en vurdering i hvert enkelt tilfælde af, om der konkret f.eks. vil være tale om beslutningstagning for kunden eller om selv-revision.

Den nærmere beskrivelse af uafhængighedstruende tilknytninger og de overvejelser, der er gjort herom, findes i del 2, afsnit 2.

Del 2 Revisorkommissionens overvejelser

Del 2 indeholder Revisorkommissionens drøftelser og anbefalinger vedrørende konkrete tiltag til sikring af revisors uafhængighed.

Følgende emner behandles i del 2:

- Lovens område.
- Uafhængighedsreguleringen.
- Revisionsvirksomhedens rolle og ejerskabet hertil.
- Vederlag.
- Rotation.
- Kvalitetssikring.
- Overvejelser om opretholdelsen af en række bestemmelser i de gældende revisorlove.

1. Lovens område

1.1. Gældende regler

Således som revisorlovgivningen i dag er bygget op, griber den ind, ikke blot i revisors virke som revisor, men også i revisors muligheder for at investere private midler eller for at gøre en aktiv indsats i bestyrelsen for en virksomhed. Der er i revisorloven opbygget en uafhængighedszone omkring revisor, der således alene må beskæftige sig med udøvelsen af revisorvirksomhed.

Revisorlovgivningen opererer, som nævnt afslutningsvis i del 1, med et virksomhedsområde for revisorer og revisionsvirksomheder. Virksomhedsområdet er i lov om statsautoriserede revisorer § 6 a, stk. 1, beskrevet på denne måde:

"En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder. Revisors virksomhed omfatter ligeledes udøvelse af aktiviteter under erhvervsserviceordningen."

Af § 10, stk. 2 følger det endvidere, at

"stillingen som statsautoriseret (registreret) revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte."

Det fremgår desuden af § 10, at "

revisor ikke må bestride nogen stats- eller kommunal tjenestemandstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution."

De to bestemmelser afstikker på den måde rammerne for, hvad revisorer må - og ikke må - beskæftige sig med, såvel i revisionsvirksomheden som i privat regi.

I den gældende lovgivning, der regulerer hele revisors erhvervsmæssige virke, er der således opstillet snævre rammer for, hvad statsautoriserede og

registrerede revisorer må beskæftige sig med. Såfremt revisor vil beskæftige sig med opgaver, der ligger uden for det definerede virksomhedsområde, må revisor deponere sin beskikkelse henholdsvis lade sig slette af Revisorregistret.

Statsautoriserede og registrerede revisorers forhold er i dag reguleret i to love: Lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer. Der er i vidt omfang tale om enslydende bestemmelser i de to love.

1.1.1. Erklæringsområdet

Ved afgrænsningen af revisors kerneområde, d.v.s. der, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, jf. del 1, afsnit 4.1., spiller erklæringsbekendtgørelsen en central rolle.

Det følger af erklæringsbekendtgørelsens § 1, at revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, når revisor afgiver erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

I henhold til erklæringsbekendtgørelsen og den tilhørende vejledning er en erklæring revisors skriftlige udtalelse om et forhold eller om indholdet af et dokument, som en anden (typisk hvervgiver) har ansvaret for.

Erklæringsbekendtgørelsen opererer med tre kategorier af erklæringer:

- Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber
- Erklæringer på ikke-reviderede regnskaber
- Øvrige erklæringer

Det har hidtil været antaget, at erklæringsbekendtgørelsen ikke kræver, at revisor nødvendigvis skal forsyne det udarbejdede materiale med en erklæring, men hvis revisor gør det - enten fordi det er krævet i henhold til lovgivningen eller efter aftale med hvervgiver - skal bekendtgørelsen følges, medmindre den pågældende erklæring specifikt er undtaget herfra.

En rapport er et selvstændigt dokument, som revisor typisk afgiver som resultat af sin rådgivning eller assistance.

Erklæringsbekendtgørelsen stiller alene krav til erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er beregnet til hvervgivers egen brug. Afgives erklæringen eller rapporten alene til

hvervgivers egen brug, vil den således ikke være omfattet af bekendtgørelsen - og heller ikke af det forslag til ny revisorlovgivning, som Revisorkommissionen i nærværende betænkning lægger op til.

I praksis vil rapporter formentlig ofte være til hvervgivers egen brug og som følge heraf være undtaget fra erklæringsbekendtgørelsen.

Begrebet "assurance" har i de seneste år vundet indpas i revisorverdenen. Assurance-begrebet omfatter mere end revision, men der synes imidlertid ikke at være en klar, fælles opfattelse af, hvad begrebet dækker.

The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) definerede i 1997 assurance som "Independent professional services that improve the quality of information, or its context, for decision makers". IFAC har i sin revisionsstandard om "Assurance Engagements" (ISA 100), lagt op til en noget mere snæver definition, idet de definerer målet med et "Assurance Engagement" således: "The objective of an assurance engagement is for a professional accountant to evaluate or measure a subject matter that is the responsibility of another party against identified suitable criteria, and to express a conclusion that provides the intended user with a level of assurance about that subject matter".

I udkast til revisionsstandard RS 100, der er en oversættelse af ISA 100, samt i FSR's bestyrelsesberetning for 2000/2001 er "assurance engagements" oversat med erklæringsopgaver. Revisorkommissionen er enig i, at erklæringsområdet, således som dette defineres såvel i relation til den eksisterende erklæringsbekendtgørelse, som til det i nærværende betænkning indeholdte lovforslag, også må omfatte assurance-services af enhver art, forudsat disse munder ud i en udtalelse, der skal anvendes over for en trediepart.

1.2. Revisorkommissionens overvejelser

1.2.1. Reguleringsområde

I takt med udviklingen i revisionsbranchen de seneste år - ikke mindst den udvikling, der er sket i branchen siden lovændringen i 1994, der fastlagde revisors virksomhedsområde - har spørgsmålet om en udvidelse af virksomhedsområdet ofte været på dagsordenen. Som nærmere anført i del 1, har ønsket om en udvidelse af virksomhedsområdet mange indfaldsvinkler. Én af dem er den kompetence, der i dag findes i mange revisionsvirksomheder, og som ikke kan udnyttes fuldt ud efter gældende regler. En anden er

kundernes efterspørgsel, som ikke fuldt ud kan imødekommes inden for det eksisterende virksomhedsområde. En sidste vinkel er det internationale aspekt, hvor danske revisorer med et restriktivt virksomhedsområde ikke kan konkurrere med udenlandske revisionsvirksomheder, der har langt mere frit virksomhedsområde.

Revisorkommissionen har før (i Redegørelsen fra 1999) forsøgt at udfærdige en bestemmelse, som imødekom kravene om en udvidelse af virksomhedsområdet under samtidig fastholden af den kendte lovsystematik. Kommissionen har imidlertid i forbindelse med drøftelserne om en ny revisorlov fundet det hensigtsmæssigt at anskue revisorloven fra en helt anden vinkel.

Samfundets primære interesse såvel i revisors virksomhed som i revisors uafhængighed er således forbundet med revisors erklæringsafgivelse og ikke med hans eller hendes virksomhed som rådgiver eller som ydende assistance til en kunde. Samfundets interesse ligger heller ikke i en tættere regulering af revisors private investeringsmuligheder.

Først i det øjeblik revisor afgiver en erklæring, får omverdenen og dermed samfundet en helt særlig interesse i revisors arbejde og derfor i revisors uafhængighed. Afgav revisor ikke erklæringer, hvad enten disse har form af påtegninger på reviderede regnskaber, verifikationer på netsteder, assurance-services af forskellig art, eller lovpligtige vurderinger af apportindskud, ville samfundet ikke have anden interesse i revisors virksomhed, end samfundet har i andre konsulenterhverv.

Denne synsvinkel har inspireret Revisorkommissionen til at overveje, om det var muligt - og mere hensigtsmæssigt - udelukkende at lade revisorlovgivningen regulere spørgsmål, der har sammenhæng med revisors erklæringsafgivelse. Hermed undgås de problemer, som en bestemmelse om et virksomhedsområde giver, såvel formuleringsmæssigt som efterlevelsesmæssigt. Samtidig muliggøres en reguleringsmetodik af uafhængighedsspørgsmålet, der vil være helt parallel med EU-henstillingen.

I forbindelse med afskaffelsen af virksomhedsområdet, finder kommissionen, at loven skal afgrænses til at gælde for revisors kerneområde. Kerneområdet anses i den forbindelse som det område, hvor der af hensyn til offentligheden er behov for at sikre, at revisor ikke lader sig påvirke af udenforstående interesser i sin opgavevaretagelse, d.v.s. hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisors kerneområde dækker således revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger, samt afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug. Efter Revisorkommissionens opfattelse bør loven således ikke afgrænse revisors virksomhed i almindelighed, men begrænse sit sigte til at give regler om revision og erklæringer m.v. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med, hverken kan eller skal reguleres i loven.

Revisor er således ikke offentlighedens tillidsrepræsentant, hvis han eller hun i konkurrence med andre erhvervsgrupper udfører f.eks. rådgivnings- eller konsulentopgaver. Når revisor bevæger sig uden for sit kerneområde og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, vil han eller hun være konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser og vil derfor ikke kunne benytte betegnelsen offentlighedens tillidsrepræsentant. Ved varetagelsen af f.eks. rådgivnings- eller konsulentopgaver vil revisor ikke være omfattet af kravet om obligatorisk forsikring, af reglerne om kvalitetssikring eller af disciplinærsystemet, jf. nærmere afsnit 1.4. nedenfor. Såfremt revisor har aktiviteter, der ligger uden for det af loven regulerede kerneområde, vil det dog ud fra en konkret vurdering kunne afskære vedkommende fra at foretage en række revisions- og erklæringsopgaver, jf. afsnit 2.

Netop fordi der åbnes for en række nye erhvervsmuligheder for revisor, hvor denne kan konkurrere på lige fod med markedets øvrige aktører, finder Revisorkommissionen det afgørende, at revisor ikke er underlagt instruktionsbeføjelser fra ikke-revisorer, når revisor udfører opgaver som offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er derfor kommissionens opfattelse, at revisor - uanset at denne kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder - kun skal kunne udføre revision og afgive erklæringer i regi af en revisionsvirksomhed. Der henvises til afsnit 3 for en nærmere beskrivelse af revisionsvirksomheder.

En revisor, der ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, men f.eks. i en advokat- eller IT-virksomhed, skal efter kommissionens forslag således ikke kunne udføre revisions- og erklæringsopgaver. Det forhold, at en revisor er ansat i en anden virksomhed end en revisionsvirksomhed, bør dog ikke afskære denne revisor fra overhovedet at beskæftige sig med revisions- og andre erklæringsopgaver. Forudsætningen er blot, at revisor samtidig opretter sin egen revisionsvirksomhed. Revisor skal i en sådan situation navnlig være opmærksom på reglerne om revisors konkrete habilitet, jf. afsnit 2 og forbudet mod ansættelse i stat, amt eller kommune.

Den valgte reguleringsform er, som nævnt, i overensstemmelse med den, der er valgt i EU-henstillingen. Dog lægger Revisorkommissionen klart op **til**, at loven skal omfatte hele revisors kerneområde, jf. ovenfor, mens henstillingens genstandsområde er noget mere uklart. Henstillingen medinddrager således under udtrykket "statutory audit" også erklæringer, der i øvrigt afgives af en virksomhed, og som revisor skal udtale sig om indholdet af. Efter dansk ret kunne det f.eks. være et fiisionsregnskab eller en vurdering i forbindelse med et apportindskud. For at undgå enhver afgrænsningstvivel i denne relation og fordi Revisorkommissionen finder, at loven bør omfatte alle de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, har kommissionen foreslået, at lovens område omfatter enhver form for erklæringsafgivelse. Kun derved kan man undgå, at brugerne skal foranstalte nærmere undersøgelser af, om en afgiven erklæring konkret er omfattet af lovens uafhængighedskrav.

Når der her og i det følgende tales om "erklæringer" som synonymt med revisors kerneområde og med det område, der dækkes af den foreslåede lov, skal dette opfattes bredest muligt. Som anført i 1. del, afsnit 4.1., omfatter begrebet revision såvel "procesdelen", forstået som det arbejde, der leder frem til revisionens ydre udtryk: påtegningen på regnskabet, som selve erklæringsdelen. Ved udtrykket "erklæringsafgivelse" forstår Revisorkommissionen tilsvarende hele processen fra opdragets givelse over de enkelte undersøgelser til den endelige erklæring. Hvad angår "rapporter" er disse omfattet af erklæringsbekendtgørelsen, såfremt de ikke udelukkende er beregnet til internt brug hos kunden. Tilsvarende er sådanne rapporter, der ikke kun er til kundens brug, omfattet af ordet "erklæringer" i nærværende betænkning. Det er fundet naturligt at anvende ordet "erklæringer" i denne brede betydning, idet det netop fokuserer på den udadvendte anvendelse af revisors arbejde.

1.2.2. Reguleringsmåde: Generel eller konkret uafhængighed

Som anført tidligere, er det Revisorkommissionens opfattelse, at loven skal lægge sig så tæt op af EU-Kommissionens henstilling vedrørende revisorers uafhængighed som muligt for derigennem at sikre, at den danske regulering af revisorhvervet giver danske revisorer samme mulighed for at agere på markedet som revisorer i andre EU-lande.

Den gældende lov sikrer revisors uafhængighed ved at opstille regler om såvel generel som konkret uafhængighed. Reglerne om generel uafhængighed opstiller hindringer for revisors aktivitet på en række områder, uanset om de i det konkrete tilfælde påvirker revisors uafhængighed. Reglerne er,

som anført i del 1, med til at skabe den traditionelle forestilling om revisor som uafhængig af andre interesser. Revisor må f.eks. ikke være offentlig ansat, drive anden erhvervsvirksomhed end revisionsvirksomhed - ikke engang udlejningsvirksomhed - eller påtage sig bestyrelsesposter i erhvervsvirksomheder.

Disse indskrænkninger i revisors erhvervsmuligheder kan på den ene side være velbegrundede som en del af revisors "image" - den almindelige forestilling om revisor som uafhængig af andre interesser. Derved tilgodeses i meget vidt omfang hensynet til, at revisor skal være synligt uafhængig.

På den anden side må det også erkendes, at disse forbud går ganske vidt, og at de set med en international målestok er overordentligt vidtgående - kun de færreste lande kender således regler om generel uafhængighed. Revisorkommissionen har i forbindelse med sine drøftelser om at anskue revisorlovgivningen fra en anden synsvinkel diskuteret, om så vidtgående forbud er nødvendige for at sikre tilliden til revisors uafhængighed.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at der ingen nødvendig sammenhæng er mellem revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant og bestemmelserne om den generelle habilitet, vel at mærke hvis det på anden måde kan sikres, at revisor ikke i den konkrete erklæringssituation lader sig lede af andre interesser. På den måde består der et samspil mellem reglerne om generel og konkret uafhængighed, jf. nedenfor om den konkrete uafhængighed.

Revisorkommissionen har derfor i sit forslag taget udgangspunkt i den overvejelse, at de danske regler om generel uafhængighed er for vidtgående og bør begrænses for at bringe dansk lovgivning i overensstemmelse med lovgivningen i de fleste andre lande. Også i drøftelsen af den generelle habilitet har Revisorkommissionen ladet sig inspirere af EU-henstillingen, som i overensstemmelse med de fleste andre lande ikke opstiller regler til sikring af den generelle uafhængighed.

Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke længere bør fastsættes generelle forbud mod, hvad revisor må beskæftige sig med for så vidt angår anden erhvervsaktivitet.

Trods hensigten om at undgå generelle forbud for revisors beskæftigelsesområde, finder kommissionen imidlertid, at der på et enkelt område bør op-

retholdes et generelt forbud mod, at revisor tager ansættelse, uden forinden at deponere sin beskikkelse eller sin registrering, jf. afsnit 2.5. nedenfor.

1.2.3. En eller to love

Som nævnt eksisterer der i dag to love - en for de statsautoriserede revisorer og en for de registrerede revisorer. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at reglerne med fordel vil kunne samles i én lov, idet størstedelen af bestemmelserne i dag er identiske for de to grupper. Kommissionen finder imidlertid, at det af hensyn til omverdenen fortsat er væsentligt at pointere, at der stadig er tale om to grupper revisorer med hver deres uddannelses- og deraf flydende kompetenceniveau.

Ud over den mere formelle, administrative fordel, der kan være ved at samle bestemmelserne i én lov, finder Revisorkommissionen desuden, at en sammenlægning kan være hensigtsmæssig som følge af kommissionens forslag om mulighed for delvist krydsejerskab mellem de to typer af revisorer, jf. afsnit 3.

1.3. Revisorkommissionens forslag

Revisorkommissionens drøftelser med henblik på en ny revisorlovgivning, der er mere i overensstemmelse med reglerne i andre lande, har således udmøntet sig i et forslag, der ikke længere regulerer revisorers virksomhedsområde, men alene revisors kerneydelser, nemlig revision og erklæringsafgivelse der svarer til de ydelser, som udøves af revisor som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Samtidig stiller Revisorkommissionen forslag om, at reglerne om revisorers generelle habilitet - på nær forbudet mod offentlig ansættelse - ophæves, da sikring af revisorers uafhængighed efter Revisorkommissionens opfattelse vil kunne ske - endog på bedre vis - ved en justering og opstramning af reglerne om den konkrete habilitet, jf. nedenfor i afsnit 2.

1.4. Konsekvenser af ny reguleringsmåde

Den måde, som Revisorkommissionen har valgt at anskue en ny revisorlovgivning på, får naturligvis konsekvenser for de forskellige andre reguleringsområder i revisorlovgivningen, ikke mindst de områder, som har deres væsentligste udspring i ønsket om at sikre revisorers generelle uafhængighed.

Derfor vil væsentlige områder som revisionsvirksomheders ejerskab, revisors vederlag samt kvalitetssikring blive behandlet senere i denne betænk-

ning. Konsekvenserne for disciplinæransvaret og for forsikringsdækningen vil blive behandlet umiddelbart nedenfor.

1.4.1. Konsekvenser for disciplinæransvaret

1.4.1.1. Gældende regler

Reglerne om disciplinæransvar for revisorer stammer fra 1967, men blev ved en lovændring i 1992 ændret til det nuværende system, som bygger på to instanser:

- Disciplinærnævnet for statsautoriserede revisorer og Disciplinærnævnet for registrerede revisorer.
- Revisornævnet, som er fælles for de to grupper revisorer.

Disciplinærnævnene fungerer som førsteinstans for alle disciplinærsager, mens Revisornævnet fungerer som ankeinstans, hvortil disciplinærnævnenes afgørelser kan indbringes. I sager, hvor fradømmelse af beskikkelsen henholdsvis registreringen kan komme på tale, skal en indbragt sag dog af Disciplinærnævnet med en begrundet redegørelse videresendes til Revisornævnet, der i sådanne sager fungerer som førsteinstans. Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for højere administrativ myndighed, men afgørelser om frakendelse af beskikkelse eller registrering kan dog af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

Hvilke sager kan indbringes

Disciplinær- og Revisornævn skal træffe afgørelse i sager, hvor en revisor under udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat sine pligter, jf. LSR § 18, stk. 3, og LRR § 11, stk. 3.

Revisors virksomhedsområde er i den gældende lovgivning afgrænset i henholdsvis LSR § 6 a og LRR § 4 a. Ifølge disse bestemmelser omfatter en statsautoriseret/registreret revisors virksomhed "... revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder." Herudover omfatter revisors virksomhed aktiviteter under erhvervsserviceordningen.

Efter gældende regler er det område, revisor må beskæftige sig med, afgrænset i lovgivningen. Overtræder revisor sine pligter i den forbindelse, eller beskæftiger revisor sig med opgaver, der falder uden for det afgrænsede område, vil revisor kunne indbringes for Disciplinærnævnet, der således primært beskæftiger sig med at påse overholdelsen af lovens bestemmelser,

samt om reglerne om god revisorskik er overholdt. Vedrører klagen det forhold, at revisor har bevæget sig udenfor det tilladte område, og nævnet konkret finder, at dette er en berettiget klage, vil nævnet ikke samtidig kunne påkende kvaliteten af revisors arbejde inden for det ikke-tilladte område.

Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for nævnene.

Hvem kan indbringes

Statsautoriserede og registrerede revisorer kan indbringes for nævnene for overtrædelser, der er begået i deres virksomhed som revisorer. Har en revisor derimod deponeret sin beskikkelse/registrering, når en overtrædelse begås, kan revisor ikke indbringes for nævnene. Overtrædelser, der er begået, mens revisor har sin beskikkelse/registrering, kan indbringes for nævnene, uanset om revisor derefter deponerer denne.

Udover revisor selv kan også revisionsvirksomheden indbringes for Disciplinærnævnet, jf. LSR § 18 a, stk. 4, og LRR § 11 a, stk. 4. Efter gældende regler betragtes revisionsvirksomhedens ansvar dog som et accessorisk ansvar. En revisionsvirksomheds ikendelse af sanktion forudsætter således, at der er konstateret et ansvar hos den fysiske person. Frikendes en indklaget revisor, kan virksomheden ikke idømmes sanktion i samme sag.

Hvem kan indbringe

Klager kan indbringes af alle, der har en retlig interesse i det forhold, klagen angår. Herudover kan klager altid - d.v.s. uanset direkte retlig interesse heri - indbringes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR.

Sanktioner

En revisor kan af disciplinærnævnene tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Herudover kan Revisornævnet begrænse en revisors adgang til at udøve lovpligtig revision eller fratage en revisor beskikkelsen/registreringen på tid for en periode fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre.

Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori en indbragt revisor er medindehaver eller ansat, et medansvar for et forhold, kan revisionsvirksomheden tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 500.000 kr.

1.4.1.2. Revisor kommissionens overvejelser og anbefaling

Med Revisorkommissionens forslag om kun at lovgive for de områder, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, ophører den gældende lovgivnings regulering af revisors virksomhedsområde. Revisor må herefter i princippet beskæftige sig med alle typer opgaver - dog med den begrænsning, at revisor, hvor han eller hun ønsker at udøve revision eller erklæringsafgivelse, jf. forslaget § 2, stk. 1, nøje skal vurdere, hvilken indflydelse disse "andre typer opgaver" kan have på den konkrete erklæringsafgivelse.

Revisorkommissionen har drøftet, hvilken betydning det får, for disciplinærnævnenes og Revisornævnets kompetence, at revisors opgaver ikke længere er fastlagt af snævre rammer i lovgivningen. Udgangspunktet for drøftelsen har været, at en revisor, som beskæftiger sig med almindelige rådgivnings- eller konsulentopgaver i konkurrence med andre udbydere af samme ydelser, ikke i kraft af revisorlovgivningen må opnå en fordel herved. Det er derfor kommissionens opfattelse, at sådanne andre ydelser end revisions- og erklæringsopgaver i henhold til forslaget § 2, stk. 1, ikke skal være omfattet af disciplinæransvaret.

Det er på denne baggrund kommissionens anbefaling, at disciplinærnævnenes og Revisornævnets kompetence begrænses til opgaver, der er omfattet af lovforslagets § 2, stk. 1, d.v.s. til områder, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Revisorkommissionen har endvidere drøftet, om der var behov for at ændre i reglerne om hvem, der kan indbringes for disciplinærnævnene. Lovforslaget opererer i overensstemmelse med EU-henstillingen herom med regler om obligatorisk kvalitetskontrol. I forbindelse med kvalitetskontrollens udførelse skal kvalitetskontrollanten påse, om den revisionsvirksomhed, hvori kvalitetskontrollen foregår, har opstillet retningslinier, som sikrer, at en revisor, forinden denne påtager sig at udføre opgaver i henhold til § 2, stk. 1, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

Mens den enkelte revisors ansvar for overtrædelser allerede er selvstændigt reguleret i de gældende regler, er revisionsvirksomhedens ansvar, som nævnt ovenfor, alene af accessorisk karakter. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at ansvaret for, at retningslinier om uafhængighed for virksomhedens revisorer er opstillet i overensstemmelse med forslaget § 2, stk. 1, påhviler revisionsvirksomheden og ikke den enkelte revisor.

Konsekvensen heraf bør derfor efter kommissionens opfattelse være, at virksomheden selvstændigt kan indbringes for disciplinærnævne, hvis den ikke lever op til forslagens krav.

Revisorkommissionen anbefaler derfor, at der medtages en bestemmelse i lovforslaget, der gør det muligt selvstændigt at indbringe en revisionsvirksomhed for disciplinærnævne.

Revisorkommissionen har endvidere drøftet, om der er behov for at foretage ændringer i hvem, der kan indbringe sager for nævne. Kommissionen finder det rigtigt, at kun personer med en retlig interesse i et forhold kan indbringe klager for nævne, og der foreslås derfor ingen ændringer heri. Som en konsekvens af reglerne om kvalitetskontrol i lovforslaget, finder kommissionen dog, at også Kvalitetssikringsrådet skal have særskilt hjemmel til at indbringe en sag.

Revisorforeningerne FSR og FRR har over for Revisorkommissionen rejst spørgsmålet om betaling af udgifterne til en sagkyndig til at forelægge sagerne og foretage afhøring for nævne, jf. den gældende lovs §§ 18 a, stk. 5, og 19, stk. 4 - ikke mindst set i lyset af, at andre end de oprindeligt antagne myndigheder indbringer sager. Kommissionen finder det rimeligt, at det offentlige i sager, det selv indbringer for nævne, betaler udgifterne til en sagkyndig person, hvor en sådan af nævnsformanden skønnes fornøden.

På denne baggrund anbefaler Revisorkommissionen, at Kvalitetssikringsrådet i lighed med de myndigheder, der allerede har denne beføjelse, får mulighed for at indbringe sager for disciplinærnævne, samt at betaling for benyttelse af en sagkyndig person ved nævne betales af den offentlige myndighed, når sagen er indbragt af denne.

1.4.2. Forsikringsmæssige konsekvenser

1.4.2.1. Gældende regler

Det bestemmes i henholdsvis LSR og LRR § 1, stk. 2, nr. 6, at det er en forudsætning for at få beskikkelse som statsautoriseret revisor eller opnå registrering som registreret revisor, at revisor er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som henholdsvis statsautoriseret/registreret revisor.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har fastsat arten og omfanget af den lovpligtige forsikring samt dens tidsmæssige udstrækning i bekendtgørelse nr. 910

af 1. december 1995 om statsautoriserede og registrerede revisorers sikkerhedsstillelse.

Reglerne skal sikre en ensartet ansvars- og garantiforsikringsordning, således at det klart fremgår for omverdenen hvilken mindstedækning, der er i forbindelse med revisorydelser.

Beløbsgrænsen for garantiforsikringer blev i 1984 forhøjet fra 100.000 kr. til 500.000 kr., som fortsat er gældende. Den stillede garanti skal give dækning inden for garantisummen for krav rejst over for garantistiller i indtil 5 år efter, at revisor har afsluttet den opgave eller det forhold, der har givet anledning til erstatningskravet.

Ved lovændringen i 1994 blev tillige indført et krav om lovpligtig ansvarsforsikring. Forsikringssummen skal her være 2 mio. kr. pr. revisor, dog vil virksomheder med 10 eller flere revisorer kunne nøjes med en dækningssum på 20 mio. kr.

Ansvarsforsikringen dækker formuetab påført tredjemand ved fejl og forømmelser som følge af simpel uagtsomhed fra revisors side, mens sædvanligvis grov uagtsomhed og i hvert fald forsætlig handling ikke dækkes af denne forsikring, men falder under garantien.

Den lovpligtige forsikring skal omfatte alle økonomiske krav, der er en følge af revisors erhverv. Afgrænsningen af revisors erhverv skal søges i LSR § 6 a og LRR § 4 a om revisorers virksomhedsområde. Det betyder, at hele revisors virksomhedsområde, d.v.s. revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder samt erhvervsservice inden for erhvervsserviceordningen er omfattet.

Ydelser, som ikke ligger inden for revisors virksomhedsområde, og som det er forbudt revisor at udføre, er således ikke omfattet af den lovpligtige forsikring.

1.4.2.2. Revisorkommissionens overvejelser og anbefaling

Med Revisorkommissionens lovforslag sker der ikke længere nogen regulering af "revisors virksomhedsområde", idet forslaget alene regulerer revisorers revision og øvrige erklæringsafgivelse.

Revisorkommissionen har som følge heraf drøftet, om den lovpligtige forsikring fortsat skal dække alle revisors ydelser, d.v.s. også ydelser, der ikke

vedrører revision og erklæringsafgivelse - samt om den lovpligtige forsikring også skal tegnes af revisorer, der ikke beskæftiger sig med revisions- og erklæringsopgaver.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der også fremover skal være et krav om lovpligtig garanti- og ansvarsforsikring, men således at den lovpligtige forsikring alene skal dække inden for lovens område, d.v.s. revisors revision og erklæringsafgivelse, eller med andre ord alene de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Hvad revisor i øvrigt beskæftiger sig med af f.eks. rådgivningsvirksomhed vil derfor ikke efter loven skulle dækkes af den lovpligtige forsikring. Kommissionen har herved bl.a. lagt vægt på, at revisor ikke skal opnå en konkurrencemæssig fordel i forbindelse med levering af rådgivnings- og andre ikke-revisionsydelser, men skal konkurrere på lige fod med andre rådgivere.

Revisorkommissionens forslag indebærer som en konsekvens af udformningen af ejerbestemmelsen, at revisors revision og erklæringsafgivelse alene kan ske gennem en revisionsvirksomhed. Kommissionen har i denne forbindelse overvejet, om forsikringen kunne knyttes til revisionsvirksomheden og ikke indgå som et beskikkelses-/registreringskrav for den enkelte revisor.

Det bemærkes i den forbindelse, at selvom der i dag som udgangspunkt er tale om et beskikkelses-/registreringskrav for den enkelte revisor, åbner bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisors sikkerhedsstillelse mulighed for, at den enkelte revisor omfattes af en forsikring, der tegnes af revisionsvirksomheden, og som dækker virksomhedens revisorer.

Denne mulighed skal efter Revisorkommissionens opfattelse fortsat bestå, idet den har vist sig at være meget velfungerende.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det fortsat skal være et krav, for at revisor kan fa beskikkelse eller opnå registrering, at der tegnes garanti- og ansvarsforsikring.

Revisorkommissionen er opmærksom på, at en række revisorer med det nye lovforslag vil beholde deres beskikkelse eller registrering, uanset at de udelukkende er ansat i andre erhvervsvirksomheder end revisionsvirksomheder, således at de ikke lovligt vil kunne udøve revision eller afgive erklæringer.

Det er dog kommissionens opfattelse, at den sikkerhed for brugeren, der ligger i den obligatoriske forsikring, ikke må svækkes ved, at det overlades til brugeren selv at undersøge, om en revisor opfylder betingelserne for at blive beskikket eller registreret, herunder har tegnet forsikring.

Ved at bibeholde den lovpligtige forsikring som et beskikkelses- eller registreringskrav for den enkelte revisor, er det Revisorkommissionens opfattelse, at den situation, hvor en kunde lider et tab som følge af en erklæring, afgivet af en revisor, der ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, antageligt vil være dækket af den lovpligtige forsikring

Finder revisor, at præmien til den lovpligtige forsikring ikke opvejer fordelene ved beskikkelse eller registrering, kan revisor deponere sin beskikkelse eller sin registrering, således som det også er tilfældet efter de gældende regler.

Revisorkommissionen har endelig drøftet, hvorvidt de dækningssummer, som i dag er gældende for garanti- og ansvarsforsikringen, skal reguleres. Kommissionen er imidlertid ikke i besiddelse af oplysninger, der giver anledning til at foreslå en ændring af dækningssummerne på den lovpligtige forsikring.

2. Uafhængighedsreguleringen

2.1. Gældende lovgivning

De i dag gældende regler regulerer revisors uafhængighed på to planer.

Der er for det første et generelt forbud mod at beskæftige sig med andet end revisionsvirksomhed, og hvad dertil er knyttet, hvis man ønsker at have beskikkelse som eller være registreret som revisor. Det er således forbudt for en revisor at være offentligt ansat, drive andre typer af erhvervsvirksomhed, at sidde i bestyrelsen for sådan virksomhed eller bare at være ansat i sådanne virksomheder. Herudover må en revisor end ikke have ejerandele i virksomheder, der driver anden erhvervsvirksomhed end revision, hvis ejerandelen giver indflydelse på eller udgør en mere betydelig økonomisk interesse i virksomheden. De bestemmelser, der regulerer den generelle uafhængighed, findes i henholdsvis LSR § 10, og det rationale, der ligger bag disse bestemmelser, er, som anført i del 1, afsnit 3, et ønske om at værne revisor mod overhovedet at komme i situationer, hvor han eller hun kan blive afhængig af en potentiel kunde eller af interesser, der ikke har relation til udøvelsen af revisorvirksomhed. Disse regler om generel uafhængighed fortolkes med megen strenghed i de disciplinære organer, af hvis praksis man blandt andet kan se, at det er forbudt for en revisor at eje udlejningsejendomme, at eje eller at være medejer af selskaber, der foretager passive investeringer eller at sidde i bestyrelsen for f.eks. sportsforeninger, hvis disse samtidig ejer og driver restaurationsvirksomhed eller anden virksomhed af mere betydelig art. Ønsker en revisor i dag at drive anden erhvervsvirksomhed end revisorvirksomhed eller i øvrigt at foretage sig noget, der er omfattet af forbudet i LSR § 10, må revisor deponere sin beskikkelse henholdsvis sit registreringsbevis.

Der er for det andet en række forbud mod revisors erklæringsafgivelse i tilfælde, hvor han eller hun på trods af reglerne om generel uafhængighed er for tæt på enten den virksomhed, som erklæringen vedrører, eller for tæt på den opdragsgiver, der har anmodet om erklæringen. Det kan være, at revisors ægtefælle ejer den virksomhed, som skal have foretaget revision, eller at revisor selv har en mere end ubetydelig aktiepost i virksomheden. De regler, der i dag regulerer de nævnte tilfælde af konkret uafhængighed er LSR § 13. Konsekvensen af, at der foreligger en situation, der er omfattet af disse bestemmelser, er, at revisor må frasige sig eller undlade at påtage sig den konkrete erklæringsopgave, der er tale om.

Reglerne om henholdsvis generel og konkret uafhængighed omfatter i dag alene revisor selv og forholder sig ikke til den personkreds, revisor omgiver sig med. De nuværende regler tager således ikke direkte stilling til tilfælde, hvor revisors partnere eller medarbejdere befinder sig i en situation, hvor revisor selv ville være afskåret fra at afgive erklæring. Dette kunne for eksempel være tilfældet, hvor en revisorassistents hustru er ansat som bogholder i den virksomhed, der skal revideres, eller hvor en partners ægtefælle ejer det selskab, hvorom erklæringen skal afgives. Disse tilfælde opstår i sagens natur kun i relation til den konkrete uafhængighed, idet de regler, der beskytter den generelle uafhængighed i forvejen gælder for revisors revisorpartnere og omvendt ikke kan gælde for medarbejdere m.fl., idet de er knyttet til besiddelse af beskikkelse eller registrering. Den nuværende generalklausul i LSR § 13, stk. 1, nr. 6, har dog i disciplinærævnsspraksis f.eks. været anvendt til at statuere partnerinhabilitet i en mindre revisionsvirksomhed, hvor den ene partner var medlem af bestyrelsen i en forening, som revideredes af den anden partner. Generalklausulen kan imidlertid kun finde anvendelse i mere oplagte tilfælde af inhabilitet og giver ingen vejledning på forhånd om arten af eventuelle uafhængighedstruende situationer, idet det alene hedder, at erklæring ikke må afgives, hvis der "foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed."

Som omtalt i del 1, afsnit 3 er det særegent for Danmark, at revisorer udelukkes fra at drive anden erhvervsmæssig virksomhed.

2.2. EU-henstillingens systematik

I overensstemmelse med reguleringsmåden i de fleste andre lande, vedrører EU-henstillingen alene revisors konkrete uafhængighed. Udgangspunktet er således, at en revisor kan beskæftige sig med alle typer af erhvervsvirksomhed, kan eje alle former for virksomhed og i sin revisionsvirksomhed kan tilbyde en hvilken som helst type af ydelse til omverdenen. Kun i forbindelse med udøvelse af lovpligtig revision og afgivelse af andre lovpligtige erklæringer gælder de konkrete uafhængighedsregler.

Henstillingen er bygget op således, at det indledningsvis fastslås, at objektivitet og professionel integritet er de overordnede principper, når en revisor afgiver erklæring. Overholdelsen af disse principper sker bedst ved, at revisor ikke blot er, men også fremtræder som uafhængig.

2.2.1. Personkredsen

Det fremhæves herefter, at det er revisors ansvar, at han eller hun konstant lever op til uafhængighedskravene. Disse uafhængighedskrav finder ifølge

henstillingen ikke blot anvendelse på den reviderende revisor selv, men på enhver, der er i en position, hvor de kan påvirke udfaldet af revisionen. De, der er i en sådan position, er alle de personer, der er direkte involveret i den konkrete revision (revisionsteamet - the Engagement Team). Dette gælder uanset, om der er tale om partnere, chefer eller medarbejdere (the Audit Team), om der er tale om personer tilhørende andre erhvervsgrupper - f.eks. advokater, aktuarer eller IT-specialister - eller om der er tale om kontrollanter af revisionsarbejdet. Hertil kommer alle de personer inden for revisionsvirksomheden såvel regionalt, nationalt som globalt, der har et direkte ledelsesmæssigt opsyn med nogle af de medarbejdere, der deltager i revisionsteamet, eller som fastlægger disses vederlag, i det omfang dette påvirkes af den konkrete revisionsopgave. Endelig omfattes alle andre, der på grund af deres placering i revisionsvirksomheden eller af andre grunde er i stand til at udøve indflydelse på den konkrete revision.

Den personkreds, som den enkelte revisor skal tage i betragtning, er som udgangspunkt de personer, der har haft nogen form for berøring med den konkrete opgave. Samtidig skal revisor tage hensyn til revisionsvirksomhedens størrelse og eventuelle netværksdeltagere, og revisor skal herudfra afgøre, hvilke personer, der i relation til den konkrete erklæringsopgave, er omfattet af uafhængighedskravene.

2.2.2. Typer af trusler og værn

Når personkredsen er fastlagt, skal revisor identificere de trusler, der konkret kan være mod hans eller hendes uafhængighed. Disse trusler, der kan være såvel aktuelle som relatere sig til forhold inden for de seneste par år, findes typisk i følgende situationer:

- egen interesse (the self-interest threat),
- selvrevision (the self-review threat),
- partsidentifikation (the advocacy threat),
- kundenærhed (the familiarity or trust threat),
- andre trusler (herunder the intimidation threat).

Såfremt revisor identificerer en eller flere af ovennævnte trusler, skal revisor overveje hvilke kauteler, der i det konkrete tilfælde bør opstilles for at imødegå den konkrete trussel. Disse kauteler kan blandt andet være:

- forbud mod at acceptere erklæringsafgivelse,
- restriktioner i forbindelse med opgavens udførelse eller erklæringens afgivelse,

- anvendelse af andre procedurer end de sædvanlige i forbindelse med opgavens udførelse eller erklæringens afgivelse,
- synliggørelse af den mulige trussel.

Anvendelsen af de nævnte kauteler skal eliminere eller minimere truslen mod uafhængigheden. Ved revisors stillingtagen til truslens styrke og de værn, der kan og bør anvendes heroverfor, skal revisor ikke blot medinddrage truslens art og intensitet, men tillige en lang række andre faktorer. Disse faktorer kan f.eks. være den i kundens organisation indbyggede sikkerhed i form af personadskillelser eller kontrolforanstaltninger, det kan være kundens størrelse og samfundsmæssige betydning, det kan være eksistensen af et disciplinært ansvar, eller det kan være eksistensen af en intern kvalitetskontrol eller andre uafhængighedsbetryggende faktorer i revisionsvirksomheden.

2.2.3. Konkret implementering

De ovennævnte principper, trusler og kauteler danner tilsammen de overordnede rammer, der skal sikre revisors uafhængighed. Uafhængigheden skal sikres så langt, at en person, der får forelagt alle de relevante oplysninger, der er indgået i revisors uafhængighedshåndtering, vil være enig i, at der er gjort tilstrækkeligt, og at der ikke eksisterer andre, ikke-identificerede eller ikke-håndterede konkrete trusler mod revisors uafhængighed.

Til støtte for anvendelsen opstiller henstillingen endelig en række specifikke situationer, hvor revisors uafhængighed typisk kan være truet, ligesom det angives, hvorledes truslen kan søges imødegået. Som eksempel på typen af vejledning, der er indlagt i henstillingen, kan der om økonomisk interesse gives følgende citat i Revisorkommissionens egen oversættelse. Der henvises i øvrigt til bilag 2:

1. "Finansiell interesse

En aktuel eller latent, direkte eller indirekte finansiell interesse i revisionskunden eller dermed forbundne selskaber, herunder enhver form for afledninger, der udspringer heraf, kan true revisors uafhængighed, hvis den indehaves af revisor eller af nogen person, der er i stand til at påvirke udfaldet af revisionen. Revisor må vurdere vægten af en sådan trussel, afgøre hvorvidt anvendelse af kauteler vil mindske uafhængighedstruslen og derefter tage alle nødvendige

skridt. Disse kan være afslag på eller tilbagetræden fra revisionsopgaven eller udelukkelse af den relevante person fra revisionsteamet. Hvor det er muligt og især med hensyn til kunder af særlig offentlig interesse, bør revisor involvere kundens særlige ledelsesbaserede kontrolorganer.

Finansiell interesse i revisionskunden eller dermed forbundne selskaber vil være uforenelige med revisors uafhængighed, hvis

- revisor, revisionsvirksomheden, et medlem af revisionsteamet, et medlem af kontrolkæden, eller en partner fra virksomheden eller dennes netværk, der er arbejds-mæssigt forbundet, og som deltager i en væsentlig del af revisionen, besidder
 - a. nogen direkte finansiell interesse i kunden,
 - b. nogen indirekte finansiell interesse i kunden, for så vidt interessen er af en vis betydning for nogen af parterne, eller
 - c. nogen direkte eller indirekte finansiell interesse i nogen af de med kundens forbundne selskaber, forudsat denne interesse er af en vis betydning for nogen af parterne,
- nogen anden person inden for den relevante personkreds besidder nogen (direkte eller indirekte) finansiell interesse i revisionskunden eller de dermed forbundne selskaber, såfremt den pågældende interesse er af en vis betydning for nogen af parterne.

Som følge heraf bør ingen af de berørte personer besidde sådanne finansielle interesser. Hvor en sådan interesse er opstået på grund af en udefra kommende begivenhed (f.eks. arv, gave eller sammenslutning af virksomheder), må interessen afhændes så hurtigt, som det er praktisk muligt, men ikke senere end 1 måned efter at den pågældende person har fået kendskab til og ret til at råde over den finansielle interesse.

Indtil dette sker, er det nødvendigt at bringe særlige kauteler i anvendelse for at sikre revisors uafhængighed. Sådanne kauteler kunne være en efterfølgende gennemgang af den relevante persons revision eller udelukkelse af den relevante person fra at deltage i nogen materielle beslutninger vedrørende revisionen af kunden.

- Revisors uafhængighed kan også være truet af en tilsyneladende ubetydelig finansiel interesse i en revisionskunde eller dertil hørende selskaber. Trusselniveauet vil være højere og antageligt uacceptabelt, hvis interessen hverken er opnået eller opretholdt på standardmæssige betingelser eller forhandlet på arms length-afstand. Det er revisors ansvar at vurdere det trusselniveau, der udgøres af interessen, og at sikre sig, at eventuelle trusseldæmpende midler anvendes."

2.3. Ny **reguleringsteknik**

Da Revisorkommissionen, som nævnt i del 1, har den overordnede holdning, at reguleringen af revisors virksomhed bør ske i så stor harmoni med EU-henstillingen som muligt, har kommissionen overvejet, om det var muligt og ønskeligt at forlade den dobbelte uafhængighedsregulering og udelukkende sikre uafhængigheden gennem foreskrivelse af regler om den konkrete uafhængighed.

Som omtalt i 1. del, afsnit 3, er det ikke muligt at påvise nogen videnskabelig eller erfaringsbaseret "rigtig" metode at sikre revisors uafhængighed på. Andre landes retssystemer viser, at disse - i overensstemmelse med EU-henstillingen - udelukkende eller dog primært regulerer den konkrete uafhængighed og derudover lader revisor og revisionsvirksomheder beskæftige sig med alt andet, der måtte være markedsmæssigt opportunt. Som ligeledes omtalt, er den stramme, generelle uafhængighedsregulering i Danmark historisk betinget, og intet erfaringsmateriale tyder på, at danske revisors uafhængighed skulle være bedre sikret end uafhængigheden hos revisorer i andre af de lande, vi normalt sammenligner os med.

Revisorkommissionen har derfor valgt stort set at opgive den generelle uafhængighedsregulering og i stedet følge EU-Kommissionens henstilling. Revisorkommissionen er opmærksom på, at en opgivelse af de generelle uaf-

hængighedsregler udfra en umiddelbar betragtning kan se ud som en svækkelse af revisors uafhængighed og dermed ligeledes som en svækkelse af den troværdighedsforøgelse, revisors arbejde skal give de regnskaber, som virksomhederne aflægger. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at en modsvarende opstramning af reglerne om konkret uafhængighed rigeligt vil opveje kautelerne om såvel den faktiske som den synlige, generelle uafhængighed. Ved fastlæggelsen af de enkelte regler har Revisorkommissionen holdt sig så tæt op ad EU-henstillingen som muligt under hensyntagen til eventuelle særlige danske forhold og behov.

EU-henstillingen fastlægger området for uafhængighedsreglernes anvendelse til lovpligtig revision og afgivelse af lovpligtige attestationer på andet end årsregnskaber. Revisorkommissionen har ved fastlæggelsen af uafhængighedsreglerne imidlertid fundet det både påkrævet og mest praktisk at knytte uafhængighedsreglerne til lovens område, som er enhver form for afgivelse af erklæringer, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgivers egen brug - altså også frivilligt aflagte erklæringer. Hovedbegrundelsen for denne stramning i forhold til EU-henstillingen er, at revisors uafhængighed må anses for lige så central for brugeren af en frivillig aflagt erklæring som af en lovpligtig erklæring. Hvis lovgiver ikke sikrede, at revisor i alle erklæringstilfælde havde den ønskede uafhængighed af erklæringsobjektet, ville det være op til læseren af erklæringen at undersøge, hvorvidt der konkret var tale om en lovpligtig erklæring. Det er kommissionens opfattelse, at en sådan usikkerhed med hensyn til kravene til revisors uafhængighed i de enkelte tilfælde ville kunne påvirke det samlede uafhængighedsbillede i negativ retning. Hertil kommer, at den nuværende danske regulering af den konkrete uafhængighed på samme måde omfatter enhver ekstern erklæringsafgivelse, og at danske revisorer ikke i nævneværdigt omfang vil blive stillet konkurrencemæssigt dårligere end deres udenlandske kolleger, på trods af at andre lande eventuelt alene måtte gennemføre EU-henstillingens minimumskrav.

Gennemførelsen af en uafhængighedsregulering ad modum EU-henstillingens forudsætter, at der identificeres områder, hvor uafhængigheden altid vil være truet på en sådan måde, at revisor må afstå fra at afgive erklæringer. Hertil kommer en række mellemsituationer, hvor revisors uafhængighed kan være truet, men i det konkrete tilfælde ikke behøver at være det. I det følgende vil Revisorkommissionens overvejelser vedrørende reguleringsbehov og -måde blive beskrevet for hver enkelt trussels vedkommende, idet der for nærmere detaljer dels henvises til § 18 i det i del 3 optagne lovforslag samt bemærkningerne til den pågældende bestemmelse.

I forhold til den eksisterende regulering, har Revisorkommissionen i sit lovudkast flyttet den såkaldte generalklausul fra at være det sidste led i § 13, til at blive det første led i den foreslåede § 18. Dette skyldes, at generalklausulen rummer hovedbudskabet i uafhængighedsreguleringen: revisor må ikke afgive erklæringer, når der foreligger omstændigheder, der kan vække tvivl om hans eller hendes uafhængighed. De konkrete uafhængighedsbestemmelser er således at betragte som regulering af typetilfældene, men må netop ikke betragtes som en udtømmende regulering. Hertil kommer, at kommissionen af pædagogiske grunde finder det centralt at slå hovedbudskabet fast med det samme.

Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, tager EU-henstillingen udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse eller har interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for ("whether a reasonable and informed third party, knowing all the relevant facts and circumstances about a particular engagement, will conclude that the statutory auditor has neither mutual nor conflicting interests with the audit client").

Samme principper skal efter Revisorkommissionens opfattelse lægges til grund ved bedømmelsen af uafhængighedsspørgsmålet i den foreslåede bestemmelse, hvor det således ikke længere er opfattelsen hos en mere ubestemt almenhed, men hos en person, der har den fornødne indsigt og det fornødne kendskab til at kunne foretage en bedømmelse. Ved at sætte generalklausulen forrest ændrer den karakter fra at være en opsamlingsbestemmelse til at være det centrale led i bestemmelsen. Det er derfor vigtigt at gøre klart, at det ikke er en hvilken som helst løs opfattelse hos personer uden det fornødne kendskab til alle de konkrete omstændigheder - herunder de kauteler den enkelte revisionsvirksomhed har opstillet for eventuelt at minimere en given trussel mod uafhængigheden - der er afgørende for, om der er tale om inhabilitet i konkrete tilfælde.

2.3.1. Egen interesse

Revisor kan have egen interesse i objektet for en erklæring på flere måder. Han eller hun kan være ansat i den pågældende virksomhed, kan sidde i ledelsen af denne eller på anden måde have en ansættelseslignende tilknytning. Endelig kan revisors nærmeste pårørende have en sådan tilknytning, ligesom andre personer i revisionsvirksomheden kan have det. Interessen

kan også være økonomisk betinget, f.eks. gennem revisors besiddelse af ejerandele af virksomheden eller gennem anden økonomisk kontakt.

Langt de fleste af disse tilfælde indebærer en sådan tilknytning til erklæringsobjektet, at det vil være udelukket for revisor at afgive erklæring. Der henvises til især § 18, stk. 2, nr. 1, 2 og 4 samt bemærkningerne hertil, for den nærmere afgrænsning.

2.3.2. Selvrevision

Selvrevisionstilfælde udgør en langt mere kompliceret trusselsituation end den, der udgøres af egen interesse. Hvor egen interesse således hurtigt kommer i konflikt med revisors erklærende rolle, er det samme ikke tilfældet i alle de situationer, der vil kunne falde ind under begrebet selvrevision. For eksempel er det for små og mellemstore virksomheder ganske sædvanligt, at revisor bistår med bogføring og udarbejdelse af regnskabet for derefter at revidere dette. Ud fra en helt abstrakt betragtning kunne en sådan assistance siges at stride mod revisors kontrollerende uafhængighed, idet det må antages at være vanskeligt for revisor at indtage et andet standpunkt til regnskabet, end det han eller hun allerede har ladet komme til udtryk ved udarbejdelsen. Der er imidlertid i sådanne situationer efter Revisorkommissionens opfattelse ingen grund til at betragte dette som noget negativt.

Det er ganske underordnet, om revisors vurdering, der er uafhængig af regnskabsaflæggeren, kommer til udtryk på det ene eller det andet tidspunkt i det forløb, der fører frem til et aflagt regnskab med en påtegning på. At det forholder sig således, bestyrkes da også af, at det er en helt sædvanlig og efter lovgivningen påkrævet del af den rent kontrollerende revision, at revisor i revisionsprotokollen anfører hvilken påtegning, han eller hun vil give regnskabet på baggrund af den udførte revision. Indeholder denne protokoltilførsel f.eks. oplysning om, at revisor må tage et forbehold - f.eks. på grund af urigtig opstilling af regnskabet, utilstrækkelige noter eller anvendelse af forkerte regnskabsprincipper - er det utvivlsomt ikke blot tilladt for kunden at korrigere regnskabet, således at det kan opnå en blank påtegning. Det vil endvidere ligefrem kunne være straffritagende i relation til årsregnskabslovens straffebestemmelser, at regnskabsaflæggeren således når at re dressere eventuelle fejl forinden aflæggelsen af regnskabet. Næppe nogen ville efter Revisorkommissionens opfattelse i en sådan situation kunne hævde, at revisor ikke efterfølgende skulle kunne forsyne regnskabet med en blank påtegning, blot fordi det var revisors anvisninger, som kunden fulgte.

Tilsvarende er der i selskabslovgivningen en række erklæringer, hvor revisor efter egne undersøgelser skal bekræfte ledelsens skøn over værdier eller fastsættelse af værdier med videre. Sådanne erklæringer rammes ikke af selvrevisionsforbudet, men har revisor selvstændigt på selskabets vegne foretaget vurderinger af central betydning for regnskabsaflæggelsen, vil tilfældene kunne være omfattet.

Det er derfor hverken muligt eller hensigtsmæssigt at lade en uafhængighedsregel fastslå, at enhver form for selvrevision automatisk medfører inhabilitet. Den uafhængighedstrussel, der hidrører fra selvrevisionstilfælde, behandles derfor i den regel, der handler om de ovenfor beskrevne mellemsituationer. Der henvises til forslagets § 18, stk. 3, nr. 1, samt bemærkningerne dertil.

2.3.3. Partsidentifikation

I det omfang en revisor optræder som talsmand for en kunde, snarere end som kontrollant af denne, kan der opstå spørgsmål om, hvorvidt en sådan adfærd kan true revisors uafhængighed. Den faktiske uafhængighed vil være truet, såfremt revisor opfatter sig selv som talsmand snarere end som kontrollant eller uafhængig rådgiver, og den synlige uafhængighed vil være truet, hvis omverdenen opfatter revisor som advokat for kundens interesser snarere end som offentlighedens tillidsrepræsentant.

På den anden side vil en del assistance- og rådgivningssituationer også rumme adfærd, hvor revisor på en kundes vegne forhandler med f.eks. Told & Skat eller står som indsender af blanketter til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vedrørende kundens virksomhed. Sådant adfærd synes hverken at true den faktiske eller den synlige uafhængighed og bør ikke rammes af nogen inhabilitetsregel. Den største trussel vil forekomme, hvor en revisor optræder i en advokatlignende rolle i forbindelse med forligsforhandlinger m.v., og hvor hans opgave udelukkende er at varetage kundens interesser over for en modpart. I sådanne tilfælde vil revisors egne forventninger til udfaldet af sagen påvirke revisors bedømmelse af sagens indvirkning på regnskabet, og i sådanne klare tilfælde vil revisor skulle afstå fra erklæringsafgivelse.

I lighed med de ovenfor i afsnit 2.3.2. beskrevne tilfælde af selvrevision har Revisorkommissionen derfor valgt at lade også denne trussel omfatte af reglen i § 18, stk. 3, der vedrører mellemsituationerne. Se således nærmere udkastets § 18, stk. 3, nr. 2 samt bemærkningerne hertil.

2.3.4. Kundenærhed

Ikke blot situationer, hvor revisor er direkte ansat i kundens virksomhed eller har en økonomisk interesse i denne, kan true revisors uafhængighed. Det kan også være tilfældet, hvor revisor i øvrigt er eller inden for de sidste par år har været nær på kunden. En særlig trusselstype foreligger, hvor revisor har truffet beslutninger på en kundes vegne. Sådanne beslutninger kan f.eks. være ledelsesbeslutninger i kraft af, at revisor er eller har været bestyrelsesmedlem i selskabet. Der kan imidlertid også være tale om mere ad hoc prægede beslutninger, som f.eks. beslutning om, hvilken kandidat blandt flere, der skal vælges til en given stilling, beslutninger truffet i forbindelse med varetagelsen af outsourcete aktiviteter, beslutninger taget for kunden i forbindelse med rådgivning o.s.v. Det afgørende er ikke, hvilken type af opgave revisor varetager eller har varetaget for en kunde, men alene om bestridelsen af opgaven har indebåret beslutningstagen. Har den det, er der tale om automatisk inhabilitet.

Der er principielt tale om beslutningstagen, hvilket ikke er tilladt, uanset på hvilket niveau revisors beslutning befinder sig i virksomheden. Til gengæld forudsætter bestemmelsen, at revisor både reelt og formelt er den, der har truffet beslutningen, for at der kan være tale om beslutningstagen. Den rådgivende revisor, der således lægger to muligheder frem for kunden, behøver med andre ord ikke at afstå fra at besvare spørgsmålet: "hvad ville du gøre, hvis det var dig selv". Hvis blot revisor påser, at kunden ikke bare er klar over, at det er hans egen opgave, men rent faktisk også træffer valget selv, er der i uafhængighedsmæssig sammenhæng ingen problemer forbundet med den pågældende rådgivning.

Er der tale om beslutningstagen for kunden, er konsekvensen ifølge Revisorkommissionens forslag, at der automatisk indtræder inhabilitet. Se således udkastets § 18, stk. 2 med bemærkninger.

2.3.5. Andre trusler

Udover de allerede nævnte trusler vil der kunne eksistere andre trusler af mere eller mindre sædvanlig karakter. Selvom det muligvis vil have formodningen imod sig, at der skulle kunne eksistere andre trusler end de allerede nævnte, vil f.eks. sådanne forhold som et særligt nært venskab eller et særligt intenst fjendskab være omfattet af stk. 1, der i lighed med den gamle generalklausul tillige fungerer som opsamlingsbestemmelse i forhold til de mere konkrete bestemmelser i stk. 1 og stk. 2.

2.4. Den omfattede personkreds

Ikke blot revisor, men også andre i revisionsvirksomheden, ja endog revisionsvirksomheden selv, kan direkte eller indirekte have en sådan berøring med erklæringsobjektet, at det kan bringe revisors uafhængighed i fare. Som anført ovenfor i 2.2.1. går henstillingen ud fra, at uafhængighedstruende interesser kan opstå hos personer med en hvilken som helst tilknytning til virksomheden, lokalt, nationalt eller globalt. En så bred personkreds er det imidlertid ikke muligt at arbejde fornuftigt med, når uafhængigheden skal reguleres - hverken set fra revisionsvirksomhedens side eller fra samfundets side.

Der er endvidere forskel fra situation til situation med hensyn til arten og intensiteten af truslen mod revisors uafhængighed. Revisorkommissionen har derfor fundet det rigtigst at indbygge en snæver personkreds i de bestemmelser, der automatisk bevirker inhabilitet og lade den helt brede personkreds omfatte mellemsituationerne, hvor der kan være en trussel. Den snævre gruppe består af personer med tilknytning til den konkrete erklæringsopgave, enten fordi de er med til udførelsen af arbejdet, eller fordi de er i stand til at kontrollere dette. En sådan funktionsbestemt afgrænsning har endvidere den fordel, at det er underordnet, hvor i revisionsvirksomheden den pågældende person befinder sig - om det er i det samme kontor eller den samme afdeling som den erklærende revisor, eller det er i en netværksvirksomhed på den anden side af kloden.

Den tilknytning, selve revisionsvirksomheden kan have, vil typisk være en direkte eller indirekte økonomisk eller forretningsmæssig tilknytning til revisionsobjektet.

Som det fremgår af udkastets § 18, stk. 2, har Revisorkommissionen bestræbt sig på at lade de enkelte led i bestemmelsen omfatte præcis den personkreds, der kan have størst indflydelse på uafhængigheden, således at der kun foreskrives automatisk inhabilitet, hvor dette er absolut nødvendigt.

2.5. Offentlig ansættelse

Revisorkommissionen har overvejet, om det er muligt at lade samtlige elementer, der i dag rummer kravene til den generelle uafhængighed, udgå af lovkomplekset, men har fundet dette betænkeligt i relation til offentlig ansættelse.

Det er især de tilfælde, hvor revisor ved siden af sit hverv som revisor kunne tænkes at være ansat ved Told & Skat eller ved en kontrollerende myn-

dighed som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, kommissionen har haft for øje ved opretholdelsen af forbudet mod offentlig ansættelse. Det gøres derved klart, at den forvirring, der kunne opstå såvel hos borgerne som hos revisor selv ved netop denne type dobbeltherhverv, ikke må forekomme. Denne type dobbeltherhverv ville endvidere kunne gøre det vanskeligt for revisor at adskille den viden, han eller hun måtte fa det ene sted, fra sit behov for viden det andet sted. Det vil således være betænkeligt, både hvis revisor benytter sin viden om en kunde i forbindelse med sin ansættelse ved skattevæsenet, og hvis han eller hun i forbindelse med rådgivning af en kunde anvender sin viden fra skattevæsenet.

Da Revisorkommissionen har fundet, at et forbud alene mod samtidig ansættelse ved Told & Skat eller derunder hørerende myndigheder vil være for snævert, og da det er yderst vanskeligt på forhånd at beskrive den type myndigheder, hvor tilsvarende betænkeligheder kunne opstå, har kommissionen valgt at opretholde det generelle forbud og alene gøre undtagelse i forbindelse med undervisnings- og forskningsjob ved universiteter og andre læreanstalter. Herudover bør det dog være muligt at give en konkret dispensation.

2.6. Sammenhæng med de øvrige forslag

Sikringen af revisors uafhængighed sker ikke blot gennem udkastets §§17 og 18 om især konkret uafhængighed, men også gennem bestemmelserne om ejerbetingelserne for den revisionsvirksomhed, som enhver erklæringsafgivelse skal ske igennem. Samtidig indgår bestemmelserne om tvungen kvalitetssikring som et vigtigt led i kontrollen af, at uafhængighedsreglerne overholdes.

3. Revisionsvirksomhedens rolle og ejerskabet hertil

3.1. Gældende regler

I henhold til gældende lov må revisionsvirksomhed alene udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, anpartsselskab, aktieselskab eller partnerselskab (kommandit-aktieselskab), jf. LSR § 11, stk. 1.

Der skelnes i lovgivningen mellem statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder.

I kapitalselskaber (aktieselskaber, anpartsselskaber og partnerselskaber) må aktier og anparter alene ejes af:

1. statsautoriserede revisorer (i statsautoriserede revisionsselskaber)/registrerede revisorer (i registrerede revisionsselskaber),
2. virksomheder, der i overensstemmelse med loven driver eller ejer revisionsvirksomheder,
3. personer, der er fuldtidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden,
4. personer, der er deltidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden, og som derudover ikke har anden erhvervsmæssig beskæftigelse,
5. medarbejderforeninger i den pågældende revisionsvirksomhed, der er uafhængige af revisionsvirksomhedens ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsvirksomheden samt alene har de under nr. 3 og 4 nævnte personer som medlemmer, samt
6. personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning.

De i nr. 1 og 2 nævnte statsautoriserede revisorer og revisionsvirksomheder skal minimum eje 70 pct. af kapitalen i revisionsselskabet, ligesom de minimum skal råde over 70 pct. af stemmerettighederne i selskabet, jf. LSR § 11, stk. 5 modsætningsvist. Der stilles ikke krav om, at de i nr. 1 nævnte revisorer skal være ansat i virksomheden.

De i nr. 3, 4 og 6 nævnte personer, der ikke er statsautoriserede, samt de i nr. 5 nævnte foreninger må således tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller anpartskapitalen og højst råde over 30 pct. af stemmerettighederne i selskabet, jf. LSR § 11, stk. 5.

Gældende lov stiller endvidere krav til ledelsen i revisionsselskaber. Således hedder det i LSR § 11, stk. 3, at flertallet af bestyrelsesmedlemmerne skal være statsautoriserede revisorer. I lov om registrerede revisorer findes

et tilsvarende krav. Det følger endvidere, at såfremt et revisionsanpartsselskab er uden bestyrelse, skal direktionen udelukkende bestå af statsautoriserede revisorer. Der stilles således ikke krav til direktionen i et aktieskab, hvor der i henhold til selskabslovgivningen altid skal være en bestyrelse, eller til de anpartsselskaber, der frivilligt har en bestyrelse.

I partnerselskaber stiller loven krav om, at samtlige komplementarer skal være statsautoriserede revisorer eller revisionsvirksomheder, jf. LSR § 11, stk. 3.

I interessentskaber skal alle interessenter være statsautoriserede revisorer, jf. LSR § 11, stk. 2.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i § 11, stk. 4, nævnte kan eje kapitalandele i revisionselskaber, samt at andre personer end revisorer kan være interessenter i interessentskaber. Det kan i den forbindelse oplyses, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hidtil har modtaget ganske få ansøgninger om dispensation fra bestemmelsen.

Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor, jf. LSR § 11, stk. 6.

Reglerne om, i hvilke selskabsformer revisionsvirksomhed må drives og om, hvem der må eje revisionsvirksomheder, blev indført med en lovændring i 1994 (lov nr. 427 af 1. juni 1994). Begrænsningerne i, hvem der må have ejerandele i en revisionsvirksomhed, blev indført for at sikre, at revisor har den fornødne uafhængighed. Lovændringen medførte endvidere, at der ikke længere var mulighed for at lade et revisionselskab notere på fondsbørsen.

Formålet med reglerne er således at sikre, at revisorerne til enhver tid kan disponere uafhængigt af andre end revisorer. Kravet om, at majoriteten af stemmerettighederne skal ligge hos den lovpligtige revisor, skyldes hensynet til offentligheden, idet revisors professionelle integritet og uafhængighed skal beskyttes.

3.2. Revisorkommissionens forslag i redegørelsen fra maj 1999

Revisorkommissionen havde i sin redegørelse til brug for overvejelser om ændring af revisorlovgivningen foreslået, at ansatte i et revisionselskab, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, højst må eje 1/3 af

aktierne eller anparterne i selskabet og tilsammen højst må råde over 1/3 af stemmerettighederne.

Ejerandelen blev foreslået hævet af Revisorkommissionen for at bringe bestemmelsen i overensstemmelse med den samtidigt foreslåede bestemmelse om ejerandele i et interessentskab, hvori kommissionen foreslog, at der blev givet adgang til at optage andre end revisorer. Efter Revisorkommissionens forslag skulle mindst 2/3 af kapitalandelene og mindst 2/3 af stemmerne i et aktieselskab, et anpartsselskab og et partnerselskab tilhøre revisorer eller revisionsselskaber.

Med dette forslag til ændring af bestemmelsen ville det blive muligt, at såvel juridiske personer som andre ikke-revisorer kunne indgå i et interessentskab. Efter forslaget skulle interessentandele - ligesom aktier og anparter - alene kunne ejes af de i LSR § 11, stk. 4, nævnte personer, virksomheder og medarbejderforeninger. Optagelse i et interessentskab ville således kræve, at ikke-revisorer havde beskæftigelse i interessentskabet. Ved at tilføje, at ikke-revisorer tilsammen højst måtte eje 1/3 af de ideelle andele af interessentskabet ville forslaget sikre, at revisorerne i interessentskabet i alle henseender kunne opnå samme dominerende indflydelse (kvalificeret majoritet) i interessentskabet som i revisionsaktie- og revisionsanpartsselskaber.

Forslaget blev ikke medtaget i det efterfølgende lovforslag.

3.3. 8. selskabsdirektiv

Hvis lovpligtig revision udføres af en fysisk person, skal denne opfylde kravene om uddannelse mv. i 8. selskabsdirektiv, jf. direktivets artikel 2, jf. artikel 3-19.

Medlemsstaternes myndigheder kan desuden meddele autorisation til et revisionsselskab, der mindst opfylder følgende betingelser:

- de fysiske personer, der i revisionsselskabets navn udfører revisionen, skal opfylde direktivets bestemmelser om uddannelse m.v. (d.v.s. i Danmark statsautoriserede eller registrerede revisorer).
- flertallet af de stemmeberettigede i revisionsselskabet skal opfylde direktivets krav om uddannelse m.v. (d.v.s. aktiemajoriteten skal i Danmark bestå af statsautoriserede eller registrerede revisorer).

- flertallet af ledelsesmedlemmer (bestyrelse eller direktion) skal bestå af fysiske personer eller revisionselskaber, der opfylder direktivets krav (d.v.s. i Danmark statsautoriserede eller registrerede revisorer, idet bestyrelse/direktion i danske selskaber udgøres af fysiske personer). Hvis der er to medlemmer af det pågældende ledelsesorgan, er det dog tilstrækkeligt, at blot det ene medlem opfylder direktivets krav.

Det bemærkes, at ovennævnte krav alene vedrører revisionselskaber, der skal have autorisation. Det antages dog, at de samme krav gælder for et revisionselskab, der ikke i sig selv er autoriseret, men som består af autoriserede revisorer (f.eks. som i Danmark).

8. direktivs krav om, at majoriteten af stemmerettigheder i revisionsvirksomheder skal ligge hos lovpligtige revisorer, har til formål at beskytte den lovpligtige revisors professionelle integritet og faktiske uafhængighed.

Eventuelle aktionærer og ledelsesmedlemmer, der ikke er autoriserede i henhold til 8. direktiv, må ikke kunne gribe ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisionsopgave i revisionselskabets navn, jf. artikel 27.

8. selskabsdirektiv indeholder krav om uafhængighed, men det er op til medlemsstaterne i vidt omfang at udfylde rammerne herfor. Ved implementeringen af 8. direktiv har flertallet af medlemsstaterne opstillet regler om, at majoriteten af revisionsvirksomhedens kapital skal indehaves af nationalt beskikkede revisorer.

Herudover har medlemsstaterne ofte krævet mere end en simpel majoritet vedrørende den kapital og stemmeret, som skal ligge hos revisorerne (ofte krav om kvalificeret flertal på 66,67 pct., 75 pct. eller 100 pct.).

3.4. Internationale regler om ejerforhold

I EU-henstillingen om revisorers uafhængighed anføres det, at som minimum skal majoriteten af stemmerettighederne (d.v.s. over 50 pct.) besiddes af revisorer, der er godkendt i henhold til 8. selskabsdirektiv. EU-henstillingen anfører endvidere, at reguleringen bør indeholde bestemmelser, der sikrer, at ikke-revisorer ikke kan opnå kontrol over revisionsvirksomheden.

Henstillingen stiller ingen krav om, at ejerne - hverken revisorer eller ikke-revisorer - skal være ansat i revisionsvirksomheden. Henstillingen giver

desuden mulighed for, at et revisionselskab kan lade sig børsnotere, når blot stemmeretten på de aktier, der ikke tilhører revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, andrager mindre end 50 pct. af stemmerne.

For at mindske risikoen for, at ejerinteresser bestående af ikke-revisorer får kontrol over en revisionsvirksomhed, nævner henstillingen, at der eksempelvis kan stilles krav om, at en enkelt ikke-revisor maksimalt skal kunne besidde 5 pct. - 10 pct. af stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed. Det fremgår imidlertid, at det kan være passende at tillade en højere procentandel for ikke-revisorer, såfremt disse er medlem af en såkaldt reguleret profession (eksempelvis advokater).

Federation des Experts Comptables Européens (FEE) har i en rapport om liberalisering af revisorhvervet "La Liberalisation de la Profession d'Expert-Comptable en Europe" fra 1999 lagt op til en europæisk harmonisering af krav til ejerskab af revisionsvirksomheder, således at det blot kræves, at over halvdelen (d.v.s. over 50 pct.) af aktiekapitalen i et revisionselskab ejes af autoriserede revisorer.

Der er således overensstemmelse mellem bestemmelserne om ejerskab i 8. selskabsdirektiv, FEE's anbefaling fra 1999 og EU-henstillingens minimumskrav.

Det er FEE's opfattelse, at EU-medlemsstaternes nationale regler om, at majoriteten af revisionsvirksomhedens kapital skal indehaves af nationalt beskikkede revisorer med en national titel udgør en hindring for revisionsvirksomheders frihed både til at etablere sig og til at yde tjenester på tværs af grænserne.

Det amerikanske børstilsyn SEC kan ikke opstille regler om ejerskab af revisionsvirksomheder, da sådanne regler i USA er underlagt statslovgivning og ikke føderal lovgivning, men SEC anfører, at såfremt en kunde har mere end 5 pct. ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, vil en revisor fra denne virksomhed ikke blive betragtet som uafhængig i forhold til denne kunde. Er en kundes ejerinteresser i en revisionsvirksomhed derimod under 5 pct., vil SEC tage konkret stilling til revisors uafhængighed i de enkelte situationer.

3.5. Fremmed ret om revisorers og revisionsvirksomheders ejerforhold og samarbejdsformer i en række udvalgte lande

Revisorkommissionen har i forbindelse med sit arbejde med redegørelsen fra maj 1999 indhentet oplysninger om revisionsvirksomheders ejer- og organisationsformer samt revisionsvirksomheders mulighed for samarbejde med andre erhverv i andre europæiske lande. Oplysningerne er indhentet via FSR og Udenrigsministeriet. FSR har efterfølgende rettet henvendelse til de respektive lande, og det er oplyst, at reglerne fra 1999 fortsat er gældende.

Nedenfor følger en sammenskrivning af de indhentede oplysninger.

På baggrund af en gennemgang af oplysningerne kan det konkluderes, at revisorer i de undersøgte lande - ligesom i Danmark - skal have en bestemmende indflydelse i revisionsvirksomheden. For så vidt angår samarbejds-muligheder med andre erhverv kan det konkluderes, at det i en række af landene er muligt at samarbejde med andre rådgivere, herunder indgå i multi-disciplinary partnerships.

Storbritannien

Revisionselskaber skal, uanset om de er organiseret som aktieselskab eller interessentskab, organiseres på en måde, som sikrer, at de partnere, som har en revisorautorisation, har bestemmende indflydelse over selskabets aktiviteter. Det er således ikke nødvendigt, at alle bestyrelsesmedlemmer eller partnere er autoriserede revisorer. Det er desuden en betingelse, at flertallet skal være autoriseret i Storbritannien.

Ikke-revisorer kan være medejere af en revisionsvirksomhed, hvis flertallet af stemmerettighederne besiddes af revisorer.

Revisionselskaber kan samarbejde med andre virksomheder, herunder indgå i multi-disciplinary partnerships, såfremt der ikke er mere end 20 medlemmer i et partnership. Revisionsvirksomheder kan ansætte specialister fra andre professioner. For så vidt angår revisorer, kan disse også tage ansættelse hos andre end revisorer/revisionsvirksomheder. En sådan ansættelse er ikke umiddelbart til hinder for, at den autoriserede revisor fortsætter med at praktisere som revisor, men dette skal ske som privatperson, og ikke på vegne af arbejdsgiveren.

Tyskland

Partnere i revisionsvirksomheder med ubegrænset hæftelse (interessentskaber) skal være Wirtschaftsprüfer.

I revisionsselskaber skal bestyrelsesmedlemmerne eller direktionen bestå af Wirtschaftsprüfer. Mindst én af de ansvarlige partnere eller af bestyrelsesmedlemmerne/direktionen skal udøve professionen fra revisionsvirksomhedens registrerede hjemsted.

Ud over Wirtschaftsprüfer er det tilladt for Vereidigte Buchprüfer og Steuerberater at være partner, bestyrelsesmedlem eller direktør i en revisionsvirksomhed.

Forbundslandene kan, efter at have rådført sig med Wirtschaftsprüferkammer, give tilladelse til, at andre særligt kvalificerede personer bliver partner, bestyrelsesmedlem eller direktør i en revisionsvirksomhed.

Antallet af partnere, bestyrelsesmedlemmer eller direktører, som ikke er Wirtschaftsprüfer, skal være mindre end antallet af Wirtschaftsprüfer, d.v.s. flertallet af indehavere, bestyrelsesmedlemmer og direktører skal bestå af Wirtschaftsprüfer.

Hvis der kun er to partnere, bestyrelsesmedlemmer eller direktører, er det dog tilstrækkeligt, at blot den ene er Wirtschaftsprüfer.

I revisionsselskaber skal flertallet af aktierne besiddes af Wirtschaftsprüfer eller af revisionsselskaber, som opfylder de fastsatte krav.

En Wirtschaftsprüfer må ikke udøve kommercielle aktiviteter, være i et ansættelsesforhold, medmindre dette er hos en Wirtschaftsprüfer, eller et Wirtschaftsprüferselskab eller arbejde som embedsmand eller dommer.

Det er dog tilladt for en Wirtschaftsprüfer at udøve virksomhed inden for tekniske eller juridiske erhverv. Dette kan også gøres i partnerskab. Herudover kan en Wirtschaftsprüfer undervise på universiteter eller være i et ansættelsesforhold i en forening, der ikke udøver kommercielle aktiviteter, og hvis medlemmer primært har status som Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferselskab, Buchprüfer eller Buchprüferselskab.

Endelig kan en Wirtschaftsprüfer være leder i en europæisk økonomisk firmagruppe, hvis medlemmer udelukkende består af personer fra professioner, som revisorprofessionen kan indgå i partnerskab med.

Holland

I revisionselskaber skal mere end 50 pct. af kapitalen i et revisionselskab ejes af statsautoriserede revisorer, som tillige skal udgøre flertallet i selskabets bestyrelse.

Ikke-re vi sorer kan godt være medejere af en revisionsvirksomhed. I så fald skal de pågældende ikke-revisorer være medlemmer af en professionel organisation, der er anerkendt af NIVRA's (den hollandske revisorforening) bestyrelse og opfylder visse kvalitetskrav, der er fastlagt af bestyrelsen. Bestyrelsen kan dog dispensere fra kravet om medlemskab af en anerkendt organisation.

De krav, som gælder for ikke-revisorer, er:

- den pågældende har en uddannelse på et vist niveau og er medlem af en professionel organisation, der er anerkendt af NIVRA,
- den pågældende skal opfylde visse krav omandel og omdømme,
- den pågældende må ikke varetage et hverv eller udføre aktiviteter, der er i konflikt med revisors uafhængighed og upartiskhed,
- den pågældende har iværksat foranstaltninger til at sikre kvaliteten af hans/hendes ydelser og medarbejderes ydelser.

Autoriserede revisorer kan indgå i multi-disciplinary partnerships med medlemmer fra visse organisationer, der er anerkendt af NIVRA's bestyrelse. I disse tilfælde kan revisor praktisere som en autoriseret revisor og samtidig drive virksomhed under fælles navn med samarbejdspartnerne. Revisorer kan dog ikke praktisere under et fælles navn med f.eks. advokater. Specialister fra andre professioner kan være partnere på samme vilkår som autoriserede revisorer.

Revisorer kan ansættes i andre virksomheder, herunder advokatvirksomheder, men kan ikke samtidig arbejde som autoriserede revisorer og kan derfor ikke udføre lovpligtig revision. Hvis arbejdsforholdene er baseret på deltidsansættelse kan revisor udføre revisionsarbejde som privatpraktiserende, hvis denne aktivitet er adskilt og ikke er i konflikt med opgaver, udført i den virksomhed, hvor revisoren er ansat.

Sverige

I en revisionsvirksomhed, der er organiseret som et handelsbolag (interessentskab), skal alle ejere være autoriserede eller godkendte revisorer.

I et revisionsaktieselskab skal mindst 75 pct. af aktierne og mindst 75 pct. af stemmerettighederne ejes af autoriserede eller godkendte revisorer. De resterende aktier kan ejes af andre personer, som er beskæftiget i revisionsvirksomheden. Der er således mulighed for krydsejerskab.

Det er muligt for svenske revisorer at indgå i multi-disciplinary partnerships i form af et registreret revisionsaktieselskab. Reglen om, at mindst 75 pct. af aktierne og stemmerettighederne skal ejes af autoriserede eller godkendte revisorer, gælder stadig. Det er dog tilladt for revisor/en revisionsvirksomhed at samarbejde med specialister fra andre erhverv i enkeltstående opgaver.

Der er ingen regler, der forhindrer, at revisionsvirksomheder ansætter medarbejdere fra andre professioner. Omvendt må revisorer som hovedregel ikke være ansat i andre virksomheder end revisionsvirksomheder eller af andre end revisorer. Det er dog i sjældne tilfælde muligt at undtage fra denne regel.

Norge

Statsautoriserede eller registrerede revisorer, eller revisorer, der er godkendt af myndighederne i et andet EØS-land m.v., skal besidde over halvdelen af aktiekapitalen/indskudskapitalen og af stemmerne i et revisionsaktieselskab. Det samme gælder i et ansvarligt selskab (interessentskab). Der er således mulighed for krydsejerskab.

Ekspertyer fra andre professioner kan indgå i multi-disciplinary partnerships, men ikke på lige vilkår med revisorerne, idet revisorerne skal have flertal m.h.t. stemmer og aktier. Revisorerne skal overholde habilitets- og uafhængighedsbestemmelserne i relation til kunderne. Dette gælder også for andre ydelser end revision. Revisorer kan således ikke deltage i eller udføre funktioner i en anden virksomhed, såfremt dette kan medføre en interessekonflikt mellem revisor og kundens interesser eller på anden måde kan svække tilliden til revisor eller revisionsselskabet.

Et revisionsselskab kan ansætte specialister fra andre professioner, der som medarbejdere kan udføre arbejde sammen med en revisor. De opgavetyper, specialisten udfører, må ikke være i konflikt med revisors uafhængighed i forhold til kunden. Udfører revisor andre opgaver end revision, skal disse fortsat være i overensstemmelse med god revisorskik.

Revisorer kan godt ansættes i eksempelvis advokatvirksomheder på hel- eller deltid. Dog må et sådant ansættelsesforhold ikke påvirke revisors uafhængighed til kunden.

3.6. Revisorkommissionens overvejelser og forslag

Revisionsvirksomheden spiller en afgørende rolle i Revisorkommissionens forslag, idet revisions- og erklæringsafgivelse, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant, efter kommissionens forslag alene kan udføres gennem en revisionsvirksomhed.

Revisorkommissionen er derfor af den opfattelse, at der må fastsættes nøje regler for, hvem der kan få indflydelse i revisionsvirksomheden for derved at sikre, at beslutningskompetencen i revisions- og erklæringssituationer altid ligger hos revisorerne. Derfor indgår ejerbestemmelserne som et væsentligt element til sikring af revisors uafhængighed.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at bestemmelserne om ejerskab i revisorlovene tillige hænger nøje sammen med de muligheder, kommissionens lovforslag medfører for revisorerne virke. Dette gælder ikke mindst det forhold, at revisors virksomhedsområde ikke reguleres og dermed i princippet gives frit. Efter kommissionens opfattelse, bør ejerbestemmelsen således afspejle det forhold, at revisionsvirksomhederne i højere grad end i dag kan agere inden for rådgivningsområdet, hvilket vil medføre et endnu større behov for, at ikke-revisorer kan indgå i ejerkredsen af en revisionsvirksomhed. Allerede i dag har især større revisionsvirksomheder haft behov for at tilbyde (med)ejerskab til forskellige former for specialister, eksempelvis ingeniører, IT-uddannede og jurister, for at fastholde gode kræfter inden for specialområder.

På den anden side taler hensynet til revisors uafhængighed afgørende for, at revisor i alle situationer fortsat har stemme- og kapitalmajoriteten i selskabet. Hvis majoriteten af revisionsvirksomheden kunne ejes af ikke-revisorer kunne det frygtes, at revisorerne blev pålagt at følge andre normer og retningslinier for revisionsopgavens udførelse og revisionsvirksomhedens drift end de, der er gældende for revisorer.

For så vidt angår revisorers mulighed for samarbejde med andre erhverv, vel at mærke et samarbejde, der indebærer ejerandele i revisionsvirksomhederne, viser de ovenfor gennemgåede regler et Europa, hvor spørgsmålet er løst på forskellig vis. EU-henstillingen tager ikke direkte stilling til spørgs-

målet, og Revisorkommissionen føler sig derfor frit stillet med hensyn til reguleringen heraf.

Efter den gældende revisorlovgivning er det ikke muligt for en revisor eller en revisionsvirksomhed at indgå i et forpligtende samarbejde med andre erhverv i form af såkaldte MDP'er (multi-disciplinary partnerships). Til hinder herfor er dels reglerne om ejerskab af revisionsvirksomheder, dels reglerne om generel uafhængighed, hvorefter en revisor eller en revisionsvirksomhed hverken direkte eller indirekte gennem datterselskaber må drive anden erhvervsvirksomhed end revision og dertil grænsende områder. Revisors mulighed for samarbejde med andre erhverv er således i henhold til gældende ret begrænset til mere uforpligtende samarbejdsaftaler, f.eks. om kundehenvisninger eller gensidigt faglig bistand.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at samarbejde mellem de forskellige erhverv er positivt og bør understøttes. På den anden side må revisors uafhængighed ikke kunne trues på nogen måde, hvilket kan tale for begrænsninger for så vidt angår visse typer af samarbejde. Kommissionens forslag, hvorefter reglerne om generel uafhængighed fjernes, fjerner samtidig enhver begrænsning i samarbejds måder og -områder, der beror på forbudet mod at drive anden virksomhed. Kommissionens forslag indebærer imidlertid, at der fortsat opstilles ejerbegrænsninger i relation til udefrakommendes og medarbejderes mulighed for at være medejere af en revisionsvirksomhed. Det vil således være en ufravigelig betingelse for enhver form for virksomhedssamarbejde eller -sammenslutning, at ejerskab og stemmerettigheder for mindst 60 pct. tilkommer statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer, og at de resterende 40 pct. ejes af enten medarbejdere eller af andre revisorer. Blot disse betingelser er opfyldt, vil en revisionsvirksomhed kunne indrette sig samarbejds mæssigt med en hvilken som helst anden type virksomhed.

3.6.1. Ejerkreds

EU-henstillingen gør det muligt for personer og virksomheder, der hverken er revisorer eller revisionsvirksomheder, og som ikke har nogen tilknytning til revisionsvirksomheden, at have ejerinteresser i denne. Set i lyset heraf har Revisorkommissionen drøftet, hvorvidt der også skal være mulighed herfor i danske revisionsvirksomheder.

Revisorkommissionen er imidlertid af den opfattelse, at en sådan mulighed vil kunne kompromittere revisors uafhængighed, idet revisionsvirksomheden i sådanne situationer kunne blive påvirket af uvedkommende interesser.

Revisorkommissionen finder det særligt betænkeligt, hvis store erhvervs-virksomheder, herunder finansielle virksomheder, ville kunne få indflydelse i revisionsvirksomheden

EU-henstillingen opererer alene med "revisorer godkendt i medfør af 8. selskabsdirektiv". Der sondres således ikke mellem nationalt godkendte revisorer og andre revisorer, godkendt i medfør af Rådets 8. direktiv, ligesom der ikke skelnes mellem forskellige typer af revisorer, således som der i de danske regler skelnes mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. EU-henstillingen anfører således blot, at majoriteten af stemmerettighederne i en revisionsvirksomhed skal indehaves af revisorer, godkendt i medfør af 8. selskabsdirektiv.

Revisorkommissionen har som følge af EU-henstillingen drøftet, om revisorer, godkendt i medfør af 8. direktiv, generelt skal kunne besidde ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, uden samtidig at være ansat i revisionsvirksomheden.

Med hensyn til udenlandske revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv, altså revisorer, som ikke nødvendigvis er ansat i revisionsvirksomheden, er det Revisorkommissionens opfattelse, at der som led i den internationale udvikling, hvor flere revisionsvirksomheder har et samarbejde på tværs af landegrænser, bør gives disse revisorer mulighed for at deltage i ejerkredsen.

Det er derimod Revisorkommissionens opfattelse, at disse revisorer ikke bør have mulighed for at opnå større ejerinteresser end ansatte i revisionsvirksomheden, idet majoriteten af ejerandele i en dansk revisionsvirksomhed i så fald kunne komme på udenlandske hænder. Dette ville skabe problemer i relation til den danske lovgivnings sondring mellem statsautoriserede og registrerede revisorer, idet det vil være vanskeligt at afgøre, om der er tale om statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder. Det vil endvidere kunne skabe vanskeligheder i relation til håndhævelsen af revisorlovens regler, da disse ikke gælder for personer eller virksomheder, der er bosat i eller udfører arbejde i udlandet. Hertil kommer, at det i praksis vil være vanskeligt at retsforfølge i udlandet bosiddende personer og virksomheder for arbejde, udført her i landet.

Revisorkommissionen foreslår endvidere, at statsautoriserede revisorer kan have ejerandele i en registreret revisionsvirksomhed uden samtidig at være ansat i virksomheden - og omvendt, jf. afsnit 3.6.5. Herved skabes der pa-

ralllellitet til forslaget om, at udenlandske revisorer, godkendt i henhold til 8. direktiv, kan besidde ejerandele i revisionsvirksomheder her i landet.

På linie med gældende lovs regler om revisionselskaber finder Revisorkommissionen, at ansatte m.v., jf. LSR § 11, stk. 4, skal kunne have ejerandele i revisionsvirksomheder.

3.6.2. Ejerandel

Revisorkommissionen har drøftet, hvor stor en ejerandel gruppen af ikke-statsautoriserede henholdsvis ikke-registrerede revisorer skal kunne have i en revisionsvirksomhed. Drøftelserne har taget udgangspunkt i EU-henstillings anbefaling om, at mindst 50 pct. plus én stemme (d.v.s. majoriteten af stemmerne) skal tilhøre revisorer.

Det er kommissionens opfattelse, at ved at tillade en ejerandel for ikke-revisorer på op til 50 pct. minus én stemme, vil risikoen for, at ikke-revisorer får kontrol over revisionsvirksomheden være for stor, også selv om der eventuelt, som foreslået i EU, fandtes en bestemmelse om, at en enkelt ikke-revisor maksimalt måtte besidde 5 pct. - 10 pct. af stemmerettighederne. Revisorkommissionen finder det således afgørende for revisors uafhængighed, at gruppen af ikke-revisorer ikke tilsammen opnår en så stor ejerandel, at der er en nærliggende fare for, at virksomheden reelt tegnes af ikke-revisorer.

På den anden side finder Revisorkommissionen, at det forhold, at revisorer i højere grad vil kunne agere inden for rådgivningsområdet, medfører et større behov for, at ansatte i revisionsvirksomheder kan have ejerandele. Kommissionen finder på denne baggrund, at de gældende regler, hvorefter ansatte m.v. alene kan eje 30 pct. af kapitalen, bør udvides.

Derfor foreslår Revisorkommissionen, at gruppen af ansatte m.v. i den kommende lov får mulighed for at eje op til 40 pct. af kapitalen i en revisionsvirksomhed. De 60 pct. skal således ejes af statsautoriserede revisorer/revisionsvirksomheder. Det er kommissionens opfattelse, at denne model på afbalanceret vis tilgodeser såvel ønsket om, at flere ansatte ikke-revisorer kan opnå ejerandele, som hensynet til revisionsvirksomhedens uafhængighed.

I den gældende revisorlovgivning er der ikke krav om, at revisorer, der har ejerandele i en revisionsvirksomhed, selv skal være ansat i revisionsvirksomheden. De krav, lovgivningen stiller til ejerkredsen, begrundes bl.a.

med, at de i virksomheden ansatte revisorer ikke må udsættes for påvirkninger og krav, der ikke harmonerer med de regler, der i øvrigt gælder for revisorer. Dette krav vil være opfyldt, uanset om revisionsvirksomheden ejes helt eller delvis af revisorer, der ikke selv arbejder i virksomheden. Revisorkommissionen er enig heri og finder ikke, at der er grundlag for at ændre lovgivningen på dette punkt.

Revisorkommissionen er dog opmærksom på, at det forhold, at revisorer - efter kommissionens forslag - kan tage ansættelse i andre virksomheder end revisionsvirksomheder uden at deponere deres beskikkelse/registrering, vil betyde, at også revisorer, ansat i sådanne virksomheder, vil kunne være (med)ejere af revisionsvirksomheder. Det betyder, at en revisor, der er ansat uden for branchen, f.eks. på et advokatkontor eller i et konsulentfirma, kan have ejerinteresser i en revisionsvirksomhed.

Revisorkommissionen finder ikke, at den udvidelse for ejerskab, der herved gives mulighed for, er betænkelig i en sådan grad, at der bør indføres krav om, at ejeren skal have sin (hoved)beskæftigelse i den pågældende revisionsvirksomhed. Uanset ansættelsessted vil det således altid være den pågældende revisor, der har ejerinteresser i revisionsvirksomheden, og der er derfor ikke grundlag for at antage, at de ansatte revisorer i revisionsvirksomheden - i højere grad end hvis revisor f.eks. var ansat i en konkurrerende revisionsvirksomhed - vil blive udsat for påvirkninger og krav, der ikke harmonerer med kravene til revisorer. Hertil kommer, at revisionsvirksomheden vil være omfattet af de almindelige regler i revisorlovgivningen, herunder kravene til virksomhedens ledelse og reglerne om uafhængighed, kvalitetssikring, disciplinæransvar m.v.

3.6.3. Særligt om kapitalselskaber

For at sikre uafhængigheden i revisionsselskaber, er det Revisorkommissionens opfattelse, at majoriteten i bestyrelsen fortsat skal bestå af revisorer. Statsautoriserede revisorer i virksomheder med statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer i virksomheder med registrerede revisorer.

I anpartsselskaber uden bestyrelse finder kommissionen, at den gældende bestemmelse om, at direktionen alene må bestå af statsautoriserede eller registrerede revisorer, er for restriktiv. Kommissionen foreslår derfor bestemmelsen ændret således, at alene flertallet af direktionsmedlemmerne skal være henholdsvis statsautoriserede eller registrerede revisorer. Bestemmelsen vil efter den foreslåede ændring fortsat sikre revisionsvirksomheden mod udefra kommende interesser.

Ifølge 8. direktiv er det for ledelsesorganer med kun 2 medlemmer tilstrækkeligt, at blot det ene medlem opfylder direktivets krav, d.v.s. i Danmark er statsautoriseret henholdsvis registreret revisor. I lyset heraf har det været drøftet i Revisorkommissionen, hvorvidt man skulle opstille en lignende regel, når ledelsen kun består af to medlemmer. Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at der stadig i loven bør være et krav om, at flertallet af ledelsesmedlemmerne udgøres af revisorer. Kun på den måde sikres det efter kommissionens opfattelse, at revisorerne i alle henseender opnår en dominerende indflydelse i revisionsvirksomheden.

For så vidt angår revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber), er der i den gældende lovgivning et krav om, at samtlige komplementarer skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke længere bør være et krav om, at samtlige komplementarer skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer eller revisionsvirksomheder. I overensstemmelse med det forslag, som Revisorkommissionen fremsætter, for så vidt angår revisionsinteressentskaber jf. afsnit 3.6.4., er det Revisorkommissionens opfattelse, at det vil være tilstrækkeligt til at sikre revisorenes dominerende indflydelse i revisionspartnerselskabet, såfremt der stilles krav om, at 60 pct. af komplementarene skal være revisorer eller revisionsvirksomheder. De øvrige komplementarer kan være ansatte i revisionspartnerselskabet eller revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv.

3.6.4. Særligt om interessentskaber

Den nuværende restriktive bestemmelse om, at revisionsinteressentskaber ikke har samme mulighed som selskaber med begrænset hæftelse for at indlemme ikke-revisorer i ejerkredsen, herunder f.eks. skatteeksperter, bør efter Revisorkommissionens opfattelse lempes. Forskellen i reglerne kan desuden give anledning til problemer ved fusioner af revisionsselskaber.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der skal gælde de samme regler om ejerkreds og ejerandele for revisionsinteressentskaber som for revisionselskaber. Der er imidlertid nogle særlige forhold ved revisionsinteressentskaber, der medfører, at man efter kommissionens opfattelse ikke kan ændre på de nugældende ejergrænser uden samtidig at sikre, at interessenter, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uaf-

hængigheden hos den revisor, som udfører en revisionsopgave i revisionsinteressentskabets navn.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at der gives adgang til at optage andre end statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer som interessenter i revisionsvirksomheder, herunder også juridiske personer, men at der fastsættes nærmere regler om:

- at det af brevpapiret skal fremgå, hvor oplysninger om selskabets interessenter kan indhentes. Såfremt der blandt interessenterne skulle være juridiske personer, skal dette altid fremgå af brevpapiret, og
- at interessenter, der ikke er autoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revision på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisions- eller anden erklæringsopgave i revisionsinteressentskabets navn.

Såfremt der fastsættes de ovenfor nævnte begrænsninger for ikke-revisorers indflydelse i interessentskaber, finder Revisorkommissionen, at revisorer i interessentskaber er sikret den tilsvarende dominerende indflydelse som i revisionselskaber med begrænset hæftelse. Kommissionen foreslår på denne baggrund, at procentgrænserne, jf. ovenfor, skal finde tilsvarende anvendelse for interessentskaber.

3.6.5. Krydsejerskab

Revisorkommissionen har drøftet muligheden for krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. Et sådant krydsejerskab kan være fordelagtig i forbindelse med f.eks. generationsskifter eller kapitaltilførsler.

Med forslaget om at tillade, at revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv, kan have ejerinteresser, gives der mulighed for, at statsautoriserede revisorer kan eje op til 40 pct. af kapitalen i registrerede revisionsvirksomheder og omvendt.

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt der skal åbnes op for fuldstændigt krydsejerskab, således at statsautoriserede revisorer kan eje registrerede revisionsvirksomheder 100 pct.. I den forbindelse var kommissionen således af den opfattelse, at der ikke ville kunne skabes parallellitet mellem de to revisorgrupper på grund af forskellen i uddannelsesniveaue mellem de to revisorgrupper.

Da Revisorkommissionen imidlertid netop har ønsket at skabe parallellitet mellem de to revisorgrupper, også for så vidt angår krydsejerskab, foreslår kommissionen, at der alene gives mulighed for, at statsautoriserede revisorer kan eje op til 40 pct. af kapitalen i registrerede revisionsvirksomheder og omvendt.

3.6.6. Krydsansættelse

Ifølge den gældende lov kan registrerede revisorer tage ansættelse i statsautoriserede revisionsvirksomheder og i kraft heraf besidde ejerinteresser i disse. Omvendt er der ikke i den gældende lov mulighed for, at statsautoriserede revisorer uden at deponere deres beskikkelse kan tage ansættelse i registrerede revisionselskaber, jf. LSR § 10, stk. 2, sidste punktum, og statsautoriserede revisorer kan dermed ikke have ejerinteresser i disse.

I den forbindelse har Revisorkommissionen drøftet statsautoriserede revisors ansættelse hos registrerede revisorer.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der bør være parallellitet, således at samme regler finder anvendelse mellem de to revisorgrupper. Det er imidlertid samtidig kommissionens opfattelse, at trediemand aldrig må komme i tvivl om, hvorvidt der i en erklæringssituation er tale om en statsautoriseret eller en registreret revisionsvirksomhed. Reglerne bør derfor indrettes således, **at** det bliver muligt for statsautoriserede revisorer at blive ansat i registrerede revisionsvirksomheder, ligesom det er muligt for registrerede revisorer at blive ansat i statsautoriserede revisionsvirksomheder.

En sådan mulighed er så meget desto mere nærliggende, når henses til, at der gælder de samme uafhængighedsregler for de to revisorgrupper, ligesom disse har næsten samme formelle kompetencer i relation til udøvelsen af revision. I de tilfælde, hvor der ikke er lovgivningsmæssig ligestilling imellem de to grupper, må det imidlertid sikres, at sådanne lovkrav ikke "omgås" gennem ansættelse af en statsautoriseret revisor i en registreret revisionsvirksomhed, jf. også nedenfor under 3.6.7.

Det er derfor en forudsætning for Revisorkommissionens holdning til en liberalisering på dette område, at en statsautoriseret revisor, der ansættes i en registreret revisionsvirksomhed, ikke kan udføre opgaver, der er forbeholdt statsautoriserede revisorer - f.eks. foretage revision af en børsnoteret virksomhed. Baggrunden for denne forudsætning er, at omverdenen ikke kan have fuld sikkerhed for, at det arbejde, der udføres af den statsautoriserede revisor, i alle aspekter altid vil være på samme niveau, som hvis den

pågældende var ansat i en statsautoriseret revisionsvirksomhed. Den ansatte i en registreret revisionsvirksomhed vil således være underlagt de retningslinier for arbejdets udførelse og sådanne konkrete anvisninger, som måtte være udstukket af denne virksomheds majoritet.

3.6.7. Underskriftsforhold

De gældende regler om revisors underskrift på revisionspåtegningen fremgår af § 4, stk. 5, i bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer m.v. (erklæringsbekendtgørelsen), der er sålydende:

"Stk. 5. Revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt **til** at foretage revisionen. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller **de** revisorer, til hvem revisionen er overdraget. Revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå af påtegningen."

Under den gældende lovgivning kan registrerede revisorer, som nævnt ovenfor i afsnit 3.6.6. tage ansættelse i en statsautoriseret revisionsvirksomhed, mens det modsatte ikke er lovligt, d.v.s. at statsautoriserede revisorer ikke kan tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed. Spørgsmålet om underskrift på påtegningen har kommissionen bekendt ikke givet anledning til problemer. Ifølge Erhvervs- og Selskabsstyrelsens praksis kan en registreret revisor ikke selvstændigt skrive under på en påtegning, hvor en statsautoriseret revisionsvirksomhed er valgt som revisor.

Med Revisorkommissionens lovforslag åbnes der for, at statsautoriserede revisorer kan tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed. Revisorkommissionen har derfor drøftet spørgsmålet om, hvorvidt en statsautoriseret revisor, som tager ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed, skal kunne benytte sin titel ved underskrift på påtegningen og de erklæringer, **der** i øvrigt er omfattet af forslagets § 2, stk. 1.

Revisorkommissionen tillægger det på den ene side meget stor betydning, at omverdenen ikke forvirres gennem tilsyneladende modstridende signaler i påtegningen eller på erklæringen med hensyn til, om der er tale om en statsautoriseret eller en registreret revisorvirksomhed. På den anden side tillæg-

ger kommissionen det også stor betydning, at underskriftsforholdene på erklæringen afspejler de faktiske omstændigheder.

Hensynet til varetagelsen af de to nævnte hensyn har ført Revisorkommissionen frem til følgende 3 - indbyrdes uforenelige - muligheder:

1. Revisionsvirksomhedens navn skal altid nævnes, den underskrivende revisors titel må aldrig nævnes, f.eks.

Jensen & datter, statsautoriserede revisorer

Hanne Jensen

2. Revisionsvirksomhedens navn skal altid nævnes, og det samme skal den underskrivende revisors titel.

Jensen & datter, statsautoriserede revisorer

Hanne Jensen
statsautoriseret revisor

3. Revisionsvirksomhedens navn skal nævnes såfremt den underskrivende revisors titel afviger fra virksomhedens art som enten statsautoriseret eller registreret revisionsvirksomhed, f.eks.

a)

Rasmussen og søn, registrerede revisorer

Pernille Jensen
statsautoriseret revisor

eller:

b)

Rasmussen og søn, registrerede revisorer

Frank Rasmussen

eller:

c)

Frank Rasmussen

Registreret revisor

eller:

d)

Rasmussen og Søn, registrerede revisorer

Frank Rasmussen

Registreret revisor

Ved valget mellem disse tre muligheder har Revisorkommissionen overvejet de fordele og ulemper, der måtte være knyttet til hver enkelt model.

Den første løsningsmulighed harmonerer med det forhold, at den sikkerhed, der i loven er opbygget om revisors fulde uafhængighed, blandt andet søges opnået gennem kravet om, at en erklæringsafgivelse altid skal foregå gennem en revisionsvirksomhed. At anvende revisionsvirksomhedens navn hver gang, der afgives en erklæring, afspejler således blot dette forhold. Løsningen harmonerer imidlertid dårligt med, at statsautoriserede revisorer efter lovforslaget får mulighed for at tage ansættelse i en registreret revisi-

onsvirksomhed, idet den registrerede virksomhed i så fald vil være afskåret fra at opnå det fulde udbytte af en sådan ansættelse, ligesom den statsautoriserede revisor derved forhindres i at anvende sin titel, hvilket i sig selv findes uheldigt. Det forekommer så meget desto mere uheldigt, at en statsautoriseret revisor, der er ansat et hvilket som helst andet sted, gerne må anvende titlen, men ikke den revisor, der i øvrigt beskæftiger sig med sædvanligt revisorarbejde. Løsningen kan endvidere karambolere med det hensyn, der er til personligt valgte revisorer, idet såvel disse som de virksomheder, der vælger dem, må have et rimeligt krav på at den valgte revisors titel fremtræder af f.eks. påtegningen på deres regnskab, og ikke blot skjules i revisionsvirksomhedens navn og art.

Løsningsmodel to iagttager det fulde hensyn til ønsket om at lade de faktiske forhold fremgå så tydeligt som muligt. På den anden side slår en eventuel signalforvirring fuldt igennem. Samtidig vil en sådan løsning indebære, at begge dele skal anføres, også i de tilfælde, hvor der er overensstemmelse mellem revisionsvirksomhedens art og den underskrivende revisors titel. En sådan løsning vil være let at administrere, men vil umuliggøre i praksis forekommende ønsker fra virksomheders side om, at alene den valgte revisor underskriver påtegningen uden samtidig angivelse af, hvorledes revisors firmatilknytning er. Da et generelt krav om, at revisionsvirksomhedens navn altid skal anføres, kun vil have værdi i de tilfælde, hvor der er afvigelse mellem revisionsvirksomhedens art og revisors titel, vil denne løsning således kunne skabe unødige problemer i den langt hyppigst forekommende situation, at der er sammenfald mellem revisionsvirksomhedens art og den underskrivende revisors titel.

Den tredje løsningsmodel minimerer de betænkeligheder, der var knyttet til løsningsmodel to i relation til de altovervejende forekommende tilfælde, at der er sammenfald mellem revisionsvirksomhedens art og revisors titel. Her vil det være frivilligt, hvorvidt der anføres såvel firmanavn som navn og titel på den underskriverende revisor. Er der derimod tale om afvigelse mellem revisionsvirksomhedens art - f.eks. som registreret revisionsvirksomhed — og den underskrivende revisors titel som statsautoriseret revisor, vil begge dele skulle anføres i umiddelbar tilknytning til hinanden, således at læseren af erklæringen eller regnskabet med påtegningen umiddelbart kan se, hvorledes de faktiske forhold er. Denne løsningsmodel vil indebære, at den klient, der vælger en statsautoriseret revisor som personligt valgt revisor, uagtet revisor er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, må tåle, at den registrerede revisionsvirksomhed tillige anføres ved revisors påtegning på klientens regnskab.

Sammenfattende er det Revisorkommissionens vurdering, at løsningsmodel tre er den model, der giver de færreste skadevirkninger, men samtidig tilgodeser den registrerede revisorvirksomheds og den enkelte statsautoriserede revisors interesse i at kunne anvende sin titel. Kommissionens forudsætninger for at foretrække denne løsning er, at en statsautoriseret revisor, der er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, ikke kan vælges til opgaver, der efter loven forudsætter en statsautoriseret revisor, jf. afsnit 3.6.6. om krydsansættelse ovenfor. Med denne forudsætning opfyldt og med de oplysninger, der gives omverdenen, som vil kunne se, at den statsautoriserede revisor er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, vil det ligeledes være forvarligt at nøjes med én kvalitetskontrol, nemlig den, der skal udføres i relation til den registrerede revisionsvirksomhed. Konsekvensen af løsningsmodel tre sammenholdt med det i foregående afsnit om krydsansættelse anførte, er således, at den statsautoriserede revisor i tilfælde, hvor han eller hun ansættes i en registreret revisionsvirksomhed i det hele betragtes som registreret revisor, men får lov at bruge sin titel i underskriftsforhold. De nærmere regler herom bør fastsættes ved bekendtgørelse.

3.7. Opsummering

Revisorkommissionen foreslår således:

- at mindst 60 pct. af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i revisionselskaber skal ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsselskaber henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsselskaber,
- at flertallet af medlemmerne af direktionen i anpartsselskaber uden bestyrelse skal være statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer,
- at tilsvarende regler skal gælde for revisionsinteressentskaber,
- at revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv kan have ejerandele i revisionsvirksomheden på lige fod med ansatte ikke-revisorer,
- at 60 pct. af komplementarerne i et revisionskommandit-aktieselskab (partnerselskab) skal være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder,
- at statsautoriserede revisorer skal kunne tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed uden at deponere beskikkelsen,
- at der fastsættes regler om underskriftsforhold i de situationer, hvor der ikke er overensstemmelse mellem revisionsvirksomhedens art og revisors titel, således at såvel revisionsvirksomhedens navn som den under-

skrivende revisors titel skal anføres i umiddelbar tilknytning til hinanden, når revisor erklærer sig.

3.8. Registrerede revisorers ansættelse i landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer

Revisorkommissionen har i forbindelse med drøftelserne om revisionsvirksomheders ejerskab drøftet den særlige bestemmelse om registrerede revisorers ansættelse i landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer. Om Revisorkommissionens drøftelser henvises til afsnit 7 nedenfor.

4. Vederlag

4.1. Gældende regler

4.1.1. 20 pct.-reglen

Efter den nugældende bestemmelse må en revisionsvirksomhed ikke have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos én klient i hvert regnskabsår set over en treårig periode, jf. § 14, stk. 1, i lov om statsautoriserede revisorer. Bestemmelsen, som kom ind i revisorlovgivningen i 1994, har følgende ordlyd:

"En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos en klient. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, såfremt der foreligger særlige omstændigheder".

4.1.2. Beregning af vederlag

Efter den nugældende bestemmelse må revisor ikke betinge sig et højere vederlag, end der kan anses for rimeligt, jf. LSR § 14, stk. 2. Ej heller må revisor betinge sig et resultatafhængigt vederlag, jf. LSR § 14, stk. 3. Som hovedregel beregner revisor vederlag efter det registrerede tidsforbrug på opgaven og under anvendelse af differentierede timesatser pr. medarbejder.

Vederlagets størrelse betinges af opgavens art og kompleksitet. Der vil være tale om en helt konkret rimelighedsvurdering, hvor der tages udgangspunkt i arbejdets omfang og sædvanlige vederlagssatser for tilsvarende arbejder.

IFAC har i "Code of Ethics for Professional Accountants" fastsat retningslinier for revisorers vederlagsafregning. Det fremgår af disse regler, at revisorers vederlag bør være en reel afspejling af de ydelser, der udøves for kunden, og der bør tages højde for:

- a) de færdigheder og den viden, der er nødvendig for de givne ydelser,
- b) de involverede medarbejders erfaring,
- c) hver involveret medarbejders tidsforbrug,
- d) det ansvar, udførelsen af de givne ydelser medfører.

Det vurderes, at IFAC's retningslinier på udmærket vis beskriver de overordnede retningslinier for fastsættelse af vederlag i revisionsbranchen i Danmark.

IFAC's regler gennemgås nærmere nedenfor i afsnit 4.4.2.

Bestemmelserne omfatter såvel vederlag for det egentlige revisionsarbejde, som vederlag for assistance- og rådgivningsydelser.

§ 14, stk. 2 og 3 i lov om statsautoriserede revisorer om vederlag lyder således:

"Stk. 2 . Statsautoriserede revisorer må ikke betinge sig højere vederlag for deres arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 3. Ej heller må statsautoriserede revisorer for deres arbejde betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet."

4.2. Definition af benyttede begreber

I nedenstående afsnit benyttes begreberne "no cure - no pay" og "good cure - good pay".

Ved begrebet "no cure - no pay" forstås, at vederlagets betaling gøres afhængigt af udfaldet af det udførte arbejde eller afhængig af, hvorvidt en aftalt begivenhed indtræffer - eksempelvis om et projekt gennemføres. Vederlaget vil enten udgøre 100 pct. af det aftalte (begivenheden indtræffer) eller 0 pct. (begivenheden indtræffer ikke).

Begrebet "good cure - good pay" omhandler de tilfælde, hvor vederlagets størrelse gøres afhængigt af resultatet af det udførte arbejde. Vederlaget kan for eksempel være en procentdel af de besparelser, som en virksomhed opnår ved at følge råd fra en konsulent, eller på anden måde være gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet, f.eks. vederlag ved kundens gensalg af ydelser, den opnåede tilførsel af kapital, prisen ved køb eller salg af en virksomhed m.v.

4.3. Vederlagsbestemmelsernes historie

4.3.1. 20 pct.-reglen

4.3.1.1. Revisorkommissionens betænkning nr. 1254, september 1993

I forbindelse med Revisorkommissionens behandling af vederlagsbestemmelsen blev det drøftet, hvorvidt der burde sættes en grænse for, hvor stor

en del af en revisionsvirksomheds omsætning, der må hidrøre fra et enkelt børsnoteret selskab eller en enkelt kunde i øvrigt.

Det var kommissionens opfattelse, at det er af betydning for revisors uafhængighed, at indtjeningen er fordelt på flere kunder, og at det er uheldigt, såfremt indtægterne fra en enkelt kunde udgør en uforholdsmæssig stor andel af en revisors indtjening.

Revisorkommissionen var imidlertid dengang af den opfattelse, at det er vanskeligt at fastlægge en bestemt overgrænse, og det var kommissionens opfattelse, at der kunne være behov for en vis fleksibilitet.

Revisorkommissionen foreslog derfor ikke nogen procentgrænse, men en regel om, at det som en almindelig standard fastslås, at revisor ikke bør have så stor en del af sin omsætning fra en enkelt virksomhed, at det er egnet til at påvirke revisors uafhængighed. Revisorkommissionens forslag til en sådan regel, ville i dag have været i overensstemmelse med EU-Kommissionens forslag i henstillingen om revisorerers uafhængighed, jf. nedenfor om EU-reglen.

Revisorkommissionen anbefalede endeligt, at vurderingen af, om der er tale om en for stor vederlagsandel fra en enkelt virksomhed ikke bør afgøres på grundlag af omsætningen for et enkelt år, men bør ses over en periode på tre år for at undgå tilfældige udsving som følge af ekstraordinære opgaver eller lignende.

Revisorkommissionens forslag blev ikke fulgt i det efterfølgende lovforslag, jf. afsnit 4.1.1.

4.3.2. Beregning af vederlag

4.3.2.1. Lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967

I lov om statsautoriserede revisorer nr. 68 af 15. marts 1967 § 14, stk. 2 og stk. 3, havde vederlagsbestemmelsen følgende ordlyd:

"Stk. 2. Statsautoriserede revisorer må ikke betinge sig højere vederlag for deres arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 3. Ej heller må statsautoriserede revisorer betinge sig et vederlag, der er gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet."

Bestemmelsen kom ind i revisorlovgivningen i 1967.¹ motiverne begrundes bestemmelsen med, at den skal hindre, at revisor gør sig til part eller medinteressent i en sag, hvilket vil gøre kravet om uafhængighed illusorisk.

Indtil indførelsen af bestemmelsen i 1967 havde eneste regulering om revisors honorering været i næringsloven fra 1931. Af næringslovens bestemmelse fremgik, "at revisor ikke må kræve højere betaling, end der kan skønnes rimeligt". FSR's kollegiale regler havde imidlertid i mange år en bestemmelse om, at aftaler, hvor størrelsen af revisors vederlag blev fastsat i forhold til det resultat, kunden opnåede på grund af revisors arbejde, ikke måtte indgås.

Den daværende LSR § 14, stk. 2, hindrede anvendelsen af "good cure - good pay", såfremt anvendelsen af dette princip medførte et "urimeligt" højt vederlag. Baggrunden herfor var, at revisor ville kunne opnå et "urimeligt" højt vederlag, hvis vedkommende kunne fordre en andel af et økonomisk resultat. Hertil kommer, at bestemmelsens stk. 3 i det hele taget udelukkede, at revisor kunne indgå aftale om, eller arbejde udfra, at vederlaget kunne gøres afhængigt af det økonomiske resultat.

Bestemmelsens stk. 2 hindrede ikke, at vederlaget kunne fastsættes efter "no cure - no pay"-princippet, men stk. 3 kunne efter omstændighederne hindre dette. Det skal tilføjes, at Revisornævnet i kendelse af 3. august 1990 ikke fandt det i strid med stk. 3, at betaling af vederlag var gjort betinget af et projekts iværksættelse, idet beregningen af vederlagets størrelse ikke var gjort afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet. Nævnet tog imidlertid ikke stilling til, i hvilket omfang princippet kunne anvendes i andre tilfælde.

4.3.2.2. Revisorkommissionens betænkning nr. 1254, september 1993

I Revisorkommissionens betænkning nr. 1254 af september 1993 blev vederlagsbestemmelsen i revisorlovgivningen behandlet. Kommissionen drøftede, om bestemmelsen burde være til hinder for anvendelsen af "no cure - no pay"-princippet, eller om andre beregningsmodeller for vederlag, som ikke er direkte afhængig af det økonomiske resultat af arbejdet, burde være omfattet.

Efter Revisorkommissionens opfattelse var der ikke behov for at forbyde aftaler af denne art. Begrundelsen herfor var, at et forbud mod aftaler af typen "no cure - no pay" vil fratage revisorer adgangen til at deltage i risikoen ved at bistå en kunde, som tager et forretningsmæssigt initiativ med en usikker økonomisk prognose. Derimod foreslog kommissionen, at bestem-

melsen i LSR § 14, stk. 3, blev skærpet, således at forbudet mod, at størrelsen af vederlaget blev betinget af det økonomiske resultat, blev udvidet, hvorefter størrelsen af vederlaget heller ikke kunne gøres afhængig af andre økonomiske konsekvenser af arbejdet, f.eks. kundens omsætning eller balancesum.

Revisorkommissionens forslag havde følgende ordlyd:

"Ej heller må statsautoriserede revisorer for deres arbejde betinge sig et vederlag, hvis størrelse gøres afhængig af det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet."

Bestemmelsen var efter kommissionens opfattelse ikke til hinder for aftaler om, at revisor ikke modtager vederlag, såfremt et nærmere bestemt projekt, som revisor har bistået med, ikke realiseres (no cure - no pay).

4.3.2.3. Lov nr. 427 af 1. juni 1994

I det endelige lovforslag i 1994, som bygger på betænkning nr. 1254, blev ordlyden af bestemmelsen følgende:

"Ej heller må statsautoriserede revisorer for deres arbejde betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet."

Det fremgår af lovens endelige udformning, at Revisorkommissionens forslag ikke blev fulgt, men at bestemmelsen derimod blev yderligere skærpet. Ved at tilføje til bestemmelsen, at revisors vederlag ikke kan gøres afhængig af et projekts gennemførelse præciseredes det, at hverken "no cure - no pay" princippet eller lignende beregningsmodeller for vederlaget er lovlige.

Den daværende erhvervsminister har i forbindelse med et folketingsspørgsmål (S768 af 13. december 1995) til skatteministeren begrundet forbudet mod brug af "no cure - no pay" med, at sådanne vederlagsaftaler vil kunne påvirke revisors uafhængighed og dermed svække dennes rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Ifølge gældende praksis fastsat af Responsumudvalget skal revisors vederlag, uanset ydelse - det være sig rådgivning som revision - beregnes ved an-

vendelse af almindelige kalkulationer, d.v.s. den til arbejdets udførelse medgåede tid og de for den enkelte medarbejder anvendte timesatser.

4.3.2.4. Revisorkommissionens forslag i redegørelsen fra maj 1999

I Revisorkommissionens redegørelse fra maj 1999 foreslår kommissionen, at lov om statsautoriserede revisorer § 14, stk. 3, far følgende ordlyd:

"Ej heller må statsautoriserede revisorer for udførelse af revision betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug"

Ved den af Revisorkommissionen foreslåede formulering skal vederlag for revisionsydelser og andre erklæringsydelser fortsat afhænge af timeforbruget. For revisors eller revisionsvirksomhedens øvrige rådgivningsydelser skal der derimod ikke gælde særlige regler, og vederlaget kan således gøres afhængig af f.eks. et "no cure - no pay" eller "good cure - good pay" princip, d.v.s. i det hele taget opgøres på almindelige markedsvilkår.

I redegørelsen foreslås ingen ændringer af § 14, stk. 2.

Revisorkommissionens forslag blev ikke medtaget i det efterfølgende lovforslag.

4.4. Internationale regler

4.4.1. 20 pct.-reglen

Ifølge EU's henstilling om revisorers uafhængighed, må revisors/revisionsvirksomhedens ydelser - såvel revisionsydelser som andre ydelser - over for én kunde ikke medføre finansiell afhængighed af den pågældende kunde. Finansiell afhængighed anses at eksistere, når det samlede vederlag fra alle revisors/revisionsvirksomhedens ydelser hos én kunde udgør en urimelig høj procentdel af den samlede indtægt ("revenues") hvert år over en femårig periode.

4.4.2. Beregning af vederlag

Det følger af EU-henstillingen om uafhængighed, at der i forbindelse med revisionsopgaver aldrig må accepteres en aftale om betinget ("contingent") vederlag til revisor. Det følger endvidere, at revisors uafhængighed også kan tænkes truet ved aftaler om betinget vederlag i forbindelse med ikke-revisionsydelser, når ydelsen udføres for en kunde, der samtidig er revisionskunde.

I sådanne situationer foreskriver henstillingen derfor, at det skal sikres, at betingede vederlagsaftaler ikke indgås uden, at den uafhængighedsrisiko, det kan medføre, først er vurderet, samt at det er sikret, at passende safeguards er tilstede for at reducere risikoen til et acceptabelt niveau.

Ifølge IFAC's etiske regler, jf. afsnit 3, skal en revisor, som påtager sig en erklæringsopgave, faktisk være og også fremstå som værende uden nogen form for interesser, som måtte være uforenelige med kravet om integritet, objektivitet og uafhængighed.

IFAC pointerer, at revisor ikke må tilbyde eller yde opgaver med aftale om, at vederlaget er betinget af, at et specifikt mål eller resultat er opnået af den ydede opgave, da sådanne forhold kan rejse tvivl om revisors uafhængighed. Skulle der forekomme lande, hvor det ifølge lovgivningen eller anden regulering er tilladt at aftale betinget vederlagsafregning, skal sådanne aftaler være begrænset til de opgaver eller personer, for hvem uafhængighed ikke er krævet.

Ifølge FEE er det af afgørende betydning, at revisor i omverdenens øjne fremstår som uafhængig, når der samtidig ydes både revisionsydelser og ikke-revisionsydelser til kunder. Rådgivningsydelserne må ikke bevirke, at der kan rejses tvivl om revisors uafhængighed ved afgivelse af erklæringer.

Tilsvarende regler er gældende i henhold til AICPA's bestemmelser. Ifølge disse bestemmelser tillades vederlagsberegning afhængig af det økonomiske udfald kun i de tilfælde, hvor revisionsvirksomheden ikke udfører erklæringsopgaver, eller udarbejder opgørelser af den skattepligtige indkomst for en virksomhed. Opmærksomheden henledes på, at der tales om revisionsvirksomheden og ikke den enkelte revisor. Bestemmelsen kan således ikke omgås ved, at en revisor udfører revisionen, medens en anden revisor fra samme revisionsvirksomhed udfører rådgivningen.

Hvor forbudsreglen i LSR § 14, stk. 3, omfatter både revision og rådgivning, har man i USA således tilladt resultatafhængig honorering for så vidt angår rådgivningsydelser, blot revisor ikke udfører revision for den samme kunde. Der kan således aftales alle former for resultatafhængig honorering for rådgivningsydelser ("no cure –no pay", "good cure - good pay" etc.), blot den revisor, som indgår aftalen og andre revisorer i samme revisionsvirksomhed, ikke afgiver erklæringer om den pågældende kundes forhold, hvis disse erklæringer skal anvendes overfor tredjemand, f.eks. påtegninger på årsregnskaber.

De amerikanske regler ved beregningen af vederlaget for rådgivningsydelser er kendetegnet ved at være meget liberale, sålænge der ikke sker en sammenblanding med revisionsydelser. Tanken bag de amerikanske regler er, at i et frit marked bør vederlagsafregningen dikteres af markedet, medmindre der er et hensyn at tage til en altovervejende offentlig interesse, hvilket netop er tilfældet for revisions- og erklæringsydelser.

4.5. Revisorkommissionens overvejelser og anbefalinger

4.5.1. 20 pct.-reglen

Bestemmelsen fra 1994, hvor der af lovgiver blev fastsat en 20 pct.-grænse for revisors vederlag fra en enkelt kunde i hvert regnskabsår set over en tre-årig periode, har fungeret tilfredsstillende og har ikke givet anledning til praktiske problemer.

Ved reglens indførsel blev der indføjet en dispensationsbestemmelse, og i bemærkningerne til lovforslaget er det anført, at dispensationsbestemmelsen er tænkt benyttet for små eller nystartede revisionsvirksomheder, eller når en revisor over et enkelt år har løst f.eks. et større rådgivningsarbejde.

Det er oplyst fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, at der i årene fra reglens indførsel har været ca. en håndfuld dispensationsansøgninger, og Revisorkommissionen er af styrelsen blev bedt om en udtalelse i flere sager. Samtlige ansøgninger om dispensation vedrører situationer, hvor små revisionsvirksomheder enten er helt nystartede, eller hvor revisor nedtrapper over et par år for at lade sig pensionere.

Reglen har været undergivet en egentlig konsulentundersøgelse som opfølgning på en anmodning fra Folketingets Erhvervsudvalg, som i forbindelse med reglens indførsel i 1994 anmodede Erhvervs- og Selskabsstyre-

sen om at vurdere, om ordningen fungerer tilfredsstillende, når reglen havde været gældende i 4-5 år.

Der er således afgivet en rapport fra PLS Consult i maj 1999. Undersøgelsen er dels baseret på en spørgeskemaundersøgelse blandt godt 600 danske statsautoriserede og registrerede revisionsvirksomheder dels på fokusgruppeinterviews med et mindre antal virksomhedsledere.

Rapporten viser, at 20 pct.-reglen ikke opleves som en begrænsning af den forretningsmæssige udvikling og ikke spiller en central rolle i forbindelse med virksomhedens strategiske overvejelser. Rapporten konkluderer, at små virksomheder, særligt enkeltmandsvirksomheder, i højere grad mærker virkningen af 20 pct.-reglen, men at de store kunders betydning og vægt i den samlede omsætning reduceres betydelig, når enkeltmandsvirksomheden udvikler sig til en revisionsvirksomhed med blot få ansatte.

Kun et fatal af virksomhederne har aktuelt kunder, der udgør mere end 20 pct. af omsætningen, og det opfattes ifølge undersøgelsen ikke som noget problem at overholde 20 pct.-reglen.

Revisorkommissionen er enig i, at reglen fungerer efter hensigten og har derfor ikke foreslået en ændring af denne. Dette synspunkt gjorde sig også gældende ved kommissionens overvejelser i forbindelse med redegørelsen fra maj 1999.

Som en naturlig følge af, at det kun er de opgaver, som revisor udfører som offentlighedens tillidsrepræsentant, d.v.s. revisions- og erklæringsydelser, der skal reguleres, vil kravet om, at omsætningen fra en kunde ikke må overstige 20 pct., ikke berøre opgaver, hvor revisor udelukkende beskæftiger sig med rådgivning for en kunde.

Hvor revisor derimod for samme hvervgiver både udfører f.eks. konsulentopgaver og revisions- eller erklæringsopgaver, vil kravet om, at omsætningen fra denne kunde ikke må overstige 20 pct., efter kommissionens opfattelse omfatte 20 pct. af de samlede opgaver, d.v.s. omsætningen fra såvel erklærings- som konsulentopgaven.

4.5.2. Beregning af vederlag

Revisorkommissionen fremkom i sin redegørelse fra maj 1999 med forslag til ny bestemmelse om vederlagsafregning. Forslaget skulle gøre det muligt at opgøre vederlaget for rådgivningsydelser på markedsvilkår og dermed

også afhængigt af f.eks. forskellige former for succesfaktorer. Det må erkendes, at et sådant forslag kan medføre diskussion om revisors uafhængighed i de tilfælde, hvor rådgivningen ydes til kunder, der samtidig er revisionskunder.

Revisorkommissionen er i kommissorium af 1. oktober 1999 blevet anmodet om at genoverveje bestemmelsen om vederlagsafregning, herunder muligheden for andre løsningsmodeller, der ikke i samme grad vil kunne rejse tvivl om revisors uafhængighed.

Revisors uafhængighed spiller en helt central rolle i revisorlovgivningen. Uafhængigheden er en sikring for offentligheden og for kunden mod, at revisor varetager uvedkommende interesser. Det er kommissionens opfattelse, at der ikke bør gennemføres lovændringer, der kan svække indtrykket af revisors uafhængighed.

Revisorkommissionen er på den anden side af den opfattelse, at det vil være muligt at liberalisere den nugældende vederlagsbestemmelse, uden at revisors uafhængighed bringes i fare.

Følgende forhold taler for at tillade en vederlagsberegning, som afhænger af udfaldet af det udførte arbejde, eller som kan opgøres på markedsvilkår:

- Revisor får mulighed for at konkurrere på lige fod med andre konsulenter, rådgivere og den finansielle sektor ved udbud af rådgivningsydelser, som ikke er undergivet lovgivning ved beregning af deres vederlag, herunder konkurrere med udenlandske revisorer, som ikke er underkastet tilsvarende begrænsninger. Manglende fri konkurrence inden for disse områder er u hensigtsmæssig ud fra en samfundsøkonomisk betragtning.
- Revisorbranchens mulighed for at fastholde kompetence, medarbejdere og indsigt på rådgivningsområdet.
- Forbrugerbeskyttelse af kunden. Kunden betaler kun for ydelser, der har den forventede kvalitet.

Heroverfor står hensynet til revisors uafhængighed. Hvis revisor i forbindelse med sin revision har udført rådgivning, hvor vederlaget gøres betinget af succesfaktorer, kan der rejses tvivl om revisors uafhængighed ved afgivelse af erklæringer. Problemet vil være særligt aktuelt i de tilfælde, hvor vederlagets størrelse gøres afhængigt af poster i et regnskab, som revideres af den samme revisor eller revisionsvirksomhed.

Beregning af vederlag efter andre metoder end medgået tid vil efter alle de ovenfor skitserede modeller alene være relevant ved andre ydelser end erklærings- og revisionsydelser, f.eks. rådgivningsydelser.

Med hensyn til vederlag for rådgivningsydelser finder Revisorkommissionen, at der er et stort behov for en liberalisering af bestemmelsen. Dette behov skal som nævnt ovenfor ikke mindst ses i lyset af, at andre udbydere af tilsvarende rådgivningsydelser ikke er underlagt tilsvarende vederlagsbegrænsninger.

På den anden side er det også kommissionens opfattelse, at hensynet til revisors uafhængighed gør det påkrævet at skelne mellem revisionskunder og andre end revisionskunder i forbindelse med resultatafhængig honorering. Revisorkommissionen foreslår på denne baggrund, at revisorer alene kan benytte resultatafhængige vederlagsformer såsom "no cure - no pay" og "good cure - good pay" for kunder, som hverken den pågældende revisor eller andre revisorer i samme virksomheder reviderer. Ved "samme virksomhed" forstås i denne sammenhæng afdelinger i Danmark.

Det er kommissionens opfattelse, at uafhængighedsbetragtninger ikke taler imod, at det skal være muligt for revisor at beregne resultatafhængigt vederlag for rådgivningsydelser for en tidligere revisionskunde umiddelbart efter, at revisor er fratrådt som revisor for kunden. Der er således ikke behov for en karenperiode.

Revisorkommissionen har endvidere drøftet udstrækningen af kravet om "rimeligt vederlag". Det er kommissionens opfattelse, at kravet om rimeligt vederlag bør dække såvel revisions- og erklæringsydelser som alle andre ydelser for kunder, der samtidig ydes revisions- eller erklæringsydelser til. Derimod vil kravet om "rimeligt vederlag" ikke omfatte vederlag for andre ydelser, når blot den, som opgaven ydes til, ikke samtidig er revisions- eller erklæringskunde. Herved skabes der parallellitet til de situationer, hvor der kan beregnes resultatafhængigt vederlag.

Ved vurderingen af, om prisen for en ydelse kan anses for rimelig, må henses til, hvordan prisen på andre tilsvarende ydelser fastsættes. Således vil markedsprisen for en given ydelse kunne betragtes som et rimeligt vederlag.

Revisorkommissionen anbefaler på denne baggrund, at der udarbejdes en bestemmelse om vederlagsafregning, hvorefter kommissionens forslag i redegørelsen af maj 1999 bibeholdes, dog med den begrænsning, at "no cure

- no pay" og "good cure - good pay" alene kan benyttes ved rådgivning af ikke-revisionskunder.

Efter Revisorkommissionens forslag vil det således være muligt at benytte afregning efter principperne "no cure - no pay" og "good cure - good pay" eller andre resultatafhængige vederlagsformer for rådgivningskunder, der ikke samtidig er revisionskunder.

Herudover foreslår kommissionen, at kravet om "rimeligt vederlag" oprettholdes for såvel revisions- og erklæringsydelser som for andre ydelser, der ydes til kunder, der samtidig er revisions- eller erklæringskunder, dog således at rimelighedskravet fortolkes, som foran omtalt.

Herved fastholdes uafhængigheden for de revisorer, der har såvel rådgivning som revisions- og erklæringsafgivelse for samme kunde, mens revisorerne bliver ligestillet med andre udbydere af rådgivningsydelser i det omfang rådgivningskunderne ikke samtidig er revisionskunder.

5. Rotation

Ved rotation forstås regelmæssig udskiftning af alle eller nogle af de personer, der deltager i revisionen af en kunde inden for et givet tidsinterval. Rotation kan foregå såvel internt i revisionsvirksomheden (hvor personen eller personerne udskiftes med andre personer i samme revisionsvirksomhed) som eksternt (hvor personen eller personerne i en revisionsvirksomhed udskiftes med personer fra en anden revisionsvirksomhed).

Det har været fremført, at det er en trussel mod revisors uafhængighed, at revisor danner personligt venskab med direktion eller bestyrelse i den virksomhed, som skal revideres, idet overdrevet sympati for ledelsen kan give anledning til tvivl om uafhængigheden. Rotation er på denne baggrund blevet anset som et middel til at sikre revisors uafhængighed.

5.1. Gældende regler

Der findes ikke i den eksisterende revisorlovgivning krav om tvungen rotation. Heller ikke de to revisorforeninger har stillet sådanne krav til deres medlemmer.

Spørgsmålet om tvungen rotation blev behandlet i Revisorkommissionens betænkning fra september 1993. Konklusion var her, at der ikke efter kommissionens opfattelse var behov for en lovmæssig bestemmelse om rotation på daværende tidspunkt, men at FSR burde udarbejde revisionsvejledninger, der følger international praksis på området. Sådanne vejledninger fremkom imidlertid aldrig, idet der ikke på noget tidspunkt er opstået en "international praksis" jfr. umiddelbart nedenfor.

5.2. Internationale regler

I EU-Kommissionens grønbog fra 1996 nævnes muligheden for at lade den lovpligtig revision foretage efter en tvungen rotationsordning mellem revisionsvirksomhederne. Det bemærkes dog, at argumenterne for en sådan ordning ikke er tilstrækkeligt overbevisende og at én af de to stater, der havde en sådan ordning med obligatorisk rotation, havde afskaffet den. Som en mere moderat løsning, som kunne styrke revisorernes synlige uafhængighed foreslås rotation af partnere i den samme revisionsvirksomhed. Herved kunne ulemperne i form af forringet effektivitet ved selskabsrotation mellem revisionsvirksomhederne formindskes.

I EU's henstilling om uafhængighed anses det for en trussel mod uafhængigheden i erklæringsafgivelsen, at de, der ansvarlige for gennemførelsen af

revisionen, har været revisor for eller nøgleperson i revisionsholdet i en lang periode.

På denne baggrund lægger EU-henstillingen op til krav om intern rotation for revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse. Det skal imidlertid bemærkes, at Revisorkommissionen afleverer sin betænkning med lovforslag på et tidspunkt, hvor de endelige drøftelser i EU om rotationspligtens omfang ikke er tilendebragt. Det har især været spørgsmålet om fastlæggelsen af den personkreds, der skal være omfattet af rotationspligten, der har været genstand for drøftelse. Der er dog næppe tvivl om, at krav om rotationspligt vil indgå i den endelige henstilling fra EU. Udkastet til anbefaling lyder i sin helhed således:

“Senior Personnel Acting for a Long Period of Time

1. Trust or familiarity threats may arise where certain members of the Engagement Team work regularly and for a long period of time on an Audit Client engagement, particularly where Public Interest Entity Audit Clients are concerned.
2. To mitigate these threats, where the audit of a Public Interest Entity is concerned, the Statutory Auditor is required
 - (a) as a minimum to replace the Key Audit Partners of the Engagement Team (including the Engagement Partner) within 7 years of appointment to the Engagement Team. The replaced Key Audit Partners should not be allowed to return to the Audit Client engagement until at least a two years period has elapsed since the date of their replacement; and
 - (b) to consider the independence risk which may arise in relation to the prolonged involvement of other Engagement Team members, and to adopt appropriate safeguards to reduce it to an acceptable level.
3. Where Audit Clients other than Public Interest Entities are concerned, it is preferable that the procedures set out at (2) above should also apply. However, where the Audit Firm is unable to provide for rotation of Audit Partners, the Statutory Auditor should determine what other safeguards should be adopted to reduce the independence risk to an acceptable level."

5.3. Reglerne i andre lande

Nedenfor beskrives de gældende nationale regler (lovregler eller kollegiale regler) i en række forskellige lande i og udenfor EU. Oplysningerne er indhentet af KPMG C. Jespersen hos udenlandske revisororganisationer eller hos KPMG firmaer i det pågældende land.

Norge

Der findes ikke i Norge lovregler eller andre former for regler, som sætter en begrænsning for, hvor længe en revisor kan revidere et selskab. Vurderingen foretages i de enkelte revisionsvirksomheder.

Sverige

Revisor vælges på generalforsamlingen hvert 4. år, og der eksisterer ingen lovmæssige regler, som lægger en begrænsning på antallet af gange, en revisor kan genvælges.

Holland

P.t. er der ikke nogen lovregler om, hvor længe en revisor kan revidere et selskab - revisors uafhængighed taget i betragtning. Ej heller kommer NIVRA (den hollandske revisororganisation) med anbefalinger vedrørende dette. På baggrund af arbejdet i EU-Kommissionen er der dog nedsat en arbejdsgruppe, som følger emnet.

Tyskland

I år 2002 træder der for public firms en rotationsregel i kraft, som betyder, at revisor maksimalt må påtage en virksomheds regnskab 7 gange inden for en 10 års periode. Det fremgår ikke direkte af lovteksten (Handelsgesetzbuch § 319), hvordan denne regel skal forstås. I praksis tæller man dog hele tiden 10 år tilbage fra det år, man står i. Revisor må maksimalt have underskrevet 7 gange i denne 10 års periode. For ikke-public firms er der ingen regler i støbeskeen.

Italien

En revisionsvirksomhed kan maksimalt revidere et børsnoteret selskab (listed company) i 9 år. For andre virksomheder er der ingen begrænsninger, med mindre andet er aftalt.

UK

Ingen lovregler herom p.t., men ICAEW's (den engelske revisororganisation) etiske retningslinier foreskriver, at en audit engagement partner maksimalt kan underskrive 7 år i træk. Herefter skal der gå minimum 5 år før vedkommende må underskrive på virksomhedens regnskab igen. Revisoren er ikke udelukket fra at udføre andre opgaver for kunden.

Frankrig

For børsnoterede selskaber (quoted Companies) foreskriver fransk lovgivning, at revisor skal rotere inden for "a reasonable period" (art. 3.3). Man

har diskuteret periodens længde, men er ikke kommet frem til en nærmere definition af den. For ikke public selskaber er der ingen begrænsning på, hvor længe revisor kan underskrive på samme selskab. Revisor vælges for en 6 års periode,

USA

For SEC-virksomheder (børsnoterede virksomheder) gælder det, at engagement partneren skal rotere internt efter 7 år. Den pågældende engagement partner kan først vende tilbage til klienten 2 år efter rotationen. I den mellemliggende periode må revisoren dog gerne fungere som client-service partner, således at kontakten til klienten bibeholdes.

Samlet oversigt;

Land	Nationale regler om revisorrotation?
Norge	Nej
Sverige	Nej
Holland	Nej
Tyskland	Ja, fra 2002 - maks. 7 år inden for en 10 års periode
Italien	Ja, maks. 9 år derpå ekstern rotation
UK	Ja, maks. 7 år derpå rotation af engagement partner (etiske regler)
USA	Ja, maks. 7 år (SEC virksomheder)
Frankrig	Ja (reasonable period)

5.4. Revisorkommissionens overvejelser

Som det fremgår af oversigten, er der for børsnoterede selskaber i visse lande indført regler om, enten at revisionsvirksomhederne for de børsnoterede selskaber skal foretage intern udskiftning i nøglepersoner, eller at de børsnoterede selskaber skal vælge en andet revisionsvirksomhed, således at funktionsperioden ikke overstiger 7 - 9 år.

Der er Revisorkommissionen bekendt ikke i Danmark (eller udlandet) forekommet sager af betydning, hvor det er påvist, at revisionen er gennemført bevidst forkert eller mangelfuldt, fordi revisor har virket for den pågældende kunde i en lang periode. Da børsnoterede selskaber er virksomheder med stor offentlig interesse, må såvel ledelsen i de pågældende selskaber som selskabernes revisorer antages at være ekstra agtpågivende. Derfor forekommer det ultimative krav i EU-henstillingen om rotation ikke ganske gennemtænkt.

Der kunne efter Revisorkommissionens opfattelse snarere være grund til at se nærmere på samarbejdet mellem kunde og revisor ved revisionen af de mindre virksomheder, men som følge af disse virksomheders beskedne betydning i samfundsmæssig henseende, ses der heller ikke at være grund til at forhindre, at revisor kan virke for en lang periode for disse virksomheder.

Indførelsen af obligatorisk kvalitetskontrol og skærpede krav til revisionsvirksomhedernes interne procedurer om dokumentation for at være i overensstemmelse med uafhængighedsbestemmelserne taler også for, at revisor skal kunne virke for samme kunde i en (ubegrænset) lang periode.

Grundlæggende er det derfor Revisorkommissionens opfattelse, at der ikke er behov for at indføre regler om intern rotation af personer, der deltager i revisionen af en virksomhed. Det er imidlertid overfor Revisorkommissionen oplyst, at EU-Kommissionen ønsker rotationsregler indført enten ved at medlemslandene ad frivillighedens vej implementerer det i national lovgivning, eller ved at EU udsteder et direktiv, der kræver det indført i national lovgivning. Set på baggrund heraf foreslår Revisorkommissionen, at der i loven indsættes en bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at udstede en bekendtgørelse om intern rotation, jf. nærmere nedenfor i afsnit 5.5.

Regler om intern udskiftning af revisorerne er som nævnt i EU-papiret tænkt indført for at undgå, at "Trust or familiarity threats may arise where certain members of the Engagement Team work regularly and for a long period of time on an Audit Client engagement".

Reglen er for Revisorkommissionen ideelt set rigtig, men reelt har den som ovenfor anført ingen betydning haft, og samfundsøkonomisk må den antages at have negativ værdi.

En regel, der påtvinger udskiftning af audit partner og key audit partnere (betegnelserne er defineret i ordlisten til bilag 2) medfører for revisionsvirksomhederne og for revisionskunderne, at kostbar viden går tabt. I store, internationalt arbejdende virksomheder tager det lang tid for audit partneren at sætte sig ind i kundens forhold, så på det tidspunkt, hvor revisionskunde og audit partner for alvor kan begynde at høste frugterne af audit partnerens indgående kendskab til virksomheden, tvinges audit partneren af revisionsholdet.

Ved udformningen af eventuelle danske regler skal overvejes en række forhold:

1. Definitionen af personkreds, som er omfattet af rotationsreglerne. EU anbefalingen opererer med en tilsyneladende entydig terminologi vedrørende personer og personkredse. Denne kan dog ikke umiddelbart overføres til danske forhold.
2. I Danmark skal revisor, hvis det er revisionsvirksomheden, der er valgt som revisor, underskrive påtegningen på et revideret regnskab dels i revisionsvirksomhedens navn, dels i eget navn. I UK og USA underskrives en påtegning på et regnskab alene med firmanavnet, d.v.s. det fremgår ikke med navns nævnelse, hvem der er audit partner, eller hvem der er client service partner. Efter EU anbefalingen er det audit partneren, der, sammen med andre key audit partnere, skal udskiftes efter en bestemt periode, medens client service partneren kan fortsætte på ubegrænset tid. Uanset, at reglen efterleves på samme måde i Danmark som i USA, vil der være en synlig forskel i de to situationer. Det er nemlig i Danmark synligt, at den ene af de underskrivende revisorer - helt i overensstemmelse med persondefinitionen - fortsætter ud over rotationsperioden, medens det i USA forbliver skjult.
3. Hvilken betydning det skal tillægges, at der hos revisionskunden sker udskiftning i bestyrelse og/eller direktion.
4. Hvilken betydning det får for den interne udskiftning i revisionsvirksomhederne, hvis revisionskunden vælger to revisorer.
5. Er revisorerne i alle børsnoterede virksomheder omfattet af reglerne, eller skal der sættes en nedre grænse for hvilke selskaber, der skal inddrages.
6. To-revisorsystemets betydning for rotation (børsnoterede selskaber, statslige aktieselskaber samt selskaber under tilsyn af Finanstilsynet).
7. Fastlæggelse af overgangsperiode ved indførelse af rotationsregler.

Det anføres i EU-henstillingen, at der ikke er andre tiltag, der kan træde i stedet for udskiftning af "the Engagement Partner and the other Key Audit Partners of the Engagement Team".

Dette er dog i direkte modstrid med, hvad der anføres andet steds i EU-henstillingen:

"There might be situations, where due to the size of the Audit Firm internal rotation of the Engagement Partner and the Key Audit Partners is not possible or

may not constitute an appropriate safeguard. For example, in the case of a sole practitioner's practice, or where the day to day relationship between a limited number of Audit Partners is too close. In such situations, the Statutory Auditor should ensure that other safeguards are put in place within a reasonable period of time".

Det anerkendes med andre ord, at revisor kan virke for samme betydende kunde i vilkårlig lang tid, blot vedkommende revisor er en enkeltmandvirksomhed eller del af en lille revisionsvirksomhed. Synspunktet forekommer ikke logisk, idet en stor revisionsvirksomhed langt bedre har muligheder for at imødegå trusler om afhængighed.

Hvis EU-henstillingen forbliver uændret på dette punkt, åbnes der for forskelsbehandling af store og små revisionsvirksomheder, ligesom der åbnes for omgåelsesmuligheder.

5.5. Revisorkommissionens anbefalinger

Indførelse af rotationspligt vil bryde afgørende med hidtidig dansk lovgivning, og da spørgsmål endnu ikke er endeligt afklaret i EU-henstillingen, er det Revisorkommissionens opfattelse, at det ikke på nuværende tidspunkt vil være hensigtsmæssigt at foreslå en egentlige bestemmelse herom.

Uanset, at det er Revisorkommissionens grundlæggende indstilling, at der ikke er behov for regler om rotation, er det imidlertid også kommissionens opfattelse, at Danmark bør følge de internationale tendenser - herunder ikke mindst EU-henstillingen. Derfor foreslår kommissionen, at der i lovforslaget indsættes en bestemmelse (bemyndigelse), der giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte regler for revisionsvirksomhedernes udskiftning af personer, der deltager i revision af virksomheder af særlig offentlig interesse.

Intentionen med bemyndigelsen er således at sikre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at implementere en regel om rotationspligt, når der foreligger et tilstrækkeligt belyst grundlag herfor. Det er Revisorkommissionens holdning, at der i givet fald skal være tale om rotationspligt blandt revisorer internt i de pågældende revisionsvirksomheder. For så vidt angår de nærmere regler herfor, herunder omfanget af personkreds og rotationsperiode, finder kommissionen, at disse bør fastlægges på baggrund af EU's

endelige henstilling samt drøftelser heraf med revisorforeningerne og Revisorkommissionen.

6. Kvalitetssikring

6.1. Gældende danske regler og nationale ordninger

Der eksisterer i dag ingen lovkrav om, at statsautoriserede og registrerede revisorer skal lade sig underkaste kvalitetskontrol.

Derimod har revisorforeningerne, FSR og FRR, indført en foreningsbaseret kvalitetskontrol, der er obligatorisk for foreningernes medlemmer. Administration af og tilsyn med ordningerne varetages af foreningernes kvalitetsudvalg.

Revisorer, som ikke er medlemmer af revisorforeningerne, er således ikke underlagt kvalitetskontrol.

Udvælgelsen af "kontrolobjekt" sker i begge foreninger på virksomhedsniveau. I FSR er udvælgelsen tilrettelagt på en sådan måde, at samtlige revisionsvirksomheder vil være udvalgt til kontrol over en periode på 3-4 år, mens FRR opererer med en periode på 3-5 år.

I begge foreninger er ordningen udformet således, at den virksomhed, der skal kontrolleres, selv udpeger en kontrollant, der skal godkendes af foreningernes kvalitetsudvalg. Kontrollen kan alene forestås af henholdsvis statsautoriserede revisorer, der er medlemmer af FSR, og registrerede revisorer, der er medlemmer af FRR.

Kvalitetskontrollen omfatter alle revisors ydelser. Kontrollen er således ikke begrænset til lovpligtig revision, men omfatter også rådgivningsydelser.

6.2. EU-Kommissionens henstilling af 15. november 2000 vedr. kvalitetssikring: Overordnede krav til organisering

Nedenfor gennemgås henstillingens overordnede krav til organisering af kvalitetskontrollen, mens henstillingens detailkrav gennemgås i afsnittene om Revisorkommissionens drøftelser.

EU-henstillingen er gengivet i sin helhed i bilag 3.

6.2.1. Kvalitetssikringens omfang

Det følger af EU-henstillingen om kvalitetssikring (herefter kaldet "henstillingen"), at medlemsstaterne skal træffe foranstaltninger til at sikre, at alle personer, der foretager lovpligtig revision, er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

6.2.2. Metoder til kvalitetssikring

Henstillingen opererer med to grundlæggende metoder til kvalitetssikring:

- *Overvågning*, hvor ansatte fra et brancheorgan eller en tilsynsmyndighed foretager kvalitetskontrollen.
- *Sagkyndig vurdering ("peer review")*, hvor såkaldte "peers", (personer fra samme faggruppe som den kontrollerede, her revisorer) foretager kvalitetskontrollen.

Henstillingen anser de to metoder for ligeværdige.

6.2.3. Offentlig kontrol

Det følger af henstillingen, at kvalitetssikringssystemet - uanset hvilken af ovenstående metoder som vælges - bør være underkastet en passende offentlig kontrol foretaget af et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer.

Kravet om offentlig kontrol skal medvirke til at sikre, at kvalitetssikringen i såvel praksis som i teori fremstår tilstrækkelig troværdig i offentlighedens øjne. Det fremgår endvidere af henstillingen, at det offentlige tilsyn har en særlig vigtig rolle, når metoden med sagkyndig vurdering anvendes, da vurderingen her foretages af kolleger inden for branchen. Revisorerne skal således her vurdere, hvorvidt deres kolleger overholder de faglige standarder på revisionsområdet. Netop kritik af kolleger for manglende overholdelse af faglige standarder inden for deres fagområde, er en følsom opgave. Derfor kan det offentlige tilsyn medvirke til at bestyrke offentlighedens tiltro til kvalitetskontrollen.

Ifølge henstillingen kan formålet med den offentlige kontrol blandt andet være at:

1. føre tilsyn med styringen (planlægning og kontrol) af kvalitetssikringssystemet,
2. evaluere kontrolresultaterne,
3. godkende offentliggørelsen af resultaterne af kvalitetsvurderingen.

6.2.4. Sanktioner

Det følger af henstillingen, at der skal være klare retningslinier for de reaktioner, der kan bringes i anvendelse, hvis kvalitetskontrollen afdækker kritisable forhold, hvilket i Danmark blandt andet vil betyde retningslinier for

indbringelse for Disciplinærnævnet. Det anføres også, at disciplinærsystemet bør give mulighed for at frtage en person retten til at virke som statsautoriseret eller registreret revisor.

6.3. Global kvalitetskontrol

Nedenstående oplysninger om den globale kvalitetskontrol er indhentet fra FSR.

International Forum on Accountability Development (IFAD) besluttede for nogle år siden at sætte kræfter ind på at forbedre årsregnskabsaflæggelsen samt revisionen heraf på globalt plan. Beslutningen var bl.a. en reaktion på den økonomiske krise i Asien samt nogle store erhvervsskandaler.

IFAD består af European Commission, International Accounting Standards Board (IASB), International Monetary Fund (IMF), World Bank, US Securities and Exchange Commission (SEC), International Organisation of Securities Commission (IOSCO), United Nation Development Program, the Big Five Accounting Firms og en række andre organisationer.

For at indfri IFAD's vision besluttedes det, at alle medlemmerne skulle søge at gøre deres indflydelse gældende ved bevidst at arbejde for at ændre og harmonisere regnskabs- og revisionsregler globalt, regionalt og nationalt.

Efter indgående drøftelser besluttede "Big Five", at de ville bidrage til denne vision ved at styrke IFAC's globale omdømme samt gennem IF AC implementere ensartede standarder for revision i hele verden, som i det mindste var i overensstemmelse med International Standards on Auditing (ISA). Endvidere besluttedes det, at der gennem IF AC skulle gennemføres en ekstern global kvalitetskontrol (Peer Review) for over for omverdenen at dokumentere, at målet med at højne revisionskvaliteten indfries.

IFAC's Council iværksatte derfor i maj 2000 nogle konkrete initiativer med henblik på at sikre den globale overholdelse af internationale standarder inden for regnskabsaflæggelse, revision, uafhængighed og kvalitetskontrol.

Som et led heri etableredes et særligt organ "IFAC Forum of Firms", som har til formål at fremme udarbejdelsen af ensartede høje standarder inden for regnskabsaflæggelse og revision på globalt plan for at tilgodese brugerne af revisorprofessionens ydelser. Forum of Firms består af revisionsvirksomheder, som udfører "transnational revision". Indtil nu er 22 internationale revisionskæder blevet optaget som medlem af Forum of Firms, og yderli-

gere 11 firmaer forventes at blive optaget som medlem inden udgangen af 2001.

Ved begrebet "transnational revision" forstås revision af årsrapporter, som bruges eller vil kunne bruges på tværs af landegrænserne. Definitionen af "transnational revision" er endnu ikke endeligt fastlagt, men vil formentlig indeholde alle børsnoterede og alle finansielle virksomheder, uanset om disse virksomheder har internationale relationer. Herudover vil ordningen formentlig omfatte virksomheder med udenlandske datterselskaber, virksomheder med udenlandsk finansiering og endelig virksomheder med udenlandske ejere.

Medlemsskab af Forum of Firms vil være åben for alle revisionsvirksomheder uanset størrelse, forudsat firmaerne

- 1) har transnationale revisionsopgaver eller er interesserede i at påtage sig sådanne opgaver,
- 2) er indforstået med at overholde Forum of Firms' kvalitetsstandarder, og
- 3) er indforstået med at lade deres firmaers politikker, metoder og arbejde i relation til transnational revision underkaste periodisk international kvalitetskontrol (peer review).

Ifølge det foreliggende udkast til vedtægter for Forum of Firms vil de medlemsfirmaer, der ikke senest 30. juni 2003 er blevet kvalitetskontrolleret i regi af Forum of Firms, blive ekskluderet af sammenslutningen.

Forum of Firms' kvalitetsstandarder indbærer bl.a., at revisionsvirksomheden

- 1) skal etablere politikker og metoder for udførelse af transnational revision, som mindst opfylder kravene i de internationale revisionsstandarder (ISA'erne),
- 2) som minimum skal leve op til IFAC's Code of Ethics for Professional Accountants,
- 3) skal etablere efteruddannelsesaktiviteter med henblik på, at partnerne og medarbejdere holdes ajour med den internationale udvikling inden for regnskabsaflæggelse og revision og
- 4) skal etablere passende kvalitetsstyringsmetoder og -standarder samt gennemføre regelmæssig intern kvalitetskontrol med henblik på at påse overholdelse af firmaets egne politikker og metoder for udførelse af transnational revision.

Det administrative kontrolarbejde under Forum of Firms vil blive varetaget af "The Transnational Auditors Committee", der skal forestå udvikling, vedligeholdelse og administration af den globale kvalitetskontrol. Derudover skal Transnational Auditors Committee bl.a. kunne bistå revisionsvirksomheder ved implementeringen af internationalt anerkendte regnskabs- og revisionsstandarder.

IFAC har ligeledes besluttet at etablere et uafhængigt Public Oversight Board, der skal føre tilsyn med de IFAC-aktiviteter, som har offentlighedens interesse. Arbejdet i Public Oversight Board skal tjene til at fastholde og styrke offentlighedens tillid til regnskabsaflæggelsen og til revisionsprocessens effektivitet og integritet. Public Oversight Board vil som en af de væsentligste opgaver bl.a. skulle føre tilsyn med den globale kvalitetskontrol udført i regi af Forum of Firms.

Ordningen er planlagt som et Peer Review, som det kendes fra de danske foreningsbaserede kvalitetskontrolordninger. Omfanget af det globale Peer Review vil svare til henstillingen fra EU-Kommissionen, d.v.s. at den ikke alene vil skulle omfatte revisionsvirksomhedernes generelle politikker, men også en sagskontrol.

Ordningen forventes at blive implementeret over de næste 3 år. I første fase vil den omfatte revisionsvirksomhedernes politikker, hvorimod sagskontrollen først forventes at være fuldt implementeret i 2004.

Ordningen forudsætter, at kontrollen udføres af én og samme revisionsvirksomhed worldwide. Den revisionsvirksomhed, der udvælges til kontrol, kan selv vælge sin kontrollant (review'er).

6.4. Revisorkommissionens overvejelser og anbefaling

6.4.1. Valg af model

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at modellen med sagkyndig vurdering, hvorefter selve kontrollen gennemføres af statsautoriserede og registrerede revisorer, er mest hensigtsmæssig. Ved at benytte denne model, vil der kunne drages nytte af revisorerne faglige ekspertise på revisionsområdet, ligesom der vil kunne drages nytte af den viden revisorerne - og revisorforeningerne - har opbygget om kvalitetskontrol i forbindelse med den eksisterende foreningsbaserede kontrol.

6.4.2. Overordnet ansvar for kontrollen

Revisorkommissionen foreslår, at der i overensstemmelse med henstillingen nedsættes et uafhængigt kvalitetssikringsråd (herefter kaldet Kvalitetssikringsrådet), der får det overordnede ansvar for tilrettelæggelsen og gennemførelsen af den lovpligtige kvalitetssikring. Dette er efter Revisorkommissionens opfattelse betydningsfuldt for offentlighedens tillid til kvalitetskontrollen.

Kvalitetssikringsrådet skal bl.a. have det overordnede ansvar for:

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

Det forhold, at rådet har det overordnede ansvar betyder dog ikke, at opgaverne skal løses af rådet selv. Flere af opgaverne vil efter Revisorkommissionens opfattelse med fordel kunne løses af f.eks. revisorforeningerne, der gennem deres erfaring med den foreningsbaserede kvalitetskontrol har opnået en betydelig viden og indsigt i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. Denne involvering af revisorforeningerne må naturligvis ikke medføre en diskrimination af ikke-medlemmer.

I dette afsnit omfatter "revisorforeningerne" alene FSR og FRR og dermed ikke Foreningen Danske Revisorer (FDR) eller andre revisorforeninger.

6.4.3. Kvalitetssikringsrådets sammensætning

Kvalitetssikringsrådet skal efter Revisorkommissionens opfattelse have en sådan sammensætning og ekspertise til rådighed, at det vil blive respekteret i det faglige miljø, i det politiske system og ikke mindst i offentligheden.

6.4.3.1. Sammensætning

Revisorkommissionen bekendt har der ikke offentligt været fremført kritik eller udtrykt mistillid til den foreningsbaserede kvalitetskontrol. Uanset dette er det kommissionens opfattelse, at Kvalitetssikringsrådet skal sammensættes bredere end foreningernes kvalitetsudvalg. Rådet skal således bestå af såvel repræsentanter for regnskabsbrugerne som af statsautoriserede og registrerede revisorer.

For at sikre rådets accept i samfundet og overholdelse af henstillingen må flertallet af rådets medlemmer ikke være revisorer, og rådet kan kun være

beslutningsdygtigt, hvis flertallet af de fremmødte medlemmer ikke er revisorer. Efter Revisorkommissionens opfattelse skal rådets formand heller ikke være revisor.

Personer, som uden at være statsautoriserede eller registrerede revisorer, er ansat i en revisionsvirksomhed, anses i denne sammenhæng også for at være revisorer. Dette kan have betydning ved opgørelsen af, hvilke personer i rådet, som skal anses for revisorer, og hvilke som ikke skal, jf. begrænsningen af antallet revisorer.

Revisorkommissionen foreslår på denne baggrund, at Kvalitetssikringsrådet skal bestå af en formand, der ikke er revisor, samt af 8 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer, 2 skal være registrerede revisorer og 4 skal udpeges blandt regnskabsbrugerne. Ved sammensætningen er det lagt til grund, at flertallet af medlemmerne ikke må være revisorer, at statsautoriserede og registrerede revisorer skal være ligeligt repræsenteret, samt at rådet skal have en passende størrelse.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at de to registrerede revisorer ikke skal deltage ved Kvalitetssikringsrådets vurdering af konkrete sager vedrørende statsautoriserede revisorer, ligesom de to statsautoriserede revisorer ikke skal deltage ved rådets vurdering af sager, der vedrører registrerede revisorer. Herved opnås der parallellitet til sagsbehandlingen i disciplinær-nævnene og i Revisorkommissionens eksamenskommissioner.

6.4.3.2. Udpegning

Medlemmerne af rådet bør udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Udpegningen bør ske dels på baggrund af indstilling fra relevante faglige organisationer, dels på grundlag af direkte udpegning af styrelsen.

For så vidt angår brugerne af revisors arbejde, bør udpegningen ske på baggrund af indstilling fra de relevante organisationer. Der vil her være tale om bl.a. Finansrådet, Forsikring & Pension, Danmarks Rederiforening, Dansk Handel & Service, Dansk Industri, Det Danske Handelskammer, Håndværksrådet, Realkreditrådet, Told & Skattestyrelsen. Det vil desuden være naturligt, at revisorforeningerne indstiller de revisorer, som skal være medlemmer af rådet.

6.4.4. Gennemførelsen af kontrollen

6.4.4.1. Hvem skal underkastes kvalitetskontrol

I henhold til henstillingen skal alle revisorer, som udfører lovpligtig revision, underkastes kvalitetskontrol.

Da alle statsautoriserede og registrerede revisorer kan udføre lovpligtig revision, vil dette krav i Danmark betyde, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer skal underkastes kvalitetskontrol. Revisorer med deponeret eller fratræktet beskikkelse er undtaget, da disse ikke kan være ansvarlige for udførelsen af lovpligtig revision.

Da kvalitetskontrollen **er** obligatorisk, omfatter den alle revisorer, uanset om de er medlem af en af revisorforeningerne eller ej.

Revisorkommissionen har drøftet, hvorvidt statsautoriserede og registrerede revisorer, som ikke udfører lovpligtig revision, skal underkastes kvalitetskontrollen. Da kontrollen ikke bare skal omfatte den lovpligtige revision, men også andre erklæringsopgaver, jf. afsnit 6.4.4.7., er det naturligt, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer, som reviderer regnskaber m.v. og supplerende beretninger, samt afgiver erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug, omfattes af kvalitetskontrollen.

Modsat vil revisorer, som alene udfører rådgivning eller assistance, konkret kunne undtages fra kvalitetskontrol.

6.4.4.2. Kontrol af enkeltrevisorer eller revisionsvirksomheder

Efter henstillingen skal det sikres, at alle personer, der foretager lovpligtig revision, underkastes kvalitetskontrol.

Udtrykket "personer" refererer til 8. selskabsdirektivs regler for personer, der foretager lovpligtig revision (lovpligtige revisorer).

8. direktivs art. 2 fastslår, hvem der kan autoriseres til at foretage lovpligtig revision. Det drejer sig om:

- 1) fysiske personer, der opfylder en række uddannelsesmæssige krav, der nærmere er fastsat i direktivet, samt
- 2) revisionselskaber, hvori

- a) de fysiske personer, der foretager lovpligtig revision, opfylder de uddannelsesmæssige krav.
- b) flertallet af de stemmeberettigede skal være fysiske personer eller revisionsselskaber, der opfylder de uddannelsesmæssige krav samt
- c) flertallet af medlemmer i administrations- eller ledelsesorganet skal være fysiske personer eller revisionsselskaber, der opfylder de uddannelsesmæssige krav.

Direktivets præambel fastslår, at "medlemsstaterne kan autorisere såvel fysiske personer som revisionsselskaber, der kan være juridiske personer eller andre former for selskaber eller sammenslutninger".

Med udgangspunkt i direktivets formål at "harmonisere de kvalifikationer, som personer, der bemyndiges til at foretage lovpligtig revision af regnskaber, skal være i besiddelse af ", synes der dog ikke at være tvivl om, at "lovpligtige revisorer" i Danmark relaterer sig til fysiske personer.

Henvisningen i henstillingen til 8. direktiv synes således at føre til, at kontrollen i Danmark som udgangspunkt vedrører fysiske personer. Det vil sige, at det er de enkelte revisorers arbejde som skal kontrolleres.

Uanset dette, må det dog - som henstillingen er udformet - kunne lægges til grund, at udvælgelsen vil kunne finde sted på virksomhedsniveau.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det er mest hensigtsmæssigt at foretage kvalitetskontrollen på virksomhedsniveau, hvilket også er udgangspunktet i den foreningsbaserede kontrol. Det er derfor kommissionens opfattelse, at udgangspunktet for den lovpligtige kontrol skal være, at udvælgelsen sker på virksomhedsniveau.

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

Når en revisionsvirksomhed udtages til kontrol, skal det i henhold til EU-henstillingen sikres, at et passende antal af virksomhedens afdelinger (filialer) også er underlagt kontrollen. Udvælgelsen skal ske på baggrund af en

vurdering af de enkelte afdelingers risiko og væsentlighed, set i forhold til den samlede revisionsvirksomhed. Herunder skal der tages højde for hvilke opgaver, som løses i de enkelte afdelinger.

Kontrol på virksomhedsniveau fordrer efter Revisorkommissionens opfattelse, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et register over alle revisionsvirksomheder.

6.4.4.3. Hvor hyppigt skal kontrol finde sted

Henstillingen anbefaler, at alle revisionsvirksomheder som udgangspunkt kontrolleres inden for en periode på højst 6 år. I henstillingen accepteres det dog, at revisorer, der udelukkende reviderer små virksomheder med lav risiko, kontrolleres inden for en periode på højst 10 år.

For revisorer, som reviderer såkaldte "public interest" selskaber, anbefales det på den anden side, at kontrollen gennemføres med et kortere tidsinterval end 6 år. "Public interest" selskaber vil i Danmark bl.a. være:

- børsnoterede selskaber,
- statslige aktieselskaber,
- banker og sparekasser,
- realkreditinstitutter,
- forsikringsselskaber,
- investeringsforeninger,
- pensionskasser,
- andre særligt betydningsfulde virksomheder, opgjort efter størrelse og i særlige tilfælde efter branche. Udvalgelse på baggrund af branche bør alene ske, hvis branchen har en særlig samfundsmæssig betydning, hvilket f.eks. er tilfældet for finansielle virksomheder, jf. ovenfor.

Revisorkommissionen er af den opfattelse, at kontrollen som hovedregel bør ske oftere end hvert 6. år, idet der herved tages højde for, at revisorer i "public interest" selskaber kontrolleres med kortere tidsinterval. Det foreslås derfor, at alle revisionsvirksomheder som udgangspunkt skal udvælges til kontrol inden for en 4-årig periode. Herved er det efter kommissionens opfattelse ikke nødvendigt at skelne mellem "public interest" virksomheder og andre virksomheder ved fastlæggelse af kontrolfrekvensen. Det er imidlertid væsentligt, at Kvalitetssikringsrådet får mulighed for at udvælge en revisionsvirksomhed oftere end hvert 4. år, hvis helt særlige forhold taler herfor, jf. afsnit 6.4.4.4.

Revisorkommissionen finder på den anden side, at det i visse situationer kan være hensigtsmæssigt at lade frekvensen være længere end hovedreglens 4 år. Det vil efter kommissionens opfattelse kunne være aktuelt, hvor revisionsvirksomheden er lille og har et meget begrænset antal opgaver, som indebærer lovpligtig revision eller afgivelse af andre erklæringer. Her bør der i konkrete tilfælde kunne gives tilladelse **til**, at kvalitetskontrollen kun udføres hvert 6 år. Kommissionen forudsætter, at Kvalitetssikringsrådet udstikker nærmere retningslinier herom.

Såfremt der forekommer revisionsvirksomheder, der ikke udfører opgaver inden for revisors kerneområde - d.v.s. lovpligtig revision og afgivelse af erklæringer - men alene udfører andre opgaver, vil disse i sagens natur kunne undtages fra lovpligtig kvalitetskontrol, idet denne alene omfatter revisors kerneydelser, jf. afsnit 6.4.4.7.

6.4.4.4. Hvem skal foretage udvælgelsen til kontrol

Kriterierne for udvælgelsen skal fastlægges i Kvalitetssikringsrådet.

Kommissionen er af den opfattelse, at Kvalitetssikringsrådet skal udarbejde retningslinier for, hvorledes udvælgelsen af revisionsvirksomheder til kvalitetskontrol skal ske de enkelte år. Retningslinierne skal overordnet angive den cyklus, hvormed revisionsvirksomhederne skal udvælges.

Derudover skal Kvalitetssikringsrådet kunne kræve, at bestemte revisionsvirksomheder udtages til kontrol i et bestemt år. En sådan kontrol vil kunne være relevant, hvor følgende offentlige myndigheder, har en formodning om, at en bestemt revisionsvirksomhed ikke overholder kvalitetskravene:

- Erhvervs- og Selskabsstyrelsen
- Finanstilsynet og
- Told & Skattestyrelsen

Revisorkommissionen forudsætter herved, at Kvalitetssikringsrådet vil udstede retningslinier om, at andre myndigheder, som mener, at der er behov for kontrol, samordner dette med ovennævnte myndigheder. Afgørelsen om udtagelse til kontrol vil dog altid ligge hos Kvalitetssikringsrådet, og de enkelte offentlige myndigheder kan alene opfordre til kontrol.

Kvalitetssikringsrådet skal ikke være et klageorgan, hvorfor det ikke skal udtage revisionsvirksomheder til kontrol på baggrund af henvendelser fra tredjemand, f.eks. en revisionsvirksomheds kunder, mindretalsaktionærer i

en kunde, kreditorer i en kunde eller konkurrenter til en kunde eller til revisionsvirksomheden.

Selve den praktiske udvælgelse kan Kvalitetssikringsrådet vælge at uddelegere til revisorforeningernes kvalitetsudvalg på baggrund af de af Kvalitetssikringsrådet udarbejdede retningslinier. Fordelen herved er, at foreningerne via deres tætte kontakt til medlemmerne har viden om populationen af revisorer og revisionsvirksomheder. Der skal imidlertid tages højde for de revisorer, der ikke er medlem af en af foreningerne.

Det er af stor betydning, at offentligheden har tillid til udvælgelsen. Kvalitetssikringsrådet bør derfor også påse, at retningslinierne overholdes.

Kvalitetssikringsrådet skal hvert år modtage en liste over de revisionsvirksomheder, der er udvalgt til kvalitetskontrol.

6.4.4.5. Hvem skal gennemføre kontrol

Ifølge henstillingen bør kvalitetssikringssystemet sikre, at de personer - hvad enten der er tale om fagfæller eller ansatte i et kontrolorgan - som foretager kvalitetskontrol, har en faglig uddannelse og relevante erfaringer kombineret med en specifik uddannelse i kvalitetssikring.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at kontrollanterne qua deres uddannelse og erfaring som statsautoriserede og registrerede revisorer besidder den fornødne ekspertise til at foretage den materielle del af kontrollen.

Revisorkommissionen finder det imidlertid hensigtsmæssigt, at de revisorer, der skal gennemføre kvalitetskontrollen, har gennemgået et kursus i praktisk gennemførelse af kvalitetssikring. Kommissionen finder på den anden side ikke behov for, at der indføres en særlig eksamen for kontrollanter.

Det er endvidere Revisorkommissionens opfattelse, at Kvalitetssikringsrådet skal godkende de statsautoriserede og registrerede revisorer, der skal fungere som kontrollanter. Det er naturligvis en forudsætning for godkendelse, at den pågældende revisor opfylder de krav, der eventuelt måtte stilles til uddannelse m.v., jf. ovenfor. Kommissionen finder det hensigtsmæssigt at lade godkendelsen gælde for en femårig periode dog således, at den kan forlænges. Med denne ordning forventes, at der sker fornyelse blandt de revisorer, der kan virke som kontrollanter.

Revisorkommissionen har forudsat, at kvalitetskontrollen skal ske i et samarbejde mellem revisorforeningerne og Kvalitetssikringsrådet. Det forudsættes derfor, at statsautoriserede revisionsvirksomheder kontrolleres af statsautoriserede revisorer, mens registrerede revisionsvirksomheder kontrolleres af registrerede revisorer.

Revisorkommissionen har i den forbindelse drøftet, hvorvidt en statsautoriseret revisor, der er ansat i en registreret revisionsvirksomhed - og omvendt - skal underkastes kontrol af en statsautoriseret eller en registreret revisor. Det har herunder været drøftet, om der i sådanne tilfælde skulle foretages "dobbeltkontrol", således at den pågældende revisor blev kontrolleret både af en registreret revisor (i forbindelse med kontrollen af virksomheden) og af en statsautoriseret revisor (qua sin uddannelse). Det er imidlertid Revisorkommissionens holdning, at en sådan "dobbeltkontrol" skal undgås.

Revisorkommissionen finder på denne baggrund, at det alene bør være ejerskabet af revisionsvirksomheden, der er afgørende for, om kontrollen af virksomheden skal foretages af en statsautoriseret eller en registreret revisor. Alle revisorer i en registreret revisionsvirksomhed vil således skulle kontrolleres af en registreret revisor, mens alle revisorer i en statsautoriseret virksomhed vil skulle kontrolleres af statsautoriserede revisorer.

Revisorkommissionens forslag skal ses i sammenhæng med, at statsautoriserede revisorer, der er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, alene må beskæftige sig med opgaver, som i henhold til lovgivningen kan varetages af registrerede revisorer. En statsautoriseret revisor, der er ansat i en registreret revisionsvirksomhed, vil således eksempelvis ikke kunne vælges som eneste revisor i en børsnoteret virksomhed. Der henvises til afsnit 3.6.6.

6.4.4.6. Hvem skal vælge kontrollant

Det følger af henstillingen, at udvælgelsen af kontrollanter til individuelle kvalitetsundersøgelser bør være baseret på kriterier, som sikrer, at kontrollanten er uafhængig og objektiv både i teori og i praksis. Det følger endvidere, at den faktiske anvendelse af udvælgelseskriterierne for kontrollanterne kunne overvåges af det offentlige tilsynsorgan.

I de eksisterende foreningsbaserede ordninger udpeger den revisionsvirksomhed, der er udvalgt til kontrol, selv sin kontrollant. Det er dog således, at foreningernes kvalitetsudvalg skal godkende kontrollanten forud for kontrollens gennemførelse.

Revisorkommissionen har drøftet forskellige modeller for udvælgelse af kvalitetskontrollant.

Revisorkommissionen har herunder drøftet, om den enkelte revisionsvirksomhed skal kunne vælge sin egen kontrollant, således som det er tilfældet i de foreningsbaserede ordninger. Et af argumenterne herfor har været, at kvalitetskontrol i realiteten ikke adskiller sig fra situationen med lovpligtig revision, hvor den revisionspligtige virksomhed selv vælger sin revisor. Som et yderligere argument for denne ordning er det blevet fremført, at den kontrollant, som virksomheden vælger, vil skulle godkendes af Kvalitetssikringsrådet, ligesom foreningernes kvalitetsudvalg i dag godkender de valgte kontrollanter. Herved vil rådet få mulighed for at underkende en af virksomheden valgt kontrollant, hvis rådet finder, at kontrollanten ikke er egnet til at gennemføre den pågældende kontrolopgave.

Det er endvidere blevet fremført, at der kan være fordele ved at genvælge en kontrollant, der via sin tidligere kontrol har opnået indsigt og viden i den pågældende revisionsvirksomheds forhold.

Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at der ved kontrol af revisorer vil være det særlige problem, at kontrollanten og de kontrollerede er kolleger inden for den samme branche. Revisorer skal her vurdere, hvorvidt deres kolleger overholder de faglige standarder på revisionsområdet. Netop kritik af kolleger for manglende overholdelse af faglige standarder inden for deres fagområde, er en meget følsom opgave.

Det er desuden Revisorkommissionens opfattelse, at det kvalitetssikringssystem, der nu skal indføres, på en række punkter er forskelligt fra den eksisterende foreningsbaserede kontrol. Da der er tale om en lovpligtig ordning med et offentligt tilsyn, er det efter kommissionens opfattelse helt afgørende, at der bliver tale om et system, hvor procedurerne tilrettelægges på en sådan måde, at offentligheden har fuld tiltro til kontrollen.

På denne baggrund finder Revisorkommissionen, at det vil være betænkeligt at oprette et system, hvor revisionsvirksomheden frit kan vælge sin egen kontrollant.

Disse forhold har medført yderligere drøftelser af, hvorvidt kontrollanten bør vælges af Kvalitetssikringsrådet, revisorforeningernes kvalitetsudvalg, eller om den enkelte revisionsvirksomhed skal have et begrænset udvalg af kontrollanter at vælge mellem. Drøftelserne har været ført med det primære

formål, at give Kvalitetssikringsrådet mulighed for at medinddrage kommissionens synspunkter ved dets endelige fastlæggelse af udvælgelsessystemet.

Selvom Revisorkommissionen på den ene side har fundet det særdeles vigtigt, at kontrollanten er uafhængig af den kontrollerede revisor og også ansues som sådan i offentligheden, er Kommissionen på den anden opmærksom på, at det i visse situationer kan være problematisk med en fuldstændig tilfældig udvælgelse af kontrollanten. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis den af Kvalitetssikringsrådet udpegede kontrollant og den revisor, der skal kontrolleres, reviderer betydende konkurrerende kunder.

Kommissionen finder på denne baggrund, at der skal udarbejdes en udvælgelsesprocedure, der dels tilgodeser hensynet til offentligheden, dels sikrer, at den revisionsvirksomhed der skal kontrolleres, får mulighed for at fravælge en kontrollant, der ikke vil være hensigtsmæssig i den pågældende situation.

En mulig procedure vil være, at lade den revisionsvirksomhed, der skal kontrolleres, vælge mellem et begrænset antal kontrollanter, som Kvalitetssikringsrådet oplister.

En anden - og af Revisorkommissionen foretrukken procedure - ville være, at den revisionsvirksomhed, som skal kontrolleres, præsenteres for en gruppe på 5 kontrollanter, hvorefter virksomheden får mulighed for at fravælge 2 af de 5 kontrollanter. Kvalitetssikringsrådet skal herefter vælge en kontrollant blandt de 3 tilbageblevne. Ved denne procedure sikres det, at den revisor, som skal kontrolleres, får mulighed for at fravælge en kontrollant, der ikke vil være hensigtsmæssig i den pågældende situation. På den anden side sikres det også, at den revisor, der skal kontrolleres, ikke egenhændigt kan vælge sin egen kontrollant.

Uanset hvilken model Kvalitetssikringsrådet vil foretrække, lægger Revisorkommissionen afgørende vægt på, at Kvalitetssikringsrådet tager højde for ordningen med global kvalitetskontrol, jf. afsnit 6.3, ved udvælgelsen af kvalitetskontrollant til de revisionsvirksomheder, der er omfattet af den globale ordning, således at unødigt dobbeltarbejde undgås.

For at sikre at den kontrollant, der skal foretage kontrol, også er kvalificeret til dette, foreslår kommissionen, at kontrollanterne opdeles i segmenter. Opdeling skal ske på baggrund af den type revisionsvirksomhed, de selv er

aktive i. Således skal det sikres, at store revisionsvirksomheder kontrolleres af revisorer med indgående kendskab til store revisionsvirksomheder og de særlige problemer, som er aktuelle i disse. Tilsvarende forholder det sig med de små revisionsvirksomheder.

Kontrollanten er selv ansvarlig for, at han eller hun råder over den fornødne kompetence til at forestå kontrollen. Dette er særligt aktuelt, hvis de undersøgte engagementer omfatter brancher, som har særlige problemstillinger og er underlagt en særlig lovgivning.

Af omkostningshensyn kan det tillige være hensigtsmæssigt at foretage en geografisk opdeling af kontrollanterne. På den anden side bør der også tages hensyn til, at en revisionsvirksomhed - af konkurrencemæssige årsager - måske ikke ønsker at lade sig kontrollere af en revisor fra samme område.

Det må forventes, at det ved kontrol af i hvert fald større revisionsvirksomheder i praksis vil være aktuelt, at lade flere revisorer forestå kontrollen. Det er Revisorkommissionens opfattelse, at det i sådanne situationer skal være muligt for den valgte kontrollant selv at sammensætte sit "kontrolteam" af kolleger fra sin egen revisionsvirksomhed. Det må imidlertid være en forudsætning, at ansvaret for kontrollen ligger hos den af Kvalitetssikringsrådet valgte kontrollant.

I særlige tilfælde, hvor en kontrollant har udvist en adfærd, som viser at vedkommende er uegnet til at udføre lovpligtig kvalitetskontrol, skal Kvalitetssikringsrådet kunne udelukke vedkommende fra de lister over mulige kontrollanter, som udsendes til de virksomheder, der skal kontrolleres.

6.4.4.7. Kontrollens genstand

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at kvalitetskontrollen skal omfatte revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger, samt afgivne erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

EU-henstillingen omfatter kun kvalitetskontrol af lovpligtig revision. I Danmark er der imidlertid i revisorforeningerne tradition for, at også rådgivning underlægges kvalitetskontrol. Da henstillingen er udtryk for et minimum af kontrol, er denne ikke til hinder for, at også rådgivningsydelse underlægges kvalitetskontrol.

Kommissionen har dog vurderet, at en kvalitetskontrol af rådgivningsydelser, vil indebære flere problemer. Særligt følgende forhold har været diskuteret:

- forslaget til opbygningen af loven som værende en lov, der alene regulerer forhold, der hører til revisorers kerneområde,
- hvis nogle - men ikke alle rådgivningsydelser - skal underkastes kontrol, vil dette indebære betydelige afgrænsningsproblemer,
- andre virksomheder som udfører tilsvarende rådgivningsopgaver som revisorer, er ikke underlagt en pligtig kvalitetskontrol. Dette kan medføre konkurrenceforvridning.

Det er derfor kommissionens opfattelse, at kun de ovenfor omtalte revisions- og erklæringsydelser skal underkastes lovpligtig kvalitetskontrol.

6.4.4.8. Kontrollens dybde

Det har været diskuteret, hvor dybt kvalitetskontrollen skal gå.

I henhold til henstillingen skal kvalitetskontrollen indeholde en vurdering af revisionsvirksomhedens interne kvalitetskontrolsystem. For at efterprøve det interne kontrolsystem er det nødvendigt at kontrollere dels revisionsvirksomhedens interne procedurer og dels de væsentligste af de dokumenter, der danner grundlag for den revisionsmæssige stillingtagen i den konkrete erklæringsopgave.

Gennemgangen af revisionsvirksomhedens procedurer for kvalitetssikring skal sikre, at revisionsvirksomheden har etableret fornødne procedurer for kvalitetssikring af revisionsydelser. Det skal naturligvis kontrolleres, at disse procedurer efterleves. Herunder skal det særligt sikres, at de lovkrævede procedurer er etableret og efterleves. Det gælder bl.a. kravet om opstilling af retningslinier, som sikrer, at revisor - forinden denne påtager sig en erklæringsopgave - vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed.

Kommissionen finder det væsentligt at understrege, at det er den erklærende revisor, der optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af sine erklæringer, og at kvalitetskontrollanten ikke foretager en fornyet revision ved sin kontrol af den enkelte erklæringsopgave.

Derimod foretager kvalitetskontrollanten en vurdering af planlægningen og gennemførelsen af opgaven, arbejdsbladernes konklusioner og konklusio-

nernes sammenhæng til indholdet i den afgivne erklæring og overholdelsen af gældende standarder.

Kvalitetskontrollanten skal således ikke foretage selvstændige revisions-handlinger eller indhente eksterne bekræftelser, men derimod vurdere det udførte arbejde på den konkrete sag i sammenhæng med den afgivne erklæring.

På den baggrund skal kontrollanten konkludere, hvorvidt den undersøgte revisor har udført de handlinger, som er nødvendige for at få en begrundet overbevisning, jf. ovenfor.

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

6.4.5. Særligt om tavshedspligt og aktindsigt

Kontrollanterne vil, som statsautoriserede eller registrerede revisorer, være underlagt tavshedspligt. De oplysninger, de modtager under deres arbejde, kan således ikke viderebringes.

Det skal dog samtidig sikres, at Kvalitetssikringsrådet er underlagt tilsvarende krav om tavshedspligt. Tavshedspligten skal først og fremmest have til formål at beskytte revisorernes kunder, d.v.s. de kunder som får deres engagement med en revisor gennemgået af en kvalitetskontrollant.

EU-henstillingen indeholder nærmere bestemmelser om, at kvalitetssikringen bl.a. skal omfatte en tilstrækkelig revisionstest med hensyn til procedurer og revisionsdokumenter m.v., som går dybere end den eksisterende foreningsbaserede kvalitetssikring.

Ved udvælgelse af sådanne enkeltopgaver med henblik på kvalitetskontrol af procedurer og revisionsdokumenter m.v., som det nye kvalitetssikrings-system bygger på, må det antages, at revisors tavshedspligt som udgangspunkt vil sætte grænser for det materiale, der kan kræves forelagt kontrollanten og kvalitetssikringsrådet.

Der skønnes derfor at være et behov for en lovbestemt oplysningspligt for revisor i forbindelse med indførelsen af kvalitetssikringssystemet.

Den kvalitetskontrol, der forudsættes gennemført, går, som nævnt, videre end den hidtil foreningsbaserede og er ikke begrænset til en kontrol primært af den undersøgte revisionsvirksomheds kvalitetsstyringssystemer uden adgang til kundemateriale. Det er derfor af hensyn til den undersøgte virksomheds eller revisors økonomiske, erhvervsmæssige eller private forhold afgørende nødvendigt at fastsætte særlige regler for tavshedspligten for så vidt angår medlemmerne af Kvalitetssikringsrådet og den eller dem, der udfører kvalitetskontrollen, samt ansatte, medhjælpere eller andre, der i forbindelse med kvalitetskontrollen kommer til kendskab om sådanne forhold. Disse personer skal ikke uden særlig lovhjemmel kunne udlevere oplysninger, som er omfattet af tavshedspligten, til andre private end den, der har givet oplysningen, eller til den, som oplysningen er om, herunder til den der er part i en kontrolsag. Der skal derfor fastsættes særlige bestemmelser om tavshedspligt, så sådanne oplysninger heller ikke er underlagt aktindsigt efter offentlighedsloven.

6.4.6. Kontrollantens erklæring

Kontrollantens arbejde skal afsluttes med en erklæring. Erklæringen skal omtale eventuelle væsentlige fejl eller mangler, som kontrollanten er blevet bekendt med, samt indeholde en konklusion, hvor kontrollanten vurderer det samlede resultat af kontrollen.

Erklæringen skal fremsendes direkte til Kvalitetssikringsrådet, jf. afsnit 6.4.7.

Det forudsættes, at kontrollanternes erklæringer er undergivet offentlighedslovens regler om aktindsigt. På denne måde er der en parallel mellem revisors erklæringer om årsregnskabernes kvalitet og kontrollanternes erklæringer om kvaliteten af revisors arbejde.

6.4.7. Behandling af kontrollanternes erklæringer og sanktionering

Kvalitetssikringsrådets opgave

Det har været diskuteret, hvem der skal modtage kontrollanternes erklæringer. Da det er af stor betydning, at omverdenen har fuld tillid til behandlingen af erklæringerne, er der i Revisorkommissionen enighed om, at der bør etableres et system, således at alle kontrolerklæringer skal sendes direkte til Kvalitetssikringsrådets sekretariat.

Det betyder imidlertid ikke, at selve sagsbehandlingen af kontrollantens arbejde kun kan foregå inden for rådets rammer. Det er således Revisorkommissionens opfattelse, at sagsbehandlingen bør ske i tæt samarbejde mellem Kvalitetssikringsrådet og revisorforeningerne, således at foreningerne medinddrages i den fagkyndige del af sagsbehandlingen og vurderingen af kvalitetsstyringen i revisionsvirksomhederne. Det er imidlertid også kommissionens opfattelse, at de nærmere retningslinjer for samarbejdet med foreningerne ikke skal fastlægges inden for rammerne af nærværende betænkning, men må fastlægges efterfølgende i Kvalitetssikringsrådet.

Kommissionen finder det dog væsentligt at understrege vigtigheden af, at Kvalitetssikringsrådet har den endelige beslutningskompetence. Kun herved kan det sikres, at offentligheden har fuld tillid til ordningen

De erklæringer, som ikke omtaler væsentlige fejl eller mangler hos den kontrollerede, kan arkiveres uden, at der skal foretages yderligere.

Et mindre antal af disse erklæringer skal dog gennemgås af rådets medlemmer. I disse tilfælde vil det også kunne være relevant at anmode om kontrollantens arbejdsrapporter. Formålet med en sådan gennemgang vil være at sikre, at den enkelte kontrollants konklusioner er i overensstemmelse med arbejdsrapporterne. Samtidig vil det medvirke til at sikre, at de forskellige kontrollanter vurderer identiske situationer ens.

Revisorkommissionen finder endvidere, at Kvalitetssikringsrådet skal være bemyndiget til at deltage i kontrolbesøg samt selv at udføre en eventuel kontrol af kontrollantens arbejde, hvis dette i sjældne tilfælde findes nødvendigt.

Mulige reaktioner

Kvalitetssikringsrådet kan anvende følgende reaktioner:

- påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg,
- påtale med nyt kontrolbesøg, som skal afklare om påtalen er fulgt,
- indbringelse for disciplinærnævnet.

Kvalitetssikringsrådet skal ikke selv foretage sanktionering, hvorfor det ikke får mulighed for at idømme straf. Denne opgave skal som hidtil varetages af disciplinærnævnene

6.4.8. Kvalitetssikringsrådets rapportering til omverdenen

I overensstemmelse med henstillingen, vil rådet skulle udarbejde en årlig redegørelse, som beskriver rådets arbejde i det forløbne år. Redegørelsen bør indeholde nærmere omtale af blandt andet:

- rådets sammensætning,
- antallet af møder,
- sekretariatets størrelse og funktion,
- de udarbejdede retningslinier for kontrol af revisorer,
- antallet af kontrollerede revisorer,
- rådets overordnede planer for det kommende år.

6.4.9. Finansiering

Omkostninger

Rådets medlemmer må forventes at skulle have et sekretariat til at varetage den daglige drift. Budgettet for rådets drift skal derfor inkludere lønsum til medarbejder(e) i sekretariatet.

Endvidere forudsættes det, at rådets medlemmer får honorar for deres arbejde og godtgørelse for omkostninger, navnlig rejseomkostninger.

Yderligere faste omkostninger vil omfatte leje af lokaler til brug for sekretariatets arbejde og rådets møder m.v.

Indtægter

Der er flere alternative muligheder for finansiering af rådets drift:

- en ren statslig finansiering,
- et årligt gebyr, som skal betales af alle statsautoriserede og registrerede revisorer,
- et årligt gebyr, som pålægges de virksomheder, der er underlagt lovpligtig revision.

Det er Revisorkommissionens opfattelse, at der bør være tale om en ren statslig finansiering, idet der bliver tale om en offentlig, lovpligtig ordning.

6.4.10. Særligt vedrørende honorering af kontrollanter

Det er imidlertid Revisorkommissionens opfattelse, at det er den kontrollerede revisionsvirksomhed, der skal betale kontrollantens honorar, hvilket svarer til princippet i de eksisterende, foreningsbaserede ordninger.

7. Overvejelser om opretholdelsen af en række bestemmelser i de gældende revisorlove

Revisorkommissionen har i forbindelse med sin gennemgang af de to revisorlove drøftet en række bestemmelser med henblik på at vurdere, om bestemmelserne er af en sådan karakter, at de kan tilføre en ny og moderniseret revisorlov selvstændig værdi - eller om bestemmelserne har overlevet sig selv og kan udgå.

Bestemmelserne relaterer sig alle til den gældende lov om statsautoriserede revisorer, LBK nr. 501 af 30. juni 1998 med senere ændringer, senest ved lov nr. 449 af 7. juni 2001, og lov om registrerede revisorer, LBK nr. 502 af 30. juni 1998 med tilsvarende ændringer.

7.1. LSR § 3, stk. 2 om højtidelig forsikring

Bestemmelsen foreskriver, at statsautoriserede revisorer ved udleveringen af deres beskikkelse skal underskrive en højtidelig forsikring om, at de vil udføre deres hverv og pligter samvittighedsfuldt. Bestemmelsen, som alene gælder for statsautoriserede revisorer, virker efter kommissionens opfattelse ude af takt med tidsånden, og bestemmelsen har ingen reel betydning, idet revisors pligter er reguleret i loven.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at bestemmelsen ikke medtages i forslaget til ny revisorlov.

7.2. LSR § 8 om domstolenes benyttelse af statsautoriserede revisorer

Bestemmelsen foreskriver, at offentlige myndigheder i retssager om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis skal benytte statsautoriserede revisorer, samt at disse ikke må medvirke ved istandbringelse af akkorder. Bestemmelsen gælder alene for statsautoriserede revisorer. Efter kommissionens opfattelse skal revisorlovgivningen ikke regulere domstolenes virke, og denne del af bestemmelsen synes derfor overflødig. Spørgsmålet om istandbringelse af akkorder er reguleret i forbindelse med forslagets uafhængighedsbestemmelser og er i øvrigt reguleret i konkursloven.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at bestemmelsen ikke medtages i forslaget til ny revisorlov.

7.3. LSR § 9 og LRR § 5 om kontorsted

Bestemmelserne, der er næsten enslydende for de to love, foreskriver, at statsautoriserede henholdsvis registrerede revisorer kun må have mere end

et kontorsted, hvis kontorstedet ledes af en statsautoriseret henholdsvis registreret revisor. Endvidere foreskrives det, at etablering af kontorsted skal anmeldes til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Bestemmelserne er efter Revisorkommissionens opfattelse utidssvarende. En statsautoriseret henholdsvis registreret revisor er ifølge lovens øvrige bestemmelser pligtig at påse, at de opgaver, som i henhold til forslagens § 2, stk. 1, udføres af revisionsvirksomheden altid opfylder lovens krav om kvalitet og ansvar, uanset dennes daglige tilknytning til kontorstedet.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at bestemmelserne ikke medtages i forslag til ny revisorlov.

7.4. LSR § 11 a og LRR § 6 d om valg af revisionsvirksomheder til revisor

Bestemmelserne, der er enslydende, stammer fra årsregnskabsloven og blev indføjet i revisorlovene ved lovændringen i juni 2001. Bestemmelsernes indhold: "Er en revisionsvirksomhed valgt til revisor, skal den, som revisionen overdrages til i virksomheden, opfylde lovens betingelser.", følger nu af forslagens § 2, stk. 3. Bestemmelsen er derfor overflødig.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at bestemmelserne ikke medtages i forslag til ny revisorlov.

7.5. LSR § 15 og LRR § 8 c om medarbejdere under oplæring

Bestemmelserne er ikke helt identiske i de to revisorlove, idet LSR indeholder videregående krav end LRR. Bestemmelsernes sigte er dog det samme, nemlig en regulering af, hvor mange medarbejdere, der kan være ansat under oplæring, ligesom det foreskrives, hvad disse medarbejdere skal beskæftiges med. Efter Revisorkommissionens opfattelse hører spørgsmål om ansættelsesforhold og uddannelse ikke hjemme i revisorlovgivningen, men bør reguleres via overenskomster eller på anden måde.

Revisorkommissionen foreslår derfor, at bestemmelserne ikke medtages i forslag til ny revisorlov.

7.6. LRR § 6 c, registrerede revisorer ansættelse på landøkonomiske rådgivningskontorer

Bestemmelsen giver mulighed for, at registrerede revisorer kan tage ansættelse i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under De danske Landboforeninger, Dansk Familielandbrug

eller Dansk Erhvervsgartnerforening, og derfra i nærmere bestemt omfang kan udøve revisionsvirksomhed. Bestemmelsen undtager således fra de stramme krav til udøvelse af revisionsvirksomhed, som findes i den gældende lov om registrerede revisorer i §§ 6 a, stk. 2, (generel habilitet) og 6 b, stk. 1, (ejerbestemmelsen).

Bestemmelsen var ikke med i det oprindelige lovforslag L 151, der blev fremsat i folketingsåret 1993-94, men bestemmelsen kom ind under folketingsbehandlingen (Betænkning afgivet af Erhvervsudvalget den 18. maj 1994). Bestemmelsen trådte i kraft den 1. september 1994.

I forbindelse med folketingsbehandlingen af L 151 afgav Industri- og Samordningsministeren følgende svar til Erhvervsudvalget på et spørgsmål i anledning af en henvendelse fra Landbrugscentret:

"Under de politiske forhandlinger om lovforslaget er landbrugets særlige forhold blevet drøftet indgående. Samtidig har der været afholdt møder i Industri- og Samordningsministeriet med repræsentanter for De danske Landboforeninger og Dansk Familiebrug. Landbrugets organisationer har således bidraget med oplysninger om de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, som også tilbyder revisionsydelser til landbrugere. Foreningerne har herunder redegjort for de forhold, man inden for landbrugssektoren især anser det for væsentligt, at revisorlovgivningen indeholder.

Ved at begrænse kontorernes revisionsydelser til kun at omfatte den primære landbrugsvirksomhed sikres, at lovens almindelige forbud mod at revisorer tager ansættelse i virksomheder, der driver anden virksomhed end revision, ikke udhules. Hertil kommer, at revisionsydelser til den primære landbrugsvirksomhed er landboforeningernes traditionelle virksomhedsområde, samt at den almindelige selskabsrevision skal forstås af sædvanlige registrerede revisorer samt af statsautoriserede revisorer.

Der er ingen mulighed for godkendelse af rådgivningskontorene som uddannelsessted. På kontorerne

er hidtil uddannet registrerede revisorer, og dette kan fortsætte frem til 1996. Herefter skal revisorelever for at kunne optages i Revisorregistret have deltaget i udførelsen af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter. Dette er en følge af EF's 8. selskabsdirektiv, som Danmark er forpligtet til at følge. Det afgørende er de opgaver, som ansøgeren har deltaget med løsningen af. Om en given uddannelse på et landøkonomisk kontor opfylder disse krav, er således en konkret vurdering.

Med L 151 foreslås væsentlige stramninger i, hvem der må eje revisionselskaber. Der har været indgående drøftelser om, hvor strenge begrænsninger der var behov for. Det vil være vanskeligt foreneligt med disse stramninger, der er politisk enighed om, at tillade rådgivningskontorerne at eje revisionsvirksomheder.

Det er samlet min opfattelse, at de særlige forhold for de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer løses på en rimelig måde med de ændringer, lovforslaget har gennemgået. Der tages herved også et nødvendigt hensyn til det almindelige revisorerhverv, der jo også tilbyder ydelser til landbrugserhvervet."

Revisorkommissionen har i lyset af ovenstående drøftet den særlige bestemmelse, der giver registrerede revisorer mulighed for fra landbrugets rådgivningskontorer at udføre revisionsarbejder. Drøftelserne har taget afsæt i EU-henstillingen om revisorers uafhængighed samt i den opbygning Revisorkommissionens lovforslag har faet med særlig vægt lagt på revisionsvirksomheden.

EU-henstillingen foreskriver, at revisorer skal besidde majoriteten (50 pct. + 1) af såvel kapitalandelen som af stemmerettighederne. Allerede af denne grund er det Revisorkommissionens opfattelse, at det vil være uheldigt at bibeholde den nævnte særbestemmelse i forslaget. Kommissionen er dog opmærksom på, at der er tale om en henstilling, som medlemsstaterne ikke (endnu) er forpligtet til at følge.

Revisorkommissionens lovforslag er opbygget, så revisions- og erklæringsydelser, jf. forslagets § 2, stk. 1, kun kan afgives af statsautoriserede og registrerede revisorer, der er medejere af eller ansat i revisionsvirksomheder, jf. forslagets § 19, stk. 1. Denne opbygning udgør et væsentligt element for sikringen af revisors uafhængighed af uvedkommende interesser i forbindelse med udførelsen af revisions- og erklæringsopgaver. Også af denne grund finder kommissionen, at bestemmelsen ikke bør medtages i lovforslaget.

På baggrund af det ovenfor anførte, er det Revisorkommissionens primære anbefaling, at bestemmelsen ikke medtages i lovforslaget, eller at der sker en afvikling af bestemmelsen.

Kommissionen er imidlertid opmærksom på, at der fortsat kan være et politisk ønske om at fastholde en sådan særbestemmelse. Kommissionen kan derfor alene anbefale, at bestemmelsen bibeholdes i den meget stramme form, den har under den gældende lovgivning. Der henvises i den forbindelse til den ovenfor citerede besvarelse af et folketingssspørgsmål samt til bemærkningerne til det oprindelige lovforslag. Da der fra disse virksomheder er mulighed for udførelse af revisions- og erklæringsydelser, vil bestemmelserne om obligatorisk kvalitetssikring således finde tilsvarende anvendelse herpå.

**Del 3 Forslag til lov om statsautoriserede revisorer og
registrerede revisorer samt bemærkninger hertil**

3.1.Forslag til lov om statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer

Kapitel 1

Lovens område

§ 1 . Denne lov omfatter beskikkelse af statsautoriserede revisorer og optagelse i Revisorregistret af registrerede revisorer samt udførelsen af disse revisorers opgaver i forbindelse med revision m.v., jf. § 2, stk. 1.

Stk. 2 . I denne lov omfatter betegnelsen "revisor" såvel statsautoriserede revisorer som registrerede revisorer, medmindre andet fremgår af sammenhængen.

Stk. 3 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et offentligt register over såvel statsautoriserede revisorer som registrerede revisorer samt over revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1. Styrelsen kan fastsætte nærmere regler herom.

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

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

Stk. 3. Alene revisorer i statsautoriserede eller registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1, må udføre de i stk. 1 omhandlede opgaver. Disse skal udføres med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som deres beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler for udførelse af revisionsarbejder og for revisors afgivelse af andre erklæringer.

Stk. 5 . En revisor, der rådgiver eller leverer andre ydelser til en hvervgiver samtidig med ydelser i henhold til stk. 1, skal iagttage bestemmelsen i § 20, stk. 3.

Kapitel 2

Beskikkelse som statsautoriseret revisor

§ 3 . Ret til at fa beskikkelse som statsautoriseret revisor har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet eller er omfattet af De Europæiske Fællesskabers eller EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 15, stk. 5,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer i en statsautoriseret revisionsvirksomhed, jf. § 19, og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 1, nr. 5.

Stk. 3 . Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

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

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

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

§ 6 . Beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfalder,

1) hvis betingelserne i § 3, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, ikke længere er opfyldt, eller

2) hvis beskikkelsen frakendes efter § 31, stk. 2, eller borgerlig straffelovs § 79.

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

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

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

§ 7 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en revisor beskikkelsen, hvis den pågældende nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetssikring, jf. kapitel 9. Styrelsen kan endvidere fratage en revisor beskikkelsen, hvis denne har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan fratages på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

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

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

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

§ 8 . Kun personer, der har beskikkelse som statsautoriseret revisor, samt statsautoriserede revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1, må benytte beteg-

nelserae "statsautoriseret revisor" eller sammensætninger hermed. Det er ikke tilladt at benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling hermed.

Kapitel 3

Optagelse i Revisorregistret

§ 9 . Ret til at blive optaget i Revisorregistret og dermed til at benytte betegnelsen »registreret revisor« har enhver person, der

1) har bopæl her i landet eller er omfattet af De Europæiske Fællesskabers eller EØS-aftalens regler om etablering og tjenesteydelser,

2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,

3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,

4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 15, stk. 5,

5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år navnlig har deltaget i udførelse af opgaver, der vedrører revision af årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer i en registreret eller statsautoriseret revisionsvirksomhed, jf. § 19, og

6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 1, nr. 5.

Stk. 3 . Registrering kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan registrering nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil udføre de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver på forsvarlig måde. Endelig kan registrering nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

§ 10 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan registrere personer, som godtgør i udlandet at have gennemført en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 9, stk. 1, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 9, stk. 1, og 3.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer at varetage konkrete hverv,

hvortil der i lovgivningen kræves en registreret revisor. En sådan tilladelse kan begrænses og betinges.

§ 11. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om gebyr for optagelse i Revisorregistret. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved forsen betaling.

§ 12. En registrering som registreret revisor bortfalder,

- 1) hvis betingelserne i § 9, stk. 1, nr. 1, 2, 3 eller 6, ikke længere er opfyldt, eller
- 2) hvis registreringen frakendes efter § 31, stk. 2, eller borgerlig straffelovs § 79.

Stk. 2. Efter anmodning fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen skal en revisor godtgøre at være dækket af en forsikring som nævnt i § 9, stk. 1, nr. 6. Dokumentation herfor skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at anmodningen er meddelt. Er dette ikke tilfældet, bortfalder registreringen.

Stk. 3. Er en registrering som registreret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel 11 eller i borgerlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis registreringen er frataget efter § 13.

Stk. 4. Ophører grunden til, at en revisor er slettet, eller udløber eller ophæves frakendelsen af retten til at være optaget i registret, skal den pågældende på ny optages i registret efter anmodning og uden betaling af gebyr.

§ 13. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en registreret revisor registreringen, hvis den pågældende nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetssikring, jf. kapitel 9. Styrelsen kan endvidere fratage en registreret revisor registreringen, hvis denne har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Registreringen kan fratages på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen herom skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

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

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

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

§ 14 . Kun personer, der er optaget i Revisorregistret, samt registrerede revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1, må benytte må benytte betegnelsen »registreret revisor« eller sammensætninger hermed. Det er ikke tilladt at benytte danske eller udenlandske betegnelser, der er egnet til forveksling hermed.

Kapitel 4

Revisorkommissionen og eksamenskommissionerne

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

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

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

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

Stk. 5 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 3, stk. 1, nr. 4, samt den i § 9, stk. 1, nr. 4, omhandlede eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Kapitel 5

Revisors funktionsperiode og rapportering ved lovpligtig revision

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

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan for revisorer og revisionsvirksomheder, der reviderer virksomheder af særlig offentlig interesse, fastsætte nærmere regler om revisionsvirksomhedernes udskiftning af personer, der deltager i revision af de nævnte virksomheder.

Stk. 3 . Hvis der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisor. Vælges en revisionsvirksomhed eller en revisor, der er ansat i en revisionsvirksomhed, som den ene revisor, kan ingen revisor, der er ansat i revisionsvirksomheden, eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

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

Kapitel 6

Revisors uafhængighed

§ 17 . Revisor kan ikke have fast ansættelse i stat, amt eller kommune. Dette gælder dog ikke stillinger, hvis hovedindhold er undervisning eller forskning.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1,1. pkt.

Stk. 3 . Ved ansættelse, som omhandlet i stk. 1,1. pkt., skal revisor, inden stillingen overtages, deponere sin beskikkelse henholdsvis sit registreringsbevis i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

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

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

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

2) ægtefællen, den fast samlevende, forældre eller børn til revisor eller til andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet,

3) revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, er eller inden for de seneste to år har været ansat i, medlem af ledelsen i eller på et hvilket som helst niveau træffer eller har truffet beslutninger for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet,

4) revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, har nogen form for direkte eller indirekte økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet,

5) revisionsvirksomheden, revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, i øvrigt har økonomisk forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, medmindre den økonomiske forbindelse sker på almindelige forretningsmæssige vilkår og er ubetydelig. Uanset vilkårenes art er krydsende revision dog aldrig tilladt.

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

1) revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, udfører eller inden for de se-

nesten to år har udført andre opgaver for den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ved at afgive erklæringen i hovedsagen ville udtale sig om eget eller de øvrige nævnte personers arbejde,

2) revisor eller andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven, eller kontrollerer dennes udførelse, udadtil i forbindelse med juridiske tvister optræder eller inden for de seneste to år har optrådt som partsrepræsentant for den virksomhed eller klient, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet,

3) andre personer end de i stk. 2, eller stk. 3, nr. 1 og 2, omtalte, der direkte eller indirekte er knyttet til den revisionsvirksomhed, hvorfra erklæringen afgives, har eller inden for de seneste to år har haft forbindelse med den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, af en sådan art, at revisor ville have været afskåret fra at afgive erklæring, såfremt han selv havde haft en tilsvarende forbindelse.

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

Stk. 5. Uanset bestemmelserne i stk. 1-4, kan revisor udøve aktiviteter under Erhvervsserviceordningen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler herom, herunder om ydelseernes art.

Stk. 6. En revisor skal ved udførelsen af opgaver i henhold til § 2, stk. 1, uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder i vedkommende land.

Kapitel 7

Revisionsvirksomheder

§ 19 . De opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 2, stk. 1, må alene udføres i enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, aktieselskaber, anpartsselskaber eller kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber), der opfylder betingelserne i 3. pkt. samt i stk. 2-5. Sådanne virksomheder betegnes statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder. Det er en betingelse for, at revisorer i de i 1. og 2. pkt. nævnte revisionsvirksomheder kan udføre opgaver i henhold til § 2, stk. 1, at revisionsvirksomhederne lader sig undergive reglerne om kvalitetssikring, jf. kapitel 9.

Stk. 2 . I revisionsinteressentskaber skal mindst 60 pct. af kapitalandelene og mindst 60 pct. af stemmerne tilhøre statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer

eller registrerede revisionsvirksomheder. De øvrige kapitalandele og stemmerettigheder må alene ejes af

1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsinteressentskabet, samt

2) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/53/EØF).

Stk. 3 . I revisionsaktieselskaber, revisionsanpartsselskaber og revisionskommandit-aktieselskaber (revisionspartnerselskaber) skal mindst 60 pct. af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen i selskabet ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder, der ligeledes skal råde over mindst 60 pct. af stemmerettighederne i selskabet.

Stk. 4 . I de i stk. 3 omhandlede revisionselskaber må øvrige kapitalandele og stemmerettigheder alene ejes af

1) personer, der har deres hovedbeskæftigelse i revisionsselskabet,

2) medarbejderforeninger i det pågældende revisionsselskab, der er uafhængige af revisionsselskabets ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsselskabet samt alene har de under nr. 1 nævnte personer som medlemmer,

3) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning, samt

4) revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/53/EØF).

Stk. 5 . I de i stk. 3 omhandlede revisionsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. Er et revisionsanpartsselskab uden bestyrelse, skal flertallet af direktionsmedlemmerne bestå af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer. I revisionskommandit-aktieselskaber (partnerselskaber) skal mindst 60 pct. af komplementarerne være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder henholdsvis registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 6. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 2, 3 og 4 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, hvis forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, der ikke er omfattet af Rådets 8. direktiv om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber (84/53/EØF), hvis forholdene taler herfor. En tilladelse kan gøres tidsbegrænset og betinget.

Stk. 7 . Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest

8 uger efter, at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 3 eller 4. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

Stk. 8 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform og interessentskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden, om afhændelse af en aktie, anpart eller interessentskabsandel i tilfælde af en aktionærs, anpartshavers eller interessents død eller deponeering af beskikkelse eller registreringsbevis samt om underskriftforhold i revisionsvirksomheden.

Stk. 9 . Uanset bestemmelsen i stk. 1, kan registrerede revisorer ansat i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under De danske Landboforeninger, Dansk Familielandbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening udføre de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver. Sådanne registrerede revisorer må alene udføre de omhandlede opgaver for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større andel af sin omsætning end 5 pct..

Stk. 10 . Registrerede revisorer, der er ansat på de i stk. 9 nævnte rådgivningskontorer, må kun udføre de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver fra disse kontorer, og de må ikke have ejerandele i en revisionsvirksomhed, jf. stk. 1.

Kapitel 8

Vederlag

§ 20 . En revisionsvirksomhed, jf. § 19, stk. 1, må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos en kunde. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, såfremt der foreligger særlige omstændigheder.

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

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

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

Kapitel 9

Kvalitets sikring

§ 21 . Revisionsvirksomheder, j f. § 19, stk.1, og de heri beskæftigede revisorer har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol i overensstemmelse med reglerne i dette kapitel.

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

Stk. 3 . Revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1, skal underkastes kvalitetskontrol med højest 4 års mellemrum. Kvalitetssikringsrådet, jf. § 22, kan dog i konkrete tilfælde bestemme, at der kan forløbe op til 6 år inden fornyet kvalitetskontrol skal foretages.

§ 22 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Kvalitetssikringsråd og udsteder forretningsorden for rådet. Kvalitetssikringsrådet består af en formand samt af 8 andre medlemmer. 2 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 skal være registrerede revisorer og 4 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Hverken formand eller repræsentanter for regnskabsbrugerne må være ansat hos eller drive revisionsvirksomhed sammen med statsautoriserede eller registrerede revisorer.

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

Stk. 3 . Kvalitetssikringsrådet skal sikre, at den i § 21, stk. 1 og 2, omhandlede kvalitetskontrol gennemføres i overensstemmelse med lovens regler. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udarbejder efter indstilling fra Kvalitetssikringsrådet nærmere regler for den kvalitetskontrol, der skal gennemføres, samt for gennemførelsen af kontrollen. Der kan herunder fastsættes regler om betaling af et gebyr for administrationen og for gennemførelsen af kontrollen.

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

- a) hvem, der kan udføre kvalitetskontrol,
- b) udvælgelse af kvalitetskontrollanten, jf. § 23,
- c) udvælgelse af revisionsvirksomheden til kvalitetskontrol, samt
- d) omfanget af den enkelte kvalitetskontrol.

§ 23 . Kvalitetssikringsrådet godkender de personer, der for en femårig periode kan udføre kvalitetskontrol, jf. § 22, stk. 4, litra a. Disse personer be-

nævnes kvalitetskontrollanter. Rådet fører en liste over kvalitetskontrollanterne.

Stk. 2 . Kvalitetskontrollanterne skal udføre kvalitetskontrollen i overensstemmelse med de regler, der er udstedt herom, jf. § 22, stk. 3 og 4.

Stk. 3 . Efter afslutningen af kvalitetskontrollen udfærdiger kvalitetskontrollanten en erklæring, der skal indsendes til Kvalitetssikringsrådet. Erklæringen skal indeholde en beskrivelse af kontrollens genstand, art og omfang samt en vurdering af kontrolresultatet.

Stk. 4 . Kvalitetssikringsrådet kan forlange de oplysninger, der er nødvendige for, at der kan tages stilling til, om der foreligger fejl eller mangler hos den kontrollerede. Rådet kan, hvor det skønnes fornødent, selv deltage i kontrolbesøg.

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

- a) påtale uden yderligere opfølgning før det næste ordinære kontrolbesøg,
- b) påtale med kontrolbesøg, som skal afklare, om påtalen er fulgt,
- c) indbringelse for Disciplinærnævnet.

Stk. 6 . Kvalitetssikringsrådet udgiver årligt en redegørelse for rådets arbejde.

§ 24 . Medlemmerne af Kvalitetssikringsrådet samt kvalitetskontrollanterne er underkastet samme regler om habilitet, som gælder for revisorer. De skal endvidere under ansvar efter straffelovens §§ 152-152 a og §§ 152 c-152 f iagttage ubetinget tavshed med hensyn til oplysninger om en fysisk eller juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under iagttagelse af deres arbejde bliver bekendt med.

Stk. 2 . Uanset bestemmelserne i straffelovens §§ 152-152 e kan revisor videregive oplysninger til kvalitetskontrollanten og Kvalitetssikringsrådet. På tilsvarende vis kan kvalitetskontrollanten videregive oplysninger til Kvalitetssikringsrådet.

Kapitel 10

Klageadgang

§ 25 . Økonomi- og erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, af Kvalitetssikringsrådet og af Revisorkommissionen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

Kapitel 11

Disciplinærnævn og Revisornævn

§ 26 . Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen Registrerede Revisorer FRR opretter hver et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Hvert Disciplinærnævn består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en eller flere dommere som næstformænd. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2 . Ved et Disciplinærnævns behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor henholdsvis registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer henholdsvis registrerede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

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

Stk. 4 . En revisionsvirksomhed, jf. § 19, stk. 1, kan af Kvalitetssikringsrådet indbringes for Disciplinærnævnet, hvis virksomheden ikke har opstillet retningslinier for uafhængighed, som omhandlet i § 18, stk. 4, eller der i øvrigt i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos virksomheden, som efter Kvalitetssikringsrådets opfattelse giver anledning til, at sagen bør indbringes for nævnet.

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

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

§ 27 . En statsautoriseret revisor henholdsvis en registreret revisor, der ved udførelsen af opgaver i henhold til § 2, stk. 1, tilsidesætter de pligter, som loven foreskriver, kan af Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Stk. 2 . Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 31, stk. 2, skal nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

Stk. 4 . Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et selvstændigt ansvar, jf. § 26, stk. 4, eller et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden tildeles en advarsel eller pålægges en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Er der tale om et medansvar, kan revisionsvirksomheden alene pålægges sanktioner, hvis virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

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

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

§ 28 . Disciplinærnævnets afgørelser kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR og Kvalitets sikringsrådet kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

Stk. 2 . Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§ 29 . Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

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

§ 30 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 medlemmer. 2 skal være statsautoriserede revisorer, 2 være registrerede revisorer, 1 have nationaløkonomisk uddannelse, 1 den juridiske uddannelse, 1 have indsigt i pengeinstitutters og 1 i investorers forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2 . Revisornævnet behandler sager, der henvises til eller indbringes for Revisornævnet i medfør af § 27, stk. 2, eller § 28, stk. 1.

Stk. 3. Ved Revisornævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor, 1 registreret revisor og 2 medlemmer af nævnet, der ikke er revisorer. Deltager flere medlemmer, må antallet af revisorer ikke overstige antallet af medlemmer, der ikke er revisorer.

Stk. 4. Revisornævnets formand kan i større eller komplicerede sager udvælge en sagkyndig person til at forelægge sagen for Revisornævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer og af Foreningen Registrerede Revisorer FRR i sager vedrørende registrerede revisorer. Er en sag indbragt af en offentlig myndighed, afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

§ 31 . Ved Revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 30, stk. 2, finder bestemmelserne i § 27, stk. 1 og 4, tilsvarende anvendelse.

Stk. 2 . Såfremt en statsautoriseret eller en registreret revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i forbindelse med udførelsen af opgaver, som omhandlet i § 2, stk. 1, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udføre de omhandlede opgaver på forsvarlig måde, kan Revisornævnet begrænse den pågældendes adgang til at udføre de omhandlede opgaver eller frakende beskikkelsen på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 33 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 3 . Revisornævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 32 . Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 33 . En afgørelse efter § 31, stk. 2, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten. Anmodning herom skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger sag mod den pågældende i den civile retsplejes former.

Stk. 2 . Anmodning efter stk. 1 har opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling ikke må udføre opgaver, som omhandlet i § 2, stk. 1. Såfremt nævnets afgørelse findes lovlig ved dommen, kan det i denne dom bestemmes, at anke ikke har opsættende virkning.

§ 34 . Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 31, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved landsretten, hvis der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 31, stk. 2, 2. punktum, og § 33, stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

§ 35 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere regler for Revisornævnets virksomhed og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeriet, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, Foreningen Registrerede Revisorer FRR og Kvalitetssikringsrådet skal dog ikke betale gebyr.

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

§ 36 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 26 omhandlede Disciplinærnævn og det i § 30 omhandlede Revisornævn også kan behandle klager over autoriserede revisorer, der er beskikket af den færøske registreringsmyndighed.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade den i § 15, stk. 1, nævnte Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

Kapitel 12

Bestemmelser om tavshedspligt

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

Kapitel 13

Straffebestemmelser

§ 38 . Overtrædelse af § 6, stk. 3, § 8, § 12, stk. 3, § 14, § 17, § 18, stk. 1-4, § 19, stk. 1-5, 7 og 9-10 og § 20, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

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

Kapitel 14

Frister

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

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

Stk. 3. Er fristen angivet i måneder, udløber fristen, jf. stk. 1, på månedsdagen for den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted. Hvis den dag, hvor den begivenhed, som udløste fristen, fandt sted, er den sidste

dag i en måned, eller hvis fristen udløber på en månedsdag, som ikke findes, udløber fristen altid på den sidste dag i måneden uanset dens længde.

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

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

Kapitel 15

Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.

§ 40 . Loven træder i kraft den 1. juli 2003.

Stk. 2. Dog træder reglerne i kapitel 9 om kvalitetssikring først i kraft på et tidspunkt, der fastsættes af økonomi- og erhvervsministeren.

§ 41 . 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.

3.2. Bemærkninger til forslag til lov om statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer

Til§l

Stk. 1 præciserer, at reglerne for statsautoriserede og registrerede revisorer nu er samlet i én lov, og at der således er tale om et fælles regelsæt for de to grupper revisorer. Der er ikke ved sammenlægningen af de to gældende regelsæt til ét sket nogen realitetsændringer i retsstillingen. Der er fortsat tale om to grupper revisorer med hver deres uddannelsesniveau, jf. herved også bemærkningerne til kapitel 2 og 3, hvoraf kravene til beskikkelse af statsautoriserede revisorer og optagelse i Revisorregistret af registrerede revisorer fremgår. Der er således alene tale om en konsolidering af to regelsæt for så vidt angår de regler, der allerede i al væsentlighed er identiske. Om revisors opgaver henvises til bemærkningerne til § 2, stk. 1.

For at gøre lovteksten mere overskuelig, foreslås det i stk. 2, at betegnelsen "revisor" benyttes i lovteksten som en fællesbetegnelse for statsautoriserede og registrerede revisorer i de situationer, hvor reglerne er fælles for de to grupper revisorer. Hvor der derimod er forskelle i regelsættet for statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer, benyttes de fulde betegnelser. Det gælder bl.a. i kapitel 2 og 3, i ejerbestemmelsen og i kapitlerne 9 og 11 om henholdsvis kvalitetssikring og disciplinærsystemer. Der er således alene tale om at gøre lovteksten mere overskuelig, og der er ikke i øvrigt herved påtænkt nogen realitetsændring i de to revisorgruppers forhold, jf. bemærkningerne herom til stk. 1.

Af stk. 3 fremgår det, at de registre, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører over såvel statsautoriserede revisorer som over registrerede revisorer, er offentlige registre. Det er på styrelsens hjemmeside - www.publi-com.dk - muligt at få oplysning om, hvorvidt en person er statsautoriseret eller registreret revisor, ligesom det er muligt at få et overblik over alle statsautoriserede og registrerede revisorer.

Som noget nyt er der i forslaget indsat en bestemmelse om, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ligeledes skal føre et register over revisionsvirksomheder, jf. definitionen heraf i § 19, stk. 1. Baggrunden herfor er, at alle revisionsvirksomheder og de heri beskæftigede revisorer i medfør af § 21, stk. 1, har pligt til at lade sig underkaste kvalitetskontrol efter reglerne i kapitel 9. Den obligatoriske kvalitetskontrol bygger på EU-Kommissionens henstilling herom, og den forudsætter bl.a., at alle revisionsvirksomheder kontrolleres

inden for en nærmere fastsat periode. For at sikre, at dette sker i overensstemmelse med lovens bestemmelser, er det nødvendigt at oprette et register over alle revisionsvirksomheder. De nærmere regler om kvalitetssikring er beskrevet i bemærkningerne til kapitel 9.

Efter forslaget st. 3. 2. pkt. kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætte nærmere regler om indberetning til samt førelse af registre.

Til §2

§ 2, stk. 1, der angiver lovforslagets område, er en af forslaget centrale bestemmelser. Det foreskrives heri, at loven skal finde anvendelse ved revisors revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger, samt i øvrigt ved revisors afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug. Lovforslaget regulerer således ikke, sådan som det er tilfældet i den gældende lovgivning, grænserne for revisors virksomhed, men alene de områder, der er af betydning for revisors revision samt erklæringsafgivelse. Det, der herefter reguleres i forslaget, er revisors virke som offentlighedens tilidsrepræsentant. Dette er i overensstemmelse med den reguleringsform, der er valgt i EU-henstillingen.

Lovforslaget regulerer således de forhold, der falder ind under anvendelsesområdet i stk. 1, og som må betegnes som revisors kerneområde. Hvad revisor herudover beskæftiger sig med, er i princippet helt frit og reguleres ikke i forslaget. Virksomhed ud over den i stk. 1, nævnte, vil dog efter omstændighederne kunne afskære revisor fra at foretage en række revisions- og erklæringsopgaver, jf. habilitetsbestemmelserne i kapitel 6.

Da lovforslaget ikke sætter grænser for revisors virksomhedsområde, og da der ikke i forslaget er opstillet grænser for karakteren af revisors rådgivning, er det ikke fundet nødvendigt at opretholde formuleringen af den nugældende § 6 a i lov om statsautoriserede revisorer og § 4 a i lov om registrerede revisorer, hvorefter rådgivning er tilladt inden for tilgrænsende områder. Bestemmelsen fastslår herefter, hvad der reguleres i loven, nemlig de områder, der er fastlagt i stk. 1. Den gældende opdeling mellem et tilladt og et ikke-tilladt virksomhedsområde for revisorer vil med lovforslaget således ikke længere være relevant.

Lovforslaget fokuserer udelukkende på revisors erklæringsafgivelse og opstiller bl.a. uafhængighedsregler udelukkende i relation til sådan erklæ-

ringsafgivelse. Det betyder for det første, at revisor og revisionsvirksomheden, når der ikke afgives erklæringer, kan beskæftige sig med al anden virksomhed, uanset arten. For det andet betyder den måde, uafhængighedsreglerne er opbygget på, at det ikke er bestemte typer opgaver, der kan udløse inhabilitet, f.eks. udøvelse af rådgivning, udførelse af assistanceopgaver, headhunting af medarbejdere til kunden eller implementering af SAP-systemer. Inhabilitet vil alene kunne udløses af bestemte typer af tilknytning til kunden, jf. herom nærmere § 18 og bemærkningerne hertil.

Visse typer af opgaver vil dog formentlig allerede i kraft af deres natur kunne indebære en sådan tilknytning til kunden, at de kan siges at true revisors uafhængighed. Men som forslaget er bygget op, vil grænsedragningen ikke længere kunne trækkes gennem en opstilling af opgavetyper, men må ske gennem en vurdering i hvert enkelt tilfælde af, om der konkret vil være tale om f.eks. beslutningstagning for kunden eller om selv-revisioa

Revisor vil fortsat kunne revidere og rådgive den samme kunde. I det omfang revisor både reviderer og yder rådgivning til samme kunde skal revisor dog iagttage bestemmelserne om uafhængighed i lovforslagets kapitel 6.

Der er ikke sket ændringer i de erklæringsopgaver, forslaget i stk. 1 definerer som sit område. Det er de samme opgaver, som er omfattet af den gældende lovgivning. Der er således tale om alle de erklæringer, revisor afgiver - hvad enten de er lovbundne eller frivillige. De eneste erklæringer, der er undtaget, er erklæringer, som klart tilkendegiver, at de udelukkende er til hvervgiverens eget brug.

Stk. 2 fastslår, hvornår revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant. Det er revisor kun i forbindelse med udførelse af de i stk. 1 omhandlede opgaver. Revisor er således ikke offentlighedens tillidsrepræsentant og kan derfor ikke benytte denne betegnelse, hvis revisor i konkurrence med andre erhvervsgrupper f.eks. byder ind på en rådgivnings- eller konsulentopgave. Når revisor således bevæger sig uden for sit kerneområde - revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 2, stk. 1, - og ønsker at beskæftige sig med andre opgaver, er revisor konkurrencemæssigt ligestillet med alle andre udbydere af sådanne ydelser. Ved udførelsen af sådanne opgaver er revisor derfor ikke dækket af den obligatoriske forsikring, ligesom revisor hverken er omfattet af reglerne om kvalitetssikring eller af reglerne om disciplinærsystemet. Til gengæld vil habilitetsbestemmelserne i kapitel 6 kunne afskære revisor fra at udføre en række revisions- og erklæringsopgaver.

Stk. 3, 1. pkt. fastslår, at revisor - uanset at denne kan tage ansættelse andre steder end i revisionsvirksomheder - kun kan udføre revision og afgive erklæringer m.v., jf. stk. 1, i revisionsvirksomheder. De nærmere regler om revisionsvirksomheder er fastsat i § 19, som bl.a. indeholder regler, der sikrer, at revisorer har den dominerende indflydelse samt beslutningskompetencen i revisionsvirksomheden. En revisor, der ikke er ansat i en revisionsvirksomhed, men f.eks. i en advokat- eller IT-virksomhed, kan således ikke udføre revisionsopgaver eller erklære sig efter stk. 1, da erklæringsopgaver i henhold til stk. 1, alene kan udføres i revisionsvirksomheder. Det forhold, at en revisor er ansat i en anden virksomhed end en revisionsvirksomhed, afskærer dog ikke denne revisor fra tillige at beskæftige sig med revisions- og erklæringsopgaver, hvis revisor samtidig opretter sin egen revisionsvirksomhed i overensstemmelse med reglerne i § 19, og opgaverne indgår i denne virksomhed. Revisor skal dog i en sådan situation være opmærksom på habilitetsreglerne i kapitel 6, herunder § 17, der forbyder revisor at være ansat i stat, amt eller kommune. Hertil kommer, at en sådan revisionsvirksomhed - som alle andre revisionsvirksomheder - skal have tegnet forsikring og vil være underkastet disciplinærsystemet samt lovens regler om kvalitetssikring.

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

Stk. 3,2. pkt. svarer helt til bestemmelserne i den gældende lovgivning, idet dog revisors opgaver som en konsekvens af afgrænsningen af forslagens område nu er begrænset til opgaver i henhold til stk. 1.

Stk. 4 er en videreførsel af den gældende hjemmel for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler for udførelse af revisionsarbejder og for afgivelse af andre erklæringer. Hjemlen er p.t. udnyttet til bekendtgørelse om statsautoriserede og registrerede revisorerers erklæringer m.v.

Da vederlagsbestemmelsen er den eneste bestemmelse, hvor loven regulerer andre forhold end erklæringsafgivelse i henhold til § 2, stk. 1, er det fundet hensigtsmæssigt at klargøre dette i § 2, der angiver lovens område.

Til §3

Kapitel 2 omhandler alene forhold, der vedrører statsautoriserede revisorer.

§ 3 svarer i det hele til den gældende § 1 i lov om statsautoriserede revisorer, og bestemmelsen indeholder betingelserne for at opnå autorisation. Teksten i stk. 1, nr. 1, er dog udbygget, så det direkte heraf fremgår, at bopælskravet ikke gælder personer fra EU og EØS-landene. Under den gældende lovgivning er dette fremgået af bekendtgørelse nr. 810 af 12. september 1994, der gælder for en række liberale erhverv.

Herudover er der i betingelserne i stk. 1, nr. 2-6 ikke foretaget væsentlige ændringer.

De uddannelsesmæssige krav til statsautoriseret revisor, som omhandles i nr. 4, fastsættes i henhold til § 15, stk. 5, af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Kravene, som adskiller sig fra de krav, der stilles til registrerede revisorer, er for statsautoriserede revisorer fastsat i bekendtgørelse nr. 605 af 28. juni 1996. De tilsvarende krav for registrerede revisorer er fastsat i bekendtgørelse nr. 186 af 24. marts 1998.

I nr. 5 er formuleringen ændret, så den nu omhandler "årsrapporter eller tilsvarende regnskabsrapporteringer". Hermed er teksten bragt i overensstemmelse med den ny lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven). Der er dog ikke tale om en realitetsændring, idet den praktiske uddannelse som hidtil skal omfatte de opgaver, der følger af Rådets 8. direktiv (84/253/EØF) om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber. Endvidere er det nu fastsat, at den praktiske uddannelse skal være foregået i en statsautoriseret revisionsvirksomhed. At den praktiske uddannelse skal have fundet sted i en revisionsvirksomhed i henhold til § 19, skyldes, at opgaver som omhandlet i § 2, stk. 1, kun må udføres i sådanne virksomheder.

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

Da det ikke skal være op til den enkelte bruger af en statsautoriseret eller registreret revisor at undersøge, om vedkommende revisor, som har sin beskikkelse eller registrering, også har tegnet den lovpligtige forsikring, foreslås det, at det som hidtil skal være en betingelse for at opnå autorisation, at den lovpligtige forsikring tegnes. Ønsker en revisor ikke at tage ansættelse i en revisionsvirksomhed, jf. § 19, kan han eller hun vælge mellem at beholde beskikkelsen - og dermed også tegne obligatorisk forsikring - eller at deponere beskikkelsen.

Stk. 2 og 3 er uændrede i forhold til de gældende bestemmelser, dog med den justering, der følger af, at revisorerne virksomhedsområde ikke er begrænset. Den i stk. 2 nævnte mulighed for at undtage fra betingelserne vedrørende praktisk uddannelse er som følge af reglerne i EU's 8. direktiv begrænset til at undtage for et år. Adgangen hertil omfatter personer, der alsidigt har gennemgået en relevant praktisk uddannelse.

Til §4

§ 4 er med mindre sproglige ændringer en videreførsel af § 2 i den gældende lov om statsautoriserede revisorer.

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

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

Stk. 2 vedrører ikke beskikkelse, men derimod mulighed for i konkrete situationer at tillade udenlandske personer at varetage hverv, som ellers kun kan varetages af revisorer. Ved den ændrede formulering af stk. 2 er det

præciseret, at det er sådanne tilladelser til udenlandske revisorer til at varetage konkrete hverv, der kan begrænses eller gøres betingede.

Til §5

Bestemmelsen giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte, at der skal betales et gebyr for at opnå beskikkelse som statsautoriseret revisor. Bestemmelsens sproglige udformning er ændret i forhold til de gældende loves, da beskikkelsen i dag er gratis.

Til §6

§ 6 indeholder regler om bortfald af beskikkelsen samt om, hvordan revisor skal forholde sig i tilfælde af bortfald. Bestemmelsen indeholder ikke ændringer i forhold til gældende ret, men den er omformuleret, så den sprogligt er udformet i overensstemmelse med den gældende bestemmelse i lov om registrerede revisorer § 3.

Til §7

Bestemmelsen, der omhandler fratagelsesgrundene, svarer med en enkelt væsentlig ændring til de gældende bestemmelser herom. Ændringen vedrører muligheden for at fratage en revisor beskikkelsen, hvis denne nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetssikring, jf. herom nærmere bemærkningerne til kapitel 9. Da det - på linie med gæld til det offentlige - er objektivt konstaterbart, hvis en revisor nægter at lade sig underkaste kvalitetssikring, kan fratagelsen foretages administrativt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, så snart det står klart, at en revisor, der er udtaget til kvalitetskontrol, nægter at medvirke eller nægter kvalitetskontrollanterne adgang til virksomheden. Da der er tale om en alvorlig sanktion - fratagelse på 1-5 år eller indtil videre - kan forholdet, som det er tilfældet med gæld til det offentlige, indbringes for domstolene. Indbringelse for domstolene vil som udgangspunkt ikke have opsættende virkning, og revisor vil således være uden beskikkelse under retssagen, jf. stk. 3.

Hvor det er revisionsvirksomheden - og ikke den enkelte revisor - der nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, er forholdet reguleret i § 19, stk. 1,3.pkt.

Bestemmelsen om fratagelse på grund af gæld til det offentlige er videreført stort set uændret i forhold til den gældende lovs bestemmelse, dog med de

fornødne konsekvensændringer som følge af, at reguleringen alene skal vedrøre revisors revisions- og erklæringsafgivelse i henhold til § 2, stk. 1. Endvidere er "den borgerlige retsplejes former" rettet til "den civile retsplejes former". Endelig er det oprindelige stk. 3 af forståelighedsmæssige grunde opdelt i to stykker, således at stk. 3 vedrører revisors mulighed for at udføre revisions- og erklæringsopgaver under den oprindelige retssag, mens stk. 4 vedrører samme spørgsmål i forbindelse med en eventuel ankesag.

Til §8

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

En beskikkelse som statsautoriseret revisor er personlig, men den eneret, beskikkelsen giver adgang til, nemlig udførelsen af de i § 2, stk. 1, omhandlede opgaver, kan kun udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1, hvoraf det også fremgår, at disse virksomheder betegnes statsautoriserede revisionsvirksomheder. Det er i den gældende selskabsbekendtgørelse fastsat, at revisionsvirksomheder er eneberettiget til i deres navn at benytte betegnelsen "statsautoriseret" i forbindelse med angivelse af, at der udøves revisionsvirksomhed. Med den ændrede udformning af bestemmelsen er dette forhold nu direkte anført i lovteksten.

Til §§9-14

Kapitel 3 vedrører de særlige regler, der gælder for registrerede revisorer. Der henvises i det hele til bemærkningerne til §§ 3-8.

Til § 15

Bestemmelsen er en sammenskrivning af § 4 i den gældende lov om statsautoriserede revisorer og § 1 a, stk. 2, i den gældende lov om registrerede revisorer. Stk. 1 bibeholder den sammensætning Revisorkommissionen har i dag med i alt 11 medlemmer, heraf 3 statsautoriserede og 2 registrerede re-

visorer. Revisorkommissionen skal som hidtil være rådgivende for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og bistå denne ved administrationen af revisorlovgivningen.

Stk. 2-5 indeholder reglerne om Revisorkommissionen som eksamenskommission for henholdsvis statsautoriserede revisorer og registrerede revisorer. Der er som hidtil tale om to eksamenskommissioner. Eksamenskommissionen for de statsautoriserede revisorer tilrettelægger og forestår revisoreksamen for de statsautoriserede revisorer, og eksamenskommissionen for de registrerede revisorer tilrettelægger og forestår kvalifikationseksamen for de registrerede revisorer.

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

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

Til § 16

Bestemmelsen i forslaget sammenskriver og moderniserer de gældende regler om revisors funktionsperiode og revisors rapportering via revisionsprotokollen. Bestemmelserne blev indsat i de to gældende love i forbindelse med den ændring af årsregnskabsloven, der blev vedtaget i foråret 2001, og som trådte i kraft den 1. januar 2002. Endvidere er bestemmelsen om valg af medrevisor, som findes i § 13, stk. 2, i den gældende lov om statsautoriserede revisorer indarbejdet i denne bestemmelse. Endelig er der i stk. 2 indsat en bemyndigelse til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at fastsætte regler om udskiftning af personale, der deltager i revisionen af virksomheder af særlig offentlig interesse.

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

Stk. 2 er en bemyndigelsesbestemmelse, der giver Erhvervs- og Selskabsstyrelsen mulighed for at fastsætte regler for revisionsvirksomhedernes udskiftning af de personer, der deltager i revision af virksomheder af særlig offentlig interesse. Virksomheder af særlig offentlig interesse omfatter bl.a. børsnoterede selskaber og investeringsforeninger, statslige aktieselskaber, banker og sparekasser, realkreditinstitutter, forsikringsselskaber, pensionskasser samt særligt betydningsfulde virksomheder, opgjort efter størrelse og i særlige tilfælde efter branche.

Regler om, at revisors funktionsperiode ikke kan udstrækkes ud over et bestemt åremål, har ikke tidligere været kendt i dansk revisorlovgivning. I den henstilling om revisorerers uafhængighed, der er vedtaget af EU, er der imidlertid peget på, at det kan udgøre en trussel mod uafhængigheden, hvis revisor eller det team, der deltager i udførelsen af revisionsopgaven, er beskæftiget for længe hos den samme hvervgiver. I henstillingen foreslås det, at udskiftning sker efter en periode på 7 år, samt at den nye personkreds kan udpeges inden for samme revisionsvirksomhed. Der skal forløbe mindst 2 år, før en udskiftet personkreds atter kan revidere den samme hvervgivers regnskab.

Indførelsen af en obligatorisk udskiftning efter en periode bryder afgørende med hidtidig dansk lovgivning, og indførelsen af en sådan regel i loven vil medføre forskelsbehandling på små og store revisionsvirksomheder, idet små revisionsvirksomheder kun vanskeligt eller slet ikke har mulighed for at leve op til dette krav. En sådan ordning forudsætter endvidere, at der er foretaget en nærmere undersøgelse af, hvor mange virksomheder, der i givet fald vil blive undergivet reglerne om tvungen udskiftning, ligesom det bør være helt klargjort hvilken personkreds, der i givet fald vil skulle udskiftes. Det er derfor fundet hensigtsmæssigt at indsætte en bemyndigelse i loven, således at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udskiftning af personkredsen. De nærmere regler herfor, herunder omfanget af personkreds og den tidsmæssige periode, bør med udgangspunkt i EU's endelige henstilling fastlægges, når der foreligger et tilstrækkeligt belyst grundlag herfor, samt efter drøftelser med revisorforeningerne og Revisorkommissionen.

Stk. 3 svarer helt til den gældende bestemmelse i lov om statsautoriserede revisorer § 13, stk. 2. Bestemmelsens område er foreslået udvidet til også at omfatte registrerede revisorer.

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

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

Til § 17

Bestemmelsen udgør sammen med § 18 det regelsæt, der regulerer revisors uafhængighed. Bestemmelsen opretholder en enkelt af de generelle forbudsbestemmelser, der er indeholdt i den gældende § 10 i lov om statsautoriserede revisorer og § 6 a i lov om registrerede revisorer. I overensstemmelse med EU-henstillingen, men i modsætning til den hidtidige danske regulering af revisors habilitet, lægger lovforslaget op til, at der ikke længere fastsættes generelle forbud imod, hvad revisor må beskæftige sig med. Det vil således være op til revisor selv at tage stilling til, hvilke opgaver han eller hun ønsker at beskæftige sig med. Revisor må dog i den forbindelse være opmærksom på, at aktiviteterne konkret kan få indflydelse på, hvilke opgaver inden for området i § 2, stk. 1, revisor selv eller andre i revisionsvirksomheden kan påtage sig. De nærmere regler om revisors konkrete habilitet er omhandlet i § 18.

Udgangspunktet er således, at der kun lovgives om situationer, hvor der er et udtalt behov herfor af hensyn til offentlighedens interesser, d.v.s. de situationer, hvor revisor optræder som offentlighedens tillidsrepræsentant. Således er - i overensstemmelse med de internationale regler - de gældende generelle forbud mod, at revisor udøver en række erhvervsmæssige aktiviteter, at revisor bestrider bestyrelsesposter, eller at revisor virker som administrator eller likvidator, ikke medtaget i lovforslaget. Revisor må bedømme disse forhold konkret, således at der i den konkrete situation tages stilling til, om der er risiko for, at revisor vil lade sig lede af uvedkommende interesser. Der er derfor intet til hinder for, at revisor er bestyrelsesmedlem i en lokal maskinfabrik og samtidig er revisor for et selskab i en hel anden branche, med mindre der konkret er en sådan forbindelse mellem disse virksomheder, som nærmere omhandlet i § 18.

Lovforslaget regulerer alene revisors kerneområde, d.v.s. det område, hvor der af hensyn til offentligheden er et behov for at sikre, at revisor ikke lader sig påvirke af udenforstående interesser i sin opgavevaretagelse. Det er derfor ikke fundet nødvendigt i lovgivningen at opretholde de meget vidtgående regler om generel uafhængighed. Andre hensyn, f.eks. markedsmæssige, må branchen selv varetage.

På et enkelt område er der dog opretholdt et generelt forbud mod, at revisor tager ansættelse, uden forinden at deponere sin beskikkelse eller sit registreringsbevis. Det drejer sig om ansættelse i det offentlige (stat, amt eller kommune), hvor der i kraft af myndighedskontrollen ved offentlige stillinger vil kunne opstå konfliktsituationer, der kan påvirke revisors uafhængighed, f.eks. i en situation, hvor en revisor, som tillige er ansat i skatteadministrationen, skal varetage en kundes interesse i en skattesag. Selvom en del af disse konflikter vil blive omfattet af den konkrete habilitetsbestemmelse i § 18, er det dog fundet rigtigst - ikke mindst af hensyn til omverdenens opfattelse af revisors uafhængighed - at opretholde et generelt forbud på dette område, så enhver tvivl om revisors habilitet i disse situationer udelukkes.

Stk. 1 omhandler alle former for fast ansættelse i det offentlige, hvad enten der er tale om stilling på fuld tid eller deltid. Undtaget fra forbudet er ansættelse i stillinger, hvis hovedindhold er undervisning eller forskning. At der skal være tale om hovedindhold betyder, at stillinger af mere administrativ karakter er udelukket. Det udelukker derimod ikke ansættelse som f.eks. lektor ved en handelshøjskole, sålænge ansættelsens hovedindhold er undervisning eller forskning.

Stk. 2 svarer til den bestemmelse, der i dag findes i revisorlovene, hvorefter Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra forbudet mod ansættelse i det offentlige. Det er en betingelse for at opnå dispensation, at ansættelsen er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

Stk. 3 er ligeledes uændret i forhold til de gældende bestemmelser og medfører, at en revisor, som ønsker at tage ansættelse i det offentlige, og som ikke har opnået dispensation, skal deponere sin beskikkelse eller sit registreringsbevis i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Bestemmelsen er ikke i sig selv strafbelagt, men overtrædelse af stk. 1 straffes med bøde, jf. § 38.

Til §18

Bestemmelsen indeholder reglerne om revisors konkrete habilitet, og det er således med udgangspunkt i denne bestemmelse, at revisor skal tage stilling til, om han eller hun i den konkrete situation vil kunne udføre erklæringsopgaver for en kunde i henhold til § 2, stk.1.

Bestemmelsens oprindelige fundament er de gældende bestemmelser i de to revisorloves §§ 13 og 7. Til gengæld for de lempelser, der er sket ved, at der ikke længere opstilles generelle forbud mod revisors aktiviteter på forskellige områder, er der stillet en række skærpede krav til revisor i den konkrete situation. Der stilles ligeledes væsentligt større krav til revisors egen opfattelse af, hvornår der foreligger en situation, hvor der kan være tvivl om uafhængigheden, og det gælder såvel revisors egen opfattelse af uafhængigheden som det billede, der dannes hos tredjemand.

Udover de skærpselser, der er en følge af, at reglerne om generel uafhængighed i det store hele er forsvundet, er der foretaget en række stramninger som direkte følge af den angrebsvinkel, EU-henstillingen har indtaget over for bedømmelsen af uafhængigheden. Først og fremmest er der sket en væsentlig udvidelse af den personkreds, som kan tænkes at få indflydelse på revisionen, og herudover er der i bestemmelsen medtaget en række af de trusler mod revisors uafhængighed, som henstillingen opregner.

EU-henstillingens overordnede metodik til regulering af uafhængigheden er en "principle-based approach", hvilket bedst kan sammenfattes således, at de overordnede principper for revisors virke er objektivitet og professionel integritet. Den måde hvorpå en revisor over for omverdenen kan demonstrere, at han eller hun lever op til disse fundamentale principper er ved at være og fremstå som uafhængig. Som trusler mod denne uafhængighed identificeres især fem:

- 1) Egen interesse (the self-interest threat)
- 2) Selvrevision (the self-review threat)
- 3) Partsidentifikation (the advocacy threat)
- 4) Kundenærhed (the familiarity or trust threat)
- 5) Andre trusler (herunder the intimidation threat).

Disse trusler kan være af varierende styrke, hvorfor revisor og revisionsvirksomheden hver gang en sådan trussel opstår, skal vurdere betydningen af denne. I en del tilfælde henviser henstillingen til, at lovpligtig revision i

givne situationer, bør være udelukket, i andre tilfælde vil en særlig agtpågivenhed eventuelt kombineret med en anden parts kontrol være tilstrækkeligt, og i atter andre tilfælde, er truslen så fjern, at ingen tiltag er nødvendige. Forslagets § 18 søger at inkorporere EU-henstillingens teknik og begrebsverden i dansk lovgivningsstil, således at visse situationer på forhånd må vurderes som inhabilitetsbegrundende, andre kun i sjældnere tilfælde.

Ved bedømmelsen af, om der i den konkrete situation kan forekomme trusler mod uafhængigheden, tager EU-henstillingen udgangspunkt i, om en person med den fornødne indsigt i omstændighederne omkring en konkret erklæringsafgivelse vil nå frem til, at revisor hverken har fælles interesse med eller interessekonflikt med den kunde, der skal afgives erklæring for ("whether a reasonable and informed third party, knowing all the relevant facts and circumstances about a particular engagement, will conclude that the statutory auditor has neither mutual nor conflicting interests with the audit client"). Samme principper skal lægges til grund ved bedømmelsen af uafhængighedsspørgsmålet i den foreslåede bestemmelse, hvor det således ikke længere er opfattelsen hos en mere ubestemt almenhed, men hos en person, der har den fornødne indsigt og det fornødne kendskab til at kunne foretage en bedømmelse.

Reglen i § 18, skal ses i sammenhæng med reglerne om vederlag (§ 20), reglerne om ejerskab (§ 19) og reglerne om kvalitetssikring (§§ 21-25), idet alle disse bestemmelser har til formål at værne revisors uafhængighed ved erklæringsafgivelse.

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

Stk. 1 indeholder hovedbestemmelsen, hvori det fastslås, at revisor ikke må beskæftige sig med en erklæringsopgave, når der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl hos en velinformeret trediemand om hans eller hendes uafhængighed. Bestemmelsen svarer i det store hele til den gældende opsamlingsbestemmelse i revisorlovenes § 13, stk. 1, nr. 6, henholdsvis § 7, stk. 1, nr. 6. Bestemmelsens nærmere indhold er uddybet i de efterfølgende stykker.

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

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

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

Stk. 2 er opbygget således, at der i numrene 1 og 2 gøres op med den familiært betingede inhabilitet (the familiarity threat) og i numrene 3 til 5 med revisors, revisors kollegers og revisionsvirksomhedens forhold. I numrene 3-5 omfattes således primært den finansielle inhabilitet (the self-interest threat) og beslutningsinhabiliteten (the self-review threat).

Den af nr. 1 omfattede personkreds er ikke blot familiekredsen, der tilhører revisor selv, men også familiekredsene hos de personer, der deltager i den konkrete revisions- eller erklæringsopgave. Det er for uafhængighedsspørgsmålet ligegyldigt, om der er tale om en af revisors medpartnere, en ansat revisor, eller om en revisionsassistent. Udover at den kreds, der faktisk deltager i revisionen rammes af inhabilitetsreglen, rammes også revisors eventuelle overordnede eller kontrollerende kolleger. ”Revisionsvirksomheden” skal her og i resten af § 18 forstås i den bredest mulige betyd-

ning, således at den omfatter samtlige afdelinger her i landet såvel som i udlandet.

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

Et familieskab, der kan bevirke inhabilitet hos en revisor kan være bredere end de i 2. pkt. anførte, men dette må antages at være sjældent forekommende og må i givet fald bero på en kombination af familietilhørsforhold og f.eks. et særligt tæt venskabelig eller følelsesmæssigt bånd. Inhabiliteten vil i så fald følge af § 18, stk. 1. § 18, stk. 2, 2. pkt. omfatter samme familiekreds som den nuværende § 13, stk. 1, nr. 1, og § 7, stk. 1, nr. 1.

Inhabiliteten forekommer for det første derved, at de pågældende familiedlemmer ejer eller på anden måde har bestemmende indflydelse på den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, henholdsvis på den virksomhed, der har begæret erklæringen. Bestemmende indflydelse foreligger, når familiemedlemmet har en tilsvarende tilknytning til den pågældende virksomhed, som et moderselskab i henhold til aktieselskabslovens § 2, stk. 2, har til sit datterselskab. For det andet såfremt familiemedlemmet bestrider ledelsesmæssige opgaver. Hermed menes opgaver som bestyrelsesmedlem eller som direktør. Og for det tredje, såfremt familiemedlemmet har "ansvaret for økonomiske relationer". Herved tænkes ikke blot på deltagelse i bogføring og udarbejdelse af regnskaber, men på alle økonomirelaterede ansvarsfunktioner, herunder også på stilling som intern revisor.

I nr. 2 er den berørte familiekreds begrænset til revisors nærmeste familie, d.v.s. hans eller hendes ægtefælle, herunder også en registreret partner samt en fast samlevende, revisors forældre og revisors børn, herunder også adoptivbørn. Når familiekredsen er indskrænket sammenlignet med nr. 1, skyldes det, at blot en økonomisk interesse, der er mere end "ubetydelig" i den virksomhed, om hvis forhold erklæringen ønskes afgivet, automatisk bevirker inhabilitet. En tilsvarende afgrænsning findes i de nuværende revisorloves § 13, stk. 1, nr. 5, og § 7, stk. 1, nr. 5, og der er ikke på dette punkt tilsigtet nogen realitetsændring. Ved afgrænsningen af den økonomiske inte-

resses ubetydelighed, vil der således fortsat skulle lægges vægt på såvel beløbsstørrelsen af ejerandelen som den procentvise ejerandel.

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

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

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

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

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

De under c) anførte forhold er delvist nye og kan ramme en meget lang række forskellige typer af ikke-erklærings funktioner, som revisor nok kan bestride, men som truer hans eller hendes uafhængighed, hvis de indebærer, at han eller hun kommer til at træffe nogen form for beslutninger på kun-

dens vegne og samtidig skal erklære sig om kundens forhold. Der kan f.eks. være tale om beslutningstagen på kundens vegne i forbindelse med rekruttering af medarbejdere, beslutningstagen i forbindelse med implementering af færdige økonomistyringssystemer, eller beslutningstagen i forbindelse med regnskabsassistance. Det afgørende er, om det er revisor eller kunden, der endeligt træffer afgørelsen. Det er således ikke inhabilitetsbegrundende for revisor, at han eller hun har ydet rådgivning inden for et sådant område, heller ikke selvom rådgivningen i øvrigt måtte have til formål at minimere kundens beslutningsspektrum. Det vil heller ikke begrunde inhabilitet efter nr. 3, hvis revisor blot har ydet teknisk assistance i forbindelse med regnskab eller bogføring, når blot dette ikke har indebåret beslutningstagen på kundens vegne.

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

Nr. 4 forbyder revisor at have nogen form for økonomisk interesse i objektet for erklæringen. Begrebet "nogen form for økonomisk interesse" skal, som det er tilfældet i den gældende lovgivning, forstås som nogen som helst form for økonomisk interesse, d.v.s. at ejerskab af blot én aktie vil udelukke revisor fra at påtage sig en erklæringsopgave for vedkommende virksomhed. Begrebet "økonomisk interesse" omfatter bl.a. ejerinteresser i form af aktier, anparters, gældsbreve, ansvarlig lånekapital samt gælds- eller kautionsforpligtelser o. lign. De mere kunderelaterede forhold er derimod omfattet af nr. 5, jf. ordene "økonomisk forbindelse".

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

Den kreds, der rammes af forbudet, er i nr. 4 udvidet yderligere i forhold til de foregående numre. I nr. 4 omfattes således også den revisionsvirksomhed, som revisor skal afgive sin erklæring igennem, jf. § 19. Dette indebærer at forbuddet tillige vil ramme tilfælde, hvor revisionsvirksomheden

f.eks. gennem et datterselskab har økonomiske interesser i genstanden for erklæringen.

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

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

En særlig type "forretningsmæssig" forbindelse består i krydsende revision, hvorved forstås tilfælde, hvor revisorer fra revisionsvirksomhed A foretager revision af revisionsvirksomhed B, og hvor revisorer fra revisionsvirksomhed B modsvarede revidere revisionsvirksomhed A's regnskaber. En sådan krydsrevision vil udtrykkeligt være omfattet af forbuddet i nr. 5.

Stk. 3 beskriver en række tilfælde, hvor revisors uafhængighed kan være truet, men ikke behøver at være det. I overensstemmelse med EU-henstillingen indeholder stk. 3, således en række typesituationer, der ikke nødvendigvis er så uafhængighedstruende, at et automatisk forbud er nødvendigt, men hvor en særlig agtpågivenhed fra revisors side vil være påkrævet. I nogle tilfælde vil revisor således skulle afstå fra erklæringsopgaven, i andre tilfælde vil det kunne være tilstrækkeligt, hvis f.eks. en anden statsautoriseret revisor i revisionsvirksomheden knyttes til opgaven som kontrollant, og i atter andre tilfælde vil den uafhængighedstruende faktor være så ubetydelig, at det ikke er nødvendigt at reagere herpå. Foreligger omstændigheder, som angivet nr. 1 - 3, vil en inhabilitet således alene kunne være indiceret.

Det er både revisors og revisionsvirksomhedens ansvar at sikre, at der foretages de fornødne overvejelser, når der foreligger en situation, som omfattet

af stk. 3. Ved vurderingen af, om det på trods af, at situationen er omfattet af bestemmelsen, vil være forsvarligt at afgive erklæringen, skal hensynet til erklæringsmodtageren samt hensynet til samfundets interesse i den pågældende erklæringsafgivelse indgå med betydelig vægt. Herudover vil revisionsvirksomhedens størrelse og organisation kunne spille ind. Endelig vil forhold hos kunden kunne have central betydning for anvendelsen af stk. 3. Er der således alene tale om mindre kundevirksomheder, som blot er omfattet af årsregnskabslovens regnskabsklasse A og B, vil det kun sjældent medføre inhabilitet hos revisor, at der foreligger en stk. 3-situation. Er der omvendt tale om kundevirksomheder i regnskabsklasse D (statsselskaber og børsnoterede selskaber), vil der næsten altid være tale om inhabilitet, hvis der foreligger en stk. 3-situation. Er der tale om en regnskabsklasse C - kunde vil revisor før afgørelsen om eventuel inhabilitet træffes også skulle vurdere kundens egne sikkerhedsforanstaltninger og ressourcer i relation til økonomiområdet. Jo større organisationsopdeling og jo stærkere ressourcer hos kundevirksomheden, jo mindre betydning vil det have om en revisor f.eks. har bistået med arbejde vedrørende én funktion hos kunden, hvis erklæringen vedrører en anden del i organisationen.

Nr.1 beskriver den situation, at revisor ved at afgive erklæring, i hovedsagen vil komme til at udtale sig om arbejde, som han eller hun selv har udført for kunden (the self-review threat). Der kan her være tale om, at revisor selvstændigt har foretaget vurderinger af f.eks. aktiver, som udgør en væsentlig post i kundens regnskab. Har revisor derimod alene foretaget kontrol af eller afgivet udtalelse af vurderinger, foretaget af selskabet eller tredie-mand, vil det ikke være nødvendigt, hverken at afstå fra erklæringen eller træffe andre foranstaltninger til imødegåelse af "uafhængighedstruslen", idet denne vil være så ringe, at den reelt vil være betydningsløs. Sådanne situationer foreligger normalt, hvor der er tale om arbejde som vurderingsmand efter selskabslovene, det være sig ved apportindskud, fusion eller spaltning. Har revisor omvendt selv vurderet ejendommene - uden at der herved er tale om egentlige vurderingsberetninger - og disse udgør kundens eneste aktiver, vil revisor skulle afstå fra at revidere regnskabet. I vurderingen af truslens styrke må som ovenfor nævnt også inddrages hensynet til omverdenen. Dette hensyn vil ofte indebære, at der ved erklæringsafgivelse vedrørende virksomheder uden offentlig interesse, skal overordentligt meget til, førend revisor skal frasige sig opgaven, og omvendt, at revisor hyp-pigere vil skulle træffe en sådan beslutning, hvis der er tale om virksomheder af offentlig interesse. Også EU-henstillingen fremhæver disse momenter.

Et fra praksis i dag hyppigt forekommende tilfælde, hvor revisor har fungeret som tillidsmand, eller hvor revisor i forbindelse med en fusion har foretaget en vurdering af den indfusionerede virksomhed, er således ikke nødvendigvis af en sådan karakter, at revisor ikke efterfølgende kan afgive erklæring om den fortsættende virksomhed. Alle de ovennævnte momenter vil således have betydning ved den endelige vurdering heraf.

Et særligt problem opstår, hvor revisor optræder som tillidsmand i en tvangsakkord, idet revisor her giver sin egen vurdering og værdiansættelse gennem udtalelsen om rimeligheden i akkorddividenden. Imidlertid er denne vurdering alene vejledende for kreditorerne, ligesom tillidsmanden ikke træffer beslutning om værdiansættelsen i årsregnskabet. Det, at revisor således optræder som tillidsmand, vil derfor ikke i sig selv medføre, at han eller hun må afstå fra at være revisor for selskabet, efter at akkorden er stadfæstet.

De nedenfor nævnte opgaver er dog utvivlsomt af en sådan karakter, at revisor ikke kan udføre disse opgaver og efterfølgende erklære sig herom:

- udvikling af og implementering af økonomistyringssystemer
- udlån i væsentligt omfang af personale
- administrator
- likvidator
- udøvelse af den interne revisions kontrolopgaver
- ansættelse af personale og ledelse
- vurderingsopgaver, som er baseret på et subjektivt grundlag, og som har væsentlig betydning for regnskabets udarbejdelse
- kontraktudarbejdelse, som har væsentlig betydning for virksomhedens driftsforløb og dermed regnskabsaflæggelse

Nr. 2 omfatter tilfælde, hvor revisor af omverdenen kan betragtes som partsrepræsentant for kunden, hvorfor revisors erklæringer om denne ikke altid vil fremtræde med den nødvendige uafhængighed (the Advocacy threat). Når nr. 2 begrænses til rollen som partsrepræsentant i forbindelse med juridiske tvister, skyldes det dels, at dette er i overensstemmelse med EU-henstillingen, dels at der ikke vil være noget uafhængighedstruende i f.eks. revisors indgivelse af erklæringer eller anmeldelser til offentlige myndigheder på kundens vegne. Det er ikke formålet med bestemmelsen at forhindre revisors funktion som bisidder til kunden i skattesager, idet sådan bistand traditionelt har været givet af revisor, ligesom der ikke i forbindelse med sådan bistand er risiko for, at omverdenen ikke vil betragte revisor som uafhængig vedrørende alle andre typer af erklæringer. Ved bistand i skattesager

tænkes også på bistand ved skatteankenævn og Landsskatteret. Med begrebet "juridiske tvister" tænkes således først og fremmest på repræsentation i forbindelse med voldgifter eller indgåelse af juridisk bindende forlig. Der vil efter bestemmelsen formulering ikke kunne opstå uafhængighedsproblemer i forbindelse med revisors rådgivning til kunden om spørgsmål vedrørende voldgifter og forlig, men alene, hvor revisor udadtil optræder som repræsentant for kunden. Formuleringen vil naturligvis også omfatte revisors repræsentation af kunden i forbindelse med førelse af retssager, men sådan bistand er efter de i dag gældende regler i retsplejeloven forbeholdt advokater. Skulle retsplejelovens regler herom blive ændret, vil nr. 2 også få en selvstændig funktion i sådanne tilfælde.

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

Den situation, hvor en medarbejder har forladt en revisionsvirksomhed - måske i forbindelse med en pensionering - og nu arbejder for kunden eventuelt som bestyrelsesmedlem, er ikke omfattet af § 18, stk. 2, nr. 3. Forudsætningen for at en sådan situation normalt er uafhængighedsmæssigt ubetænkelig er imidlertid, at enhver ansættelsesmæssig forbindelse til revisionsvirksomheden er ophørt. Ligeledes må enhver økonomisk forbindelse til revisionsvirksomheden være ophørt, med mindre denne er baseret på forud aftalte vilkår, der ikke må kunne påvirkes af forbindelser mellem den fratrådte revisor og revisionsvirksomheden. Skulle disse forudsætninger ikke

være opfyldt, eller skulle der f.eks. bestå en særlig personlig tilknytning mellem en af revisorerne i revisionsteamet og den fratrådte revisor, vil forholdet kunne være omfattet af det generelle forbud i § 18, stk. 1.

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

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

Fastlæggelse af retningslinier for sikring af overholdelse af uafhængighedsreglerne er imidlertid ikke nogen garanti for, at der ikke vil kunne forekomme situationer, hvor der objektivt set foreligger en inhabilitetsbegrundende omstændighed efter stk. 2 eller stk. 3, uden at revisor eller revisionsvirksomheden er klar over dette. Dette skyldes blandt andet, at indhentelse af udtømmende og konstant ajourførte oplysninger i visse relationer kan være så ressourcekrævende, at det ikke vil stå mål med udbyttet heraf. Pålagde man f.eks. revisionsvirksomheder at foretage en udtømmende undersøgelse af, hvorvidt der eventuelt kunne foreligge omstændigheder som omfattet af stk. 3, nr. 3, ville det indebære, at der internt i en verdensomspændende revisionsvirksomhed skulle foretages gensidig rapportering om ikke blot partners og medarbejders engagementer med samtlige kunder, men også partners og medarbejders ægtefællers engagementer med potentielle kunder. Hertil kommer, at det ikke er retligt muligt for revisor at gennemtvinge sandfærdige oplysninger om f.eks. ægtefællens, børnenes eller forældrenes aktiebesiddelser.

Der er imidlertid ingen grund til at mene, at de her påpegede forhold vil kunne hæmme anvendelsen af § 18, stk. 1-3, på nogen urimelig måde. Fore-

ligger der således rent faktisk en situation, hvor der objektivt er tale om inhabilitet, men hvor revisor ikke har kendskab til de inhabilitetsbegrundende omstændigheder, er der således intet grundlag for at antage, at revisors faktiske uafhængighed er blevet intimideret. Er forholdet endvidere af sådan art, at revisor ikke har haft kendskab dertil, er der troligt, at heller ikke andre har et sådant kendskab, hvorfor der heller ikke er nogen risiko for revisors synlige uafhængighed (independence in appearance).

Efter stk. 5 kan revisor uanset bestemmelsen i stk. 1 udøve aktiviteter under Erhvervsserviceordningen. Der er således ikke sket realitetsændringer heri i forhold til den gældende lovgivning. De nærmere regler om revisors mulighed for at udøve aktiviteter under Erhvervsserviceordningen er i de gældende love nærmere reguleret ved bekendtgørelse nr. 1129 af 16. december 1999. Da det ikke er tanken, at der skal ske ændringer i de opgaver, revisor skal kunne udføre i henhold til ordningen, er der indsat en hjemmel til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til at udstede en bekendtgørelse, hvori det angives, hvilke opgaver, revisor kan beskæftige sig med, uden at habilitetsbestemmelserne i § 18 lægger hindringer i vejen herfor.

Stk. 6 svarer helt til den gældende bestemmelse i de to revisorlove, om hvordan en revisor skal forholde sig ved udførelsen af erklæringsopgaver uden for Danmark.

Til § 19

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

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

Bestemmelsen omhandler statsautoriserede revisionsvirksomheder og registrerede revisionsvirksomheder. Som det fremgår af stk. 2 og 3, er det et krav, at mindst 60 pct. af kapitalandelene i interessentskaber og mindst 60 pct. af ejerandelene i aktie-, anparts- og partnerselskaber samt, at mindst 60 pct. af stemmerettighederne i de omhandlede interessentskaber og selskaber, ejes af statsautoriserede revisorer, for at virksomheden kan betegnes "statsautoriseret revisionsvirksomhed". Tilsvarende skal i "registrerede revisionsvirksomheder" mindst 60 pct. af stemme-, ejer- og kapitalandele ejes af registrerede revisorer. Hvor lovteksten således taler om "statsautoriserede henholdsvis registrerede revisionsvirksomheder", er der alene tale om sproglig forenklet formulering af det foran omtalte forhold.

Da det således er en forudsætning for, at der er tale om en revisionsvirksomhed, at der er en majoritet af henholdsvis kapitalandele og stemmerettigheder på mindst 60 pct. hos statsautoriserede eller registrerede revisorer eller tilsvarende revisionsvirksomheder, er det udelukket, at der lovligt kan etableres revisionsvirksomheder med en fordeling på f.eks. 50 pct.-50 pct..

Stk. 1, 1. pkt. svarer med en enkelt undtagelse til den gældende bestemmelse i revisorlovenes §§ 11, stk. 1, henholdsvis 6 b, stk. 1. Bestemmelsen slår således fast, at de opgaver, som revisorer udfører i henhold til § 2, stk. 1, alene kan udføres i enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktie- og anpartsselskab samt i partnerselskab. Der er således tale om de samme virksomhedsformer, som under den gældende lovgivning. For at der kan være tale om revisionsvirksomheder, er det dog en betingelse, at bestemmelserne i stk. 2-4 om ejerskab til og stemmerettigheder i virksomhederne er opfyldt, jf. bemærkningerne ovenfor samt til de enkelte stykker, samt at virksomhederne lader sig undergive reglerne om kvalitetssikring, jf. stk. 1,3. pkt.

Som en konsekvens af, at revisorers virksomhedsområde ikke længere er begrænset i loven, er den gældende bestemmelse om, hvilken virksomhed, der må drives, udgået. Der er således ikke noget til hinder for, at f.eks. et revisionsselskab opretter en række datterselskaber, der beskæftiger sig med anden virksomhed end revision, f.eks. konsulent- eller rådgivningsvirksomhed. Sådan anden virksomhed kan dog betyde, at revisorer i revisionsvirksomheden kan være afskåret fra at udføre konkrete erklæringsopgaver. Tilsvarende vil f.eks. et holdingselskab kunne eje såvel revisionsvirksomheder som andre virksomheder. Det er dog en betingelse, at kravet om mindst 60 pct. ejerskab af enten statsautoriserede eller registrerede revisorer overholdes i holdingselskabet. Et holdingselskab kan således ikke eje 60 pct. eller

mere i både et statsautoriseret revisionselskab og et registreret revisionselskab.

I stk. 1, 2. pkt. er det slået fast, at der fortsat vil være tale om statsautoriserede revisionsvirksomheder og registrerede revisionsvirksomheder. De nærmere regler herom findes i stk. 2-5. Kravet til en statsautoriseret revisionsvirksomhed er - som omtalt foran - at mindst 60 pct. af ejer- eller kapitalandelene samt mindst 60 pct. af stemmeandelene ejes af statsautoriserede revisorer. Tilsvarende galder for registrerede revisorer ejers- og stemmeandele i registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 1,3. pkt. er en konsekvens af, at der indføres regler om kvalitetssikring. Som det fremgår af § 21 har revisionsvirksomheder og de heri beskæftigede revisorer pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol i overensstemmelse med reglerne i kapitel 9. Den omhandlede kvalitetskontrol er obligatorisk, og ved udvælgelsen af revisorer til kvalitetskontrol vil der blive taget udgangspunkt i de enkelte revisionsvirksomheder. Sanktionen over for henholdsvis statsautoriserede og registrerede revisorer, som nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetssikring, er beskrevet i § 7, stk. 1, og § 13, stk. 1, - nemlig fratagelse af beskikkelse eller registrering.

Stk. 1,3. pkt., omhandler den situation, hvor det er revisionsvirksomheden, der nægter at lade sig undergive det omhandlede regelsæt - og således ikke den enkelte revisor. Konsekvensen heraf er, at virksomheden ikke opfylder betingelserne for at være en revisionsvirksomhed, og at revisorer, der er beskæftiget i virksomheden, derfor ikke kan udføre opgaver, som omhandlet i § 2, stk. 1. Revisorer, der er beskæftiget i en sådan virksomhed, kan således hverken på egne eller virksomhedens vegne udføre revisions- eller erklæringsopgaver, jf. § 2, stk. 1. Overhøres dette forbud, vil revisor kunne indbringes for Disciplinærnævnet, hvorimod brugeren af revisionspåtegningen må kunne støtte ret på denne, således at en given revisionspåtegning på et regnskab ikke vil blive ugyldig.

Stk. 2 imødekommer et stigende behov for, at såvel juridiske personer som fysiske personer, der ikke er revisorer, kan indgå i interessentskab. Optagelse i interessentskab kræver dog, at sådanne fysiske personer har deres hovedbeskæftigelse i interessentskabet. At der er tale om hovedbeskæftigelse betyder, at personen skal lægge hovedparten af sin erhvervsmæssige beskæftigelse i revisionsvirksomheden, men hindrer dog ikke, at personen har et bijob ved siden af. Ved at foreskrive, at revisorer eller revisionselskaber skal eje mindst 60 pct. af de ideelle andele af interessentskabet, sikres det,

at revisorerne i interessentskabet i alle henseender får den samme dominerende indflydelse, som det kræves i aktie-, anparts- og partnerselskaber. De særlige forhold for revisionsinteressentskaber bevirker dog, at det vil være nødvendigt at fastsætte regler, som sikrer, at interessenter, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisions- eller erklæringsopgave i revisionsinteressentskabets navn.

Bestemmelsen forudsætter, at revisorer har 60 pct. af såvel ejerandelen som af stemmerettighederne. Af stk. 2, 2. pkt. fremgår det, hvem der kan eje de resterende 40 pct. af andelen i virksomheden, nemlig personer med hovedbeskæftigelse i revisionsvirksomheden, og revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Dette omfatter danske registrerede og statsautoriserede revisorer samt udenlandske revisorer, der er statsborgere i EU, og som har en uddannelse, der lever op til kravene i 8. direktiv. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk. 3 og 4.

Stk. 3 svarer til princippet i den gældende bestemmelses stk. 4. Bestemmelsen er dog "vendt rundt", så det nu direkte af lovteksten fremgår, at i revisionselskaber skal mindst 60 pct. af aktie-, anparts- eller indskudskapitalen samt mindst 60 pct. af stemmerettighederne ejes af revisorer eller revisionsvirksomheder. I et statsautoriseret selskab skal mindst 60 pct. af rettighederne således ejes af statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder - og i et registreret selskab skal mindst 60 pct. ejes af registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder.

Stk. 4 skal ses i sammenhæng med stk. 3, der foreskriver, at revisorer skal have aktie- eller anpartsmajoriteten i et revisionselskab. Bestemmelsen svarer - dog med de ændringer, der er en konsekvens af affattelsen af stk. 3 - til den allerede gældende bestemmelse. Der er således kun sket få realitetsændringer. Bestemmelsen fastholder for ikke-revisorer det gældende princip, hvorefter udefra kommende ikke kan have ejerandele i et revisionselskab. Det er således ikke muligt for en anden type privat virksomhed, f.eks. en bank eller en IT-virksomhed at have ejerandele i en revisionselskab. Denne mulighed er fortsat forbeholdt ansatte m.v. i selskabet, jf. dog nr. 4, om revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv. Den mulige ejerandel for ikke-revisorer er hævet til 40 pct.. Ved at fastsætte grænsen til 40 pct. minimeres risikoen for, at ikke-revisorer får reel kontrol over selskabet.

Bestemmelserne i nr. 1-4 svarer med få konsekvensændringer til de gældende bestemmelser. De gældende nr. 3 og 4, der omhandler henholdsvis fuldtidsbeskæftigede og deltidsbeskæftigede i revisionselskabet, er foreslået sammenlagt i et nyt nr. 1, hvor kravet nu er, at en person skal have sin hovedbeskæftigelse i revisionselskabet, jf. herom bemærkningerne ovenfor til stk. 2. At der skal være tale om hovedbeskæftigelse udelukker ikke, at sådanne personer i fritiden udfører f.eks. frivilligt arbejde for en sportsforening eller i en politisk organisation.

Der er foreslået et nyt nr. 4, der tillader revisorer, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv, at have ejerandele i et revisionselskab. Ejerandelene skal dog holdes inden for den 40 pct.-grænse, der ellers er forbeholdt ansatte i selskabet. Med denne bestemmelse åbnes der op for krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer. Det vil således være muligt for en eller flere registrerede revisorer at eje op til 40 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i et statsautoriseret revisionselskab, uden at revisor eller revisorerne er ansat i selskabet. Tilsvarende vil statsautoriserede revisorer kunne have op til 40 pct. af kapitalandelene og stemmerettighederne i et registreret revisionselskab uden at være ansat i selskabet. I en situation, som den beskrevne, vil 40 pct.-andelen være opbrugt af ikke-ansatte revisorer, og som følge heraf vil revisionselskabets medarbejdere være afskåret fra at have ejerandele. Bestemmelsen forventes dog først og fremmest at få betydning i forbindelse med tilrettelægning af generationsskifte. Ved at fastholde 40 pct.-grænsen sikres det, at "minoritetsrevisorerne" ikke får dominerende indflydelse i selskabet.

Bestemmelsen åbner endvidere op for, at udenlandske revisorer, der er godkendt i medfør af 8. direktiv, kan have ejerandele i danske revisionsvirksomheder uden at være ansat. 40 pct.-grænsen sikrer, at en dansk revisionsvirksomhed ikke kan få udenlandsk dominans.

I en revisionsvirksomhed, hvor der er både statsautoriserede og registrerede revisorer som ejere, vil det kræve, at statsautoriserede revisorer ejer mindst 60 pct. af kapitalen samt har mindst 60 pct. af stemmerettighederne, for at virksomheden kan betegnes en "statsautoriseret revisionsvirksomhed" - eller tilsvarende, at registrerede revisorer ejer mindst 60 pct. for at virksomheden kan betegnes en "registreret revisionsvirksomhed". Revisionsvirksomheder med en ejer- og stemmefordeling på f.eks. 50-50 eller 59-41 vil ikke være lovlige, jf. stk. 1.

Stk. 5 er videreført stort set uændret fra den gældende lov. Bestemmelsen skal sikre en revisionsvirksomhed mod uvedkommende interesser, og den fastsætter derfor regler, der sikrer, at et flertal af bestyrelsen eller, hvor en sådan ikke findes, af direktionen skal bestå af enten statsautoriserede revisorer i et statsautoriseret selskab eller af registrerede revisorer i et registreret selskab. 2. pkt. er dog ændret i forhold til den gældende lovgivning, idet der ikke længere stilles krav om, at samtlige komplementarer i et revisionspartnerselskab skal være revisorer eller revisionsvirksomheder. Efter forslaget stilles der krav om, at mindst 60 pct. af komplementarerne skal være revisorer eller revisionsvirksomheder. De øvrige komplementarer kan være ansatte i revisionspartnerselskabet eller revisorer, der er godkendt i henhold til 8. direktiv. Herved bringes bestemmelsen i overensstemmelse med de øvrige bestemmelser om ejerskab.

Stk. 6 er uændret i forhold til de gældende regler, idet det dog er præciseret, at samarbejdet efter dette stykke vedrører andre udenlandske revisorer end dem, der er godkendt i henhold til Rådets 8. direktiv. En sådan godkendelse kan gøres tidsbegrænset, ligesom den kan betinges, f.eks. så den kun omfatter bestemte opgaver.

Stk. 7 er uændret i forhold til de gældende regler.

Stk. 8 svarer til de gældende bestemmelser, dog med den konsekvensændring, der følger af, at det foreslås, at bestemmelsen også skal omfatte udøvelsen af revisionsvirksomhed i interessentskabsform. Blandt de regler, der bør fastsættes om udøvelse af revisionsvirksomhed i interessentskabsform er, at det af brevpapiret skal fremgå, hvor oplysninger om selskabets interessenter kan indhentes, og at eventuelle juridiske personer blandt interessenterne bør fremgå af brevpapiret. Endvidere bør der fastsættes regler, som sikrer, at interessenter, der ikke er statsautoriserede eller registrerede revisorer, ikke må kunne gribe ind i udførelsen af en revisions- eller erklæringsopgave på en måde, som vil kunne indvirke på uafhængigheden hos den revisor, som udfører en revisions- eller erklæringsopgave i revisionsinteressentskabets navn. Hjemlen giver endvidere mulighed for, at der ved bekendtgørelse vil kunne fastsættes regler om underskriftsforhold i tilfælde af krydsejerskab mellem statsautoriserede og registrerede revisorer, eller i situationer hvor en statsautoriseret revisor er ansat i en registreret revisionsvirksomhed.

Stk. 9 og 10 svarer med de konsekvensændringer, der er en følge af lovforslagets anvendelsesområde, til den bestemmelse, der under folketingsbehandlingen i 1994 blev indsat som § 6 c i lov om registrerede revisorer.

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

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

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

Som en konsekvens af forslaget anvendelsesområde vil en revisor på et rådgivningskontor - i modsætning til, hvad der gælder i dag - men på linie med andre revisorer, kunne udføre rådgivningsopgaver for andre kunder, end de i stk. 9 omhandlede.

Til §20

Reglerne om vederlag er blevet justeret i overensstemmelse med lovforslagets anvendelsesområde, der tillader, at revisor beskæftiger sig med andre opgaver end dem, der traditionelt har været revisors kerneområde. For så vidt angår revisors vederlag sondres der derfor i bestemmelsen mellem vederlag i - på den ene side - situationer, hvor revisor enten udelukkende ud-

fører opgaver, som omhandlet i § 2, stk. 1, eller både udfører sådanne opgaver og rådgivningsopgaver for samme kunde, og - på den anden side - situationer, hvor revisor alene udfører rådgivningsopgaver for en kunde.

Stk. 1 videreføres uændret i forhold til den bestemmelse, der blev indsat i revisorlovene ved ændringen i 1994. Bestemmelsen, som synes at have fungeret tilfredsstillende, sikrer, at revisors uafhængighed ikke bringes i fare på grund af, at forretningens omsætning i for høj grad beror på én kunde. Som en naturlig følge af, at det kun er de opgaver, som revisor udfører i henhold til § 2, stk. 1, der skal reguleres, vil kravet om, at omsætningen fra en kunde ikke må overstige 20 pct., ikke berøre opgaver, hvor revisor udelukkende beskæftiger sig med rådgivning for en kunde. Hvor revisor derimod for samme hvervgiver både udfører f.eks. konsulentopgaver og revisions- eller erklæringsopgaver i henhold til § 2, stk. 1, vil kravet om, at omsætningen fra denne kunde ikke må overstige 20 pct., omfatte 20 pct. af de samlede opgaver, d.v.s. omsætningen fra såvel erklærings- som konsulentopgaven. I revisionsvirksomheder, der både beskæftiger sig med erklæringsafgivelse og rådgivnings- eller anden virksomhed, er der således tale om 20 pct. af virksomhedens samlede omsætning.

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

Stk. 2, litra b er moderniseret som følge af, at lovens område er indskrænket til revisions- og erklæringsopgaver. Den tidligere formulering om afhængighed af et projekts gennemførelse er derfor uaktuel. Der er ikke med den ændrede formulering påtænkt ændringer i bestemmelsens formål. Med for-

muleringen "gøres afhængigt af andre forhold end det udførte arbejde" dækkes alle forhold, som gøres afhængigt af et videre forløb, således også forhold, hvor vederlaget gøres afhængigt af en fremtidig indtjening, uanset at denne er helt uafhængig af det udførte revisions- eller erklæringsarbejde.

I stk. 3 slås det fast, at bestemmelsen i stk. 2 ligeledes gælder vederlag for rådgivningsydelser, når rådgivningen udføres for en person, for hvem revisor tillige udfører erklæringsopgaver. I en sådan situation vil revisors uafhængighed ellers kunne komme i fare, da vederlaget for revisionsydelsen kan blive påvirket af det vederlag, der aftales for konsulentydelsen. Yder revisor derimod for en kunde alene rådgivning, er revisor stillet som alle andre rådgivere med hensyn til vederlæggelse for rådgivningsydelsen. Der er således intet til hinder for, at revisor i en situation, hvor der ikke samtidig leveres ydelser efter § 2, stk. 1, til samme kunde, benytter sig af betalingsformen "good cure - good pay". "Good cure - good pay" omhandler de tilfælde, hvor honorarets størrelse gøres afhængigt af det udførte arbejde. Honoraret kan for eksempel være en procentdel af de besparelser, som en virksomhed opnår ved at følge råd fra en konsulent, eller på anden måde være gjort afhængigt af det økonomiske resultat af arbejdet, f.eks. honorar ved kundens gensalg af ydelser, den opnåede tilførsel af kapital, prisen ved køb eller salg af en virksomhed m.v.

Ved, som sket i stk. 3, at lægge et generelt forbud mod resultatafhængigt vederlag m.v. også, hvor der er tale om en "blandet" situation, d.v.s. hvor revisor både erklærer sig om og f.eks. yder assistance til den samme kunde, går lovforslaget videre end EU-henstillingen. Henstillingen fastslår om denne situation således blot, at revisors uafhængighed kan være truet, og at revisor alene skal afstå fra den type honorering (eller fra at erklære sig om den pågældende kunde), hvis der konkret ikke kan opstilles kauteler, der sikrer uafhængigheden tilstrækkeligt. Af hensyn til den synlige uafhængighed og for at undgå tvivl om, hvilke kauteler der i en sådan situation måtte være tilstrækkelige, har Revisorkommissionen fundet det rigtigst helt at forbyde denne honoreringsform, såfremt revisor (fortsat) ønsker at erklære sig om den pågældende kunde.

Med ordene "som udføres" er ikke blot tænkt på tilfælde, hvor revisor selv udfører andre ydelser for den pågældende kunde, men også hvor de pågældende ydelser udføres af andre medarbejdere i revisionsvirksomheden."

Til §21

Kapitel 9 omhandler den lovpligtige kvalitetskontrol, der med udgangspunkt i henstillingen fra EU foreslås indført i Danmark.

Forslagets § 21, stk. 1, fastslår, at alle statsautoriserede og registrerede revisorer samt alle revisionsvirksomheder har pligt til at underkaste sig kvalitetskontrol. Pligten gælder således både på person- og på virksomhedsniveau. Kvalitetssikringen tager udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, hvorved alle revisorer, der udfører virksomhed i henhold til § 2, stk. 1, vil blive omfattet, idet sådan virksomhed kun må udføres i revisionsvirksomheder, jf. § 19, stk. 1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et register over revisionsvirksomheder, jf. § 1, stk. 3, og vil således være i besiddelse af de fornødne oplysninger til udvælgelsen. Via revisionsvirksomheden vil kontrollen kunne rettes mod den enkelte revisor. Såfremt en statsautoriseret eller registreret revisor nægter at lade sig undergive reglerne om kvalitetskontrol, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fratage vedkommende beskikkelsen, henholdsvis retten til at være optaget i Revisorregistret, jf. forslagens §§ 7 og 13. Hvor det er revisionsvirksomheden - og ikke den enkelte revisor - der nægter at lade sig underkaste kvalitetskontrol, er forholdet reguleret i § 19, stk. 1.

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

Det fastslås endvidere, at kvalitetskontrollen også omfatter revisors uafhængighed i forbindelse med udøvelsen af de i forslagens § 2, stk. 1 nævnte opgaver. Kvalitetskontrollanten skal således påse, at der i overensstemmelse med forslagens § 18, stk. 4, er opstillet retningslinier, som sikrer, at revisor vurderer, om der kan foreligge omstændigheder, der er egnet til at rejse tvivl om revisors uafhængighed. Det skal desuden påses, at de opstillede retningslinier efterleves. Der henvises til forslagens § 18, stk. 4, og bemærkningerne hertil.

Stk. 3 fastlægger kontrolfrekvensen. Der er tale om en frekvens på højst 4 år, hvorfor der er mulighed for at gennemføre kontrollen oftere. En hyppigere kontrol end hvert 4. år vil være aktuel i de situationer, hvor resultatet af kontrollen ikke har været tilfredsstillende, jf. forslaget § 23, stk. 5, litra a, og bemærkningerne hertil, men også i andre særlige tilfælde vil der kunne foretages hyppigere kontrol. Rådet er dog ikke et klageorgan og skal ikke tage sager op alene på baggrund af omtale i pressen. Hyppigere kontrol kan f.eks. komme på tale i situationer, hvor Kvalitetssikringsrådet af andre offentlige myndigheder bliver gjort opmærksom på, at der kan være problemer. Forslaget harmonerer med EU-henstillingen, der som hovedregel anbefaler en kontrolfrekvens på mellem 3-6 år, samt de ordninger, der i dag eksisterer i foreningsregi, hvor der opereres med frekvenser på henholdsvis 3-4 år (Foreningen af Statsautoriserede Revisorer) og 3-5 år (Foreningen Registrerede Revisorer FRR).

Kvalitetssikringsrådet kan dog i konkrete situationer bestemme, at kvalitetskontrollen kan foretages med et interval på op til 6 år. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvor der er tale om små revisionsvirksomheder med et begrænset antal opgaver, der indebærer lovpligtig revision.

Det fastslås endvidere i stk. 3, at kontrollen foretages på virksomhedsniveau. Ved udvælgelse til kontrol tages der således udgangspunkt i den enkelte revisionsvirksomhed, og ikke i den enkelte revisor.

En revisor, der praktiserer alene, betragtes som én revisionsvirksomhed, jf. bestemmelsen i § 19, stk. 1, hvorefter opgaver i henhold til § 2, stk. 1, alene kan udføres i revisionsvirksomheder. Det samme gælder revisionsvirksomheder med flere kontorsteder. Revisionsvirksomheder, der indgår i samarbejder og kontorfællesskaber uden integreret økonomisk fællesskab, udgør derimod hver for sig én virksomhed.

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

Når en revisionsvirksomhed med flere afdelinger udtages til kontrol skal det i henhold til EU-henstillingen sikres, at et passende antal af virksomhedens afdelinger kontrolleres.

Omfanget af kontrollen, d.v.s. antallet af afdelinger og enkeltrevisorer der udtages i den udvalgte virksomhed, vil dels afhænge af virksomhedens størrelse, dels af kvaliteten af virksomhedens interne procedurer for kvalitetssikring og efterlevelsen heraf.

Til §22

Stk. 1 og 2 indeholder regler om sammensætning og funktionsperiode for Kvalitetssikringsrådet, der er det overordnede, uafhængige organ, der nedsættes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Forslagets § 22, stk. 3 og 4 samt § 23 indeholder nærmere regler for rådets virke.

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

Med nedsættelsen af rådet opfyldes EU-henstillingens anbefaling om, at kvalitetssikringssystemet skal være underlagt en passende offentlig kontrol, foretaget af et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer.

Rådets medlemmer kan dels udpeges direkte af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, dels efter indstilling fra de relevante faglige organisationer. For at sikre, at formand samt medlemmerne er uafhængige af uvedkommende interesser, foreslås det i bestemmelsen, at hverken formand eller repræsentanterne for regnskabsbrugerne må være ansat hos eller drive virksomhed sammen med statsautoriserede eller registrerede revisorer.

Ved Kvalitetssikringsrådets vurdering af konkrete sager vedrørende statsautoriserede revisionsvirksomheder deltager de to registrerede revisorer ikke, ligesom de to statsautoriserede revisorer ikke deltager ved rådets vurdering af sager, der vedrører registrerede revisionsvirksomheder.

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

Kvalitetskontrollen forudsættes at skulle ske i tæt samarbejde mellem kvalitetssikringsrådet og revisorforeningerne (FSR og FRR), således at foreningerne medinddrages i den fagkyndige del af sagsbehandlingen og vurderin-

gen af kvalitetsstyringen i revisionsvirksomhederne. Foreningerne vil gennem deres erfaring med den foreningsbaserede kvalitetskontrol have opnået en betydelig viden og indsigt i revisionsvirksomhedernes kvalitetsstyring. Det forudsættes endvidere, at dette kan ske uden diskrimination af de statsautoriserede og registrerede revisorer, der ikke er medlemmer af foreningerne.

Stk. 3,2. pkt., indeholder hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen på baggrund af indstilling fra Kvalitetssikringsrådet kan udarbejde nærmere regler for kvalitetskontrollen. Stk. 4 oplister en række af de forhold, der bl.a. skal udstedes nærmere retningslinier for.

Stk. 3, 3. pkt., indeholder hjemmel til, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan opkræve et gebyr for administrationen af kvalitetskontrollen. Hjemlen skal udnyttes i det omfang, omkostningerne skal dækkes helt eller delvist af bidrag fra enten statsautoriserede og registrerede revisorer eller de virksomheder, der er underlagt krav om lovpligtig revision. Der er således ikke i lovforlaget taget stilling til, hos hvilken gruppe gebyret i givet fald skal opkræves.

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

Stk. 4, litra a, vedrører fastlæggelse af, hvem der kan udføre kvalitetskontrol.

EU-henstillingen opererer med to grundlæggende metoder til kvalitetssikring: Overvågning, hvor ansatte fra brancheorganet eller tilsynsmyndigheden styrer kvalitetssikringssystemet og foretager kvalitetskontrollen, og Sagkyndig vurdering ("peer review"), hvor fagfæller, såkaldte "peers", (revisorer) aflægger kontrolbesøg. Henstillingen anser de to metoder for ligeværdige.

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

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

I henhold til forslagets § 23, stk. 1, skal Kvalitetssikringsrådet desuden godkende kvalitetskontrollanten.

Stk. 4, litra b, vedrører udvælgelse af kvalitetskontrollant til en given kvalitetskontrol.

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

Da der nu bliver tale om et system med offentlig kontrol, er det helt afgørende, at offentligheden har tillid til systemet - herunder at kontrollanten opfattes som uafhængig af den kontrollerede revisionsvirksomhed. Hensynet til systemets troværdighed i offentligheden taler således for, at Kvalitetssikringsrådet skal have det endelige ansvar for udvælgelsen af den kontrollant, der skal forestå kvalitetskontrollen af revisionsvirksomheden. Der er dog intet i vejen for, at Kvalitetssikringsrådet kan uddelegere sin kompetence under iagttagelse af de nævnte overordnede hensyn.

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

Hertil kommer, at der ved udvælgelsen af kontrollant må tages højde for, at kontrollantens kvalifikationer og erfaring matcher den revisionsvirksomhed, der skal kontrolleres. Dette gælder ved kvalitetskontrol af såvel store som små virksomheder, der typisk vil have meget forskellige opgaveporteføljer. Således bør det eksempelvis sikres, at store revisionsvirksomheder kun kontrolleres af personer med indgående kendskab til store revisionsvirksomheder og de særlige problemer, som er aktuelle i disse. Det kan derfor blive nødvendigt, at kontrollanten sammensætter et kontrolteam med de nødvendige kompetencer til at foretage kvalitetskontrollen. Sammensætningen af et sådant team sker under kontrollantens ansvar.

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

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

Stk. 4, litra c, vedrører kriterierne for udvælgelse af revisionsvirksomhed til kontrol.

I henhold til § 21, stk. 3 skal alle revisionsvirksomheder underkastes kontrol med højst 4 års mellemrum. Da der alene er tale om en minimumsfrekvens, kan rådet således beslutte, at der skal kunne foretages hyppigere kontrol.

Selve den praktiske udvælgelse kan med fordel uddelegeres til revisorforeningerne på baggrund af de af Kvalitetssikringsrådet udarbejdede retningslinier, idet foreningerne via deres tætte kontakt til revisorerne har viden om populationen af revisorer og revisionsvirksomheder.

Stk. 4, litra d, vedrører omfanget - dybden - i kontrollen.

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

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

skal naturligvis kun undersøges for fejl eller mangler, som ikke er helt ubetydelige, jf. erklæringsbekendtgørelsens bestemmelser herom.

Det er dog væsentligt at understrege, at kvalitetskontrollanten ikke skal foretage en ny revision. Dette betyder for eksempel, at der ikke skal udsendes nye saldomeddelelser, uanset at kvalitetskontrollanten mener, at der er behov for dette for at få en overbevisning om, hvorvidt lovgivningen er overholdt og årsregnskabet giver et retvisende billede af årets resultat, aktiver, forpligtelser og virksomhedens finansielle stilling.

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

Til §23

§ 23, stk. 1, fastslår, at Kvalitetssikringsrådet skal godkende de statsautoriserede og registrerede revisorer, der skal fungere som kontrollanter. Det er naturligvis en forudsætning for godkendelse, at den pågældende revisor opfylder de krav, der eventuelt måtte stilles til uddannelse m.v., jf. bemærkningerne til § 22, stk. 4, litra a. En godkendelse gælder for en femårig periode og kan forlænges.

Kvalitetssikringsrådet har dog mulighed for at fratage en allerede godkendt kontrollant retten til at udføre lovpligtig kvalitetskontrol. Dette kan være aktuelt, hvis den pågældende har udvist en adfærd, som viser, at denne er uegnet til at udføre lovpligtig kvalitetskontrol.

Stk. 2 fastslår, at kvalitetskontrollanterne skal udføre deres kontrol i overensstemmelse med de regler, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen udsteder i medfør af forslagets § 22, stk. 3. Der henvises herom til bemærkningerne til denne bestemmelse.

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

De erklæringer, som ikke omtaler væsentlige fejl og mangler hos den kontrollerede, kan som hovedregel arkiveres, uden at der foretages yderligere.

Dog må det forventes, at rådet på stikprøvebasis løbende gennemgår en mindre del af disse erklæringer.

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

Det forudsættes endvidere, at der med hjemmel i § 22, stk. 3, udarbejdes nærmere retningslinier for udarbejdelse af kontrollantens erklæring.

Stk. 4 giver Kvalitetssikringsrådet mulighed for at indhente de oplysninger - herunder kvalitetskontrollantens arbejdsrapporter - der skønnes nødvendige for at vurdere en kontrolleret revisionsvirksomhed. Rådets mulighed for indsigt i kontrollantens arbejdsrapporter, er en betingelse for, at rådet kan gennemføre en efterfølgende kontrol af kvalitetskontrollantens arbejde. Rådet har selv mulighed for at deltage i kontrolbesøg, hvis det i sjældne tilfælde findes fornødent, f.eks. hvis der er mistanke om, at kontrollanten ikke gør sit arbejde tilfredsstillende.

Stk. 5 oplister kvalitetssikringsrådets mulige reaktioner i de tilfælde, hvor erklæringen angiver fejl eller mangler hos den kontrollerede. Valget afreaktion afhænger naturligvis af karakteren af de fundne fejl og mangler.

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

Til §24

Stk. 1,1. pkt. fastslår, at medlemmerne af Kvalitetssikringsrådet og kvalitetskontrollanterne er undergivet samme regler om uafhængighed, som revisorer.

I stk. 1, 2. pkt. er der fastsat særlige regler om tavshedspligt for de i 1. pkt. omhandlede personer. Den kvalitetskontrol, der forudsættes gennemført går videre end den hidtil foreningsbaserede og er således ikke begrænset til en kontrol primært af den undersøgte revisionsvirksomheds kvalitetsstyrings-systemer uden adgang til kundemateriale. Det er derfor af hensyn til den

undersøgte virksomheds eller revisors økonomiske, erhvervmæssige eller private forhold fundet nødvendigt at fastsætte særlige regler for de involverede personers tavshedspligt. Bestemmelsen vedrører medlemmerne af Kvalitetssikringsrådet og den eller dem, der udfører kvalitetskontrollen, samt ansatte, medhjælpere eller enhver anden, der som følge af et i henhold til aftale med det offentlige påtaget arbejde, kommer til kundskab om sådanne forhold. Disse personer må ikke uden særlig lovhjemmel udlevere oplysninger omfattet af tavshedspligten til andre private end den, der har givet oplysningen, eller den, som oplysningen er om, herunder til den der er part i en kontrolsag. Den særlige tavshedspligt bevirker, at der ikke er krav på aktindsigt i disse oplysninger efter offentlighedslovens § 14, men hverken almindelige eller særlige tavshedsbestemmelser hindrer parterets ret til aktindsigt efter forvaltningsloven, jf. forvaltningslovens § 9, stk. 2. Der henvises til Beretning fra Folketingets Ombudsmand, FOB 1989, side 252.

Stk. 2 fastslår, at revisor fritages for tavshedspligten med hensyn til revisionsdokumenter, der anvendes i forbindelse med kvalitetskontrollen. Det betyder, at overdragelse af revisionsdokumenter til kvalitetskontrollanten samt fra kvalitetskontrollanten til Kvalitetssikringsrådet ikke er et brud på tavshedspligten og derfor ikke kan resultere i straffeansvar i medfør af straffelovens § 152, der alene omfatter "uberettiget" videregivelse eller udnyttelse af fortrolige oplysninger.

Da det nye kvalitetssikringssystem indeholder bestemmelser, hvorefter der skal foretages en kvalitetskontrol, som går dybere end den nuværende foreningsbaserede kvalitetssikring, jf. forslaget § 22, stk. 4, litra d, har der været behov for at indføre en lovbestemt oplysningspligt for revisor.

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

Til §25

Bestemmelsen svarer med en enkelt tilføjelse til den gældende bestemmelse om Erhvervs- og Selskabsstyrelsens mulighed for at fastsætte regler for klagemåden over afgørelser, truffet af styrelsen og Revisorkommissionen. Som en naturlig følge af, at Kvalitetssikringsrådet får selvstændig kompetence til at træffe afgørelser, er rådet foreslået inddraget under bestemmelsen.

Hjemlen er i den gældende lovgivning udnyttet ved bekendtgørelse nr. 371 af 3. juni 1997.

Til §§ 26-36

Kapitel 11 om Disciplinærnævn og Revisornævn foreslås kun ændret i realiteten på tre punkter:

- Det foreslås, at der skabes mulighed for, at revisionsvirksomheden kan pålægges et selvstændigt ansvar, hvis det i forbindelse med gennemførelsen af en kvalitetskontrol har vist sig, at virksomheden ikke har opstillet retningslinier, som forudsat i lovgivningen, eller der i øvrigt er fundet fejl eller mangler af en sådan karakter, at det af Kvalitetssikringsrådet skønnes fornødent at indbringe virksomheden for Disciplinærnævnet.
- Som en konsekvens af lovforslagets anvendelsesområde er nævnets kompetence foreslået begrænset til at pådømme revisors udførelse af de opgaver, der er omhandlet i forslagets § 2, stk. 1.
- Det foreslås, at udgiften til at benytte en sagkyndig person, jf. §§ 27, stk. 5, og 30, stk. 4, i situationer, hvor en sag er indbragt af en offentlig myndighed, også afholdes af denne myndighed.

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

§ 26 indeholder reglerne om Disciplinærnævnene. Der er som hidtil tale om to selvstændige Disciplinærnævne: Disciplinærnævnet for Statsautoriserede Revisorer og Disciplinærnævnet for Registrerede Revisorer. Stk. 4 indeholder hjemlen til at indbringe revisionsvirksomheden selvstændigt for Disciplinærnævnene. Hjemlen er tænkt udnyttet i situationer, hvor virksomheden ikke, som det forudsættes i § 18, stk. 4, har opstillet retningslinier, som sikrer, at en revisor, forinden denne påtager sig at udføre opgaver i henhold til § 2, stk. 1, tager stilling til, om der foreligger omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed. Hjemlen er endvidere tænkt udnyttet i situationer, hvor der i forbindelse med udførelsen af kvalitetskontrol er fundet fejl eller mangler hos revisionsvirksomheden, som efter Kvalitetssikringsrådets opfattelse giver anledning til indbringelse for Disciplinærnævnene. Herudover er der ikke foreslået ændringer i bestemmelsen.

§ 27 er videreført stort set uændret, idet der dog er foreslået en enkelt ændring i stk. 4, der vedrører revisionsvirksomhedens selvstændige ansvar, jf. bemærkningerne ovenfor til § 26. Herudover foreslås det - ligeledes i stk. 4 - at udgiften i situationer, hvor det er en offentlig myndighed, der har anlagt en sag, og hvor det besluttet at benytte en sagkyndig til at forelægge sagen og eventuelt foretage afhøringer, skal afholdes af den offentlige myndighed, der har anlagt sagen. I den gældende lovgivning er dette kun tilfældet, hvor sager er anlagt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden. I andre situationer betales udgiften af revisorforeningerne. Forslaget skal ses i lyset af, at det i de senere år har kunnet konstateres, at andre offentlige myndigheder - ikke mindst Undervisningsministeriet - har anlagt sager, hvori der har været behov for at inddrage en sagkyndig.

§§ 28-36 er uændrede, dog med de konsekvensændringer, der er omtalt ovenfor.

Til §37

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

Til §38

Straffebestemmelsen svarer helt til den gældende bestemmelse i de to revisorlove. Dog er hæftestrafen som strafart afskaffet den 1. juli 2000, og stk. 4 er tilrettet som konsekvens heraf.

Til §39

Fristbestemmelsen i § 39 er uændret i forhold til den gældende bestemmelse herom.

Til §40

Det foreslås, at loven træder i kraft den 1. juli 2003.

Da sammensætningen af Kvalitetssikringsrådet først kan ske, når loven er vedtaget, og da udarbejdelsen af procedurer for rådets arbejde først kan på-

begyndes herefter, foreslås det i stk. 2, at reglerne i kapitel 9 om kvalitets-sikring først sættes i kraft på et tidspunkt, der fastsættes af økonomi- og erhvervsministeren.

Del 4 Bilag

1. Kommissorium for Revisor kommissionens lovgivningsarbejde

1.1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 25. februar 1999 om ændring af revisorlovgivningen

Indledning

Den gældende revisorlovgivning indeholder en række begrænsninger af området for revisors virksomhed. Begrænsninger som anses for utidssvarende i lyset af den udvikling, som samfundet som helhed og herunder revisorhvervet har gennemgået de seneste år.

I det følgende notat præsenteres en række områder, hvor det kunne være hensigtsmæssigt at ændre den gældende lovgivning. Notatet er opdelt i 3 hovedområder, hvor det første hovedområde (afsnit 4 og 5) omhandler de områder, hvor en ændring må anses for at være mest påtrængende. Det andet og tredje hovedområde (afsnit 6 og 7) indeholder ligeledes væsentlige ændringsforslag, herunder vedrørende revisors private forhold, som kan udskydes til en senere fase, hvilket navnlig vil være relevant, hvis overvejelserne vil forsinke gennemførelsen af lovændringer i de områder, som skitseres i notatets første hovedområde, da styrelsen tillægger disse størst prioritet.

Indledningsvis skal det påpeges, at der generelt er tale om forslag til ændringer, som ikke forventes at berøre revisorernes samlede uafhængighed og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I det følgende foretages af overskuelighedsmæssige grunde alene paragrafhenvisninger til Lov om statsautoriserede revisorer (LSR), og der sondres ikke mellem registrerede og statsautoriserede revisorer.

1. Rammerne for ændringerne

På baggrund af en politisk debat om revisorhvervet og anbefalingerne i betænkning nr. 1254/1993 om revisorlovgivningen blev der i 1994 fremsat et lovforslag vedrørende revisorlovgivningen. Hensigten med lovforslaget var bl.a. en opstramning af reguleringen på revisorområdet, således at revisors uafhængighed blev yderligere sikret, og derved skabe en klarer retstilstand på området. Ændringer blev gennemført ved lov nr. 427 af 1. juni 1994.

Uafhængighedsproblematikken har ligeledes været til debat i EU regi. Grundlaget for harmoniseringsbestrebelse er foreløbigt ELF-

Kommissionens Grøn bog fra 1996 om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i den europæiske union. Grøn bogen fremhæver behovet for indførelse af sikkerhedsforanstaltninger så revisors uafhængighed ikke påvirkes. Eksempelvis fremhæver Grøn bogen risikoen for revisors uafhængighed ved den stigende konkurrence i branchen, risikoen for dumping af priser, og en deraf afledt effekt på kvaliteten af det udførte arbejde, risiko for mindsket professionalisme i revisionen på bekostning af mere forretningsmæssige holdninger, risiko ved revisors rolle som såvel revisor som rådgiver m.v. Risici som bør afværges ved indførelse af sikkerhedsforanstaltninger. Herudover forudsætter Grøn bogen indførelse af forbud mod udbydelse af ydelser, der kan påvirke revisors uafhængighed samt et krav om, at revisorer ikke må deltage i beslutningstagning.

Den danske revisorlovgivning har på de fleste områder taget stilling til mange af de forhold om uafhængighed som behandles i Grøn bogen.

Ændringerne som følger af lov nr. 427 af 1. juni 1994 medførte sådanne stramninger på uafhængighedsområdet, at der i dag er tale om en meget restriktiv regulering. Loven fastsætter en meget snæver ramme for revisors virksomhed, således at de opgaver, der ifølge loven i dag må varetages af revisor, udover revisionen, er yderst begrænset.

Revisor er dermed afskåret fra at imødekomme klienternes fulde behov, og så når der er tale om områder, hvor aktiviteterne er af så uvæsentlig karakter i relation til revisors virksomhed i øvrigt, at det ikke kan antages at kunne påvirke revisors uafhængighed. Reguleringen på området opleves derfor som mere vidtgående end nødvendig, hvorved der ikke sker en optimal udnyttelse af den kompetence som revisorerne besidder.

Samfundets stadige udvikling samt efterspørgslen af nye regnskabstyper og bredere rådgivningsområder har medført et behov for at revidere lovgivningen på området, således at lovgivningen ikke bremser den samfundsmæssige udvikling inden for revisorhvervet, og derved indsnævrer den kløft som eksisterer mellem revisorlovgivningen og de faktiske forhold i revisorhvervet.

Det er samtidig ud fra et samfundsøkonomisk synspunkt uhensigtsmæssigt, at danske revisorer grundet en snæver lov måske ikke længere har naturlige rammer for deres arbejde henset til kompetencen m.v.

Disse omstændigheder resulterede i yderligere debat inden for revisorhvervet og medførte, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anmodede lektor Lars Bo Langsted, Handelshøjskolen i Århus, om at udarbejde et notat om revi-

sorlovgivningens uafhængighedsregler og mulighederne for ændringer. Resultatet af Lars Bo Langsteds overvejelser forelå i oktober 1998. Han konkluderer, at erhvervslivets behov *"nok tilsiger visse lempelser for reglerne om generel uafhængighed"* og fremlægger 4 modeller for ændringer på området.

Lars Bo Langsteds notat gav næring til fortsatte overvejelser på området, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsen var på den baggrund i november 1998 vært for en revisorkonference, hvor rammerne for en fremtidig revisorlovgivning blev drøftet. Lars Bo Langsteds notat blev sendt til samtlige deltagere ved konferencen og udgjorde således et væsentligt grundlag for debatten. På konferencen var der indlæg fra bl.a. revisorer, virksomhedsledere og EU-kommissionen med henblik på at få en bred og nuanceret belysning af forventningerne til fremtidens revisorlovgivning. En række forskellige forhold blev trukket frem.

Fra revisorerhvervets side fremkom ønske om en udvidelse i virksomhedsområdet for revisorer, evt. en mulighed for egentlige multidisciplinære virksomheder. I den forbindelse blev der også fremsat ønsker om, at revisor bør have mulighed for at fungere som bestyrelsesmedlem i erhvervsvirksomheder, ligesom det burde være muligt for revisor ved siden af sin revisorvirksomhed at besidde og drive udlejning af fast ejendom. Det blev dog fremhævet, at revisors stilling som offentlighedens tillidsrepræsentant - herunder kravene om uafhængighed og kompetence - fortsat skal indgå som ufravigelige krav til revisor i en kommende revisorlov.

Fra EU-kommissionen blev bl.a. fremhævet betydningen af en effektiv kvalitetskontrol som en del af midlerne til at sikre revisors uafhængighed. Som opfølgning på Grønbogen arbejder Kommissionen for tiden med en fælles model for kvalitetskontrol i EU.

Styrelsen finder ikke, at der for nærværende er grundlag for en fuldstændig og gennemgribende revision af revisorlovene. Dels bør flere ændringer afværges EU-Kommissionens arbejde med Grønbogen, dels blev revisorlovgivningen analyseret meget grundigt i betænkningen 1254 fra 1993. Styrelsen er dog af den overbevisning at der grundet den stadige debat om revisors virksomhed bør foretages justeringer i rammerne for revisors virksomhedsområde i relation til visse former for virksomhed.

2. Gældende regulering

Gældende regulering af revisors virksomhed er fastsat i lov om statsautoriserede revisorer §§ 6 a og 10, stk. 1-2 og stk. 4. Grænserne for revisors virksomhed er afgrænset abstrakt mellem "tilgrænsende områder" i § 6 a og "anden erhvervsvirksomhed" i § 10, stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen er efter stk. 4 tillagt dispensationsbeføjelse. Afgørelse af sager om dispensation sker i vidt omfang efter en høring af Revisorkommissionen. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen modtager årligt ca. 100 forespørgsler eller anmodninger om dispensation efter LSR § 10, stk. 4.

3. Sondring mellem revisor og revisionsfirmaet

Indledning

Det er Erhvervs- og Selskabsstyrelsens opfattelse, at det kan diskuteres om den tilsyneladende identifikation mellem revisor og revisionsfirmaet fortsat er en tidssvarende eller hensigtsmæssig antagelse om forholdene i revisorbranchen, hvor revisor kunne varetage samtlige opgaver i virksomheden ved udførelse af den lovpligtige revision. Fordelen ved den hidtidige identifikation mellem revisor og revisionsfirmaet har dog været, at anvendelsen af bestemmelsen om uafhængighed har været relativt ukompliceret.

Tendensen er, at den lovpligtige revision i klassisk forstand udgør en mindre og mindre andel af revisorenes samlede arbejdsopgaver end tidligere og rådgivning udgør en stadig større og væsentligere del af branchens aktivitetsområde. I dag er en lang række andre faggrupper end revisorer ansat i virksomheden, og det er derfor naturligt at løse opgaver, som falder udenfor revisors kernekompetence. Man kan derfor overveje, om man i forbindelse med revision af lovgivningen bør klarlægge forholdet og klart sondre mellem den fysiske revisors virksomhed og den virksomhed, der kan udøves i et revisionsfirma som helhed. En sådan sondring vil give mulighed for at indrette lovgivningen mere tidssvarende efter de gældende forhold i revisorbranchen.

I det videre arbejde finder styrelsen det derfor vigtigt at få belyst muligheden for en sondring mellem "revisor personligt" og "revisionsfirmaet".

Denne opdeling giver umiddelbart, efter styrelsens opfattelse, den fordel, at der teoretisk - formentlig også i praksis - kan opereres med to former for virksomhed. Såvel revisors virksomhed som revisionsfirmaets virksomhed kan ændres, og som udgangspunkt uafhængigt af hinanden. Kravene til revisors generelle og konkrete uafhængighed kan opretholdes, ligesom revisors stilling som offentlighedens tillidsrepræsentant.

Forudsætningen for en sådan sondring er, at det er muligt at afgrænse revisors aktiviteter overfor den øvrige virksomhed i revisionsfirmaet, og revisionsvirksomheden overfor typer af virksomhed, som et revisionsfirma ikke skal kunne udøve. Samtidig skal afgrænsning kunne anvendes i praksis, uden at den giver anledning til betydelig fortolkningstvivl.

Kvalitetskontrol

Hvis revisionsfirmaets virksomhed udvides, må dette tilsvarende forudsætte en større grad af gennemsigtighed omkring revisors rolle. Det kan bevirke, at der bør indføres en højere grad af kvalitetskontrol end man ser i dag, og eventuelt at resultaterne af kontrollen offentliggøres. Problemet er imidlertid, at denne kvalitetskontrol - som forholdene er i dag - alene udøves af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og snart af Foreningen af Registrerede Revisorer, og derfor kun sker overfor medlemmer af foreningerne.

En udvidelse i kvalitetskontrollen kunne også overvejes, selvom revisionsfirmaers virksomhed ikke måtte blive udvidet, stadig med begrundelsen i større gennemsigtighed.

Oplysning om bistand fra anden side

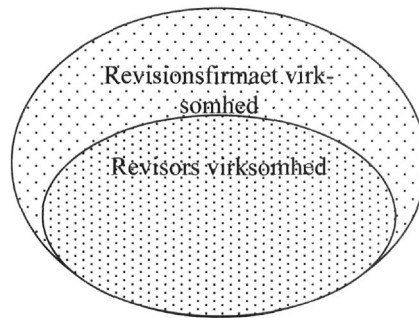
Børsnoterede virksomheder skal i dag opgive forholdet mellem udgifter til revision og rådgivning. Man kunne overveje som led i ændringen af revisorlovgivningen at udvide bestemmelsen til at omfatte samtlige firmaer.

En anden løsning kunne være, at den reviderende revisor i sin påtegning på årsregnskabet skal oplyse, i hvilket omfang han havde gjort brug af bistand fra anden side - uanset om det var medarbejdere fra samme revisionsfirma eller ekstern bistand. Dette skulle ikke nødvendigvis forudsætte angivelse af navne, ydelse m.v. men skulle henlede opmærksomheden på, at revisor ikke var omnipotent, og dermed medvirke til at øge gennemsigtigheden af hensyn til regnskabsbrugere.

Det kan diskuteres, om det vil være hensigtsmæssigt at fastsætte krav om yderligere oplysninger om bistand fra anden side, hvis der ikke samtidig skal angives hvilke personer eller virksomheder, som har bistået. Det må også ses i sammenhæng med spørgsmålet om revisors ansvar for arbejdet udført af andre end revisor selv.

Sammenfatning

Sondring mellem revisors virksomhed og revisionsfirmaets virksomhed kan figurativt illustreres således:



De enkelte forslag i den følgende beskrivelse af mulige udvidelser af virksomhedsområdet for henholdsvis revisionsfirmaer og revisorer kan overvejes isoleret og uafhængigt af, om man finder, at revisorlovgivningen fremover bør bygge på en sondring mellem revisionsfirmaets virksomhed og revisors virksomhed.

Revisionsfirmaet

Et revisionsfirmas virksomhedsområde afspejles i dag af formuleringen i LSR § 6 a, som omhandler den personlige revisors virkefelt. Bestemmelsen siger, at revisor må beskæftige sig med "revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder."

Der foreligger efterhånden en omfattende praksis i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen omkring dispensation fra §§ 6 a, 10, stk. 2 og 4, for revisionsfirmaer. Det bør overvejes, om man skal udvide et revisionsfirmas arbejdsområder, uden at karakteren af revisionsfirma dermed forsvinder.

Revisorerhvervet er i sagens natur meget forskellig afhængig af, om revisionsfirmaet er statsautoriseret eller registreret, samt om der er tale om en landsdækkende eller lokal revisor. Der bør derfor overvejes om en abstrakt, generel afgrænsning af revisorvirksomheden vil være hensigtsmæssig.

I betragtning af rådgivningstendensen i samfundet som helhed og ikke mindst eksistensen af samme tendens i revisorbranchen kunne det synes utidssvarende, at revisionsfirmaers udbud af rådgivningsydelser og derved branchens tilpasning til samfundsudviklingen afgrænses af den fysiske revisors virkefelt. En række revisionsfirmaer besidder i dag en betydelig faglig kompetence, som ikke udnyttes fuldt ud i forbindelse med varetagelse af såvel revisionsopgaver samt rådgivningsopgaver. Revisionsfirmaet er i vidt

omfang afskåret fra at anvende eller tilbyde denne viden aktivt, hvor det ikke har forbindelse med den rådgivning, som en revisor og dermed et revisionsfirma kan udøve i dag.

Da andelen af den klassiske revision i revisionsfirmaernes virksomhed er en entydig størrelse, kunne en regulering måske ske med udgangspunkt i, at revisionsfirmaet selv - inden for fastsatte rammer - kunne vælge de forretningsområder, som revisionsfirmaet konkret finder forenelige med kravene om uafhængighed og kompetence, men at det ikke-revisionsmæssige arbejde ikke måtte udgøre mere end en vis procentdel af virksomhedens samlede erhvervsvirksomhed. Dette ville dermed overlade skønnet eller prioritering til revisionsfirmaets deltagere, som opererer på forskellige områder. En uheldig virkning ville være, hvis revisions- og rådgivningsdelen blev opfattet som et egentligt kvotesystem.

Hensynet til den fortsatte udvikling af revisorhvervet taler bl.a. for, at man ikke foretager en konkret opremsning af arbejdsområder. Opremsningen kan ske positivt, hvor man anfører hvilke områder, som et revisorfirma må beskæftige sig med, eller negativt, hvor man anfører, hvilke områder som et revisorfirma ikke må beskæftige sig med. En opremsning i bekendtgørelse vil kunne give mulighed for en løbende tilpasning af bestemmelsen, men vil også i den offentlige debat kunne medføre ejendommelige udlægninger - jf. erfaringer fra den tidligere lukkelovs "sortimentsbekendtgørelse". En abstrakt, generel bestemmelse i lov vil give Folketinget mulighed for at tage stilling til og fastsætte de ydre rammer. Ved Folketingets fastsættelse af de ydre rammer, kan udfyldelsen ske af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i samråd med Revisorkommissionen.

En abstrakt, generel afgrænsning i lov eller afgrænsningen af revisionsfirmaets arbejdsområder enten ved en konkret opremsning i lov eller bekendtgørelse af områder, som virksomheden positivt må beskæftige sig med, kan alternativt eller som supplement ske ved angivelse af, hvor stor en andel af revisionsfirmaets samlede omsætning, som må udgøres af den ikke revisionsmæssige del.

Nedenfor anføres en række områder, hvor det umiddelbart kunne overvejes at give revisionsfirmaet mulighed for at udføre, udover arbejdsområder som en revisor må beskæftige sig med.

A. Udvikling og salg af edb-software

IT udgør i dag et af de væsentligste værktøjer i samfundet, hvilket ikke er forskelligt for revisionsbranchen. Revisorer deltager i og præger udviklin-

gen af bogholderisystemer, økonomisystemer, administrative systemer m.v. Styrelsen finder det derfor naturligt at overveje muligheden for, at revisionsfirmaer kan udvikle og sælge edb-software frit. I den forbindelse bør man være opmærksom på, at en sådan kan give anledning til konkurrenceretlige overvejelser i forhold til andre softvarerudbydere.

En mulig afgrænsning for hvilke type software, som revisionsfirmaer må udbyde, kunne være softwareprodukter på revisionsområdet, økonomistyringssystemer generelt og andet software der måtte have synergi-effekt i forhold til revisionsfirmaets øvrige ydelser.

B. Videregående juridisk arbejde

En revisionsvirksomhed må tilsvarende som en revisor i dag ikke yde juridisk assistance, uagtet at den enkelte revisor formentlig uden de store problemer kan udføre mindre juridisk arbejde af ekspeditions-mæssig karakter, som revisor i kraft af sin uddannelse må anses for at være i stand til at løse på kvalificeret og forsvarlig vis. Overvejelserne om udvidelse af adgangen for revisor til at udøve ukompliceret juridisk assistance beskrives nærmere nedenfor under afsnit 5.

I den sammenhæng kunne det overvejes, om et revisionsfirma bør kunne løse juridiske opgaver af mere vidtgående karakter end den fysiske revisor vil være i stand til. Det vil navnlig være aktuelt for revisionsfirmaer, som i forvejen har jurister ansat. Fordelene ved en sådan udvidelse er bl.a., at revisionsfirmaerne herved kan gøre brug af den fulde juridiske ekspertise og derved yde en bredere professionel rådgivning for deres klienter. Det kan også overvejes, om der bør være mulighed for at revisionsvirksomheder kan indgå i samarbejde med advokatvirksomheder eller at advokatfirmaer kan ansætte revisorer. Advokatfirmaer udøver i dag økonomisk rådgivning, og kan ved ansættelse af revisorer varetager videregående økonomisk rådgivning.

C. Forlagsvirksomhed

Gældende praksis er, at revisor kan udlevere klientinformation eller sælge forlagsrelateret ydelser til kostpris til eksisterende kunder. Revisor kan derimod ikke drive egentlig erhvervmæssig forlagsvirksomhed.

Såfremt aktiviteten sker gennem de foreningsbaserede organer, vil forlagsrelaterede ydelser fortsat kunne ydes inden for den eksisterende lovgivning. Spørgsmålet er, om der er et behov for udvidelse inden for dette område. Forlagsvirksomhed må ses i sammenhæng med udvikling og salg af software, da det kan være vanskeligt at foretage en afgrænsning mellem de to

områder, som i dag i betydeligt overlapper hinanden.

D. Headhunting og rekruttering

Revisorkommissionen har i april 1998 foranlediget af en henvendelse været af den opfattelse, at revisionsfirmaer uden dispensation vil kunne assistere ved lederrekruttering forudsat, at der ikke er tale om egentlig headhunting-virksomhed, idet headhuntingvirksomhed involverer egentlig beslutningstagning. Det er uklart, hvor grænsen for revisors medvirken går. Et element af beslutningstagen kan nemt komme til at indgå i forbindelse med assistance ved rekruttering, hvor revisor deltager i udvælgelsesproceduren.

Spørgsmålet er, om der fremover er behov for at opstille regler om, at revisionsfirmaet ikke skal have lov til at beskæftige sig med sådanne aktiviteter.

Revisors virksomhed

Revisor bør ikke personligt kunne virke indenfor erhvervsområder, hvor revisor ikke kan anses for at besidde den fornødne faglige kompetence. Den nuværende regulering har dog klart vist, at der er visse områder, hvor det er hensigtsmæssigt med en udvidelse.

A. Miljørevision og revision af tilsvarende opgørelser, eksempelvis grønne regnskaber, vidensregnskaber, etiske regnskaber, sociale regnskaber

Revision af enkelte af disse opgørelser, såsom grønne regnskaber, er i dag omfattet af formuleringen "tilgrænsende områder" i LSR § 6 a, stk. 1. Kommissionen har tidligere anbefalet, at revision af grønne regnskaber" omfattes direkte af formuleringen "revision" i LSR § 6 a, stk. 1.

Det kunne derfor overvejes, om det vil være hensigtsmæssigt at præcisere formuleringen "revision" således, at det klart fremgår, at revision omfatter enhver form for revision af årsregnskaber og andre former for regnskaber eller opgørelser, hvor det er af væsentlig betydning, at der kan fæstnes offentlig tillid til indholdet af regnskabet eller opgørelsen.

B. Ukompliceret juridisk arbejde

Revisor må i dag ikke påtage sig juridisk arbejde, uagtet at revisor formentlig uden de store problemer kan udføre mindre juridiske opgaver af ekspeditions-mæssig karakter, som revisor i kraft af sin uddannelse må anses for at være i stand til at løse på kvalificeret og forsvarlig vis.

Kommissionen har tidligere i henseende til juridisk rådgivning udtalt, at det er Kommissionens opfattelse, *"at der bør skabes mulighed for, at revisorer kan yde juridisk rådgivning herunder f. eks. om selskabsforhold, kontrakter, formueret, simple administrative/juridiske formularer o. lign. udover den rådgivning, revisorerne allerede i dag tilbyder i forbindelse med told- og skat.*

Således er der behov for en nærmere diskussion af den juridiske rådgivning, som bør kunne varetages af revisorer. Her tænkes blandt andet på hele spørgsmålet om etablering af selskaber, hvor revisorer i udlandet har et langt større virkeområde end danske revisorer "

Man bør derfor overveje, om revisor skal kunne udføre sådant juridisk arbejde i tilknytning til rådgivning indenfor selskabsret og skatteret, som en revisor i dag kan udøve. Man kunne eventuelt sondre mellem egentlig juridisk rådgivning og juridisk assistance. Dette vil indebære, at revisor får mulighed for at udføre det arbejde, der danner grundlag for anmeldelser til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, eksempelvis medvirken ved stiftelse af selskaber, udarbejdelse af vedtægtsændringer, Revisor vil også kunne udføre juridisk arbejde, der knytter sig til generationsskifte, leasing og lejeaftaler. Revisor må dog hele tiden vurdere, om han besidder den fornødne faglige kompetence til at udøve de pågældende opgaver med risiko for at ifalde et erstatningsansvar, som muligvis ikke er forsikringsdækket, og eventuelt disciplinære sanktioner.

En ændring af den gældende regulering kan ske ved, at der opregnes en positiv liste over opgaver af juridisk karakter, som en revisor må udføre. Det vil dog være svært at foretage en afgrænsning af hvilke specifikke opgaver, som revisor kan udføre. En sådan afgrænsning vil skabe et konstant pres for ændringer i takt med revisorhvervets udvikling og nye tiltag i lovgivningen. En mere generel afgrænsning, hvorefter en revisor må udføre "juridiske ekspeditionsopgaver af rutinemæssig karakter", vil give en vis fleksibilitet og mulighed for at kunne tilpasse retstilstanden til udviklingen i det omkring liggende samfund. En generel bestemmelse vil give anledning til fortolkningstvivel, hvilket kan være uheldigt, når en overskridelse vil kunne få alvorlige konsekvenser for den pågældende revisor i form af erstatningsansvar og disciplinære sanktioner.

I den forbindelse henledes opmærksomheden på, at Revisornævnet senest ved kendelse af 23. januar 1997 afsagde kendelse mod en statsautoriseret revisor, der ulovligt havde anmeldt stiftelse af anpartsselskab til Erhvervs-

og Selskabsstyrelsen. Generelt modtager Styrelsen ca. 10 pct. af alle anmeldelser fra revisorer, uden at dette i praksis giver nogle problemer.

C. Erhvervsservice-konceptet

I forbindelse med Erhvervsservice-konceptet har det vist sig, at ikke alle de funktioner, som konceptet indeholder, umiddelbart er omfattet af de gældende bestemmelser om revisors virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har dog skønnet, at den virksomhed, som skal udøves under Erhvervsservice-konceptet, er uden indflydelse på revisors uafhængighed, og har derfor - som et led i et pilotprojekt - meddelt dispensation efter LSR § 10, stk. 4, og LRR § 6, stk. 4, til at udøve samtlige de opgaver, der er nævnt i de tre moduler under Erhvervsservicekonceptet med undtagelse af incassovirksomhed. Styrelsen har ved afgørelserne lagt vægt på, at de opgaver, som revisor skal udøve som serviceleverandør ikke må medføre, at revisor skal træffe ledelsesmæssige dispositioner, idet ansvaret for de trufne beslutninger skal ligge hos ledelsen af de virksomheder, som modtager erhvervsservice.

Der er næppe tvivl om, at revisorer i almindelighed i kraft af deres uddannelse vil være i stand til at udøve de opgaver, som er omfattet af Erhvervsservice-konceptet. Det er imidlertid uhensigtsmæssigt, at en revisor, som ønsker at udøve erhvervsservice, skal indhente en dispensation, når der ikke er væsentlige hensyn som taler imod at udvide området for revisors virksomhed til at omfatte erhvervsservice.

En udvidelse af den gældende lovgivning for revisors virksomhed til at omfatte service under Erhvervsservice-konceptet kan ske ved at tilføje en bestemmelse, hvorefter en revisor må tilbyde at varetage almindelige servicefunktioner uden nogen form for selvstændig dispositionsbeføjelse for en virksomhed, som indebærer ekspedition og registrering af forhold i virksomheden. Bestemmelsen vil samtidig åbne mulighed for at eventuelle fremtidige tiltag - som ligner Erhvervsservice-konceptet - vil blive omfattet. Man kunne overveje, at revisor kun kan deltage i tiltag som er betinget af offentlig godkendelse eller autorisation.

1. Revisionsselskabets ejerforhold

Efter LSR § 11 må revisorvirksomhed kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, eller i aktie- eller anpartsselskab.

I aktie- og anpartsselskaber må andre end revisorer tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller anpartskapitalen henholdsvis stemmerettighederne i sel-

skabet. Formålet er at sikre, at revisorerne til enhver tid kan disponere uafhængigt af andre. Bestemmelsen implementerer 8. direktivs artikel 27.

Interessentskab

§ 11 kræver, at alle interessenter i et interessentskab skal være revisorer. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dog dispensere herfra, jf. § 11, stk. 6. I interessentskaber skal alle interessenter være fysiske personer i modsætning til revisionselskaber, hvor også selskaber kan være aktionærer eller anpartshavere.

Den restriktive holdning til interessentskaber medfører, at revisionsinteressentskaber ikke har samme mulighed som selskaber for at indlemme ikke-revisorer i ejerkredsen, herunder konsulenter. Forskellen i reglerne kan desuden give anledning til problemer ved fusioner af revisionsfirmaer.

En løsningsmulighed kunne være at tillade, at revisionsinteressentskaber får samme muligheder for at indlemme ikke-revisorer i ejerkredsen som revisionselskaber. Endvidere kan man tillade, at selskaber deltager som interessenter i interessentskabet, hvilket ikke er muligt efter den gældende fortolkning af LSR § 11, stk. 2.

En sådan ændring kan give anledning til problemer med hensyn til at sikre at revisorerne i interessentskabet i alle henseender får den tilsvarende dominerende indflydelse i interessentskabet som i revisionsaktie- eller anpartselskaber. Man kan derfor overveje, om der bør fastsættes begrænsninger for ikke-revisoreres indflydelse i interessentskaber, hvis man tillader, at også ikke-revisorer skal kunne optages som interessenter. En delvis regulering kunne indebære, at ikke-revisorer ikke kunne nedlægge veto mod væsentlige beslutninger. Det vil dog medføre, at man indfører en særlig materiel regulering for visse interessentskaber, som i forvejen ikke er undergivet materiel lovgivning.

En sondring mellem interessentskaber med et stort antal interessenter og interessentskaber med få interessenter kunne overvejes, således det kun vil være muligt at optage ikke-revisorer i større interessentskaber. I mindre interessentskaber vil ikke-revisorer medføre, at karakteren af interessentskabet ændres, hvilket kunne tale for, at man begrænser adgangen til større interessentskaber.

Muligheden for at optage selskaber som interessenter kunne også overvejes. I den forbindelse kunne man fastsætte krav om, at der af brevpapir og andre

forretningspapirer skal fremgå, at enkelte eller alle interessenter er selskaber med begrænset hæftelse. Man kunne samtidig fastsætte regler om, at den udførende revisor fortsat har et personligt ansvar overfor klienterne.

Andre virksomhedsformer

Det kan samtidig diskuteres om der er et behov for at sidestille visse ejerformer; enkeltmandsvirksomhed, I/S, A/S og ApS. Det kunne endvidere overvejes, hvorvidt § 11, stk. 1, skulle udvides til også at omfatte de øvrige selskabstyper, som er omfattet af lov om erhvervsdrivende virksomheder. Der tænkes her især på selskabsformen "forening med begrænset ansvar" eller "FMBA", der adskiller sig fra kapitalselskaberne såsom aktie- og anpartsselskaber. Lov om erhvervsdrivende virksomheder indeholder imidlertid ikke materiel regulering af de virksomheds- eller selskabsformer, som er omfattet af loven.

Det bemærkes, at styrelsen er stødt på enkelte revisionselskaber med begrænset ansvar - forkortet "smba", hvor et enkelt af disse er indsat som revisor i nogle anpartsselskaber og andre selskaber med begrænset hæftelse. Dette er i strid med den nuværende LSR § 11.

En anden aktuel selskabstype kunne være kommanditselskabsformen eller partnerselskabsformen. Dette ville give en mulighed for at kombinere med interessentskabsformen jf. ovenfor. Et kommanditselskab kunne måske give fleksibilitet i samarbejdsformerne med andre rådgivergrupper. Problemet omkring interessentskabsformen, herunder at veto mod væsentlige beslutninger skulle forbeholdes revisorer, kunne løses, såfremt revisorerne indgik i komplementardelen, medens andre rådgivergrupper indgik i kommanditist-delen. Det følger af juridisk teori og aktieselskabslovens § 173, at komplementaren skal have en vis økonomisk og forvaltningsmæssig indflydelse.

Virksomhedsform ved anden erhvervsvirksomhed

Såfremt revisorer ønsker at drive anden erhvervsvirksomhed i selskabsform end den egentlige revisionsvirksomhed kunne det anføres at være rimeligt, at offentligheden har en ret til indblik eller gennemsigtighedskravet må slå igennem. Interessentskaber og kommanditselskaber er ikke omfattet af årsregnskabsloven, medmindre komplementaren og de enkelte interessenter alle er organiseret som aktie- eller anpartsselskaber. Man kunne derfor overveje om interessentskaber, som udøver revisionsvirksomhed, skulle være omfattet af årsregnskabsloven. Interessentskaber, der udelukkende har

kapitalselskaber med begrænset ansvar som interessenter, skal registreres og indsende årsregnskab.

2. Revisors private forhold

Revisors private forhold, herunder især revisors privatøkonomiske dispositioner, er i dag betydeligt reguleret igennem revisorlovgivningen. Man sonderer ikke mellem forhold som vedrører revisors privatsfære og forhold som vedrører revisors erhvervsfære.

Spørgsmålet er derfor, om der fortsat er behov for en sådan stram regulering, eller der kan gives mulighed for, at revisor kan foretage visse privatøkonomiske dispositioner eller deltage i forhold af mere hobbybetonet karakter, uden at det bør medføre, at revisor kommer i strid med revisorlovgivningen.

A. Bestyrelseshverv

Det burde overvejes, om selve erhvervsbegrebet bør ændres, således at revisor ikke var afskåret fra at indtage poster i lokale foreninger af mere eller mindre hobby-erhvervsmæssigt omfang.

Ved lokale forsyningsselskaber er det f.eks. i dag tilladt revisor at være bestyrelsesmedlem - men ikke formand, så længe denne er ulønnet, ikke reviderer selskabets regnskaber og er bruger i forhold til værket. Sådanne forsyningsselskaber (vand, varme etc.) udøver principielt erhvervsdrift. I medfør af lov om erhvervsdrivende virksomheder § 5, stk. 2 er der senest i 1998 udstedt bekendtgørelse, der undtager sådanne selskaber fra registrering hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Revisor kan ikke indtage posten som formand, idet formanden typisk vil indtage en ledende og dermed også disponerende rolle.

Et andet eksempel er idrætsforeninger, der i et eller andet omfang driver cafeteria-drift. Disse vil typisk være organiseret som fonde, der ikke er erhvervsdrivende, idet den erhvervsmæssige indtægt ikke overstiger kr. 220-250.000 og dermed har erhvervsdrift af begrænset omfang. Det kunne overvejes at indføre en regel om "erhvervsdrift i begrænset omfang", således som der findes praksis efter lov om erhvervsdrivende fonde § 1, stk. 3.

Fra praksis kan det også anføres, at Revisorkommissionen har tilladt en revisor at være medinteressent i et skov-interessentskab. Trods den latente risiko, der var forbundet med direkte og solidariske hæftelse, ansås interessen i ejerskabet for at være hobbybetonet. I modsat retning blev en sag om

et hotel ejet i interessentskabsform afgjort, trods et ejerskab på 2 promille og et indskud på kr. 60.000. Da formålet ikke var hobbybetonet var dispensation ikke mulig grundet den direkte og solidariske hæftelse. Konkrete sager kan således give indtryk af en uensartet praksis fra styrelsens side.

Det kunne overvejes at indføre en mindre konkret og i højere grad abstrakt stillingtagen.

En mulighed kunne være at frigøre bestyrelseshverv fra en snærende og måske unødvendig regulering i LSR § 10, stk. 2 mod at det i en eller anden form påhvilede revisor at offentliggøre, hvilke hverv han indtog. Dette kunne enten ske i et register ført af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, offentliggjort på revisionsselskabets hjemmeside eller direkte i det regnskab, som blev revideret. Dette ville sidestille situationen med bestyrelsesmedlemmer for børsnoterede selskaber, der skal offentliggøre deres øvrige hverv.

B. Udlejningsvirksomhed

Erhvervsmæssig udlejning falder ikke indenfor LSR § 6 a, og kan derfor som udgangspunkt ikke drives af en revisor, jf. LSR § 10, stk. 2. Revisor må heller ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte, så revisor derved får indflydelse på eller mere betydelig interesse i den pågældende virksomhed, jf. LSR § 10, stk. 3.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan dispensere fra forbudet, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed er uden indflydelse på revisors uafhængighed. I praksis indebærer det, at revisor stort set alene må udleje mindre overskydende arealer i den ejendom, hvorfra revisionsfirmaet drives.

I revisorhvervet er der et udtalt ønske om, at de nuværende regler lempes, således at det bliver muligt for revisor at foretage kapitalanbringelse i fast ejendom. En lempelse kan også reducere eventuelle problemer med ledige lokaler, som kan opstå ved fusion af revisionsfirmaer.

Det kan overvejes om udlejningsvirksomhed skal foregå i personligt regi eller om revisionsfirmaet også skal kunne forestå udlejning. Revisors stilling som uafhængig vil være truet, hvor udlejningsvirksomheden antager et større omfang, uanset om det har karakter af passiv kapital anbringelse. Det kunne måske overvejes at tillade udlejningsvirksomhed, såfremt revisorer er forpligtet til at overdrage administrationen til en uafhængig administrator sålænge vedkommende udøver revisionsvirksomhed.

Revisorkommissionen har i 1996 tilkendegivet, at udlejning kunne foregå gennem kommanditselskabsform, såfremt administrationen blev varetaget fra anden side, den eller de pågældende revisorer ikke bestrider bestyrelses- eller ledelsesposter i selskabet samt at revisorerne indskud i selskabet har karakter af ren formueplacering.

Det kunne overvejes om en administrationsaftale skulle anmeldes til styrelsen.

C. Anden passiv formueanbringelse

Der gælder i dag meget snævre grænser for hvilke investeringer, som en revisor må foretage med sine private midler. Det kunne overvejes at fastsætte generelle regler for, hvilke privatøkonomiske investeringer, som en revisor må foretage. Revisorer vil dermed kunne få mulighed for at foretage visse anbringelser af private midler, som i dag ikke er mulig efter revisorlovgivningen, men som må anses for at have en sådan karakter, at det ikke med rimelighed kan rejse spørgsmål om revisor uafhængighed.

3. Andre relevante ændringer af den gældende lovgivning **20 % begrænsningen for en enkelt klient**

I henhold til LSR § 14, stk. 1, må en revisionsvirksomhed ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20% hos en klient. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har mulighed for at undtage fra bestemmelsen, såfremt der foreligger særlige omstændigheder.

Det fremgår af Erhvervsudvalgets betænkning af 18. maj 1994 i forbindelse med behandlingen af lovforslaget om 2. fase af revision af lovgivningen om revisorer, at Erhvervs- og Selskabsstyrelsen vil have kendskab til behovet for at meddele dispensationer, når reglen har været gældende i 4-5 år, og det vil være naturligt, at man herefter vurderer, om ordningen fungerer tilfredsstillende.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen hidtidige praksis på området giver ikke indtryk af, at bestemmelsen giver anledning til store problemer. Styrelsen vil dog iværksætte en stikprøveundersøgelse i løbet af 1. halvår 1999 med henblik på at opnå et bredere grundlag for at vurdere, om bestemmelsen bør ændres ved den forestående revision af lovgivningen.

Krydsrevision

Man har inden for revisorbranchen i enkelte tilfælde observeret såkaldt krydsende revision. Et eksempel på krydsende revision er, hvor revisionsfirma A er valgt som revisor for revisionsfirma B og omvendt. Der er tale om revisorers gensidige aftaler om valg af hinanden som revisor. Revisorkommissionen bedes se på om der er behov for ændringer på dette område.

Statsautoriserede revisorers adgang til at tage ansættelse i en registreret revisionsvirksomhed

En statsautoriseret revisor kan i dag kun mod deponering af sin beskikkelse tage ansættelse i eller blive medejer i et registreret revisionsselskab.

En registreret revisor må derimod som udgangspunkt tage ansættelse i eller blive medejer af et statsautoriseret revisionsselskab. Begrundelsen for denne forskel er de enkelte revisorgruppers særlige kvalifikationer.

Man kan dog overveje at give mulighed for at statsautoriserede revisorer kan indgå i et nærmere samarbejde med registrerede revisorer eller tage ansættelse i et registreret revisionsselskab.

1.2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 1. oktober 1999 om oplæg til Revisorkommissionen omkring de videre drøftelser om revisorlovgivningen

1. Revisorkommissionen afgav i maj 1999 en redegørelse til brug for overvejelser om ændring af revisorlovgivningen. Redegørelsen er udfærdiget på baggrund af et oplæg fra Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fra 25. februar 1999, der blandt andet anmoder kommissionen om at se på en udvidelse af revisorers og/eller revisionsvirksomheders virksomhedsområde navnlig vedrørende rådgivningsydelse. Redegørelsen lægger blandt andet op til en væsentlig udvidelse af revisorers virksomhedsområde, således at såvel revisorer som revisionsfirmaer kan yde rådgivning indenfor områder, der afgrænses af den kompetence, revisor eller revisionsfirmaet er i besiddelse af.

Hvis virksomhedsområdet udvides, således at revisionsvirksomheder kan ansætte andre typer rådgivere, som fuldt ud kan udnytte deres kompetence til rådgivning, vil revisionsvirksomhederne på rådgivningsområdet få konkurrencemæssige fordele i forhold til andre rådgivningsvirksomheder. Andre rådgivningsvirksomheder vil f.eks. ikke få samme muligheder for at ansætte revisorer, som revisionsvirksomheder har for at ansætte rådgivere med andre kompetencer. Ligeledes udgør revisorlovgivningens strenge ejerskabsbestemmelser en hindring for mere ligeværdige muligheder for samvirke og konkurrence.

Det er bl.a. på denne baggrund, at erhvervsministeren har ønsket en nærmere afklaring i forhold til andre erhvervsgrupper, således at man kan finde en konkurrencemæssig velafbalanceret løsning overfor andre udbydere af rådgivningsydelser.

Det lovforslag, der fremsættes i folketingssamlingen 1999/00, vedrører således alene en mindre tilpasning af gældende lov, der gør det muligt for revisorer at udøve erhvervsservice, at revidere og bistå ved udfærdigelsen af supplerende beretninger (rapporter) samt at revisionsvirksomheder kan organiseres i partnerselskabsform.

2. I erkendelse af, at der er behov for mere tid til at gennemføre en konstruktiv dialog og en dyberegående analyse af de konkurrencemæssige aspekter, skal man anmode Revisorkommissionen om at genoptage drøftelserne om en ændring af revisorlovene og på baggrund af resultaterne foretage de fornødne justeringer i kommissionens forslag.

Drøftelserne bedes påbegyndt så snart som muligt. Den foreløbige frist for kommissionens lovgivningsarbejde er medio marts 2000.

I drøftelserne anmodes kommissionen om, i det omfang der findes behov herfor, at inddrage Advokatrådet og andre rådgivergrupper, eksempelvis rådgivende ingeniører samt revisorforeningerne direkte. Revisorkommissionen kan overveje behovet for at inddrage Konkurrencestyrelsen. I relation til Advokatrådet henvises til Advokatsamfundets debatoplæg "Advokater i MDP og tværfaglig samarbejder" udgivet i juni 1999.

Det vil være ønskeligt, at kommissionen med deres drøftelser kunne bidrage til en samfundsmæssig debat om behovet for rådgivningsvirksomheder opdelt på forskellige typer virksomheder.

Revisorkommissionen har i sin redegørelse påpeget behovet for en ændring af systematikken i revisorlovene og har i sit lovforslag gennemført en sådan ændring. Styrelsen finder Revisorkommissionens forslag godt og opfordrer kommissionen til at arbejde videre med forslaget.

Revisorkommissionen er naturligvis frit stillet med hensyn til, hvilke emner man ønsker at foretage en udvidet drøftelse af, men styrelsen skal med henblik på næste etape af ændring af revisorlovene specifikt anmode kommissionen om at foretage en yderligere drøftelse af de nedenfor nævnte emner, samt komme med forslag til lovgivning på de nævnte områder. Hvis kommissionen finder, at et eller flere af de nævnte områder ikke er egnet til lovgivning, vil styrelsen sætte pris på en redegørelse herfor.

A. En udvidelse af revisorers ansættelsesområde

Punktet omhandler primært situationer, hvor revisorer uden at deponere tager ansættelse i andre virksomheder, end revisionsvirksomheder, således at disse virksomheder ligeledes kan udbyde egentlige revisionsyder.

Det bemærkes, at det er en forudsætning, at revisorers uafhængighed og rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant bevares. Drøftelserne kan tage udgangspunkt i Revisorkommissionens forslag fra maj 1999.

Bl.a. ønskes følgende muligheder belyst:

- Revisorer kan uden at deponere beskikkelse/registrering tage ansættelse i andre virksomheder end revisionsvirksomheder:

1. Ansættelse i rådgivningsvirksomhed uden begrænsninger for revisor og for revisors arbejdsgiver. Revisor er ansat med beskikkelse/registrering og kan udføre lovpligtig revision samt rådgivning, og der er ikke særlige begrænsninger for så vidt angår instruktionsbeføjelser for arbejdsgiveren. Der åbnes her fuldstændigt op.
2. Revisor er ansat med beskikkelse/registrering af f.eks. en rådgivningsvirksomhed, og rådgivningsvirksomheden tilbyder sine kunder revisors ydelser, men virksomheden har ikke instruktionsbeføjelser overfor revisoren. Der indbygges med andre ord begrænsninger, således at revisor kan udøve lovpligtig revision overfor rådgivningsvirksomhedens kunder uden at ledelsen kan give revisoren instrukser for så vidt angår den lovpligtige revision.
3. Ansættelse under forudsætning af, at revisor alene kan fortsætte med at praktisere som privatperson og ikke på vegne af sin arbejdsgiver, jf. UK-model, kommissionens Redegørelse s.31.1 denne situation er der således tale om fuld adskillelse mellem revisors ansættelse i en rådgivningsvirksomhed, hvor han ikke umiddelbart kan udøve egentlige revisionsopgaver på virksomhedens vegne. Der kan eventuelt indhentes yderligere oplysninger fra UK om denne model.

B. Rådgivningsområde

- En begrænset udvidelse af revisors/revisionsvirksomheders mulighed for rådgivningsvirksomhed, således at rådgivning - uanset kompetence - holdes indenfor nogle afstukne rammer. Specielt bedes forholdet til advokaterhvervet afklaret, både for så vidt angår situationer, hvor revisionsvirksomheden kan ansætte advokater, og den enkelte revisors mulighed for at yde juridisk bistand inden for eksempelvis skatte- og selskabsret.
- Videre overvejelser om sontringen mellem revisors og revisionsvirksomhedens kompetence.

C. Revisors honorar

Revisorkommissionen foreslår i sin redegørelse, at honorar for revisors rådgivningsydelser kan gøres afhængigt af f.eks. succesfaktorer eller et no cure - no pay-princip.

Kommissionens forslag synes meget vidtgående og ikke uden problemer for revisors uafhængighed på grund af muligheden for at gøre honoraret afhængigt af alle former for succesfaktorer.

Revisorkommissionen bedes derfor undersøge muligheden for andre forslag til løsningsmodeller, der ikke i samme grad vil kunne rejse tvivl om revisors uafhængighed. Kommissionen bedes i den forbindelse overveje muligheden for et rent no cure - no pay-princip eventuelt kombineret med overvejelser om en model, hvor man adskiller revisions- og rådgivningsklienter (den amerikanske model). Der vedlægges et notat, der nærmere beskriver forskellige modeller.

D. Ejerforhold

Revisorkommissionen foreslår, at ansatte i et revisionsselskab, der ikke er statsautoriserede/registrerede revisorer kun må eje op til 1/3 af aktierne/anparterne. Kommissionen henviser dog til en anbefaling fra FEE, hvorefter blot mere end 50% af kapitalen skal ejes af statsautoriserede/registrerede revisorer.

Kommissionen bedes i lyset af denne anbefaling, der bl.a. har til formål at nedbryde barrierer for grænseoverskridende revisionsydelser, genoverveje grænserne for ejerskab i danske revisionsselskaber.

Det bemærkes i den forbindelse, at FEE's anbefaling er i overensstemmelse med bestemmelserne om ejerskab i 8. selskabsdirektiv.

Såfremt kommissionen finder, at den nuværende ordning bør fastholdes, ønskes en redegørelse med en udførlig begrundelse herfor.

1.3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsens notat af 17. januar 2001 om supplerende oplæg til Revisorkommissionen til de videre drøftelser om revisorlovgivningen

1.1 erkendelse af, at der har været et behov for mere tid til at gennemføre en konstruktiv dialog og en dyberegående analyse af de konkurrencemæssige aspekter, anmodede Erhvervs- og Selskabsstyrelsen den 1. oktober 1999 Revisorkommissionen om at genoptage drøftelserne om en ændring af revisorlovene og på baggrund af resultaterne foretage de fornødne justeringer i kommissionens forslag fra Redegørelsen fra maj 1999. Den foreløbige frist for kommissionens lovgivningsarbejde blev sat til medio marts 2000. Dette arbejde har midlertidigt været sat i bero som følge af det arbejde, der er foregået i EU med henblik på at udarbejde en henstilling om revisorers uafhængighed.

Revisorkommissionen har haft lejlighed til at kommentere dette EU-arbejde løbende, og den foreløbige tidsplan for dette arbejde indebærer, at EU-kommissionen forventes at komme med en endelig udmelding om fundamentale principper for revisorers uafhængighed i sommeren 2001. Allerede på nuværende tidspunkt vil det imidlertid på baggrund af de foreløbige udkast være muligt at inddrage EU-arbejdet i lovgivningsarbejdet.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen forventer derfor, at ændringen af revisorlovgivningen kan medtages på lovprogrammet for folketingsåret 2002-2003 med mulighed for fremsættelse i oktober 2002 og ikrafttræden 1. juli 2003.

For at kunne overholde denne tidsplan fastsættes Revisorkommissionens frist for aflevering af betænkning indeholdende lovforslag med bemærkninger til den 1. november 2001.

2. Kommissionen er tidligere blevet anmodet om at inddrage Advokatrådet og andre rådgivergrupper, eksempelvis rådgivende ingeniører og revisorforeningerne direkte i det omfang, man finder, at der er behov herfor, ligesom Revisorkommissionen er anmodet om at overveje behovet for at inddrage Konkurrencestyrelsen i forbindelse med spørgsmålet om at finde en konkurrencemæssig velafbalanceret løsning over for andre udbydere af rådgivningsydelser. Endvidere kan kommissionen overveje at andre interessenter inddrages - her tænkes blandt andet på repræsentanter for brugere af revisionsydelser. Det kan i den forbindelse overvejes, at der etableres en slags følgegrupper, hvor Revisorkommissionen kan drøfte forskellige oplæg

og på den måde sikre, at alle relevante synspunkter bliver inddraget i kommissionen overvejelser om ny lovgivning.

3. Revisorkommissionen har tidligere modtaget det oprindelige kommissorium af 25. februar 1999 og et notat om oplæg til de videre drøftelser af 1. oktober 1999. Revisorkommissionen er naturligvis frit stillet med hensyn til, hvilke emner man ønsker at foretage en udvidet drøftelse af, men styrelsen skal specifikt anmode kommissionen om at foretage en yderligere drøftelse af de emner, som er nævnt i styrelsens oplæg af 1. oktober 1999 under A-D, samt fremkomme med forslag til lovgivning på de nævnte områder. Hvis kommissionen finder, at et eller flere af de nævnte områder ikke er egnet til lovgivning, vil styrelsen sætte pris på en redegørelse herfor, ligesom en drøftelse af alternative reguleringsformer bør indgå i Revisorkommissionens drøftelser.

Revisorkommissionen anmodes om i sit arbejde at tage højde for den internationale udvikling, her tænkes blandt andet på SEC's udmelding om revisorers uafhængighed i forbindelse med revisorers virksomhedsområde - herunder revisorers kerneydelser i forhold til revisors rådgivningsydelser.

Ligeledes er det en forudsætning, at det sæt fundamentale principper om revisorers uafhængighed, der forventes vedtaget i EU i løbet af sommeren 2001, indgår som et væsentligt element i Revisorkommissionens drøftelser, således at Revisorkommissionens lovforslag i videst muligt omfang afspejler de seneste EU-initiativer, herunder også den endelige henstilling fra 21. november 2000 om ekstern kvalitetssikring. Hvis Revisorkommissionen mener, at de danske regler bør skærpes eller lempes i forhold til EU ønskes en argumentation herfor.

Specielt for så vidt angår spørgsmålet om kvalitetssikring bør kommissionen være opmærksom på, at en sådan skal omfatte *alle offentligt godkendte revisorer*, uanset om disse revisorer er medlem af revisorforeningerne eller ej. I det omfang kommissionen finder, at de nærmere regler herom skal foreskrives i bekendtgørelse, anmodes kommissionen om at udarbejde udkast hertil.

4. Som allerede nævnt sigtes der på, at lovforslag skal kunne fremsættes i Folketinget i folketingsåret 2002-2003. For at sikre, at dette er muligt, skal man anmode kommissionen om, at der udover selve lovforslaget med bemærkninger i betænkningen endvidere redegøres for de alternative muligheder til løsning af de omhandlede problemstillinger, som kommissionen

har drøftet, samt at der nøje redegøres for såvel de valgte løsninger som for, hvorfor de alternative løsningsmuligheder ikke er valgt.

2. EU-Kommissionens henstilling om revisorers uafhængighed

Brussels, xyz

Draft - 2nd Version

COMMISSION RECOMMENDATION of [...]

Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles

Orig: EN

THE COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES

Having regard to the Treaty establishing the European Community, and in particular Article 211, 2nd indent thereof

Whereas:

- (1) The independence of statutory auditors is fundamental to the public confidence in the reliability of statutory auditors' reports. It adds credibility to published financial information and value to investors, creditors, employees and other stakeholders in EU companies. This is particularly the case in companies which are public interest entities (e.g., listed companies, credit institutions, insurance companies, UCITS and investment firms).
- (2) Independence is also the profession's main means of demonstrating to the public and regulators that statutory auditors and audit firms are performing their task at a level that meets established ethical principles, in particular those of integrity and objectivity.
- (3) Council Directive 84/253/EEC¹ on "the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting do-

documents" establishes the minimum qualifications required of persons who are allowed to carry out statutory audits.

- (4) Articles 24 and 25 of this Directive require EU Member States to prescribe that statutory auditors do not carry out statutory audits, either in their own right or on behalf of an audit firm, if they are not independent. Article 26 of the Directive requires Member States to ensure that statutory auditors are liable to appropriate sanctions when they do not carry out a statutory audit in an independent manner. Furthermore Article 27 of the Directive requires Member States to ensure, at a minimum, that the members and shareholders of an audit firm do not intervene in the conduct of statutory audits in any way which jeopardises the independence of the natural persons performing the statutory audit on behalf of that audit firm. This requirement also applies to those members of the administration, management and supervisory body of the audit firm who are not personally approved as statutory auditors
- (5) Member States' national rules on statutory auditors' independence currently differ in several respects such as: the scope of persons to whom independence rules should apply, both within an audit firm and outside the firm; the kind of financial, business or other relationships that a statutory auditor, an audit firm or an individual within the firm may have with an audit client; the type of non-audit services that can and cannot be provided to an audit client; and the safeguards which need to be put in place. This situation makes it difficult to provide investors and other stakeholders in EU companies with a uniformly high level of assurance that statutory auditors perform their audit work independently throughout the EU.
- (6) At present there is no internationally accepted ethics standard for statutory auditors' independence that could be used as a benchmark for national independence rules throughout the EU.
- (7) The issue of statutory auditors' independence was addressed by the Commission's 1996 Green Paper² on "The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU" that received

the support of the Council, the Economic and Social Committee and the European Parliament. As a result of the Commission's 1998 Communication "The Statutory Audit in the European Union, the way forward"³ the EU Committee on Auditing was created. This Committee established statutory auditors' independence as one of their priorities. Finally, the Commission's Communication "EU Financial Reporting Strategy: the way forward"⁴ underlines the importance of a statutory audit carried out to uniformly high levels across the EU, including a common approach to professional ethics standards.

- (8) The scope of this initiative on statutory auditors' independence applies to the EU statutory audit profession as a whole. It aims at setting a benchmark for Member States' requirements on statutory auditors' independence throughout the EU.
- (9) Agreement was reached in the Committee on Auditing that each Member State should provide statutory auditors, regulators and the interested public with a common understanding of the independence requirement by the application of fundamental principles. This will bring about consistency in interpreting and addressing facts and circumstances which threaten a statutory auditor's independence throughout the EU. The existence of such principles should also help to provide a level playing field for the provision of statutory audit services within the single market. The principles should be comprehensive, rigorous, robust, enforceable and reasonable. They should be consistently interpreted and applied by professional bodies, supervisors and regulators, as well as by statutory auditors, their clients and other interested parties.
- (10) Agreement was also reached in the Committee on Auditing to build on this initiative in order to develop common independence standards. This will contribute to the creation of a single EU capital market as outlined by the Financial Services Action Plan⁵ and endorsed by the Stockholm European Council⁶. However, whilst work to achieve harmonisation continues, the set-

3 O.J.N° C 143, 8.5.1998, p. 12

4 COM (2000) 0359, 13.6.2000

5 COM (1999) 232, 11.5.1999.

6 Presidency Conclusions, Stockholm European Council, 23 and 24 March 2001.

ting of national independence rules that are complementary to EU fundamental principles is to be left to the discretion of Member States. Such rules would apply in particular to statutory audits of companies operating in regulated industries. Member States may also decide to require the application of the same independence standards to unlisted companies as applicable to listed companies.

- (11) A principles-based approach to statutory auditors' independence is preferable to one based on detailed rules because it creates a robust structure within which statutory auditors have to justify their actions. It also provides the audit profession and its regulators with the flexibility to react promptly and effectively to new developments in business and in the audit environment. At the same time, it avoids the highly legalistic and rigid approach to what is and is not permitted which can arise in a rules-based regime. A principles-based approach can cater for the almost infinite variations in individual circumstances that arise in practice and in the different legal environments throughout the EU. Consequently, a principles-based approach will better serve the needs of European capital markets, as well as those of SMEs.
- (12) The benefits of safeguarding the statutory auditors' independence include efficiencies and other positive effects that, ultimately, contribute to the overall efficiency of the capital markets. On the other hand, maintaining statutory auditor independence creates a variety of additional costs that have to be borne by various parties. These include the costs that are related to developing, maintaining, and enforcing safeguards to independence. When seeking to impose a certain safeguard on statutory auditors, Member States and regulators need to take into account the anticipated costs and benefits in particular circumstances. For example, a particular safeguard may bring substantial public benefits at a modest cost when applied to the audits of public interest entities. But if applied to the audit of a small company with relatively little public interest, the same safeguard may result in costs that are disproportionate to the associated benefits to the users of this company's financial statements.
- (13) Establishing fundamental principles is not in itself sufficient to ensure public confidence that the EU statutory auditor applies

proper standards of integrity and independence. Appropriate systems of quality assurance are necessary in order to check that the principles are properly applied by EU statutory auditors. In this regard the Commission Recommendation on "Quality Assurance for the Statutory Auditor in the EU"⁷ provides for external quality reviews of statutory auditors, including a review of compliance with independence standards. Such quality assurance systems are subject to public oversight.

- (14) The Communication "The Statutory Audit in the European Union, the way forward" clearly contains an intention to work on harmonising and improving the quality and the credibility of statutory audits preferably without preparing new legislation. It is therefore appropriate to issue a Commission Recommendation.

- (15) If this Recommendation does not bring about the desired harmonisation on statutory auditor independence rules, the Commission will reconsider the need for legislation. To this effect, the Commission intends to review the situation three years after the adoption of this Recommendation.

- (16) There is general agreement in the EU Committee on Auditing and in the Contact Committee on the Accounting Directives on the fundamental principles of this Recommendation.

- (17) This Recommendation provides a framework within which all of the general issues of statutory auditors' independence are considered. Its Section A sets out the overarching independence requirements for statutory auditors and discusses the scope of persons to whom independence rules should apply. Section B then reviews a range of specific circumstances in which threats to independence could arise and provides guidance on the measures a statutory auditor should take to mitigate such threats in relation to a particular statutory audit. It is to be noted that Section B is not intended to provide an exhaustive list of all the circumstances where threats to auditor independence might arise, but that statutory auditors should be alert to any such threat and take whatever action is necessary in accordance with the princi-

pies and guidance in this Recommendation. The basic principles in Section A and the essential safeguards that are provided in Section B for specific circumstances are both identified by **bold type**. These are to be interpreted and implemented in the context of the material in grey type, which provides related explanations and guidance. Important terms are defined in the Appendix.

HEREBY RECOMMENDS:

That rules, standards and/or regulation on statutory auditors' independence in the Member States of the European Union should implement the following set of fundamental principles:

A. Framework

When carrying out a *Statutory Audit*⁸, a *Statutory Auditor*⁹ must be independent from his *Audit Client*¹⁰, both in mind and in appearance. A statutory auditor should not carry out a *Statutory Audit* if there are any financial, business, employment or other relationships between the statutory auditor and his client that a reasonable and informed third party would conclude compromise the statutory auditor's independence.

The basic test for the effectiveness of the approach adopted by a statutory auditor to mitigate threats and risks to his independence in respect of a particular audit engagement is whether a reasonable and informed third party, knowing all the relevant facts and circumstances about a particular audit engagement, will conclude that the statutory auditor is exercising objective and impartial judgement on all issues brought to his attention.

The statutory auditor should have a clear understanding of what is meant by objectivity, which is a state of mind, and independence as a matter of both fact and appearance. Accordingly, when addressing the issue of whether he can conduct an objective and independent audit, he should consider a wide range of factors and issues. These should include: the range of persons, be-

8 Defined in the glossary.

Defined in the glossary. The term "statutory auditor" refers to all natural or legal persons, or other types of company, firm or partnership who, in accordance with the provisions of the 8th Company Law Directive (84/253/EEC), are approved by the authorities of the Member States to carry out *Statutory Audits*.

10 Defined in the glossary.

sides himself, who may influence the result of the audit in question; whether there are any existing or potential threats or risks which a reasonable and informed third party might regard as compromising his independence; and what system of safeguards would eliminate or mitigate any such threat or risk and demonstrate his independence. In some cases, the only safeguard certain to demonstrate his independence will be to decline certain relationships with the audit client.

1. Objectivity, Integrity & Independence

- (1) Objectivity and professional integrity should be the overriding principles underlying a statutory auditor's audit opinion on financial statements. The main way in which the *Statutory Auditor* can demonstrate to the public that a *Statutory Audit* is performed in accordance with these principles is by acting, and being seen to act, independently.**
- (2) Objectivity (as a state of mind) cannot be subjected to external verification, and integrity cannot be evaluated in advance.**
- (3) Principles and rules on statutory auditors' independence should allow a reasonable and informed third party to evaluate the procedures and actions taken by a *Statutory Auditor* to avoid or resolve facts and circumstances that pose threats or risks to his objectivity.**

Public understanding of the ethical requirements that apply to statutory auditors is a prerequisite for the public confidence in the public interest role of statutory audits, the reliability of audited financial statements, and the ability of the audit profession to play its proper part in the audit process. This also includes an understanding of the ways in which compliance with such requirements can be monitored. It is therefore important that there should be a common understanding of what is meant by the "statutory auditor's independence requirement",¹¹ how it relates to the ethical requirements of "objectivity" and "integrity"¹² and how, and to what extent, compliance with these requirements can be objectively assessed.

¹¹ See Article 24 of the 8th Company Law Directive which requires Member States to prescribe that statutory auditors have to be independent in accordance with the law of the Member State which requires the *Statutory Audit*.

¹² See also Article 23 of the 8th Company Law Directive which requires Member States to prescribe that statutory auditors shall carry out *Statutory Audits* with professional integrity.

The ultimate goal of the *Statutory Audit* is to express an objective audit opinion. The main means by which the *Statutory Auditor* demonstrates that he can express such an opinion is by demonstrating that he performs the audit process in an objective manner. To achieve this he must act with fairness, intellectual honesty, integrity (which implies fair dealing and truthfulness) and without any conflict of interest which might compromise his independence.

Neither objectivity nor integrity can easily be tested or subjected to external verification. As such, the Member States and the audit profession have developed rules and guidance that both uphold the pre-eminence of these principles and clarify the ethical responsibilities of statutory auditors.

The requirement that a *Statutory Auditor* should be independent addresses both:

- Independence of mind, i.e. the state of mind which has regard to all considerations relevant to the task in hand, but no others; and
- Independence in appearance, i.e. the avoidance of facts and circumstances which are so significant that a reasonable and informed third party would question the *Statutory Auditor's* ability to act objectively.

The concept of statutory auditor independence requires a test which looks first at the relevant circumstances in which the *Statutory Auditor* finds himself, especially at any relationship or interest which has any relevance to his task.

Independence is not an absolute standard which *Statutory Auditors* must attain, free from all economic, financial and other relationships that could appear to entail dependence of any kind. Such a state is manifestly impossible as everyone has some dependency or relationship with another person.

Nevertheless, it is possible objectively to test a *Statutory Auditor's* compliance with the concept of independence through a monitoring process: This would look first at the relevant circumstances in which the *Statutory Auditor* finds himself, and especially at any relationship or interest that he may have with respect to his task. Secondly, it would look at whether such an interest or relationship would cause a reasonable and informed third party, knowing all these circumstances, to conclude that the *Statutory Auditor* is independent, i.e. is capable of exercising objective and impartial judgement

on all issues encompassed within the statutory audit engagement. In this sense, independence could be seen as a proxy for integrity and objectivity and be verified by a reasonable and informed third party.

2. Responsibility and Scope

- (1) It is the responsibility of the *Statutory Auditor* to ensure that the requirement for statutory auditors' independence is complied with.
- (2) The independence requirement applies to
 - (a) the *Statutory Auditor* himself; and
 - (b) those who are in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.
- (3) Those in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* are
 - (a) all persons who are directly involved in the *Statutory Audit* (the *Engagement Team*¹³), including
 - (i) the *Audit Partners*¹⁴, audit managers and audit staff (the *Audit Team*¹⁵);¹¹
 - (ii) professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g., lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury management specialists);
 - (iii) those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement;
 - (b) all persons, who form part of the *Chain of Command*¹⁶ for the *Statutory Audit* within the *Audit Firm*¹⁷ or within a *Network*¹⁸ of which the firm is a member;

13 Defined in the glossary.

14 Defined in the glossary.

15 Defined in the glossary.

16 Defined in the glossary.

17 Defined in the glossary.

- (c) **all persons within the *Audit Firm* or its *Network* who, due to any other circumstances, may be in a position to exert influence on the *Statutory Audit*.**

Responsibility

It is the responsibility of statutory auditors, whether natural or legal persons, generally to comply with national law and national professional rules in respect of *Statutory Audits*. This includes rules on independence.

In the case of a particular *Statutory Audit*, it is the appointed *Statutory Auditor* who is responsible for ensuring that the requirement for statutory auditors' independence is complied with. This requirement applies not only to himself and to the organisational entity forming the *Audit Firm* (assuming it is not the same legal person as the *Statutory Auditor*), but also to any other person who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.

A *Statutory Auditor*, or - if the *Statutory Auditor* is an individual - the *Audit Firm* that carries out the audit work, should have adequate systems to take all reasonable steps to ensure that individuals within the firm comply with its independence policies and procedures (see also A. 4.3). These systems could encompass, among others, such matters as internal organisation, employment contracts and sanctions.

If a *Statutory Auditor* is a member of a *Network*, he should take all reasonable measures to ensure that, in as far as they are in a position to exert influence on the *Statutory Audit*, the entities within this *Network*, their owners, shareholders, partners, managers and employees all comply with the independence rules that apply in the jurisdiction where the audit opinion is to be issued. This could, for example, be achieved by:

- * contractual agreements which allow the *Statutory Auditor* to impose independence rules on his *Network* member firms, their *Partners*¹⁸, managers and employees with regard to his particular *Audit Clients*, including inter-firm quality review procedures, and external quality assurance access;
- * providing his *Network* member firms with regular information on *Audit Clients*, and requiring these firms to provide regular information on their

own business and financial relationships with such clients. This two-way flow of information is necessary to identify all relationships that his network member firms may have with an *Audit Client* and its *Affiliates* that might be affected by the *Statutory Auditor's* independence policies;

- * obligatory intra-firm consultation procedures in any case where there are doubts as to whether the *Statutory Auditor's* independence could be compromised by his *Audit Client's* relationship with one of the *Network* member firms.

These instruments may also be appropriate to safeguard independence in situations where subcontractors or agents of the *Statutory Auditor* or the *Audit Firm* are involved in the audit, other than its *Network* member firms.

For any particular audit engagement where the *Statutory Auditor* is an *Audit Firm*, the responsibility for determining the scope of persons to whom the independence requirement applies, and what instruments and rules it may be appropriate to apply to them, generally lies with the audit *Engagement Partner*²⁰. This individual will need to exercise adequate professional judgement in order to fulfil this task since it is his responsibility to assess whether or not the independence requirement is complied with. He should also be informed of any audit and non-audit relationship which the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or the *Network* has with the client (see also "Audit Firm's Independence Policies" under A. 4.3.2).

Determination of the Scope

A *Statutory Auditor* must recognise that threats to his independence may arise not only from his own relationships with the *Audit Client* but also from other direct or indirect relationships with other individuals and firms within his practice and in the audit environment. The *Statutory Auditor* has to assess actual and potential threats arising from client relationships with the natural and legal persons within the *Engagement Team*, within the *Audit Firm* and any *Network* of which it is a member. He also has to consider relationships with other persons, such as sub-contractors or agents for the *Audit Firm* or the *Audit Client*, including those engaged on non-audit matters, with relationships to another. In summary, he has to identify any person who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.

When considering the range of persons to whom independence requirements should apply, the *Statutory Auditor* must be sensitive to a variety of factors. These can include the size and legal and organisational structure of the *Audit Client*, the size, structure and internal organisation of the *Audit Firm* and of any of the *Networks* of which it is a member. The *Statutory Auditor* should also consider the volume and nature of services provided to the *Audit Client* by the *Audit Firm* or any of its *Network* member firms.

For example, for a small *Audit Firm* of four or five *Partners* which is the *Statutory Auditor* to a company with three branches all in the same Member State, the independence rules would usually apply to:

- * the *Engagement Partner*, the *Audit Team*, and any *Partner* in their *Chain of Command*;
- * any *Partner* with responsibility for non-audit services to the same client; and
- * any other person within the firm who is, or might be seen to be, in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.

However, when the *Statutory Auditor* of a medium-sized multinational company is one firm in a *Network*, the scope of the rules might extend to:

- * the *Engagement Partner* and *Audit Team* in the *Statutory Auditor*;
- * any *Partner* and *Audit Team* member in the same firm or in another firm in the *Network* who participates in the audit of the client's overseas entities, including any in centralised services or specialist discipline units which contribute to such work;
- * any *Partner* in the same firm or in another firm in the *Network* who participates in the provision non-audit services to the client;
- * any *Partner* in the *Chain of Command* (either in the jurisdiction where the audit opinion is to be delivered or in an overseas country where audit or non-audit work is done for the *Audit Client*); and
- * any other person within the firm or another firm in the *Network* who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.

In either case, the independence requirements apply equally to everyone falling within their scope; the difference lies in the number of people the *Statutory Auditor* may need to consider for inclusion within it.

Persons Other than Members of the Engagement Team or the Chain of Command

The *Statutory Auditor* should give further consideration to other persons who, even if they are not part of the *Engagement Team* or the *Chain of Command*, might influence the outcome of the *Statutory Audit*. These might include:

- * owners or shareholders of the *Audit Firm* with potential influence by virtue of the significance of their voting rights. Where, for example, there are only a few owners or shareholders of an *Audit Firm*, every owner or shareholder might be considered as being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*;
- * individuals who have supervisory or direct management responsibility for the audit function at successive levels in any location where members of the *Audit Team* are employed;
- * other audit and non-audit *Partners* with potential influence by virtue of their working relationship with a member of the *Audit Team*. Depending on factors such as the size and the internal organisation of an office, practice unit, *Audit Firm*, or even *Network*, all *Partners* of such an entity might be considered as being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit*.

The *Statutory Auditor* must also consider whether, there might be persons outside the *Audit Firm* or its *Network* who, due to their relationship with persons within the firm or group, have or appear to have an ability to influence the outcome of the *Statutory Audit*. Examples might include:

- * family members or other close personal contacts of members of the *Engagement Team* or *Chain of Command* who hold significant financial interests in the *Audit Client* or who hold a key position with the client or an entity with significant interests in it (see B. 6); or
- * individuals or entities with financially significant commercial relationships with either the *Statutory Auditor* and his firm or the *Audit Client*. These could include major suppliers, customers or contractors.

The *Statutory Auditor* will need to identify those individuals in the *Audit Firm* or the *Network* whose involvement in the audit engagement might be affected by such an external influence, either in fact or in appearance, taking into account the fact that he would not be able to impose his independence rules on persons outside the *Audit Firm* or its *Network*.

3. Independence Threats and Risk

- (1) **Statutory auditors' independence can be affected by different types of threats, including self-interest, self-review, advocacy, familiarity or trust, and intimidation.**
- (2) **The level of risk that a *Statutory Auditor's* independence might be compromised will be determined by reference to the significance these threats, either individually or in combination, and their impact on the *Statutory Auditor's* independence. This determination will need to consider the specific circumstances that relate to the *Statutory Audit* concerned.**
- (3) **A *Statutory Auditor's* independence risk assessment should have due regard to both:**
 - (a) **the services provided to the *Audit Client* in recent years and the relationships that existed with that *Audit Client* before the appointment as *Statutory Auditor*; and**
 - (b) **the services provided to, and the relationships that exist with, the *Audit Client* during the course of the *Statutory Audit*.**

In order to avoid or resolve facts and circumstances that might compromise a *Statutory Auditor's* independence, it is essential firstly to identify the threats to independence which arise in specific circumstances. Secondly, one must evaluate their significance so as to determine the level of risk that a *Statutory Auditor's* independence may be compromised .

The more clearly a *Statutory Auditor* is able to identify the nature of the threats, the more clearly he can judge the level of risk to his independence

that they create. Based on their general nature the following types of threats to independence have been recognised:

- Self-interest threat: the *Statutory Auditor*'s independence may be threatened by a financial or other self-interest conflict (e.g., direct or indirect financial interest in the client, over-dependence on the client's audit or non-audit fees, the desire to collect outstanding fees, fear of losing the client);
- Self-review threat: relates to the difficulty of maintaining objectivity in conducting self-review procedures (e.g., when taking decisions, or taking part in decisions, that should be taken wholly by the *Audit Client*'s management; or when any product or judgement of a previous audit or non-audit assignment performed by the *Statutory Auditor* or his firm needs to be challenged or re-evaluated to reach a conclusion on the current audit);
- Advocacy threat: the *Statutory Auditor*'s independence may be threatened if the *Statutory Auditor* becomes an advocate for, or against, his client's position in any adversarial proceedings or situations (e.g. dealing in or promoting shares or securities in the client; acting as an advocate on behalf of the client in litigation; when the client litigates against the auditor);
- Familiarity or trust threat: a risk that the *Statutory Auditor* may be over-influenced by the client's personality and qualities, and consequently become too sympathetic to the client's interest through, for example, too long and too close relationships with client personnel, which may result in excessive trust in the client and insufficient objective testing of his representations.
- Intimidation threat: covers the possibility that the auditor may be deterred from acting objectively by threats or by fear of, for example, an influential or overbearing client.

The significance of a particular threat depends on a variety of (quantifiable and non-quantifiable) factors such as its force, the status of the person(s) involved, the nature of the matter causing the threat, and the overall audit environment. When evaluating the significance of a threat the *Statutory Auditor* also has to consider that different kinds of threats may arise in one set of circumstances. With regard to one certain set of circumstances a threat

threat can be considered significant if, considering all of its quantitative and qualitative aspects, both alone and in combination with others, it increases the level of independence risk to an unacceptably high level.

4. Systems of Safeguards

- (1) **Different types of safeguards - including prohibitions, restrictions, other policies and procedures, and disclosures - have to be established in order to mitigate or eliminate threats to statutory auditors' independence (see A. 3).**
- (2) **The existence and the effectiveness of various safeguards affect the level of independence risk.**

Where threats to statutory auditors' independence exist, the *Statutory Auditor* should always consider and document whether safeguards are appropriately applied to negate or reduce the significance of threats to acceptable levels. The safeguards to be recognised relate to different responsibilities in the audit environment, including the governance structure of the *Audit Client* (see A. 4.1), the entire system of self-regulation, public regulation and oversight of the audit profession including disciplinary sanctions (see A. 4.2), and the *Statutory Auditor's* system of internal quality control (see A. 4.3).

Level of Independence Risk

The level of independence risk can be expressed as a point on a continuum that ranges from "no independence risk" to "maximum independence risk." Although it cannot be measured precisely, the level of independence risk for any specific activity, relationship, or other circumstance that may pose a threat to a *Statutory Auditor's* independence can be described as being within, or at one of the endpoints, on the independence risk continuum.

The *Statutory Auditor* and any other person involved in a decision concerning the independence of the *Statutory Auditor* in relation to his client (e.g., regulatory bodies, other statutory auditors who are consulted for advice) need to evaluate the acceptability of the level of independence risk that arises from specific activities, relationships, and other circumstances. That evaluation requires these independence decision makers to judge whether existing safeguards eliminate or adequately mitigate threats to independence posed by those activities, relationships, or other circumstances. If they do

not, a further decision has to be made on which additional safeguard (including prohibition) or combination of safeguards would reduce independence risk, and the corresponding likelihood of compromised objectivity, to an acceptably low level.

4.1. Audited Entities' Safeguards

4.1.1. Governance Structure's Impact on Independence Risk Assessment

The *Statutory Auditor* should consider whether the governance structure of the audited entity provides safeguards to mitigate threats to his independence and how these safeguards are operated. Such safeguards include:

- (1) the appointment of the *Statutory Auditor* by persons other than the audited entity's management; and**
- (2) oversight and communications within the audited entity regarding the *Statutory Audit* and other services provided to it by the *Audit Firm* or its *Network*.**

When analysing governance responsibilities in the *Audit Client* which may help to safeguard its *Statutory Auditor*'s independence, it is appropriate to differentiate between the governance structure of a *Public Interest Entity* client and that of an *Audit Client* with relatively little public interest. This differentiation is relevant both to the corporate governance task, which is to particularly protect actual and potential investors, and to the appearance of the *Statutory Auditor*'s independence.

Audit Clients of Public Interest

With regard to the appearance of independence in relation to a *Public Interest Entity*²¹ client, the *Statutory Auditor* has to consider the whole variety of possible perceptions of the national, regional or even international public. In this respect corporate governance plays an important role in safeguarding statutory auditors' independence.

Statutory auditors are formally appointed by a majority vote of the shareholders at the Annual General Meeting. Shareholders often appoint the

Statutory Auditors recommended to them by management. This is particularly the case if no additional approval is required by any *Governance Body*²² of the *Audit Client* other than management (e.g. supervisory board, non-executive directors, audit committee) or by any regulatory body (e.g. regulatory authority of a certain industry).²³ This does not necessarily protect the interests of minority shareholders or potential investors, nor does it contribute to the safeguarding of statutory auditors' independence.

Accordingly, governance structures within an entity being audited should ensure that the appointment of the *Statutory Auditor* is made in the interests of its shareholders, and that during the engagement the *Statutory Auditor* performs his work in the same interests. If, for example, a supervisory board or an audit committee is to be effective in accomplishing its task of overseeing the financial reporting process, it must rely in part on the work, guidance and judgment of the *Statutory Auditor*. Integral to this reliance is the requirement that the *Statutory Auditor* performs his service independently.

In order to determine the significance of a threat to independence and to evaluate the level of the independence risk (see A. 3 and A. 4), the *Statutory Auditor* should carefully consider whether the audited entity's governance structure provides an appropriate infrastructure to generally safeguard its statutory auditor's independence. The analysis of such an infrastructure may include issues such as:

- * the involvement of a *Governance Body* in the *Statutory Auditor*'s appointment (e.g., formal approval of management's recommendation only or. active participation in negotiations with the potential *Statutory Auditor*);
- * the duration of the *Statutory Auditor*'s appointment (one audit vs. long-term contract);
- * the involvement of a *Governance Body* in commissioning non-audit services from the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or from any entity

Defined in the glossary.

In some jurisdictions the national law provides for certain types of companies, such as co-operatives or associations, to have their financial statements audited by a particular *Statutory Auditor* who is assigned by virtue of the law governing these companies, and not appointed by any management body or *Governance Body*. *Statutory Auditors* of this kind of entities may consider this circumstance as a general safeguard contributing to mitigate a certain kind of self-interest threats to independence.

within the *Network* of which it is a member (e.g., no involvement or active participation when negotiating significant engagements);

- * the existence of oversight and communications regarding the *Statutory Auditor* and other services provided to the audited entity by the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or its *Network*, and the frequency of such communications with the *Statutory Auditor*.

Other Audit Clients

When auditing clients other than *Public Interest Entities*, the *Statutory Auditor* should still analyse whether the governance infrastructure of the *Audit Client* provides general safeguards to his independence. Where the client has no *Governance Body*, the *Statutory Auditor* should analyse whether the *Audit Client's* management policies provide safeguards to his independence and whether there are specific threats which could be addressed by appropriate policies within the entity. Such policies might include internal procedures for objective choice in commissioning non-audit services. The *Statutory Auditor* should also consider the quality and quantity of staff in the *Audit Client*. This may be particularly relevant when assessing the risk of taking managerial decisions on behalf of the client. For example, where the client has an insufficient number of staff, the *Statutory Auditor* may find himself taking such decisions without meaning to.

4.1.2. Involvement of the Governance Body

- (1) **Where a *Public Interest Entity* has a *Governance Body* (see A. 4.1.1), the *Statutory Auditor* should at least annually:**
 - (a) **disclose to the *Governance Body*, in writing:**
 - (i) **the total amount of fees that he, the *Audit Firm* and its *Network* members have charged to the *Audit Client* and its *Affiliates* for the provision of audit and non-audit services during the reporting period. This should be broken down into broad categories of services. For each category of service, the amounts charged and contracted for, as well as existing proposals or bids for future services contracts should be separately analysed;**

- (ii) details of all relationships between himself, the *Audit Firm* and its *Network* member firms, and the *Audit Client* and its *Affiliates*^{1*} that he believes may reasonably be thought to bear on his independence and objectivity ; and
 - (iii) the related safeguards that are in place;
- (b) confirm in writing that, in his professional judgement, the *Statutory Auditor* is independent within the meaning of regulatory and professional requirements and the objectivity of the *Statutory Auditor* is not compromised, or otherwise declare that he has concerns that his independence and objectivity may be compromised; and
 - (c) seek to discuss these matters with the *Governance Body* of the *Audit Client*.
- (2) Where *Audit Clients* other than *Public Interest Entities* have a *Governance Body*, the *Statutory Auditor* should consider whether similar measures are appropriate.

As stated under A. 4.1.1, to some extent it is the responsibility of the *Audit Client* to safeguard the independence of its *Statutory Auditor*. Discussions between the *Statutory Auditor* and the *Governance Body* of the client are the main means to establish a link between the *Statutory Auditor*'s own safeguards and those of the *Audit Client*. To protect himself and to allow the quality assurance regime (see A. 4.2) to verify his compliance with this requirement, whenever deemed necessary, but at least annually the *Statutory Auditor* should initiate the process by writing to the *Audit Client* to invite him to discuss these issues.

Disclosure of Fees

The disclosure to the *Governance Body* of fee relationships between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* and its *Network* members and the *Audit Client* and its *Affiliates* will help the *Governance Body* to evaluate the im-

pact of these relationships on the *Statutory Auditor's* independence. If necessary, the *Governance Body* may require additional measures to safeguard the independence of the *Statutory Auditor*. In this regard, the disclosure should be made on a regular basis, but at least annually, before the audit engagement is accepted or renewed. In addition, the disclosure should be more detailed and wider than required for publication purposes (see A. 5). In particular, it should extend to the amounts charged and contracted for, to the value of outstanding service contracts or arrangements, to current proposals or bids for future service engagements, and to compensation received or expected from contingent fee arrangements on non-audit services (see B. 8.1), each broken down by type of service.

4.2. Quality Assurance

Quality assurance systems which meet the minimum requirements of the Commission Recommendation on "Quality Assurance for the Statutory Audit in the EU"²⁵ are required mechanisms contributing to safeguard statutory auditors' compliance with the independence requirement at a Member State level.

To ensure that *Statutory Auditors* comply with professional standards, including the independence requirement, a control or enforcement system is needed. Safeguards and procedures to be considered include the effectiveness of the overall control environment. This starts with a professional approach towards matters of quality and ethics and takes account of the levels of assurance provided by a regularly monitored and evidenced control system. One way to enforce independence requirements is the Member State system for quality assurance on *Statutory Audits*. The Commission Recommendation on "Quality Assurance for the Statutory Audit in the EU" recommends that statutory auditors' compliance with ethical principles and rules, including independence rules, should be subjected to quality review procedures. As the recommended systems of quality assurance include public oversight, they are also able to address the public perception of independence issues.

4.3. The Statutory Auditor's Overall Safeguards

4.3.1. Ownership of and Control over Audit Firms

If the *Statutory Auditor* is an *Audit Firm*, at least the majority of the firm's voting rights (50% plus one vote) must be held by persons who are authorised to perform *Statutory Audits* within the European Union (statutory auditors²⁶). The *Statutory Auditor's* legal statutes should contain provisions to ensure that a non-auditor owner could not gain control over the *Audit Firm*.²¹

Need to Safeguard Control over the *Audit Firm*

For an *Audit Firm* to be authorised to carry out *Statutory Audits*, Article 2.1 b) ii) of the 8th Company Law Directive requires the majority of the *Audit Firm's* voting rights to be held by statutory auditors. These persons must be approved by a competent authority of any of the EU Member States, i.e., natural persons or firms who satisfy at least the minimum conditions of that Directive.

Without any further restrictions, this would allow *Audit Firms* to raise capital on capital markets by either private or public offerings. Some Member States regard such funding as raising serious concerns about statutory auditor independence. As a result, they have imposed more restrictive rules on the ownership of *Audit Firms* (e.g. allowing a maximum of 25% ownership by individuals who are not statutory auditors, or restricting minority ownership to members of certain regulated professions only).

There is a concern as to whether holding majority voting rights is sufficient to ensure that statutory auditors control the firm. For example, if one non-auditor held 49% of the voting rights and the other 51% were divided amongst a number of statutory auditors, the non-auditor owner could have effective control of the *Audit Firm*. In this respect, careful attention should be paid to the resulting threats to statutory auditors' independence. Consideration should also be given to the safeguards needed to avoid such situations. These might include, for example, limiting the voting rights of a single non-auditor owner to 5% or 10% of the whole. Where only a few statutory auditors hold the majority of the voting rights in an *Audit Firm*, it may

26 For the purpose of this section in particular, the term "statutory auditors" refers to all natural or legal persons, or other types of company, firm or partnership who, in accordance with the provisions of the 8th Company Law Directive (84/253/EEC), are approved by the authorities of the Member States to carry out *Statutory Audits*.

This paragraph does not apply to an *Audit Firm* for which the relevant Member State, in accordance with Article 2.1 (ii) 2nd phrase of the 8th Directive, does not require a majority of voting rights to be held by statutory auditors, and of which all the shares are registered and can be transferred only with the agreement of the firm and/or with the approval of the national authority competent for the approval of statutory auditors.

be appropriate to allow certain individuals to hold a higher proportion than this. In particular, this may be appropriate if these individuals are members of a regulated profession (e.g., lawyers, notaries), or other persons (e.g., management or other professional consultants) whose professional activities rest with the *Audit Firm* or with one of its *Network* members.

The risks that relationships between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* and a non-auditor owner of the *Audit Firm* and an *Audit Client* might compromise the *Statutory Auditor*'s independence should be addressed by reference to A. 2, which sets out the scope of persons to which the independence requirement applies, and B. 1 and B. 2, which consider the financial and/or business links which may exist between them.

4.3.2. *The Audit Firm's Internal Safeguarding System*

- (1) **A *Statutory Auditor* should set up and maintain a safeguarding system that is an integral part of his firm-wide management and internal control structure.**
- (2) **The functioning of such a system should be documented so that it can be subject to quality assurance systems (see A. 4.2).**
- (3) **Generally, the safeguarding system of an *Audit Firm* would include:**
 - (a) **written independence policies which address current independence standards, threats to independence, and the safeguards related thereto;**
 - (b) **active and timely communication of the policies, and any changes to them, to each *Partner*, manager and employee, including regular training and education thereon;**
 - (c) **appropriate procedures to be applied by *Partners*, managers and employees in order to meet independence standards, both on a regular basis and in response to particular circumstances;**
 - (d) **designation of top-level audit professionals (*Partners*) responsible for updating the policies, timely communication**

of those updates, and overseeing the adequate functioning of the safeguarding system;

- (e) **documentation for each *Audit Client* that summarises the conclusions that have been drawn from the assessment of threats to the *Statutory Auditor's* independence and the related evaluation of the independence risk. This should include the reasoning for these conclusions. If significant threats are noted, the documentation should include a summary of the steps that were, or are to be, taken to avoid or negate the independence risk, or at least reduce it to an appropriate level; and**
- (f) **internal monitoring of compliance with safeguarding policies.**

As far as the *Statutory Auditor* is concerned, he has to comply with independence standards, regardless of whether those are imposed by law or regulators, or by professional bodies as part of a self-regulatory regime, or adopted voluntarily by the *Audit Firm* as part of its own policies. In order to ensure his compliance the *Statutory Auditor* needs to set up a system of related safeguards, or - if the *Statutory Auditor* and the *Audit Firm* are not identical legal persons - at least require the *Audit Firm* to do so.

Audit Firm's Independence Policies

An *Audit Firm* should develop independence policies covering activities that are acceptable and not acceptable when performed for *Audit Clients* or their *Affiliates*.

Regardless of the way in which detailed independence standards are developed, the objective is to enforce appropriate implementation and maintenance of *Statutory Auditors'* safeguards and to encourage their continuous improvement. Accordingly, an *Audit Firm's* independence policies should be flexible enough to allow for their regularly update. Such an update could arise due to changing circumstances and facts or when independence standards themselves change due to a change in public expectations.

The design and documentation of the *Audit Firm's* independence policies should reflect the immediate practice environment (e.g., size and organisa-

tional structure of the *Audit Firm*). It should also reflect the audit environment (e.g., client and business portfolio of the *Audit Firm* and others outside the *Audit Firm* who are involved in *Audit Firm*'s assignments).

An *Audit Firm* must have appropriate policies and procedures in place to ensure that the relevant *Engagement Partner* is notified of any other relationship which exists between the firm and its *Network* member firms, and the *Audit Client* and its *Affiliates*. This includes the requirement that the *Engagement Partner* has to be consulted prior to acceptance of any assignment from the *Audit Client* or its *Affiliates*. It is then the responsibility of the *Engagement Partner* to assess whether any such relationship may reasonably be thought to affect the independence of the *Statutory Auditor*. For practical reasons, particularly with regard to group audit situations, this assessment may be partially delegated to other *Audit Partners*. For example, an *Audit Partner* of the *Audit Team* in a particular country should be notified of, and should assess the impact of, all (existing and potential) relationships in that country. However, the *Engagement Partner* should always be involved in the independence risk assessment of any significant relationship. In cases where the *Audit Client* has a *Governance Body* (see A. 4.1), it will be appropriate to involve that body in the process of assessing the independence risk.

Where persons other than the *Audit Firm*, its *Partners*, managers and employees are involved with the *Audit Client* or in the audit assignment (e.g.; subcontracted specialists, *Network* member firms), the *Audit Firm*'s independence policies should also address requirements and consultation processes needed to prevent these persons from causing an unacceptable level of independence risk for the *Statutory Auditor*.

In order to ensure that its *Partners*, managers and employees comply with its independence policies, the *Audit Firm* will need to communicate its policies appropriately, and to train these individuals on a regular basis. This should also include informing them about sanctions for independence policy violations.

Procedures to be Applied

In accordance with the independence policies adopted by an *Audit Firm* and depending on its size, the procedures to be applied by *Partners*, managers and employees may vary. For a small *Audit Firm* it might be appropriate to consider its independence only on a case by case basis, and then to decide

on certain procedures to mitigate the independence risk. However, for a large *Audit Firm* it might be necessary to establish routine procedures in order to detect even hypothetical threats to the *Statutory Auditor's* independence. For example, to detect a self-interest threat resulting from financial or business relationships, it might be necessary for such an *Audit Firm* to maintain a regularly updated database (e.g., restricted entity list). Such a database could provide all *Partners*, managers and employees with information on all *Audit Clients* that may give rise to a self-interest threat if they fulfil certain criteria. This database should be available to anyone within the *Audit Firm* who may be in a position to influence the outcome of any *Statutory Audit*. The operation of this safeguarding system will require these individuals to regularly provide the *Audit Firm* with certain personal and client information.

Depending on its size and structure, it might also be appropriate for an *Audit Firm* or *Network* to establish internal procedures to ensure that there is appropriate consultation across the firm or *Network* about any client where the significance of an independence threat is unclear. This consultation would involve experienced *Partners* who are not involved in the *Audit Client's* affairs and who are not impacted by the independence threat in question.

Documentation of Independence Assessment

The main purpose of the *Statutory Auditor's* documentation of his independence assessment on a certain *Audit Client* is to provide evidence that he performed his assessment properly. It is appropriate for such documentation to be included in the audit files.

Internal Monitoring of Compliance

The monitoring of compliance with the *Audit Firm's* independence policies should be an integral function of the *Audit Firm's* quality review structure. Large *Audit Firms* may designate this task to quality control specialists, or even independence specialists. This may not be appropriate for small and medium sized *Audit Firms* which generally only assess their independence on a case by case basis. However, such firms should at least have their individuals' compliance reviewed by a *Partner* who is not a member of the particular *Engagement Team*. In the case of sole practitioners and of small partnerships where either all *Partners* are in the *Engagement Team* or the involvement of any other *Partner* outside the *Engagement Team* would in-

crease the level of independence risk (e.g., when this *Partner* provides significant non-audit services to the *Audit Client*), the *Statutory Auditor* should either seek advice from his professional regulatory body or ask for a review by another statutory auditor.

5. Public Disclosure of Fees

- (1) Where a *Statutory Auditor* or, if the *Statutory Auditor* is a natural person, a firm of which he is a member or *Partner* has received fees from an *Audit Client* for (audit and non-audit) services provided during the client's reporting period, all these fees should be publicly and appropriately disclosed.
- (2) Member States or their regulatory bodies should require this disclosure to the extent that an *Audit Client's* audited financial statements have to be published in accordance with their national law.
- (3) The total fee income should be broken down by statutory audit and non-audit services, and categories of non-audit services should be further broken down in so far as items in them differ substantially from one another. In respect of each category item, the figure relating to the corresponding category item for the preceding reporting period should be shown as well.
- (4) Where a *Statutory Audit* of consolidated financial statements is concerned, the fees received by the *Statutory Auditor* and his *Network* members for the services they provided to the *Audit Client* and its consolidated entities should be disclosed accordingly.

A *Statutory Auditor* should be able to demonstrate that his independence has not been compromised by providing non-audit services to an *Audit Client* for which the remuneration he receives is disproportionate to the fees he was paid for the *Statutory Audit*. This should also be in the interest of the relevant *Audit Client* (see also A. 4.1.2), since it will add credibility to its published financial information. Public disclosure requirements imposed by Member States through national law or their relevant regulatory bodies should enable a reasonable and informed third party to take a view on the extent of any imbalance between statutory audit and other fees. To assist

such assessment, the fees received for other than statutory audit services (non-audit fees) should be broken down into broad categories (e.g., assurance, tax advisory and other non-audit services) reflecting the different kinds of services which may have been provided. It may also be appropriate to identify particular engagements which make up a significant proportion of a particular category.

B. Specific Circumstances

1. Financial Interests

- (1) An actual or impending, direct or indirect financial interest in the *Audit Client* or its *Affiliates*, including any derivative directly related thereto, may threaten the *Statutory Auditor's* independence, if it is held by the *Statutory Auditor* or any other person being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (any person within the scope of A. 2).**

The *Statutory Auditor* has to assess the significance of any such threat, identify whether any safeguards would mitigate the independence risk it presents, and take any action necessary. This may include refusal of, or resignation from, the audit engagement or exclusion of the relevant person from the *Audit Team*. Where applicable, and especially with regard to *Public Interest Entity* clients, the *Statutory Auditor* should seek to involve the *Governance Body* in this process.

- (2) Financial interest in the *Audit Client* or its *Affiliates* will be incompatible with the *Statutory Auditor's* independence, if**
 - (a) the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm*, or any member of the *Engagement Team* or the *Chain of Command*, or any *Partner* of the firm or its *Network* who is working in an "Office"²⁸ which participates in a significant proportion of an audit engagement, holds**
 - (i) any direct financial interest in the *Audit Client*', or**
 - (ii) any indirect financial interest in the *Audit Client* which is significant to either party; or**

- (iii) any (direct or indirect) financial interest in the client's *Affiliates* which is significant to either party;
- (b) any other person within the scope of A. 2, holds any (direct or indirect) financial interest in the *Audit Client* or its *Affiliates* which is significant to either party.

Accordingly, the persons concerned should not hold any such financial interests. Where such an interest is acquired as a result of an external event (e.g. inheritance, gift, merger of firms or companies) it must be disposed of as soon as practicable, but no later than one month after the person has knowledge of, and the right to dispose of, the financial interest. In the meantime, additional safeguards are needed to preserve the *Statutory auditor's* independence. These could include a secondary review of the relevant person's audit work or exclusion of the relevant person from any substantive decision making concerning the *Statutory Audit* of the client.

- (3) The *Statutory Auditor's* independence may also be threatened by an apparently insignificant financial interest in an *Audit Client* or its *Affiliates*. The level of threat will be higher, and likely to be unacceptable, if the interest is neither acquired or held on standard commercial terms nor negotiated on an arm's length basis. It is the responsibility of the *Statutory Auditor* to assess the level of risk that such an interest presents and to ensure that any necessary mitigating action is taken.

The term "financial interest" would usually comprise the whole variety of financial interests that the *Statutory Auditor* himself, his *Audit Firm* or any other person within the scope of section A. 2 may have in an *Audit Client* or in any *Affiliate* of the client. The term includes "direct" and "indirect" financial interests such as

- * direct or indirect shareholding in the *Audit Client* or its *Affiliates*,
- * holding or dealing in securities of the *Audit Client* or its *Affiliates*,
- * accepting pension rights or other benefits from the *Audit Client* or its *Affiliates*.

Commitments to hold financial interests (e.g. contractual agreements to acquire a financial interest) and derivatives which are directly related to financial interests (e.g., stock options, futures, etc.) should be dealt with in the same way as would an already existing financial interest.

Direct Financial Interests

When a person who is directly involved in the conduct of the statutory audit (the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm*, an individual of the *Engagement Team* or within the *Chain of Command*) holds a direct financial interest in the *Audit Client*, such as shares, bonds, notes, options, or other securities, the significance of the self-interest threat is considered to be too high to enable any safeguards to reduce the *Statutory Auditor's* independence risk to an acceptable level.

In such a case the *Statutory Auditor* either has to withdraw from the engagement or, if an individual of the *Audit Firm* holds the direct financial interest, has to exclude this individual from the engagement.

Where a direct financial interest in the *Audit Client* is held by a *Partner of the Audit Firm* or its *Network* who works in an "*Office*" the perception of self-interest is considered as being too high to allow this situation to be maintained.

Indirect Financial Interests

The term "indirect financial interest" refers to situations where, for example, a person within the scope of A. 2 has investments in non-client entities that have an investment in the *Audit Client*, or in companies in which an *Audit Client* also has invested.

A person within the scope of A. 2 should not hold such an indirect financial interest where the self-interest threat resulting from this financial involvement is significant. This is particularly the case when an indirect shareholding in the *Audit Client* allows or appears to allow that person to influence management decisions of the *Audit Client* (e.g., by significant indirect voting rights), or when the direct shareholder due to any circumstance could or appears to be able to influence the outcome of the *Statutory Audit*. In addition, an unacceptable level of independence risk can also arise in situations where the *Statutory Auditor* or any other person within the scope of A. 2

serves as a voting trustee of a trust or executor of an estate containing securities of an *Audit Client*. However, this will only be the case when there are no appropriate safeguards to mitigate this risk such as supervision and control by beneficiaries, governmental authorities or courts.

On the other hand, the potential self-interest threat to the *Statutory auditor's* independence may be regarded as insignificant to the independence risk if, for example, when holding indirect financial interests in the *Audit Client*

- * the financial interest is directly held by an investment fund, pension fund, UCITS or an equivalent investment vehicle, and
- * the person holding the indirect interest is not directly involved in the audit of the fund manager, nor able to influence the individual investment decisions of the fund manager.

External Events

If a financial interest is acquired as a result of an external event (e.g. inheritance, gift, merger of firms or companies) and a further holding of that interest would create a significant threat to the *Statutory Auditor's* independence, it must be disposed of as soon as practicable, but no later than one month after the person has knowledge of and the right to dispose of the financial interest. Where the interest is in a listed company and has been acquired by way of inheritance, for example, the shares should be sold within a month after having both the knowledge of the inheritance and the right to sell the shares in accordance with applicable stock exchange regulations that govern the disposal or sale of shares by those with insider knowledge.

Until the financial interest is disposed of, additional safeguards are needed to preserve the *Statutory auditor's* independence. For example, where a *Statutory Auditor* becomes aware that a member of the *Engagement Team* has acquired shares in a client as the result of inheritance, that individual should not continue to be a member of the *Engagement Team* until the shares have been sold. He should also be excluded from any substantive decision making concerning the *Statutory Audit* of the client until the shares have been sold.

Inadvertent Violations

There will be occasions where the *Statutory Auditor* becomes aware that an individual in his *Audit Firm* inadvertently holds a financial interest in an *Audit Client* or in one of its *Affiliates* which, in general, would be regarded as a violation of independence requirements. Such inadvertent violations will not compromise the *Statutory Auditor's* independence with respect to an *Audit Client*, provided that the *Statutory Auditor*

- * has established procedures that require all professional personnel to report promptly any breaches of the independence rules resulting from the purchase, inheritance or other acquisition of a financial interest in an *Audit Client* by such individuals (see also A. 4.3.2);
- * promptly notifies the individual to dispose of the financial interest at the earliest opportunity after the inadvertent violation is identified; and
- * takes particular care when reviewing the relevant audit work of this individual.

Where it proves impossible to compel the individual to dispose of the financial interest, the individual should be removed from the *Engagement Team*. Where an individual other than a member of the *Engagement Team* inadvertently holds a financial interest that may compromise the *Statutory Auditor's* independence, this individual should be excluded from any substantive decision making concerning the *Statutory Audit* of the client.

Whatever financial involvement exists, it is primarily the *Statutory auditor's* safeguarding system (see A. 4.3) which should provide evidence that the threats to independence have been identified and investigated. Where appropriate, the evidence should also refer to the involvement of the client's *Governance Body* in this process. In addition, wherever a decision has been taken about whether or not the threats are significant, the reasons behind that decision should be recorded.

2. Business Relationships

- (1) **Business relationships between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or any other person being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (any person within the scope of A. 2) on the one hand, and the *Audit Client*, its *Affiliates*, or its man-**

agement on the other hand, may cause self-interest, advocacy or intimidation threats to the *Statutory Auditor's* independence.

- (2) Business relationships, or commitments to establish such relationships, should be prohibited unless the relationship is in the normal course of business and insignificant in terms of the threat it poses to the independence of the *Statutory Auditor*.

Where applicable, and especially with regard to *Public Interest Entity* clients, the *Statutory Auditor* should seek to discuss with the *Governance Body* of the *Audit Client* any cases where doubt arises whether or not a business relationship is in the normal course of business and insignificant in relation to his independence.

- (3) Paragraphs (1) and (2) above do not apply to the provision of statutory audit services. However, neither the *Audit Firm* nor any of its *Network* member firms should provide statutory audit services to
 - (a) any owner of the *Audit Firm*; or
 - (b) an *Affiliate* of such an owner where the owner may be in a position to influence any decision-making of the *Audit Firm* which affects its statutory audit function; or
 - (c) an entity where any individual who has a supervisory or managerial role in that entity may be in a position to influence any decision-making of the *Audit Firm* which affects its statutory audit function.¹

Business Relationships

Business relationships are relationships that involve a commercial or financial common interest between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or

1

Paragraph (3) lit. (a) and (b) do not apply to an *Audit Firm* for which the relevant Member State, in accordance with Article 2.1 (ii) 2nd phrase of the 8th Directive, does not require a majority of voting rights to be held by statutory auditors, and of which all the shares are registered and can be transferred only with the agreement of the firm and/or with the approval of the national authority competent for the approval of statutory auditors; provided that an *Audit Client* of such an *Audit Firm* is not in a position to influence any decision making of the firm which affects its statutory audit function.

any other person being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (any person within the scope of A. 2) on the one hand and the *Audit Client*, an *Affiliate* of the client, or the management thereof on the other. The following are examples of such relationships that would, if significant to the auditor or conducted outside the normal course of business, cause a self-interest, advocacy or intimidation threat:

- * having a financial interest in a joint venture with the *Audit Client*, or with an owner, managing director or other individual who performs senior management functions of that client;
- * having a financial interest in a non-audit client that has an investor or investee relationship with the *Audit Client*;
- * giving a loan to the *Audit Client* or guarantees for the *Audit Client's* risks;
- * accepting a loan from an *Audit Client* or having borrowings guaranteed by the *Audit Client*;
- * providing services to a managing director or another individual performing a senior management function of the *Audit Client* in respect of the personal interest of such individual;
- * receiving services from the *Audit Client* or its *Affiliates* which concern underwriting, offering, marketing or selling of securities issued by the audit firm or one of its group member firms.

Commitments to establish such relationships should be dealt with in the same way as an already established relationship.

In the Normal Course of Business

In the normal course of its business, a *Statutory Auditor* may not only provide audit or non-audit services to the *Audit Client* or to its *Affiliates*, but may also purchase goods or services from these entities. Examples could include insurance and bank services, commercial loan agreements, the purchase of office equipment, EDP software, or company cars. If these transactions are performed at arm's length (as between third parties), they gener-

ally do not threaten the *Statutory Auditor's* independence (e.g. purchase of goods which are offered under normal wholesale discount terms, and are available to the whole of the client's other customers). However, the *Statutory Auditor* should carefully consider the risk that even an arm's length transaction could reach a magnitude which threatens his independence by creating financial dependencies, either in fact or at least in appearance.

Accepting any goods or services on favourable terms from an *Audit Client* is not considered to be within the normal course of business, unless the value of any benefit is insignificant.

Significance of Independence Risk

Whether a business relationship should be regarded as a significant threat to the *Statutory Auditor's* independence depends on whether a reasonable and informed third party would assume that such a relationship could have an influence on the outcome of the *Statutory Audit*. Objective criteria are therefore needed in order to evaluate the significance of a relationship to the *Statutory Auditor*, as well as to the *Audit Client*. With regard to the financial statements and the audit task, the relationship should not result in the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or one of its *Network* members being able to influence management decisions of the *Audit Client*. Conversely, the relationship should not enable the *Audit Client*, or one of its *Affiliates* to influence the outcome of the *Statutory Audit*, either in fact or in appearance .

Whatever business relationship exists, it is primarily the *Statutory auditor's* safeguarding system (see A. 4.3) which should provide evidence that the threats to independence have been identified and investigated. Where appropriate, the evidence should also refer to the involvement of the client's *Governance Body* in this process. In addition, wherever a decision has been taken about whether or not the threats are significant, the reasons behind that decision should be recorded.

Provision of Statutory Audit Services

The threat to independence is considered too high to permit a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or any member of its *Network* to provide statutory audit services to an owner of the *Audit Firm*. The provision of audit services to an *Affiliate* of such an owner is also considered incompatible with the independence requirement when that owner is, or appears to be, in a position to influence any decision-making of the *Audit Firm* that impacts on its

statutory audit function. Such an influence may arise, for example, due to the percentage of the voting rights that the owner holds in the *Audit Firm*. It could also arise due to the nature of the position held by the owner or one of the owner's representatives in the *Audit Firm*. A position of potential concern might include a director or senior manager of the owner being a member of the *Audit Firm's* supervisory board. Furthermore, the *Statutory Auditor* should also consider whether the provision of audit services to those clients could compromise his independence where the client's officers, directors or shareholders either hold a significant amount of voting rights of the *Audit Firm* or, otherwise, are, or appear to be, in a position to influence the firm's decision-making with regard to its statutory audit function.

3. Employment with the Audit Client

- (1) **Dual employment of any individual who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* both in the *Audit Firm* (si person within the scope of A. 2) and in the *Audit Client* or its *Affiliates* should be prohibited. Loan staff assignments¹ to an *Audit Client* or any of its *Affiliates* are also regarded as dual employment relationships. Where an *Audit Firm's* employee has worked with an *Audit Client* under a loan staff assignment and is to be assigned to the audit *Engagement Team* of that client's *Statutory Audit*, this individual should not be given audit responsibility for any function or activity that he was required to perform or supervise during the former loan staff assignment (see also B. 5 below).**
- (2) **Where a member of the *Engagement Team* is to leave the *Audit Firm* and join an *Audit Client*, policies and procedures of the *Audit Firm* (see A 4.3) should provide:**
 - (a) **a requirement that members of any *Engagement Team* immediately notify the *Audit Firm* of any situation involving their potential employment with the *Audit Client*;**
 - (b) **the immediate removal of any such *Engagement Team* member from the audit engagement; and**

¹ An individual who is engaged under a loan staff agreement, works under the direct supervision of the client and does not originate any accounting transaction or prepare original data that is not subject to review and approval by the client.

- (c) an immediate review of the audit work performed by the resigning or former *Engagement Team* member in the current and/or (where appropriate) the most recent audit. This review should be performed by a more senior audit professional. If the individual joining the client is an *Audit Partner* or the *Engagement Partner*, the review should be performed by an *Audit Partner* who was not involved in the audit engagement. (Where, due to its size, the *Audit Firm* does not have a *Partner* who was not involved in the audit engagement, it may seek either a review by another statutory auditor or advice from its professional regulatory body.)
- (3) Where a former *Engagement Team* member or an individual within the *Chain of Command* has joined an *Audit Client*, policies and procedures of the *Audit Firm* should ensure that there remain no significant connections between itself and the individual. This includes:
- (a) regardless of whether the individual was previously involved in the audit engagement, that all capital balances and similar financial interests must be fully settled (including retirement benefits) unless these are made in accordance with pre-determined arrangements that cannot be influenced by any remaining connections between the individual and the *Audit Firm*;
 - (b) that the individual does not participate or appear to participate further in the *Audit Firm*'s business or professional activities.

Dual Employment and Loan Staff Agreements

The risk to the *Statutory Auditor*'s independence is considered too high to permit a person within the scope of A. 2 who is employed by the *Audit Firm* and/or its *Network* member firm to also be employed by the *Audit Client* and/or one of its *Affiliates*. The *Statutory Auditor*'s policies and procedures (see A. 4.3.2) should provide for adequate measures to identify any instance of such dual employment.

The *Statutory Auditor* should also carefully consider those situations where an individual employed by the *Audit Firm* or a *Network* member firm works under any loan staff agreement with the *Audit Client* or one of its *Affiliates*.

A loan staff agreement means an engagement where an employee of the *Audit Firm* or *Network* works under the direct supervision of the client and does not originate any accounting transaction or prepare original data that is not subject to review and approval by the client. Such an assignment may be acceptable, provided that the individual does not take a position where he can influence the outcome of the *Statutory Audit*. If an individual is to be assigned to the *Engagement Team* having completed such a loan staff engagement, he should not be given audit responsibility for any function or activity that he was required to perform or supervise during the former loan staff assignment (see also B. 5 below).

Engagement Team Member Joining the Audit Client

The overall safeguarding system of the *Audit Firm* (see A. 4.3) should include policies and procedures that can be adapted to suit the specific circumstances. These will, for example, depend upon a number of factors such as:

- * the position of the departing individual at the *Audit Firm* (e.g. *Partner* vs. senior or other professional),
- * the circumstances which lead to the departure (e.g. retirement, termination, voluntary withdrawal),
- * the position the departing individual is taking at the client (e.g., managerial position vs. position with insignificant influence on the financial statements),
- * the length of time that has passed since the individual left the *Audit Firm*, and
- * the length of time that has elapsed since the departing individual performed services related to the audit engagement.

Second Partner's Review

In cases, where the individual leaving the *Audit Firm* was an *Engagement* or *Audit Partner*, the required review by another *Audit Partner* should also consider the risk that the former partner might have been influenced by the

client during the previous audit. In addition, the former partner may have established close relationships with other *Audit Team* members which might threaten the independence of those staying on the *Audit Team*. Finally, the former partner could use his knowledge of the current audit approach and testing strategy to circumvent the audit designs.

It might be appropriate for a small *Audit Firm* which is not able to perform a second *Partner*'s review either to have a similar review performed by another statutory auditor or, at least, to seek advice from its professional regulatory authority.

4. Managerial or Supervisory Role in Audit Client

- (1) **An individual who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (a person within the scope of A. 2) should not be a member of any management body (e.g. board of directors) or supervisory body (e.g. audit committee or supervisory board) of an *Audit Client*. Also, he should not be a member of such a body in an entity which holds directly or indirectly more than 20% of the voting rights in the client, or in which the client holds directly or indirectly more than 20% of the voting rights.**

- (2) **When a former member of the *Engagement Team* takes a managerial or supervisory role in an *Audit Client*, B. 3(3) will apply.**

The acceptance of a managerial or supervisory role in an *Audit Client* is not the only potential concern with regard to intimidation and self-review threats. Such threats can also arise when an individual within the scope of A. 2 becomes a member of a managerial or supervisory body of an entity that is not an *Audit Client* (non-client entity), but is either in a position to influence the *Audit Client* or to be influenced by the *Audit Client*. In these cases, the level of independence risk is unacceptably high. The acceptance of such positions should therefore be prohibited.

Where national law requires members of the audit profession to undertake supervisory roles in certain companies, safeguards must ensure that such professionals do not have any responsibility with regard to the *Engagement Team*.

B. 4 (2) recognises that a former member of an *Engagement Team* who leaves the *Audit Firm*, whether to retire or to take up a post with a non-client entity, might be invited to take a non-executive post on a management or supervisory body of the *Audit Client*. In such cases, the *Audit Firm* will need to ensure that the requirements of B. 3 (3) are met.

5. Establishing Employment with Audit Firm

Where a director or manager of the *Audit Client* has joined the *Audit Firm*, this person should not become a member of the *Engagement Team* at any time in the two year period after leaving the *Audit Client*. If the person is a member of the *Chain of Command*, he should not take part in any substantive decisions concerning an audit engagement with this client or with one of its *Affiliates* at any time in the two year period after leaving the *Audit Client*. This requirement also applies to a former employee of the *Audit Client* unless the responsibilities he held and the tasks he performed at the *Audit Client* were insignificant in relation to the statutory audit function.

When a director or manager of an *Audit Client* joins the *Audit Firm*, the self-review threat is considered as too high to be mitigated by any safeguard other than the prohibition of such a person from becoming a member of the *Engagement Team* or from taking part in any substantive decisions concerning the client's audit for a two-year period. Where a former employee of the *Audit Client* joins the *Audit Firm*, the significance of the self-review threat will relate to the responsibilities and tasks this employee had at the *Audit Client* and those he is going to take at the *Audit Firm*. For example, if the former employee prepared accounts or valued elements of the financial statements, the same safeguards would apply as for a director or manager; on the other hand, when the former employee held, for example, a non-management position in a branch of the *Audit Client*, the self-review threat may be mitigated if his activities as a member of the *Engagement Team* do not relate to that branch.

6. Family and other Personal Relationships

- (1) An individual who is a *Statutory Auditor* should not accept an audit engagement if one of his close family members:**
 - (a) holds a senior management position with the *Audit Client*;**

- (b) is in a position to exert direct influence on the preparation of the *Audit Client's* accounting records or financial statements;
 - (c) has a financial interest in the *Audit Client* (see B. 1) unless it is insignificant; or
 - (d) has a business relationship with the *Audit Client* (see B. 2) unless it is in the normal course of business and insignificant in terms of the threat it poses to the independence of the *Statutory Auditor*.
- (2) Within an *Audit Firm* or *Network* an individual should not be assigned to the *Engagement Team* if one of his close family members meets any of the criteria under (1) (a) to (d) above, nor should an *Audit Partner* who is working in an "*Office*" where any of the other *Partners* in it has a close family member who meets these criteria.

Appropriate safeguards should ensure that a member of the *Chain of Command* does not participate in any decisions that directly relate to the audit engagement if one of his close family members meets any of the criteria under (1) (a) to (d) above, or if he is working in an "*Office*" where any of the *Partners* in it has a close family member who meets these criteria.

- (3) The *Statutory Auditor* should consider whether he or any other individual in the *Engagement Team* or *Chain of Command*, or any person working in an "*Office*" which includes himself or such an individual, has any other close personal relationships where similar safeguards would be needed.
- (4) Assessment of the facts of a relevant individual's close personal relationship should be based upon the knowledge of the *Statutory Auditor* and the individual concerned. The individual should be responsible for disclosing to the *Statutory Auditor* any fact and circumstance which might require safeguards to mitigate an unacceptable level of independence risk.

The *Statutory Auditor* must be able to assess the risk to his independence when he or any member of the audit *Engagement Team* or the *Chain of*

Command, or any Partner in an "Office " which includes himself or such an individual, has any close family member or any other close personal relationship with anyone who meets the criteria under 1(a) to (d). His consideration of the facts should be based on his knowledge of the circumstances of all relevant individuals within the *Audit Firm* or its *Network*. Policies and procedures should be in place that require such individuals to disclose to the best of their knowledge, on which the *Statutory Auditor* would then rely, any fact or circumstance which need to be taken into account. The *Statutory Auditor* should evaluate all such information, determine whether any of the criteria are met and take any necessary mitigating action within a reasonable period of time. This might include refusal of the engagement, or exclusion of an individual from the *Engagement Team* or the "Office ".

The *Audit Firm's* policies and procedures should make it clear that it is the responsibility of individuals in the *Engagement Team* or *Chain of Command* or "Office " to assess to the best of their knowledge who are, or might appear to be, their close family members and close non-family contacts. They should disclose any relevant facts or circumstances in respect of a particular *Audit Client* to the *Audit Partner* in charge of the engagement.

Close family members

The term "close family member" normally refers to parents, siblings, spouses or cohabitants, children and other dependants. Depending on the different cultural and social environments in which the audit takes place, the term may extend to other family members who may have less immediate but not necessarily less close relationships with the relevant individual. These could include former spouses or cohabitants and the spouses and children of family members.

Close Non-family Relationships

Close relationships other than family ones are hard to define, but could include a relationship with any person other than a family member which entails frequent or regular social contact.

Inadvertent Violations

There will be occasions where the *Statutory Auditor* becomes aware that an individual in his *Audit Firm* inadvertently has not reported to the firm a family or other personal relationship with an *Audit Client* which, in general,

would be regarded as a violation of independence requirements. Such inadvertent violations will not compromise the *Statutory Auditor's* independence with respect to an *Audit Client*, provided that the *Statutory Auditor*

- * has established procedures that require all professional personnel to report promptly any breaches of the independence rules resulting from changes in their family or other personal relationships, the acceptance of an audit sensitive position by their close family members or other close persons (i.e.. those falling within the scope of (1)(a) and (1)(b) above), or the purchase, inheritance or other acquisition of a significant financial interest in an *Audit Client* by such family members or persons;
- * promptly removes the individual from the *Engagement Team*, or if the individual is not a member of the *Engagement Team*, excludes him from substantive decisions concerning the *Statutory Audit* of the relevant client. In the case of a significant financial interest, he should notify the individual to ensure that the financial interest is disposed of at the earliest opportunity after the inadvertent violation is identified; and
- * takes particular care when reviewing the relevant audit work of this individual.

7. Non-Audit Services

7.1. General

- (1) **Where a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or one of its *Network* member firms provides services other than statutory audit work (non-audit services) to an *Audit Client* or to one of its *Affiliates*, the overall safeguarding system (A 4.3) of the *Statutory Auditor* has to ensure that:**
 - (a) **the individuals employed by either the *Audit Firm* or its *Network* member firm neither take any decision nor take part in any decision-making on behalf of the *Audit Client* or one of its *Affiliates*, or its management while providing a non-audit service; and**

- (b) where an independence risk remains due to specific threats which may result from the nature of a non-audit service, this risk is reduced to an acceptable level.
- (2) Even if not involved in the decision-making of the *Audit Client* or any of its *Affiliates*, the *Statutory Auditor* should consider, amongst others, which of the following safeguards in particular may mitigate a remaining independence threat:
- (a) arrangements to reduce the risk of self-review by compartmentalising responsibilities and knowledge in specific non-audit engagements;
 - (b) routine notification of any audit and non-audit engagement to those in the *Audit Firm* or *Network* who are responsible for safeguarding independence, including oversight of on-going activities;
 - (c) secondary reviews of the *Statutory Audit* by an *Audit Partner* who is not involved in the provision of any services to the *Audit Client* or to one of its *Affiliates*; or
 - (d) external review by another statutory auditor or advice by the professional regulatory body.
- (3) Where applicable, and especially with regard to *Public Interest Entity* clients, the *Statutory Auditor* should seek to discuss the provision of non-audit services to an *Audit Client* or to one of its *Affiliates* with the client's *Governance Body* (see A. 4.1.2).

Independence from Audit Client's Decision-Making

The self-review threat is always considered too high to allow the provision of any services other than statutory audit work that involves the *Statutory Auditor* in any decision-making of either the *Audit Client*, any of its *Affiliates*, or the management of such an entity. Therefore, if the *Statutory Auditor* or a member within his *Network* intends to provide non-audit services to an *Audit Client* or to one of its *Affiliates*, the *Statutory Auditor* has to ensure that any individual acting for or on behalf of the *Audit Firm* or its *Network* member does not take any decision for, nor take part in any decision-

making on behalf of, the *Audit Client*, any of its *Affiliates* or the management of such an entity.

Any advice or assistance related to any service provided by the *Statutory Auditor* or the *Audit Firm* should give the *Audit Client*, a client's *Affiliate* or the management of such an entity the opportunity to decide between reasonable alternatives. This does not prevent the *Statutory Auditor*, *Audit Firm* or one of its *Network* members from making recommendations to the *Audit Client*. However, such advice should be justified by objective and transparent analyses in the expectation that the *Audit Client* will review the recommendations before reaching any decision. If the *Audit Client* is seeking advice where, due to legal or regulatory provisions, only one solution is available, the *Statutory Auditor* should ensure that his documentation refers to these provisions (e.g. quotes the relevant law, includes advice from external professionals).

7.2 Examples - Analysis of Specific Situations

Business and financial markets are evolving continuously and information technologies are changing rapidly. These developments have significant consequences for management and control. With this state of change, it is not possible to draw up a comprehensive list of all those situations where the provision of non-audit services to an *Audit Client* would create a significant threat to statutory auditors' independence. Neither is it possible to list the different safeguards which may exist to mitigate such threats. The examples which follow describe specific situations that could compromise a *Statutory Auditor's* independence. They also discuss the safeguards which may be appropriate to reduce the independence risk to an acceptable level in each circumstance. In practice, the *Statutory Auditor* will need to assess the implications of similar, but different circumstances, and to consider what safeguards would satisfactorily address the independence risk in the judgement of an informed third party.

7.2.7 Preparing Accounting Records and Financial Statements

- (1) **A self-review threat exists whenever a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm*, an entity within a *Network* of firms or a *Partner*, manager or employee thereof participates in the preparation of the *Audit Client's* accounting records or financial statements. The significance of the threat depends upon the spectrum of these persons'**

involvement in the preparation process and upon the level of public interest.

- (2) The significance of the self-review threat is always considered too high to allow a participation in the preparation process unless the assistance provided is solely of a technical or mechanical nature or the advice given is only of an informative nature.**
- (3) However, where *Statutory Audits of Public Interest Entity* clients are concerned, the provision of any such assistance other than that which is within the statutory audit mandate would be perceived to cause an unacceptably high level of independence risk, and should therefore be prohibited.**

Spectrum of Involvement in the Preparation Process

There is a spectrum of involvement by the *Statutory Auditor* (including his *Audit Firm*, *Network* member firms, or any employees thereof) in the preparation of accounting records and financial statements. At one end of the spectrum, the *Statutory Auditor* may prepare prime accounting records, do the bookkeeping and prepare the financial statements, as well as performing the *Statutory Audit* of these financial statements. In other cases, the *Statutory Auditor* helps his *Audit Client* in the preparation of the financial statements on the basis of the trial balance, assisting his *Audit Client* in the calculation of the closing entries (calculation of accruals, bad debts, depreciation, etc.). At the other end of the spectrum, the *Statutory Auditor* does not participate in any part of the preparation process. Even in the latter case, the *Statutory Auditor* who detects shortcomings in the *Audit Client*'s proposed disclosures will normally suggest and draft the amendments required. This is part of the *Statutory Audit* mandate and should not be considered as the provision of a non-audit service. While management always has responsibility for the presentation of the financial statements, the end result is that it is uncommon for a set of financial statements to appear where the *Statutory Auditor* has had no hand whatsoever in the presentation or drafting.

Nature of Assistance and Advice

The *Audit Client* and its management must be responsible for the financial statements and for maintaining accounting records. The *Statutory Auditor*'s safeguards must at least ensure that, when providing bookkeeping-related

assistance, the accounting entries and any underlying assumptions (e.g. for valuation purposes) are originated by the client. In addition, the *Statutory Auditor* should not be involved in the decision-making of the *Audit Client* or its management in respect of the entries or assumptions.

The *Statutory Auditor's* assistance should therefore be limited to carrying out technical or mechanical tasks and to providing advisory information on alternative standards and methodologies which the *Audit Client* might wish to apply.

Examples of assistance which compromise independence include the following:

- * determining or changing journal entries, or the classifications for accounts or transactions, or other accounting records without obtaining the client's approval;
- * authorising or approving transactions; or
- * preparing source documents or originating data (including decisions on valuation assumptions), or making changes to such documents or data.

Examples of assistance which would not necessarily compromise independence could include:

- * performing mechanical bookkeeping tasks, such as recording transactions for which, the *Audit Client's* management has determined the appropriate account classification; posting coded transactions to a client's general ledger; posting client-approved entries to a client's trial balance; or providing certain data-processing services;
- * informing the client about applicable accounting standards or valuation methodologies for the client to decide which should be adopted.

Level of Public Interest

The self-review threat that arises when a *Statutory Auditor* assists in the preparation of the accounting records or financial statements of a *Public Interest Entity* is perceived to be so high that it cannot be mitigated by safeguards other than the prohibition of any such assistance that goes beyond the statutory audit mandate (i.e., any assistance other than the sugges-

tion and drafting of amendments during the due course of the *Statutory Audit*, after having detected shortcomings in the *Audit Client's* proposed disclosures).

In any case, where the *Statutory Auditor* is asked to participate in the preparation of an *Audit Client's* accounting records or financial statements, he should carefully consider the public perception in relation to his task. This may depend on the size and structure of the *Audit Client* as well as on the business environment in which this client operates at either a local, regional or national level. Where the threat is perceived to reach a level that would cause the public to question his independence, the *Statutory Auditor* should not accept the engagement.

Emergency Situations

In emergency cases, a *Statutory Auditor* may participate in the preparation process to an extent which would not be acceptable under normal circumstances (see (2) and (3) above). This might arise when, due to external and unforeseeable events, the *Statutory Auditor* is the only person with the resources and necessary knowledge of the *Audit Client's* systems and procedures to assist the client in the timely preparation of its accounts and financial statements. A situation could be considered an emergency where the *Statutory Auditor's* refusal to provide these services would result in a severe burden for the *Audit Client* (e.g., withdrawal of credit lines), or would even threaten its going concern status.

In such an emergency situation, however, the *Statutory Auditor* should take no part in any final decisions and should seek the client's approvals wherever possible. He should also consider additional safeguards that would allow him to minimise the level of risk to his independence. Where appropriate, he should seek to discuss the situation with the *Audit Client's Governance Body* and ensure that the services he provided and the reasons for this are summarised in the financial statements.

Statutory Audits on Consolidated Financial Statements of Public Interest Entities

When the consolidated financial statements of a *Public Interest Entity* client are subject to a *Statutory Audit*, there might be situations where it is impractical for a subsidiary of such an *Audit Client* to make arrangements in accordance with (3) above. As a result, it is possible that its local auditor will

have to participate in the preparation of financial statements that are to be included in the *Audit Client's* consolidated financial statements. Under such circumstances, the self-review threat from the perspective of the *Statutory Auditor* of the *Public Interest Entity* client, is generally not considered to be significant, provided that the bookkeeping-related assistance is solely of a technical or mechanical nature or the advice is only of an informative nature (see (2) above), that the financial statements of such subsidiaries are not material to the *Audit Client's* consolidated financial statements (neither separately nor in total), and that the fees the *Audit Firm* and its *Network* members receive for all such services collectively are insignificant in relation to the consolidated audit fee.

7.2.2 Design and Implementation of Financial Information Technology Systems

- (1) **The provision of services by the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or an entity within its *Network* to an *Audit Client* that involve the design and implementation of financial information technology systems (FITS) used to generate information forming part of the *Audit Client's* financial statements may give rise to a self-review threat.**
- (2) **The significance of the self-review threat is considered too high to permit a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or one of its group member firms to provide such FITS services unless:**
 - (a) **the *Audit Client's* management acknowledges in writing that they take responsibility for the overall system of internal control;**
 - (b) **the *Statutory Auditor* has satisfied himself that the *Audit Client's* management is not relying on the FITS work as the primary basis for determining the adequacy of its internal controls and financial reporting systems;**
 - (c) **in the case of an FITS design project, the service provided involves design to specifications set by the *Audit Client's* management; and**
 - (d) **the FITS services do not constitute a "turn key" project (i.e., a project that consists of software design, hardware**

configuration and the implementation of both), unless the *Audit Client* or its management explicitly confirms in the written acknowledgement required under (a) that they take responsibility for

- (i) the design, implementation and evaluation process, including any decision thereon; and
- (ii) the operation of the system, including the data used or generated by the system.

These provisions shall not limit the services a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or a member of its *Network* performs in connection with the assessment, design, and implementation of internal accounting controls and risk management controls, provided these persons do not act as an employee or perform management functions.

- (3) In cases not prohibited under (2) the *Statutory Auditor* should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining self-review threat. In particular whether services that involve the design and implementation of financial information technology systems should only be provided by an expert team with different personnel (including engagement partner) and different reporting lines to those of the audit *Engagement Team*.

Financial Information

Statutory audit work includes the testing of those hardware and software systems that are used by the *Audit Client* to generate the financial information which is to be disclosed in its financial statements. Where a *Statutory Auditor* (including his *Audit Firm*, *Network* member firms, or any employees thereof) is involved in the design and implementation of such a financial information technology system (FITS), a self-review threat may arise. In this respect, financial information does not only include those figures which are directly disclosed in the financial statements, but also comprises any other valuation or physical data to which the financial statements' disclosures relate. Such information is generated by either integrated IT-systems or a variety of stand-alone systems (e.g., systems for bookkeeping, cost-accounting, payroll, or cash management as well as those systems which may only provide physical numbers, such as some warehousing and production control systems, etc.).

Spectrum of Involvement:

There is a spectrum of involvement by the *Statutory Auditor* in the design and implementation of FIT-systems:

At one end of the spectrum, there are engagements where the *Statutory Auditor* takes on a management role or responsibilities for the FIT-systems design and implementation project as a whole, or for the operation of the FIT-system and the data it uses or generates. Such an engagement would clearly result in an unacceptable level of independence risk.

In other cases, the *Statutory Auditor* must carefully assess the independence risk which might arise from his involvement in systems design and implementation for the *Audit Client*, particularly if there are public interest implications. In all cases he should consider whether there are appropriate safeguards to reduce the independence risk to an acceptable level. For example, the level of risk may be acceptable where the *Statutory Auditor's* role is to provide advice to a consortium retained by the *Audit Client* to design and/or implement a project. Similarly, there is little risk in the case of a smaller company client, where the *Statutory Auditor* is asked to tailor a standard, off-the-shelf accounting system to meet the needs of that client's business. However, independence risk may be perceived to be unacceptably high in the case of a design project for a large company or *Public Interest Entity* client.

At the other end of the spectrum, the *Statutory Auditor* might be engaged to provide his *Audit Client* with a review of alternative systems. Based on this review the client himself decides which system to install. The provision of such a service would generally not compromise the *Statutory Auditor's* independence, provided that cost and benefits of the systems reviewed are properly documented and discussed with the *Audit Client*. However, his independence will be compromised if the *Statutory Auditor* has a significant financial interest (see B.1) or a significant business relationship (see B.2) with any of the systems' suppliers.

7.2.3 Valuation Services

- (1) **A self-review threat exists whenever a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm*, an entity within a *Network* or a *Partner*, manager or employee thereof provides the *Audit Client* with valuation services**

that result in the preparation of a valuation that is to be incorporated into the client's financial statements.

- (2) The significance of the self-review threat is considered too high to allow the provision of valuation services which lead to the valuation of amounts that are material in relation to the financial statements and where the valuation involves a significant degree of subjectivity inherent in the item concerned.**
- (3) In cases not prohibited under (2) the *Statutory Auditor* should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining self-review threat. In particular, where a valuation service should only be provided by an expert team with different personnel (including engagement partner) and different reporting lines to those of the audit *Engagement Team*.**

Valuation Services

A valuation comprises the making of assumptions with regard to future developments, the application of certain methodologies and techniques, and the combination of both in order to compute a certain value, or a range of values, for an asset, a liability or for a business as a whole. The underlying assumptions of such a valuation may relate to interpretations of the present or expectations of the future, including both general developments and the consequences of certain actions taken or planned by the *Audit Client* or anybody within its close business environment.

Engagements to review or to issue an opinion on the valuation work performed by others (e.g. engagements under Articles 10 and 27 of the 2nd Company Law Directive [77/91/EEC], Articles 10 and 23 of the 3rd Company Law Directive [78/855/EEC], or under Article 8 of the 6th Company Law Directive [82/891/EEC]), or to collect and verify data to be used in a valuation performed by others (e.g., typical "due diligence" work in connection with the sale or purchase of a business), are not regarded as valuation services under this principle.

Materiality and Subjectivity

Valuation services leading to the valuation of amounts which neither separately nor in the aggregate are material in relation to the financial statements are not considered to create a significant threat to independence.

The underlying assumptions of a valuation and the methodologies to be applied are always the responsibility of the *Audit Client* or its management. Therefore, as part of its decision-making process, the *Audit Client* or its management has generally to determine the underlying assumptions of the valuation, and to decide on the methodology to be applied for the computation of the value. This is of particular importance when the valuation to be performed requires a significant degree of subjectivity, either in relation to the underlying assumptions or regarding the differences in applicable methodologies.

However, with regard to certain routine valuations, the degree of subjectivity inherent in the item concerned may be insignificant. This is the case when the underlying assumptions are determined by law (e.g., tax rates, depreciation rates for tax purposes), other regulations (e.g., provision to use certain interest rates), or are widely accepted within the *Audit Client*'s business sector, and when the techniques and methodologies to be used are based on general accepted standards, or even prescribed by laws and regulations. In such circumstances, the result of a valuation performed by an informed third party, even if not identical, is unlikely to be materially different. The provision of such valuation services might therefore not compromise a statutory auditor's independence, even if the value itself could be regarded as material to the financial statements, provided that the *Audit Client* or its management has at least approved all significant matters of judgement .

Additional Safeguards

Some valuation services involve an insignificant degree of subjectivity. These could include those requiring the application of standard techniques or methodologies or where the service is a review of the valuation methods used by a third party, but where the resulting valuation is material in relation to the financial statements. In these cases, the *Statutory Auditor* should consider whether there remains a self-review threat which should be mitigated by additional safeguards. It may be appropriate to address such a threat by setting up a valuation service team separate from the *Engagement Team*, with different reporting lines for both.

7.2.4 Participation in the Audit Client's Internal Audit

- (1) Self-review threats may arise in certain circumstances where a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or an entity within a *Network* provides internal audit services to an *Audit Client*
- (2) To mitigate self-review threats when involved in an *Audit Client's* internal audit task, the *Statutory Auditor* should:
 - (a) satisfy himself that the *Audit Client's* management or *Governance Body* is at all times responsible for
 - (i) the overall system of internal control (i.e., the establishment and maintenance of internal controls, including the day to day controls and processes in relation to the authorisation, execution and recording of accounting transactions);
 - (ii) determining the scope, risk and frequency of the internal audit procedures to be performed; and
 - (iii) considering and acting on the findings and recommendations provided by internal audit or during the course of a *Statutory Audit*.

If the *Statutory Auditor* is not satisfied that this is the case, neither he, nor the *Audit Firm* nor any entity within its *Network* should participate in the *Audit Client's* internal audit.

- (b) not accept the outcomes of internal auditing processes for statutory audit purposes without adequate review. This will include a subsequent reassessment of the relevant statutory audit work by an *Audit Partner* who is involved neither in the *Statutory Audit* nor in the internal audit engagement.

Internal Audit is an important element of an entity's internal control system. In companies, particularly small and medium sized ones, which cannot afford an internal audit department or where such a department lacks certain facilities (e.g. access to specialists in information technology or treasury

management), participation by the *Statutory Auditor* in the internal audit may strengthen management control capacities.

However, self-review threats can arise if, for example, there is not a clear separation between the management and control of the internal audit and the internal audit activities themselves, or if the *Statutory Auditor's* evaluation of his *Audit Client's* internal control system determines the kind and volume of his subsequent statutory audit procedures. To avoid such threats, the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or its *Network* member must be able to show that it is not involved in management and control of the internal audit. Furthermore, in his capacity as the statutory auditor of the client's financial statements the *Statutory Auditor* must be able to demonstrate that he has taken appropriate steps to have the results of the internal audit work reviewed and has not placed undue reliance on these results in establishing the nature, timing and extent of his statutory audit work. In order to ensure that the *Audit Firm's* statutory audit work meets required auditing standards and that the *Statutory Auditor's* independence is not compromised, an appropriate review of these matters should be performed by an *Audit Partner* who has not been involved in either the *Statutory Audit* or any of the internal audit engagements which may impact the financial statements.

In companies where the internal audit department reports to a *Governance Body* rather than to management itself, the internal audit function performs a role that is complementary to the statutory audit function. It can therefore be seen as a separate element of the corporate governance framework. If the *Statutory Auditor* is asked to perform internal audit work in these circumstances, he must still be able to demonstrate that he has adequately assessed any threats to his independence, and has applied any necessary safeguards.

7.2.5 Acting for the Audit Client in the Resolution of Litigation

- (1) **An advocacy threat exists whenever a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm*, an entity within a *Network* or a *Partner*, manager or employee thereof acts for the *Audit Client* in the resolution of a dispute or litigation. A self-review threat may also arise where such a service includes the estimation of the *Audit Client's* chances in the resolution of litigation, and thereby affects the amounts to be reflected in the financial statements.**

- (2) **The significance of both the advocacy and the self-review threat is considered too high to allow a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm*, an entity within a *Network* or a partner, manager or employee thereof to act for an *Audit Client* in the resolution of litigation which involves matters that would reasonably be expected to have a material impact on the client's financial statements and a significant degree of subjectivity inherent to the case concerned.**
- (3) **In cases not prohibited under (2) the *Statutory Auditor* should consider whether additional safeguards are needed to mitigate a remaining advocacy threat. This could include using personnel (including engagement *Partner*) who are not connected with the audit *Engagement Team* and who have different reporting lines.**

Advocacy and Self-review Threats

In certain circumstances the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm*, an entity within a *Network* or a *Partner*, manager or employee thereof will assist the *Audit Client* in the resolution of a dispute or litigation.

A *Statutory Auditor* who acts for the *Audit Client* in the resolution of a dispute or litigation is generally perceived to take on an advocacy role which is incompatible with the responsibility of a *Statutory Auditor* to give an objective opinion on the financial statements. This advocacy threat is accompanied by a self-review threat when the assistance in the resolution of litigation also requires the *Statutory Auditor* to estimate chances of his *Audit Client* succeeding in the action if this could affect amounts to be reflected in the financial statements. A *Statutory Auditor* who is involved in the resolution of litigation has therefore to consider the significance of both the advocacy threat and the self-review threat.

The advocacy threat is increased when the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or a *Network* member firm takes an active role on behalf of the *Audit Client* to resolve disputes or litigation. It is less likely that this threat will become significant, when the *Statutory Auditor* is only required to give evidence to a court or tribunal in a case in which the client is involved.

Even when taking a relatively active role on behalf of the client, there can be other specific situations which are generally not seen to compromise a *Statutory Auditor's* independence. Such situations could include, the repre-

sentation of an *Audit Client* before the court or the tax administration in a case of tax litigation. They could also include advising the client and defending a particular accounting treatment in a situation where a Member State's authority, securities regulator or review panel, or any other similar European or international body investigates the *Audit Client's* financial statements. However, whatever the circumstances, the *Statutory Auditor* should analyse the specific situation and his particular involvement to carefully assess whether or not there is a significant risk to his independence.

Materiality and Subjectivity

The provision of legal services to an *Audit Client* in connection with the resolution of a dispute or litigation does not usually create a significant threat to independence when these services involve matters that, either separately or in the aggregate, are not expected by a reasonable and informed third party to have any material impact on the financial statements.

Acting as an advocate of the *Audit Client* is inherently subjective, but the degree of subjectivity varies depending upon the nature of the legal proceedings. During the course of an audit, the *Statutory Auditor* usually has the choice either to evaluate the outcome of a legal proceeding himself, or to rely on a confirmation provided by an external lawyer engaged by the client. The degree of subjectivity in both cases is governed by factors such as the competence of the lawyer, his compliance with ethical rules of the lawyers' profession, and the given evidence, rather than whether or not the lawyer is an employee of the *Audit Firm* or of a third party law firm.

With respect to legal situations where the outcome of legal proceedings can be reasonably estimated on given evidence, the estimation of amounts affected by litigation should not lead to material differences between services provided by the *Audit Firm* or a third party law firm (e.g. litigation regarding employment contracts with staff, or certain tax proceedings).

On the other hand, there might be situations that involve significant inherent subjectivity. There may also be situations where it is impossible to evaluate evidence in an objective manner due to the nature of the business relationship between the *Statutory Auditor* and the *Audit Client* (e.g. personal involvement of former or present management, non-executive directors, or shareholders). In such cases, the *Statutory Auditor* should ensure that he is not involved in the *Audit Client's* actions in the resolution of litigation, ex-

cept in minor cases where the matter concerned would not reasonably be expected to have a material impact on the financial statements.

Additional Safeguards

In circumstances not covered under (2), the *Statutory Auditor* should consider whether there remain threats to independence which have to be mitigated by additional safeguards. It might be appropriate to avoid the audit *Engagement Team* being involved in the litigation process by setting up different engagement teams with different reporting lines for the *Statutory Audit* and the legal services related to the litigation.

7.2.6 Recruiting Senior Management

- (1) **Where a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm*, an entity within a *Network* or a *Partner*, manager or employee thereof is involved in the recruitment of senior or key staff for the *Audit Client*, different kinds of threats to independence may arise. These can include self-interest, trust or intimidation threats.**
- (2) **Before accepting any engagement to assist in the recruitment of senior or key staff, the *Statutory Auditor* should assess the current and future threats to his independence which may arise. He should then consider appropriate safeguards to mitigate such threats.**
- (3) **When recruiting staff to key financial and administrative posts, the significance of the threats to the *Statutory Auditor's* independence increases. As such, the *Statutory Auditor* should carefully consider whether there might be circumstances where even the provision of a list of potential candidates for such posts may cause an unacceptable level of independence risk. Where *Statutory Audits of Public Interest Entities* are concerned the independence risk would be perceived too high to allow the provision of such a short-list.**
- (4) **In any case, the decision as to who should be engaged should always be taken by the *Audit Client*.**

A *Statutory Auditor* who is asked to assist an *Audit Client* to recruit senior or key staff should first assess the threats to his independence which might arise from, for example, the role of the person to be recruited and the nature of the assistance sought. The need for careful assessment is highest where the person recruited is likely to have a significant role in the client's financial management processes and hence to have regular contact with the *Statutory Auditor*. However, threats such as self-interest and familiarity may arise from other appointments too.

With regard to the nature of the assistance sought, an example of an acceptable service might include reviewing the professional qualifications of a number of applicants and giving an objective opinion on their suitability for a post. Another acceptable service might include the provision of a short-list of candidates for interview, provided that it has been drawn up using criteria specified by the client, rather than on the *Statutory Auditor's* own judgement. In both cases, care would be needed to ensure that any opinion given about the candidates did not pre-empt the *Audit Client's* decision. If the *Statutory Auditor* concludes that he cannot give the assistance requested without directly or indirectly participating in the *Audit Client's* decision as to who should be appointed, he should decline to provide it.

8. Audit and Non-audit Fees

8.1 Contingent Fees

- (1) Fee arrangements for audit engagements in which the amount of the remuneration is contingent upon the results of the service provided raise self-interest and advocacy threats which are considered to bear an unacceptable level of independence risk. It is therefore required that:**
 - (a) audit engagements should never be accepted on a contingent fee basis; and**
 - (b) in order to avoid any appearance of contingency, the basis for the calculation of the audit fees must be agreed each year in advance. This should include scope for variation so as to take account of unexpected factors in the work.**

- (2) Threats to independence may also arise from contingent fee arrangements for non-audit services which the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or an entity within its *Network* provides to an *Audit Client* or to one of its *Affiliates*. The *Statutory Auditor's* safeguarding system (see A. 4.3.2) should therefore ensure that:
- (a) such an arrangement is never concluded without first assessing the independence risk it might create and ensuring that appropriate safeguards are available to reduce this risk to an acceptable level; and
 - (b) unless the *Statutory Auditor* is satisfied that there are appropriate safeguards in place to overcome the independence threats, either the non-audit engagement must be refused or the *Statutory Auditor* must resign from the *Statutory Audit* to allow the acceptance of the non-audit work.

Audit Fee Arrangements

Statutory audit work performed in the public interest is inherently unsuitable for fee arrangements where the *Statutory Auditor's* remuneration depends on either any performance figure of the *Audit Client* or the outcome of the audit itself. Audit fees that are fixed by any court or governmental body do not constitute contingent fees.

Non-audit Fee Arrangements

Self-interest, self-review and advocacy threats to a *Statutory Auditor's* independence also arise when the fee for a non-audit engagement is dependent upon a contingent event. This applies to all contingent arrangements between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or an entity within its *Network*, and the *Audit Client* or any of its *Affiliates*. Dependency on a contingent event means, for example, that the fee depends in some way on the progress or outcome of the project or the attainment of a particular performance figure by the *Audit Client* (or its *Affiliate*).

In assessing the extent to which contingent fee arrangements pose a threat to statutory auditor independence, and the availability of suitable safeguards, the *Statutory Auditor* should consider amongst other factors: the relationship between the activity for which the contingent fee is to be paid,

and the conduct of any current or future audit; the range of possible fee amounts; and the basis on which the fee is to be calculated.

In performing this assessment, the *Statutory Auditor* should consider, inter alia, whether the amount of the contingent fee is directly determined by reference to an asset or transaction value (e.g., percentage of acquisition price) or a financial condition (e.g., growth in market capitalisation) the measurement of which will be subsequently exposed to an audit examination and whether this increases the self-interest threat to unacceptable levels.. On the other hand, independence threats will generally not arise in situations where there is no direct link between the basis of the contingent fee (e.g., the starting salary of a new employee when a recruitment service is provided) and a significant aspect of the audit engagement. Where a Governance Body exists, the *Statutory Auditor* should disclose contingent fee arrangements to that body in accordance with the principles set out under Section A. 4.1.2.

8.2 Relationship Between Total Fees and Total Revenue

- (1) The rendering of any (audit and non-audit) services by a *Statutory Auditor*, an *Audit Firm* or a *Network* to one *Audit Client* or its *Affiliates* should not be allowed to create a financial dependency on that *Audit Client* or client group, either in fact or in appearance.**
- (2) A financial dependency is considered to exist when the total (audit and non-audit) fees that an *Audit Firm*, or a *Network* receives or will receive from one *Audit Client* and its *Affiliates* make up an unduly high percentage of the total revenues in each year over a five-year period.**
- (3) The *Statutory Auditor* should also consider whether there are certain fee relationships with one *Audit Client* and its *Affiliates* which may appear to create a financial dependency in respect of a person who is in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (any person within the scope of A. 2).**
- (4) In any case, the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or the *Network* should be able to demonstrate that no financial dependency exists in relation to a particular *Audit Client* or its *Affiliates*.**

Excessive dependence on audit and non-audit fees from one *Audit Client* or one client group clearly gives rise to a self-interest threat to the *Statutory Auditor's* independence. The *Statutory Auditor* or the *Audit Firm* has not only to avoid the existence of such a financial dependency, but also has to consider carefully whether the appearance of such a dependency might create a significant threat to independence.

Appearance of Financial Dependency

The *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or a *Network* might be perceived to be financially dependent on a single *Audit Client* or client group when the total audit and non-audit fee that it receives, or expects to receive, from that client or client group exceeds a critical percentage of its total income. The public perception of this critical percentage will depend upon different factors within the audit environment. For example, the level might be different depending on the size of the firm, whether it is well established or newly created, whether it operates locally, nationally or internationally, and on the general business situation in markets in which it is operating.

These circumstances have to be carefully considered by the *Statutory Auditor* when he assesses the significance of the self-interest threat to his appearance of independence. An analysis should be performed of all fees received for audit and non-audit services from a particular client or client group compared to the firm's or *Network's* total income, as well as of the relevant amounts that are expected to be received during the current firm's or *Network's* reporting period. If this analysis indicates a level of dependency and a need for safeguards, an *Audit Partner* who has not been engaged in any of the audit or non-audit work for the client should carry out a review of the significant audit and non-audit work done for the client and advise as necessary. The review should also take into consideration any audit and non-audit work that has been contracted or is the subject of an outstanding proposal. Where doubts remain, or where, because of the size of the firm, no such partner is available, the *Statutory Auditor* should seek the advice of his professional regulatory body or a review by another statutory auditor.

Certain Other Fee Relationships

The *Statutory Auditor* should also consider whether there are, or appear to be, other types of fee relationships between a single *Audit Client* or client group and himself or the *Audit Firm* that may cause a self-interest threat. For example, an *Audit Partner* within an office or branch might be per-

ceived to be dependent on fees from a certain *Audit Client*, if most of that office's services are provided to that *Audit Client*, or if the same individual is responsible for selling both audit and non-audit engagements to the *Audit Client*. To mitigate such self-interest threats, an *Audit Firm* may reconsider its organisational structures and the responsibilities of certain individuals, or, where applicable, discuss the way services are provided and charged with the *Audit Client's Governance Body*.

Independence may particularly be compromised when significant fees are generated from the provision of non-audit services to an *Audit Client* or its *Affiliates*. The *Statutory Auditor* should therefore assess this risk to his independence. In particular, he should consider the nature of the non-audit services provided, the different fees generated from the statutory audit engagement and the non-audit engagements, and their respective relationship to the total fees received by the *Audit Firm* or *Network*. If the analysis indicates the need for safeguards, particularly when the non-audit fees exceed the audit fees, an *Audit Partner* who is not involved in any of the audit and non-audit engagements should carry out a review of the work done for the client and advise as necessary.

8.3 Overdue Fees

Where fees for audit or other work become significantly overdue and the sum outstanding, or that sum together with fees for current assignments could be regarded as a significant loan (see also B. 2), the self-interest threat to independence is considered to be so significant that a *Statutory Auditor* should not accept reappointment or, where appropriate and practicable, should resign from the current audit engagement. The situation should be reviewed by a *Partner* not involved in the provision of any services to the client. Where such a review cannot be performed, the situation should be subjected to an external review by another statutory auditor. Alternatively, advice should be sought from a professional regulatory body.

Unpaid fees for audit or other work could appear to be in effect a loan from the *Statutory Auditor* to the *Audit Client*. This could threaten the *Statutory Auditor's* independence by creating a mutual financial interest with the *Audit Client*. In such circumstances, a *Statutory Auditor* must assess the level of the threat and take any action that may be necessary. This could include disclosing the extent of the potential mutual interest to all relevant third parties. Where the *Statutory Auditor* is an *Audit Firm*, the circumstances may

be reviewed by another *Audit Partner* who has not been involved in the provision of any services to the *Audit Client*. In the case of a sole practitioner, or a small partnership where all the *Audit Partners* have been involved with the *Audit Client*, the *Statutory Auditor* should either seek advice from his professional regulatory body or ask for a review by another statutory auditor.

8.4 Pricing

A *Statutory Auditor* must be able to demonstrate that the fee for an audit engagement is adequate to cover the assignment of appropriate time and qualified staff to the task and compliance with all auditing standards, guidelines and quality control procedures. He should also be able to demonstrate that the resources allocated are at least those which would be allocated to other work of a similar nature.

A *Statutory Auditor* must be able to demonstrate that the fee he charges for any audit engagement is reasonable, particularly if it is significantly lower than that charged by a predecessor or quoted by other firms bidding for the engagement. He must also be able to demonstrate that a quoted audit fee is not dependent on the expected provision of non-audit services, and that a client has not been misled as to the basis on which future audit and non-audit fees would be charged when negotiating the current audit fees. The *Statutory Auditor* should have policies and procedures in place to be able to demonstrate that his fees meet these requirements. Where *Statutory Audits of Public Interest Entities* are concerned, the *Statutory Auditor* should seek to discuss the basis for calculating the audit fee with the *Governance Body*.

9. Litigation

- (1) **Both a self-interest and an advocacy threat may arise where litigation takes place, or appears likely to take place, between the *Statutory Auditor*, the *Audit Firm* or any other person being in a position to influence the outcome of the *Statutory Audit* (any person within the scope of A. 2) and an *Audit Client* or its *Affiliates*. All of the audit and non-audit services provided to the client have to be considered in order to assess these threats.**
- (2) **Where the *Statutory Auditor* sees that such a threat may arise, he should discuss the case with the *Audit Client's Governance Body* or, where such a body does not exist, with his professional regula-**

to ry body. The threats to the *Statutory Auditor's* independence are likely to become significant where there is a serious likelihood of litigation which is material to any of the parties involved, or of litigation which calls into question a prior *Statutory Audit*, or where material litigation is in progress. The *Statutory Auditor* should cease to act as soon as such circumstances become evident, subject to the requirements of national law.

Whilst it is not possible to specify precisely for all cases the point at which it would become improper for a statutory auditor to continue as *Statutory Auditor* of an *Audit Client*, the following criteria should be considered:

- * if an *Audit Client* alleges deficiencies in statutory audit work, and the *Statutory Auditor* concludes that it is probable that a claim will be filed, the *Statutory Auditor* should first discuss the basis of the allegations with the *Governance Body* of the *Audit Client* or, where such body does not exist, with his professional regulatory body. If this confirms the judgement that it is probable that a claim will be filed, then - subject to local legal requirements - the *Statutory Auditor* should resign;
- * if the *Statutory Auditor* alleges fraud or deceit by current management of an *Audit Client*, the level of independence risk and the decision as to whether or not he should resign also depends on safeguards such as discussion of all relevant aspects with the *Governance Body* of the client, or, where such a body does not exist, with the *Statutory Auditor's* professional regulatory body. (In some countries, however, the national law safeguards the independence of the *Statutory Auditor* in cases of alleged fraud by requiring the *Statutory Auditor* to report the detected fraud to a national authority and to continue his audit work on behalf of that authority which represents the national public interest. In any case the *Statutory Auditor* should consider seeking legal advice, giving due consideration to his responsibility to the public interest.);
- * threatened or actual litigation relating to non-audit services for an amount not material to the *Statutory Auditor* or to the *Audit Client* (for example, claims out of disputes over billing for services, results of consultancy services) would not compromise the *Statutory Auditor's* independence.

10. Senior Personnel Acting for a Long Period of Time

- (1) Trust or familiarity threats may arise where certain members of the *Engagement Team* work regularly and for a long period of time on an *Audit Client* engagement, particularly where *Public Interest Entity Audit Clients* are concerned.
- (2) To mitigate these threats, where the audit of a *Public Interest Entity* is concerned, the *Statutory Auditor* is required
 - (a) as a minimum to replace the *Key Audit Partners*¹ of the *Engagement Team* (including the *Engagement Partner*) within 7 years of appointment to the *Engagement Team*. The replaced *Key Audit Partners* should not be allowed to return to the *Audit Client* engagement until at least a two years period has elapsed since the date of their replacement; and
 - (b) to consider the independence risk which may arise in relation to the prolonged involvement of other *Engagement Team* members, and to adopt appropriate safeguards to reduce it to an acceptable level.
- (3) Where *Audit Clients* other than *Public Interest Entities* are concerned, it is preferable that the procedures set out at (2) above should also apply. However, where the *Audit Firm* is unable to provide for rotation of *Audit Partners*, the *Statutory Auditor* should determine what other safeguards should be adopted to reduce the independence risk to an acceptable level.

To mitigate a familiarity or trust threat to the independence of a *Statutory Auditor* who is engaged to audit an *Audit Client* of public interest, the requirement to replace the *Engagement Partner* and the other *Key Audit Partners* of the *Engagement Team* within a reasonable period of time cannot be replaced by other safeguards.

The *Statutory Auditor* should also consider the independence risk arising from the prolonged involvement of other members of the *Engagement Team*, including the senior staff engaged on audits of entities which are consolidated into an *Audit Client*'s consolidated financial statements, and from the composition of the team itself. He should apply safeguards, such

1. Defined in the glossary

as rotation and measures under the *Audit Firm's* quality assurance scheme, to seek to ensure that the engagement may be properly continued without compromising his independence.

There might be situations, where due to the size of the *Audit Firm* internal rotation of the *Engagement Partner* and the *Key Audit Partners* is not possible or may not constitute an appropriate safeguard. For example, in the case of a sole practitioner's practice, or where the day to day relationship between a limited number of *Audit Partners* is too close. In such situations, the *Statutory Auditor* should ensure that other safeguards are put in place within a reasonable period of time. Such safeguards could include having the relevant audit engagement covered by an external quality review, or, as a minimum, seeking the advice of his professional regulatory body. If no suitable safeguards can be identified, the *Statutory Auditor* should consider whether it is appropriate to continue the audit engagement.

When any member of an *Engagement Team* is replaced because of time served on a particular audit, or because of a related familiarity or trust threat, that individual should not be re-assigned to the team until at least two years have elapsed since his replacement.

Glossary

<i>Affiliate</i>	(a) of an <i>Audit Firm</i>: an undertaking within the meaning of Article 41 (1),(2) and (3) of the 7th Company Law Directive (83/349/EEC); (b) of an <i>Audit Client</i>: an undertaking within the meaning of Article 41 (1),(2) and (3) of the 7th Company Law Directive (83/349/EEC) that together with the <i>Audit Client</i> is required to be included by consolidation in consolidated accounts prepared in accordance with the 7th Directive, or - in those cases where the 7th Company Law Directive does not apply - would be required to be included by consolidation were the requirements of that Directive to apply. Without prejudice to (a) and (b) the term “<i>Affiliate</i>” will include any undertaking, regardless of its legal form, which is connected to another by means of common ownership, control or management.
<i>Audit Client</i>	the company or firm whose annual accounts are subject to <i>Statutory Audit</i> , or the parent undertaking in the meaning of Article 1 of the 7 th Company Law Directive (83/349/EEC) whose consolidated accounts are subject to <i>Statutory Audit</i> .
<i>Audit Firm</i>	the organisational - generally legal - entity that performs a <i>Statutory Audit</i> (e.g., a sole practitioner's practice, a partnership or a company of professional accountants). The <i>Audit Firm</i> and the <i>Statutory Auditor</i> who is appointed for the <i>Statutory Audit</i> might be identical legal persons, but need not be (e.g., where an individual who is a member of a partnership practice is appointed as the <i>Statutory Auditor</i> , the partnership as such forms the <i>Audit Firm</i>).
<i>Audit Partner</i>	an audit professional within an <i>Audit Firm</i> or <i>Network</i> who himself is an approved person in the meaning of Article 2 (1) of the 8 th Company Law Directive (= statutory auditor) and, as an individual, takes on ultimate responsibilities for the audit work performed during a <i>Statutory Audit</i> ; he, generally, is authorised to sign audit reports on behalf

	of the <i>Audit Firm</i> which is the <i>Statutory Auditor</i> . He may also be a shareholder/owner or principal of the <i>Audit Firm</i> .
<i>Audit Team</i>	all audit professionals who, regardless of their legal relationship with the <i>Statutory Auditor</i> or <i>Audit Firm</i> , are assigned to a particular <i>Statutory Audit</i> engagement in order to perform the audit task, such as <i>Audit Partner(s)</i> , audit manager(s) and audit staff.
<i>Chain of Command</i>	Comprises all those persons who have a direct supervisory, management, compensation or other oversight responsibility over either any <i>Audit Partner</i> of the <i>Audit Team</i> or over the conduct of the <i>Statutory Audit</i> at office, country, regional or global levels. This includes all <i>Partners</i> , principals and shareholders who may prepare, review or directly influence the performance appraisal of any <i>Audit Partner</i> of the <i>Audit Team</i> or otherwise determine their compensation as a result of their involvement with the audit engagement.
<i>Engagement Partner</i>	the <i>Audit Partner</i> who has ultimate responsibilities for the <i>Statutory Audit</i> of a particular <i>Audit Client</i> , who co-ordinates the work of the <i>Audit Team</i> and that of professional personnel from other disciplines involved, ensures that this work is subject to quality control, and, if applicable, co-ordinates all statutory audit activities of a <i>Network</i> which relate to a <i>Statutory Audit</i> , particularly on consolidated accounts where <i>different Audit Partners</i> have different responsibilities for the audits of the entities to be consolidated.
<i>Engagement Team</i>	All persons who, regardless of their legal relationship with the <i>Statutory Auditor</i> or <i>Audit Firm</i> , are directly involved in the acceptance and performance of a particular <i>Statutory Audit</i> . This includes the <i>Audit Team</i> , employed or subcontracted professional personnel from other disciplines involved in the audit engagement (e.g., lawyers, actuaries, taxation specialists, IT-specialists, treasury man-

	agement specialists), and those who provide quality control or direct oversight of the audit engagement.
<i>Governance Body</i>	A body or a group of persons which is embedded in the <i>Audit Client's</i> corporate governance structure to exercise oversight over management as a fiduciary for investors and, if required by national law, for other stakeholders such as employees, and which consists of or, at least, includes individuals other than management, such as a supervisory board, an audit committee, or a group of non-executive directors or external board members.
<i>Key Audit Partner</i>	an <i>Audit Partner</i> of the <i>Engagement Team</i> (including the <i>Engagement Partner</i>) who is at group level responsible for reporting on significant matters, such as on significant subsidiaries or divisions of the <i>Audit Client</i> , or on significant risk factors that relate to the <i>Statutory Audit</i> of that client.
<i>Network</i>	Includes the <i>Audit Firm</i> which performs the <i>Statutory Audit</i> , together with its <i>Affiliates</i> and any other entity controlled by the <i>Audit Firm</i> or under common control, ownership or management or otherwise affiliated or associated with the <i>Audit Firm</i> through the use of a common name or through the sharing of significant common professional resources.
<i>"Office"</i>	The term "Office" means a distinct sub-group of an <i>Audit Firm</i> or <i>Network</i>, whether distinguished along geographical or practice lines, in which a <i>Key Audit Partner</i> primarily practices. A main criterion for identifying this sub-group should be the close working relationship between its members (e.g. working on the same kind of subjects or clients). In particular, it should be taken into account, that such working relationships are more and more evolving by means of a "virtual" office, due to technical developments and the increasing multinational activities of <i>Audit Clients</i>. In the case of smaller partnerships, the "Office" may encompass the whole firm, in which case all of the <i>Partners</i> and employees will be subject to

	the relevant requirements.
<i>Partner</i>	a professional within an <i>Audit Firm</i> or <i>Network</i> who, as an individual, takes on ultimate responsibilities for the work performed during an (audit or non-audit) engagement; he, generally, is authorised to sign on behalf of the <i>Audit Firm</i> , and may also be a shareholder/owner or principal of the <i>Audit Firm</i> .
<i>Public Interest Entities</i>	Entities which are of significant public interest because of their business, their size, their number of employees or their corporate status is such that they have a wide range of stakeholders. Examples of such entities might include credit institutions, insurance companies, investment firms, UCITS ¹ , pension firms and listed companies.
<i>Statutory Audit</i>	the audit service which is provided by an approved person in the meaning of Article 2 (1) of the 8 th Company Law Directive (= statutory auditor) when (a) carrying out an audit of the annual accounts of a company or firm and verifying that the annual report is consistent with those annual accounts in so far as such an audit and such a verification is required by Community law; or (b) carrying out an audit of the consolidated accounts of a body of undertakings and verifying that the consolidated annual report is consistent with those consolidated accounts in so far as such an audit and such a verification is required by Community law. For the purpose of this Recommendation, the term " <i>statutory audit</i> " would also include an attest service which, dependent on national law, is provided by a statutory auditor when companies are required to have financial reporting information other than the above (e.g. companies' interim financial accounts and reports) reviewed by a <i>Statutory Auditor</i> who has to give an opinion on this information.
<i>Statutory Auditor</i>	the approved person in the meaning of Article 2(1) of the 8 th Company Law Directive (= statutory

	auditor) who, either being a natural or a legal person, is appointed for a certain <i>Statutory Audit</i> engagement by means of national law and - as a consequence - in whose name the audit report is signed.
--	--

3. EU-Kommissionens henstilling af 15. november 2000 om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav

KOMMISSIONENS HENSTILLING

af 15. november 2000

om kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision i EU: Mindstekrav

(meddelt under nummer K(2000) 3304)

(EØS-relevant tekst)

(2001/256/EF)

KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER,

som henviser til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 211, andet led, og som tager følgende i betragtning:

- (1) I Rådets direktiv 84/253/EØF²⁹ "om autorisation af personer, der skal foretage lovpligtig revision af regnskaber", fastsættes kravene til personer, der har tilladelse til at foretage lovpligtig revision.
- (2) Kvalitetssikring i forbindelse med lovpligtig revision er af afgørende betydning, hvis det skal lykkes at sikre en god revisionskvalitet. God revisionskvalitet indebærer, at troværdigheden af offentliggjorte finansielle oplysninger styrkes, og at aktionærer, investorer, kreditorer og andre kapitalindskydere får en bedre service og beskyttelse.
- (3) Kvalitetssikring er erhvervets vigtigste middel til at give offentligheden og myndighederne sikkerhed for, at revisorer og revisionsfirmaer virker på et niveau, der opfylder de fastlagte revisionsstandarder og etiske regler. Kvalitetssikring giver desuden erhvervet mulighed for at fremme kvalitetsforbedringer.
- (4) Revisionspåtegninger bør overalt i EU give en vis mindstesikkerhed for pålideligheden af finansielle oplysninger. Det kan derfor hævdes, at medlemsstaterne allerede burde have truffet foranstaltninger til at sikre, at alle revisorer, der foretager lovpligtig revision, er omfattet af et kvalitetssikringssystem.
- (5) Kvalitetssikring er imidlertid et forholdsvis nyt fænomen i EU, hvilket fremgår af det forhold, at en række medlemsstater først for nylig har indført det, og at flere andre medlemsstater ikke havde et kvalitetssikringssystem pr. 1. januar 1999.

- (6) De nuværende nationale kvalitetssikringssystemer er forskellige på flere områder, såsom omfanget af kvalitetskontrollen, som det enten er obligatorisk eller frivilligt at deltage i, længden af den periode, som kontrollen dækker, samt reglerne for offentliggørelse af resultaterne af kontrollen. Sådanne forskelle gør det vanskeligt at vurdere, om de nationale kvalitetssikringssystemer opfylder de relevante mindstekrav.
- (7) På nuværende tidspunkt findes der ingen internationalt accepteret standard, der definerer mindstekrav til kvalitetssikring, og som kan bruges som målestok for nationale kvalitetssikringssystemer.
- (8) Dette initiativ vedrørende kvalitetssikring er rettet mod lovpligtige revisorer i EU som helhed og tager sigte på at fastlægge en standard for medlemsstaternes kvalitetssikringssystemer i hele EU.
- (9) Med det formål at forbedre kvaliteten af den lovpligtige revision kan definitionen af mindstekrav suppleres med andre former for ekstern kontrol med den lovpligtige revisionsfunktion, som kan foretages af tilsynsmyndigheder, børsmyndigheder eller andre sektorspecifikke myndigheder.
- (10) Det er op til medlemsstaterne selv at foretage supplerende kontrol med kvaliteten af den lovpligtige revision.
- (11) Spørgsmålet om kvalitetssikring blev behandlet i Kommissionens grønbog³⁰ om den lovpligtige revisors rolle, stilling og ansvar i EU, som fik tilslutning fra Rådet, Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet.
- (12) I fortsættelse af Kommissionens meddelelse "Lovpligtig revision i EU: Vejen frem"³¹ nedsattes EU-revisionsudvalget, som har besluttet at sætte kvalitetssikring højt på dagsordenen, og dets drøftelser har vist, at der er enighed om, at hver medlemsstat skal råde over et kvalitetssikringssystem i forbindelse med den lovpligtige revision.
- (13) I ovennævnte meddelelse bliver der klart givet udtryk for, at der skal arbejdes hen imod en harmonisering og forbedring af kvaliteten af den lovpligtige revision, og at dette helst skal ske, uden at der skal udarbejdes en ny lovgivning. Det er derfor hensigtsmæssigt at udstede en henstilling fra Kommissionen. Hvis denne henstilling ikke medfører den ønskede harmonisering af kvalitetssikringen, vil Kommissionen tage behovet for lovgivning op til fornyet overvejelse. I den forbindelse har Kommissionen til hensigt at vurdere situationen tre år efter vedtagelsen af denne henstilling.
- (14) 1 fortsættelse af konklusionerne fra Det Europæiske Råd i Lissabon har Kommissionen udsendt en meddelelse "Regnskabsstrategi: vejen frem"³², hvori det under-

30 EFT C 321 af 28.10.1996, s. 1.

31 EFT C 143 af 8.5.1998, s. 12.

32 KOM (2000) 359 endelig af 13. juni 2000.

streges, hvor vigtigt det er, at lovpligtig revision gennemføres på et niveau, der er lige højt i hele EU.

- (15) I EU-revisionsudvalget og kontaktudvalget om regnskabsdirektiverne er der generel enighed om mindstekravene i denne henstilling,

HENSTILLER:

at kvalitetssikringssystemerne i medlemsstaterne i Den Europæiske Union skal opfylde følgende mindstekrav:

1. Kvalitetssikringens omfang

Medlemsstaterne skal træffe foranstaltninger til at sikre, at alle personer, der foretager lovpligtig revision, er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

Udtrykket personer refererer til ottende direktiv, hvori der fastlægges regler for godkendelse af personer, der foretager lovpligtig revision (lovpligtige revisorer). I øjeblikket er det ikke alle personer i EU, som foretager lovpligtig revision, der er omfattet af et kvalitetssikringssystem.

2. Metodologi

Både sagkyndig vurdering ("peer review") og overvågning er acceptable metoder til kvalitetssikring.

Der anvendes grundlæggende to forskellige metoder til kvalitetssikring i EU: overvågning og sagkyndig vurdering. Overvågning henviser til en situation, hvor ansatte fra brancheorganet eller tilsynsmyndigheden styrer kvalitetssikringssystemet og foretager kvalitetskontrollen. Sagkyndig vurdering henviser til en situation, hvor (aktive) fagfæller, "peers", aflægger kontrolbesøg.

Overvågning og sagkyndig vurdering anses for ligeværdige metoder. I begge tilfælde skal såvel kontrollanternes kvalitet som deres objektivitet omhyggeligt sikres. Der skal træffes tilstrækkelige foranstaltninger til at sikre, at kontrollanterne har en ajourført viden om revisionsstandarder og kvalitetskontrollsystemer (jf. punkt 9). Dette gælder især, når overvågningsmetoden anvendes.

Betænkeligheder med hensyn til kontrollanternes uafhængighed bør reduceres gennem et tilstrækkeligt offentligt tilsyn med den måde, hvorpå kvalitetssikringssystemet administreres og fungerer og resultaterne deraf præsenteres (jf. punkt 6 og 10). Dette er især vigtigt, når metoden med sagkyndig vurdering anvendes.

3. Kontrolperiode og udvælgelse af kontrollerede personer.

3.1. Genstanden for en kvalitetskontrol er den lovpligtige revisor, som i denne forbindelse kan være et revisionsfirma eller en individuel revisor (jf. punkt 1).

Nogle medlemsstater kræver, at revision skal foretages af mindst to revisorer. I denne situation kunne udgangspunktet for udvælgelse af genstanden for kvalitetskontrollen være den enkelte lovpligtige revisionsopgave i stedet for den lov-

pligtige revisor, men genstanden for kvalitetskontrollen er dog fortsat den lovpligtige revisor.

3.2. Udvælgelsen af de lovpligtige revisorer, der skal kontrolleres, bør ske på en konsekvent måde, således at det sikres, at alle lovpligtige revisorer vurderes over en i forvejen fastlagt periode.

Såfremt det sikres, at alle lovpligtige revisorer vurderes over en i forvejen fastlagt periode, kan den årlige udvælgelse af lovpligtige revisorer, der skal kontrolleres, ske på grundlag af risiko (f.eks. på basis af arten af klienterne, omsætningen ved revisionsarbejde i relation til den samlede omsætning eller resultaterne af tidligere kontroller), stikprøver eller en kombination af disse metoder.

3.3.1 tilfælde af et revisionsfirma med flere afdelinger er afdelingen den optimale enhedsstørrelse for en kvalitetskontrol. Ved en kvalitetsvurdering af et revisionsfirma med flere afdelinger bør dets afdelinger altid være passende repræsenteret.

Større revisionsfirmaer har kontrolpolitikker og -procedurer, som omfatter hele firmaet, og som sikrer en vis grad af ensartethed, men de enkelte afdelinger kan anvende normer og standarder forskelligt. Derfor anses afdelingen for at være den mest velegnede enhed i forbindelse med en kvalitetskontrol.

3.4. Ue lovpligtige revisorer bør kunne vurderes inden for en periode på højst seks år.

Med de nuværende kvalitetssikringssystemer i EU varer det mellem 1 og 10 år at vurdere samtlige lovpligtige revisorer. I overensstemmelse med den skelnen, der foretages i punkt 5.1, bør der ske en afkorting af perioden for vurdering af alle lovpligtige revisorer med klienter blandt public interest-foretagender.

Når en lovpligtig revisor udelukkende reviderer små virksomheder med lav risiko, kan det accepteres, at kontrolperioden strækker sig over højst 10 år. I sådanne tilfælde vil det være nødvendigt at få regelmæssige oplysninger fra den lovpligtige revisor for at få bekræftet, at arten af hans klienter ikke har ændret sig væsentligt.

3.5. Perioden bør afkortes for lovpligtige revisorer, der tidligere er vurderet med mindre tilfredsstillende resultater.

I situationer, hvor resultatet af den sidste kvalitetskontrol som helhed var tilfredsstillende, men hvor der er fremsat en række henstillinger om forbedringer, kunne det være mere effektivt at følge op på gennemførelsen af de enkelte henstillinger end at foretage en ny omfattende kvalitetskontrol.

4. Omfanget af kvalitetskontrollen

4.1. Kvalitetssikring angår lovpligtige revisioner af årsregnskaber foretaget af lovpligtige registrerede revisorer. Kvalitetskontrollen skal blandt andet omfatte en vurdering af det interne kvalitetskontrollsystem i et revisionsfirma. For at efterprøve, om kvalitetskontrollen fungerer tilfredsstillende, skal der foretages en tilstrækkelig revisionstest med hensyn til procedurer og revisionsdokumenter.

Alle medlemsstater har allerede krævet, at revisionsfirmaerne skal indføre en intern kvalitetskontrol i overensstemmelse med den internationale revisionsstandard ISA 220, "Quality Control for Audit work". Foruden de fremhævede afsnit i ISA 220 kan det blive nødvendigt, at de enkelte medlemsstater indfører mere specifikke krav til den interne kvalitetskontrol hos lovpligtige revisorer, som tjener til at underbygge kvalitetsvurderingerne. Disse yderligere krav kan baseres på de kvalitetskontrolprocedurer, der er anført i ISA afsnit 220.6, som omhandler målsætningerne med interne kvalitetskontrollsystemer i revisionsfirmaer.

4.2. Kvalitetskontrollen skal omfatte følgende emner med henblik på analyse af de enkelte revisionsdokumenter:

- kvaliteten af arbejdsdokumenternes oplysninger som grundlag for vurdering af kvaliteten af revisionsarbejdet
- overholdelse af revisionsstandarder
- overholdelse af etiske principper og regler, herunder regler om uafhængighed
- revisionsberetninger:
 1. korrekt format og type for påtegningen
 2. årsregnskabernes overensstemmelse med reglerne for regnskabsaflæggelse som anført i revisionsberetningen
 3. manglende omtale af det forhold, at årsregnskabet ikke opfylder andre retskrav som anført i revisionsberetningen.

En lovpligtig revision, der foretages i overensstemmelse med retskrav, etablerede revisionsstandarder og under overholdelse af etiske regler, er af afgørende betydning for brugerne af reviderede finansielle oplysninger, fordi den sikrer en vis grad af troværdighed af de reviderede regnskaber. Der er fastlagt særlige krav med hensyn til revisionsberetningen på grund af dens betydning som det offentligt tilgængelige produkt af en lovpligtig revision. Kravet om overensstemmelse med reglerne for regnskabsaflæggelse er medtaget for at understrege den rolle, den lovpligtige revision spiller med hensyn til at håndhæve regnskabsstandarderne.

5. Skelnen mellem metoder

5.1. Der bør skelnes mellem den metode for kvalitetssikring, der gælder for lovpligtige revisorer med klienter blandt public interest-foretagender, og den, der gælder for dem, der ikke har klienter blandt public interest-foretagender. Denne skelnen angår en række systematiske aspekter af kvalitetssikring såsom hyppigere vurdering, øget offentligt tilsyn med styringen af kvalitetssikringen og mulighed for, at de kompetente myndigheder kan få adgang til kontrollantens dokumenter (jf. Denne skelnen ændrer ikke omfanget, målsætningerne eller den generelle fremgangsmåde i forbindelse med den individuelle kvalitetskontrol.

Udtrykket public interest-foretagende dækker blandt andet: børsnoterede selskaber, kreditinstitutter, forsikringsselskaber, investeringsvirksomheder, UCITS (institutter for kollektiv investering i værdipapirer) og pensionsfonde.

5.2. De kompetente myndigheder, som har det endelige ansvar for at administrere og opretholde kvalitetssikringssystemet, skal eventuelt have adgang til de enkelte dokumenter, som kontrollanten har udarbejdet om lovpligtige revisorer, der især har klienter blandt public interest-foretagender. Adgangen til kontrollantens dokumenter bør være omfattet af bestemmelserne om tavshedspligt i punkt 8.

6. Offentlig kontrol og offentliggørelse

6.1. Kvalitetssikringssystemerne bør være underkastet en passende offentlig kontrol foretaget af et kontrolorgan, hvor flertallet af medlemmerne ikke er revisorer.

Kvalitetssikringssystemerne i EU bør være tilstrækkelig troværdige til at opfylde de eksterne målsætninger, nemlig at opretholde offentlighedens tillid og påvise over for myndighederne, at de selvregulerende forpligtelser opfyldes i tilstrækkelig grad. Kravet om offentlig kontrol skal sikre, at kvalitetssikringen i såvel praksis som i teori fremstår tilstrækkelig troværdig i offentlighedens øjne. Den faktiske organisering af den offentlige kontrol med kvalitetssikringen vil variere fra det ene medlemsland til det andet afhængig af de eksisterende strukturer for tilsyn med lovpligtige revisorer og omfanget af den foreskrevne kontrol med kvaliteten af den lovpligtige revision i de enkelte sektorer.

Offentlig kontrol med kvalitetssikringen kunne være et supplement til eksisterende strukturer for tilsyn med revisorerhvervet, som allerede indebærer offentlig deltagelse, mens der i andre situationer vil være behov for et særskilt udvalg, hvis medlemmer ikke er revisorer, men f.eks. repræsentanter for erhvervslivet, for tilsynsmyndighederne på værdipapirområdet og for aktionærerne.

Formålet med den offentlige kontrol med kvalitetssikringen kunne blandt andet være at:

1. føre tilsyn med styringen (planlægning og kontrol) af kvalitetssikringssystemet
2. evaluere kontrolresultaterne
3. godkende offentliggørelsen af resultaterne af kvalitetsvurderingen (jf. 6.2).

6.2. Der skal ske en tilstrækkelig omfattende offentliggørelse af resultaterne af kvalitetsvurderingen.

Offentliggørelse af resultaterne af kvalitetsvurderingen er endnu et middel til at øge offentlighedens tillid til kvalitetssikringssystemerne. Offentliggørelse af de samlede resultater af kvalitetsvurderingen uden at nævne de enkelte revisionsfirmaer anses for at være tilstrækkelig. Troværdigheden vil blive større, hvis der

også offentliggøres oplysninger om henstillinger vedrørende faglige og/eller regulerende foranstaltninger, om opfølgning af henstillinger og om sanktioner.

7. Disciplinære sanktioner

Negative resultater af kvalitetskontrollen skal automatisk føre til, at der iværksættes disciplinære sanktioner. Disciplinærsystemet bør give mulighed for at slette den lovpligtige revisor i revisorregistret.

Kvalitetssikringen er ikke i sig selv det eneste redskab for disciplinære sanktioner. Kvalitetssikringen tager sigte på at håndhæve, påvise og forbedre revisionskvaliteten. Forbindelsen mellem kvalitetskontrol og disciplinære sanktioner bidrager til at øge troværdigheden og er også logisk, fordi kvalitetssikring kan anses for et håndhævelsesværktøj. Muligheden for at slette en revisor i registret er særlig relevant for lande, hvor registreringen af revisorer ikke foretages af det faglige organ, der varetager kvalitetssikringssystemet.

8. Tavshedspligt

8.1. Den lovpligtige revisor skal fritages for fortrolighedsbestemmelserne med hensyn til revisionsdokumenter, der anvendes i forbindelse med kvalitetskontrollen.

I de fleste medlemsstater med et kvalitetssikringssystem er overdragelse af revisionsdokumenter til kontrollanterne ikke omfattet af de normale regler for revisors tavshedspligt. Dette betyder, at overdragelse af revisionsdokumenter til kontrollanten ikke er et brud på tavshedspligten og derfor ikke kan være ansvarspådragende.

8.2. Kontrollanten skal være omfattet af samme regler om tavshedspligt som dem, der gælder for de lovpligtige revisorer. Når de kompetente myndigheder gives adgang til kontrollantens dokumenter (jf. punkt 5.2), kan dette dog ikke anses for brud på tavshedspligten.

De fleste medlemsstater med et kvalitetssikringssystem har vedtaget samme regler for kontrollantens tavshedspligt som dem, der gælder for de lovpligtige revisorer, når de foretager lovpligtige revisioner.

8.3. Det skal fastsættes, at alle personer, som arbejder eller har arbejdet for de relevante kompetente myndigheder med ansvar for at administrere og opretholde kvalitetssikringssystemet, samt medlemmerne af det offentlige tilsynsorgan skal være bundet af reglerne om tavshedspligt.

Tavshedspligten, som i sidste ende afhænger af den nationale lovgivning, indebærer i denne forbindelse, at de pågældende personer ikke må røbe fortrolige oplysninger, som de har modtaget under deres arbejde for en hvilken som helst person eller myndighed, undtagen i sammenfattet form, således at kontrollanten eller den lovpligtige revisor, der er omfattet af kvalitetskontrollen, og den revisionsklient, som de vurderede dokumenter vedrører, og de parter, der er knyttet til denne revisionsklient, ikke kan identificeres enkeltvis.

9. Kontrollantens kvalitet

Kvalitetssikringssystemet bør sikre, at de personer - hvad enten der er tale om fagfæller eller ansatte i et kontrolorgan - som foretager kvalitetskontrol, har en faglig uddannelse og relevante erfaringer kombineret med en specifik uddannelse i kvalitetssikring.

I flere lande er det kun registrerede revisorer, der kan udpeges til at foretage sagkyndig vurdering. Relevante erfaringer kan også vedrøre erfaringer fra en specifik sektor.

10. Kontrollantens uafhængighed og objektivitet

Kvalitetssikringssystemet bør sikre, at der tages passende hensyn til eventuelle interessekonflikter, når kontrollanterne udvælges til de enkelte kontrolopgaver. Kontrollanterne bør mindst være omfattet af de uafhængighedskrav, der gælder for lovpligtige revisorer.

Udvælgelsen af kontrollanter til individuelle kvalitetsundersøgelser bør være baseret på kriterier, som sikrer, at kontrollanten er uafhængig og objektiv både i teori og i praksis. Den faktiske anvendelse af udvælgelseskriterierne for kontrollanterne kunne overvåges af det offentlige tilsynsorgan.

11. Ressourcer

Der bør afsættes tilstrækkelige ressourcer (input) til kvalitetssikringssystemerne for at give dem en realistisk virkning af hensyn til troværdigheden.

Det er klart, at kvalitetssikringssystemer koster penge og derfor bør være så effektive som muligt for at opfylde de realistiske krav fra offentligheden og myndighederne. Anvendes et kvalitetssikringssystem upartisk på alle lovpligtige revisorer i EU, vil det i princippet ikke forstyrre konkurrencevilkårene på dette område.

Der er indlysende forskelle med hensyn til de ressourcer, der anvendes til kvalitetssikring. For at der kan foretages en meningsfuld sammenligning, bør de samlede ressourcer ses i forhold til antallet af lovpligtige revisioner, idet der tages hensyn til, om de lovpligtige revisorer har klienter blandt public interestforetagender eller ej (jf. punkt 3.4 vedr. kontrolperioden). Offentliggørelse af oplysninger om de ressourcer, der afsættes til ekstern kvalitetssikring, vil øge offentlighedens tillid til systemerne.

12. Afsluttende bestemmelse

Denne henstilling er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den [...].

På Kommissionens vegne
F. Bolkestein
Medlem af Kommissionen

Bilag 4 Gældende lovgivning

4.1. Bekendtgørelse af lov om statsautoriserede revisorer

Herved bekendtgøres lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 762 af 22. august 1994 med de ændringer, der følger af lov nr. 377 af 22. maj 1996, lov nr. 386 af 22. maj 1996 og lov nr. 1086 af 29. december 1997.

Kapitel 1

Beskikkelse som statsautoriseret revisor

§ 1 . Statsautoriserede revisorer beskikkes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

Stk. 2. Ret til at få beskikkelse som statsautoriseret revisor har enhver person, der

- 1) har bopæl her i landet,
- 2) er myndig og ikke er under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7,
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs,
- 4) har bestået en særlig eksamen, jf. § 4,
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en statsautoriseret revisors kontor og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som statsautoriseret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

Stk. 3 . Beskikkelse kan nægtes under de i borgerlig straffelovs § 78, stk. 2, nævnte omstændigheder. Endvidere kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende i stilling eller erhverv har udvist en sådan adfærd, at der er grund til at antage, at vedkommende ikke vil drive revisorvirksomhed på forsvarlig måde. Endelig kan beskikkelse nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

Stk. 4 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5.

§ 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan beskikke personer, som godtgør i udlandet at have fået en uddannelse, der findes at kunne ligestilles med den i § 1, stk. 2, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, jf. stk. 3.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer i enkelte tilfælde at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en statsautoriseret revisor.

Stk. 3 . Beskikkelse i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.

§ 3 . For beskikkelse som statsautoriseret revisor betales et af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat gebyr. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling.

Stk. 2 . Statsautoriserede revisorer skal, forinden beskikkelsen udleveres, underskrive en højtidelig forsikring om, at de med omhu og nøjagtighed vil udføre de hverv, der betros dem, og samvittighedsfuldt opfylde deres pligter som statsautoriserede revisorer.

§ 4 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 4, omhandlede eksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter en revisorkommission, der består af 1 formand og 10 andre medlemmer. 3 medlemmer skal være statsautoriserede revisorer, 2 registrerede revisorer, 2 forretningskyndige, 2 særligt sagkyndige med hensyn til henholdsvis skatteret og skifteret, og 1 skal have nationaløkonomisk kundskab. Revisorkommissionen bistår Erhvervs- og Selskabsstyrelsen ved administrationen af loven og lov om registrerede revisorer.

Stk. 3 . Revisorkommissionen afholder eksamen for statsautoriserede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission. Eksamenskommissionen skal bestå af 3 statsautoriserede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal vælges blandt de medlemmer, der ikke er statsautoriserede revisorer. Eksamenskommissionens øvrige medlemmer behøver ikke være medlemmer af Revisorkommissionen. Der kan ikke deltage registrerede revisorer i eksamenskommissionen.

§ 5 . Beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfalder, når vedkommende dør, eller hvis betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1, 2, 3 eller 6 ikke længere er opfyldt.

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

§ 5 a . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en statsautoriseret revisor beskikkelsen, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Beskikkelsen kan frakendes på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

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

Stk. 3 . Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udøve virksomhed som statsautoriseret revisor. Ankes en dom, hvorved en tilbagekaldelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at virksomheden som statsautoriseret revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

§ 6 . Er en beskikkelse som statsautoriseret revisor bortfaldet eller frakendt efter reglerne i denne lovs kapitel III eller i borgerlig straffelovs § 79, skal den straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis beskikkelsen er frakendt efter lovens § 5 a.

Stk. 2 . Ophører grunden til en beskikkelses bortfald at bestå, eller udløber eller ophæves frakendelsen af en beskikkelse, skal beskikkelsen efter begæring og uden betaling af afgift på ny sættes i kraft og udleveres den pågældende.

Kapitel 2

Statsautoriserede revisorers virksomhed

§ 6 a . En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

Stk. 2. En statsautoriseret revisor skal udføre sit hverv med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om statsautoriserede revisorers virksomhed, påtegninger og andre erklæringer samt for udførelse af revisionsarbejder.

§ 7 . 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«.

§ 8 . 1 retssager skal offentlige myndigheder til oplysning om regnskabsmæssige forhold fortrinsvis benytte statsautoriserede revisorer.

Stk. 2. En statsautoriseret revisor kan ikke medvirke ved istandbringelse af akkorder.

§ 9 . Statsautoriserede revisorer eller revisionsselskaber må kun have mere end et kontorsted, hvis hvert kontor ledes af en til virksomheden knyttet statsautoriseret revisor, der kun er leder af det pågældende kontor.

Stk. 2. Før et kontorsted etableres, skal der indgives anmeldelse herom til Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 10 . Stillingen som statsautoriseret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenstemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som statsautoriseret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte eller med stilling som

bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 6 a nævnte. En statsautoriseret revisor må ikke tage ansættelse i revisionsvirksomheder omfattet af lov om registrerede revisorer.

Stk. 3. En statsautoriseret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 6 a nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mere betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

Stk. 5. Ønsker en statsautoriseret revisor at udøve en virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som statsautoriseret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages, deponere sin beskikkelse i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 11 . Virksomhed som statsautoriseret revisor, jf. § 6 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab. Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomheder.

Stk. 2. I interessentskaber skal alle interessenterne være statsautoriserede revisorer.

Stk. 3. I aktie- og anpartsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af statsautoriserede revisorer.

Stk. 4. Aktier og anparter må alene ejes af

- 1) statsautoriserede revisorer.
- 2) virksomheder, der i overensstemmelse med denne paragraf driver eller ejer revisionsvirksomheder.
- 3) personer, der er fuldtidsbeskæftigede i revisorvirksomheden.
- 4) personer, der er deltidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden, og som derudover ikke har anden erhvervsmæssig beskæftigelse.
- 5) medarbejderforeninger i den pågældende revisionsvirksomhed, der er uafhængige af revisionsvirksomhedens ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsvirksomheden samt alene har de under nr. 3 og 4 nævnte personer som medlemmer, samt
- 6) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning.

Stk. 5 . De i stk. 4, nr. 3, 4 og 6, nævnte personer, der ikke er statsautoriserede revisorer, samt de i stk. 4, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller indskudskapitalen og må tilsammen højst råde over 30 pct. af stemmerettighederne i selskabet.

Stk. 6 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 2 og 4 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, såfremt forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor. En tilladelse kan gøres tidsbegrænset og betinget.

Stk. 7 . Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger, efter at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 4 eller 5. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

Stk. 8 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers død eller deponering af beskikkelse.

§ 12 . En statsautoriseret revisors påtegning på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, 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 og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

§ 13 . Ingen statsautoriseret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når

- 1) den pågældende ved tjenesteforhold, ved ægteskab, ved faste samlivsforhold, ved adoptiv eller plejeforhold eller ved slægts- eller svogerskab i op- eller nedstigende linie eller i sidelinien så nært som søskendebørn er knyttet til den, som har begæret erklæringen, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller til vedkommendes bogholder eller kasserer.
- 2) den pågældende i tilfælde af, at erklæringen er begæret af erhvervsvirksomheder eller institutioner, eller revisionen ønskes udført hos disse, på

- nogen af de under 1) angivne måder er knyttet til medlemmer af vedkommende bestyrelse eller direktion eller til virksomhedens eller institutionens kasserer eller bogholder.
- 3) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, har nogen form for økonomisk interesse i den revisionsvirksomhed, hvortil revisor er knyttet.
 - 4) den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført, eller dennes virksomheds ledelsesmedlemmer eller ansatte har ret til at udpege medlemmer til revisionsvirksomhedens bestyrelse eller bestyrelsen i revisionsvirksomhedens moder-virksomhed.
 - 5) revisor, dennes ægtefælle, forældre eller børn eller den, som revisor lever sammen med i et fast samlivsforhold, har mere end en ubetydelig økonomisk interesse i den virksomhed, om hvis forhold erklæring ønskes afgivet, eller hos hvem revisionen ønskes udført eller
 - 6) der foreligger andre omstændigheder, der er egnet til at vække tvivl om revisors uafhængighed.

Stk. 2 . Såfremt der i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter er foreskrevet valg af flere revisorer, hvoraf mindst en skal være statsautoriseret revisor, kan den valgte revisors personale eller revisorer, der drives revisionsvirksomhed sammen med, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionselskab eller en i et sådant ansat statsautoriseret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionselskabet ansat statsautoriseret revisor eller nogen anden af dets øvrige personale vælges som medrevisor.

Stk. 3 . En statsautoriseret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

§ 14 . En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos en klient. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, såfremt der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2 . Statsautoriserede revisorer må ikke betinge sig højere vederlag for deres arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 3 . Ej heller må statsautoriserede revisorer for deres arbejde betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet.

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

Stk. 2 . En statsautoriseret revisor må højst beskæftige tre revisormedarbejdere, som ikke i mindst tre år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af de på en statsautoriseret revisors kontor almindeligt forefaldende revisionsarbejder. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

Stk. 3. Revisormedarbejdere skal beskæftiges ved sådant almindeligt forefaldende revisionsarbejde, som kan give dem den for opnåelse af beskikkelse som statsautoriseret revisor fornødne praktiske færdighed, og der skal gives dem adgang til at deltage i den teoretiske uddannelse til revisoreksamen.

§ 15 a . Erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen og af Revisorkommissionen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

§ 16 . Overtrædelse af § 6, stk. 1, § 7, § 9, § 10, stk. 1 og 2, § 11, stk. 1-5 og 7, § 13, stk. 1, nr. 1-5, stk. 2 og 3, samt § 14, stk. 1 og 3, straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

Stk. 4 . En statsautoriseret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

Kapitel 3

Disciplinærnævn og Revisorernævn

§ 18 . Foreningen af Statsautoriserede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være statsautoriserede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange statsautoriserede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en dommer som næstformand. Formandskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2 . Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer, skal antallet af statsautoriserede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk. 3 . Klager over, at en statsautoriseret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer.

Stk. 4 . Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden eller Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

Stk. 5 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

§ 18 a . En statsautoriseret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Stk. 2 . Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe retlighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, skal

nævnet med en begrundet redegørelse henvise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

Stk. 4 . Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden kan alene pålægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klagesag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

Stk. 5 . Revisornævnets formand kan efter indstilling fra formanden for Disciplinærnævnet i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen for Disciplinærnævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

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

§ 18 b . Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Foreningen af Statsautoriserede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

Stk. 2 . Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§ 18 c . Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

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

§ 19 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen nedsætter et Revisornævn bestående af en dommer som formand samt 8 medlemmer. 2 skal være statsautoriserede revisorer, 2 være registrerede revisorer, 1 have nationaløkonomisk uddannelse, 1 den juridiske uddannelse, 1 have indsigt i pengeinstitutters og 1 i investorers forhold. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2 . Revisornævnet behandler sager, der henvises til eller indbringes for Revisornævnet i medfør af § 18 a, stk. 2, eller § 18 b, stk. 1, i denne lov eller i medfør af § 11 a, stk. 2, eller § 11 b, stk. 1, i lov om registrerede revisorer.

Stk. 3. Ved Revisornævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 statsautoriseret revisor, 1 registreret revisor og 2 medlemmer af nævnet, der ikke er revisorer. Deltager flere medlemmer, må antallet af revisorer ikke overstige antallet af medlemmer, der ikke er revisorer.

Stk. 4. Revisornævnets formand kan i større eller komplicerede sager udvælge en sagkyndig person til at forelægge sagen for Revisornævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Statsautoriserede Revisorer i sager vedrørende statsautoriserede revisorer og af Foreningen af Registrerede Revisorer i sager vedrørende registrerede revisorer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågældende myndighed.

§ 19 a . Ved Revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 19, stk. 2, finder bestemmelserne i § 18 a, stk. 1 og 3, i denne lov samt § 11 a, stk. 1 og 3, i lov om registrerede revisorer, tilsvarende anvendelse.

Stk. 2 . Såfremt en statsautoriseret eller en registreret revisor har gjort sig skyldig i grov eller oftere gentagen forsømmelse i udøvelsen af sin virksomhed, og de udviste forhold giver grund til at antage, at den pågældende ikke fremtidig vil udøve virksomheden på forsvarlig måde, kan Revisornævnet begrænse den pågældendes adgang til at udøve lovpligtig revision eller frakende beskikkelsen eller retten til at være optaget i Revisorregistret på tid fra 6 måneder til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til efter § 20 at begære domstolsprøvelse og om fristen herfor.

Stk. 3 . Revisornævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggøres.

§ 19 b . Revisornævnets afgørelser kan ikke indbringes for anden administrativ myndighed.

§ 20 . En afgørelse efter § 19 a, stk. 2, kan af den, afgørelsen vedrører, forlanges indbragt for landsretten.

Stk. 2 . Begæring i henhold til stk. 1 skal være modtaget i Erhvervs- og Selskabsstyrelsen senest 4 uger efter, at afgørelsen er meddelt den pågældende.

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen anlægger sag mod den pågældende i den borgerlige retsplejes former.

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

§ 21 . Revisornævnet kan til enhver tid efter ansøgning ophæve en i henhold til § 19 a, stk. 2, foretagen frakendelse. Er denne sket indtil videre, og afslår nævnet ansøgning om ophævelse af frakendelsen, kan den pågældende forlange afgørelsen prøvet ved landsretten, såfremt der er forløbet fem år efter frakendelsen og mindst to år efter, at generhvervelse af beskikkelsen senest er nægtet ved dom. § 19 a, stk. 2, 2. punktum, og § 20, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

§ 22 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere regler for Revisornævnets virksomhed og regler om, at klagerne skal betale et gebyr for at få behandlet en klage. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer og Foreningen af Registrerede Revisorer skal dog ikke betale gebyr.

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

§ 22 a . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 18 omhandlede Disciplinærnævn og det i § 19 omhandlede Revisornævn også kan behandle klager over autoriserede revisorer, der er beskikket af den færøske registreringsmyndighed.

Stk. 2 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan lade den i § 4, stk. 2, nævnte Revisorkommission bistå den færøske registreringsmyndighed.

Kapitel 3 a

Frister

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

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

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

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

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

Kapitel 4

Ikrafttrædelsesbestemmelser m.v.

§ 23. Denne lov træder i kraft den 1. juli 1967.

Stk. 2. Samtidig ophæves §§ 65-73 og 95 i næringslov nr. 138 af 28. april 1931.

Stk. 3. Det påhviler statsautoriserede revisorer, der ikke har deponeret deres beskikkelse, inden en måned efter lovens ikrafttræden at have forsikret som anført i § 1, stk. 2, nr. 7.

§ 24. 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.

4.2. Bekendtgørelse af lov om registrerede revisorer.

Herved bekendtgøres lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 763 af 22. august 1994, med de ændringer, der følger af lov nr. 377 af 22. maj 1996, lov nr. 386 af 22. maj 1996 og lov nr. 1086 af 29. december 1997.

Kapitel 1

Optagelse i registret

§ 1. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen 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 bopæl her i landet.
- 2) er myndig og ikke under værgemål efter værgemålslovens § 5 eller under samværgemål efter værgemålslovens § 7.
- 3) ikke har anmeldt betalingsstandsning og ikke er under konkurs.
- 4) har bestået en særlig kvalifikationseksamen, jf. § 1 b.
- 5) i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelse af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en registreret eller statsautoriseret revisors kontor og
- 6) er forsikret mod økonomiske krav, som måtte følge af udførelsen af hvervet som registreret revisor. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter regler herom, herunder om forsikringens omfang og art samt dens tidsmæssige udstrækning.

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 vedkommende ikke vil drive virksomhed som registreret revisor på forsvarlig måde. Endelig kan optagelse i registret nægtes, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 50.000 kr. og derover.

Stk. 4 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra betingelserne i stk. 2, nr. 5. Registreringen kan i så fald tidsbegrænses.

§ 1 a. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan registrere personer, som godtgør at have fået en uddannelse i udlandet, der findes at kunne ligestilles med

den i § 1, stk. 2, nr. 4 og 5, omhandlede uddannelse, og som i øvrigt opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, jf. stk. 3.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan i øvrigt, hvor særlige forhold gør sig gældende, tillade udenlandske revisorer i enkelte tilfælde at varetage hverv, hvortil der i lovgivningen kræves en registreret revisor.

Stk. 3. Registrering i henhold til en særlig af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i medfør af loven given dispensation kan begrænses og betinges.

§ 1 b. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsætter de nærmere bestemmelser om den i § 1, stk. 2, nr. 4, nævnte kvalifikationseksamen, herunder betingelserne for at indstille sig til eksamen, eksamenskravene, eksamens afholdelse og bedømmelsen.

Stk. 2. Den i henhold til § 4, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer nedsatte Revisorkommission afholder eksamen for registrerede revisorer. Til at bistå ved afholdelse af eksamen nedsætter Revisorkommissionen en eksamenskommission. Eksamenskommissionen skal bestå af 3 registrerede revisorer og af 5 eller flere medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Formanden for eksamenskommissionen skal vælges blandt de medlemmer, der ikke er registrerede revisorer. Eksamenskommissionens øvrige medlemmer behøver ikke være medlemmer af Revisorkommissionen. Der kan ikke deltage statsautoriserede revisorer i eksamenskommissionen.

§ 2 . Ved optagelse i Revisorregistret betales et af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fastsat gebyr. Styrelsen kan bestemme, at gebyret kan opkræves efterfølgende, og at der kan fastsættes gebyr for rykkerbreve m.v. ved for sen betaling. Der udleveres den pågældende et bevis for den stedfundne registrering.

§ 2 a . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fratage en registreret revisor retten til at være optaget i registret, såfremt den pågældende har en forfalden gæld til det offentlige på 100.000 kr. og derover. Frakendelsen kan ske på tid fra 1 til 5 år eller indtil videre. Afgørelsen skal indeholde oplysning om adgangen til domstolsprøvelse efter stk. 2 og om fristen herfor.

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

Stk. 3 . Anmodning om sagsanlæg har ikke opsættende virkning, men retten kan ved kendelse bestemme, at den pågældende under sagens behandling skal have adgang til at udøve virksomhed som registreret revisor. Ankes en

dom, hvorved en tilbagekaldelse ikke findes lovlig, kan den ret, der har afsagt dommen, eller den ret, hvortil sagen er indbragt, bestemme, at virksomheden som registreret revisor ikke må drives under ankesagens behandling.

§ 3 . En registreret revisor slettes i registreret,

- 1) når vedkommende dør.
- 2) hvis betingelserne i § 1, stk. 2. nr. 1, 2, 3 eller 6 ikke længere er opfyldt.
- 3) hvis retten til at være optaget i registret frakendes efter § 11, stk. 2 eller borgerlig straffelovs § 79 eller
- 4) hvis den pågældende driver et erhverv eller indtager en stilling, der efter § 4, stk. 1 og 2 ikke kan forenes med virksomheden som registreret revisor

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

Stk. 3 . Slettes en registreret revisor, skal registreringsbeviset straks tilbageleveres Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Det samme gælder, hvis revisoren er slettet i registret efter § 2 a.

Stk. 4 . Ophører grunden til, at en revisor er slettet, skal den pågældende på ny optages i registret efter anmodning og uden betaling af gebyr.

§ 4 . Kun personer, der er optaget i Revisorregistret, må benytte betegnelsen »registreret revisor«.

Kapitel 2

Registrerede revisors virksomhed

§ 4 a. En registreret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m. v. samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder.

Stk. 2. En registreret revisor skal udføre sit hverv med omhu, nøjagtighed og den hurtighed, som hvervets beskaffenhed tillader, samt i overensstemmelse med god revisorskik.

Stk. 3. En registreret revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant under udøvelse af revision. Det samme gælder ved afgivelse af erklæringer og

rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen eller ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om registrerede revisorers virksomhed, påtegninger og andre erklæringer samt for udførelse af revisionsarbejder.

§ 5. Registrerede revisorer samt selskaber, som driver bogførings-, regnskabs- eller revisionsvirksomhed med registrerede revisorer som deltagere eller ansatte, må kun have mere end et 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 Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.

§ 6. En registreret revisors påtegning på et regnskab anses, medmindre andet fremgår af påtegningen, som udtryk for, at regnskabet er revideret af den pågældende, 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 og eventuelle vedtægters krav til regnskabsaflæggelsen.

§ 6 a . Stillingen som registreret revisor kan ikke forenes med nogen stats- eller kommunal tjenestemandsstilling eller anden fastlønnet stilling i offentlig virksomhed bortset fra stilling som lærer ved en undervisningsinstitution eller som medarbejder ved en videnskabelig institution.

Stk. 2. Stillingen som registreret revisor er uforenelig med udøvelsen af anden erhvervsvirksomhed end den i § 4 a nævnte eller med stilling som bestyrelsesmedlem, direktør, administrator, likvidator eller i øvrigt som ansat i en virksomhed, der driver anden erhvervsvirksomhed end den i § 4 a nævnte.

Stk. 3. En registreret revisor må ikke have en sådan ejerandel i en virksomhed, der driver anden virksomhed end den i § 4 a nævnte, at revisor derved får indflydelse på eller en mere betydelig økonomisk interesse i den pågældende virksomhed. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte en frist for afhændelse af sådanne ejerandele.

Stk. 4. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra stk. 1-3, hvis det skønnes, at den omhandlede virksomhed eller stilling er uden indflydelse på revisors uafhængighed.

Stk. 5. Ønsker en registreret revisor at udøve virksomhed eller beklæde en stilling, der er uforenelig med stillingen som registreret revisor, skal den pågældende, inden virksomheden påbegyndes eller stillingen overtages,

anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om at blive slettet i Revisorregistret.

§ 6 b. Virksomhed som registreret revisor, jf. § 4 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab eller i aktie- eller anpartsselskab. Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomhed.

Stk. 2 . I interessentskaber skal alle interessenterne være registrerede revisorer.

Stk. 3 . I aktie- og anpartsselskaber skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være registrerede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af registrerede revisorer.

Stk. 4 . Aktier og anparter må alene ejes af

- 1) registrerede revisorer.
- 2) virksomheder, der i overensstemmelse med denne paragraf driver eller ejer revisionsvirksomheder.
- 3) personer, der er fuldtidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden.
- 4) personer, der er deltidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden, og som derudover ikke har anden erhvervsmæssig beskæftigelse.
- 5) medarbejderforeninger i den pågældende revisionsvirksomhed, der er uafhængige af revisionsvirksomhedens ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsvirksomheden samt alene har de under nr. 3 og 4 nævnte personer som medlemmer, samt
- 6) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning.

Stk. 5 . De i stk. 4, nr. 3, 4 og 6, nævnte personer, der ikke er registrerede revisorer, samt de i stk. 4, nr. 5, nævnte foreninger må tilsammen højst eje 30 pct. af aktie- eller indskudskapitalen og må tilsammen højst råde over 30 pct. af stemmerettighederne i selskabet.

Stk. 6 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan tillade, at andre end de i stk. 2 og 4 nævnte har ejerinteresser i en revisionsvirksomhed, såfremt forholdene taler herfor. Styrelsen kan endvidere tillade, at der drives revisionsvirksomhed sammen med udenlandske revisorer, såfremt forholdene taler herfor.

Stk. 7 . Aktier skal udstedes på navn og må ikke være omsætningspapirer. En erhverver af en aktie eller anpart skal anmelde sin adkomst til selskabet senest 4 uger efter erhvervelsen. Aktier eller anparter skal afhændes senest 8 uger, efter at ejerforholdet er kommet i strid med stk. 4 eller 5. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, skal selskabet straks tvangsindløse

aktierne eller anparterne. Ved tvangsindløsning finder reglerne i aktieselskabslovens §§ 20 b og 20 c tilsvarende anvendelse, uanset om der er tale om tvangsindløsning af aktier eller anparter.

Stk. 8. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte nærmere regler om udøvelse af revisionsvirksomhed i selskabsform, herunder regler om offentliggørelse af ejerforholdene i revisionsvirksomheden, om udøvelse af stemmeretten på aktierne eller anparterne i revisionsvirksomheden samt om afhændelse af en aktie eller anpart i tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers død eller slettelse i Revisorregistret.

§ 6 c . Uanset bestemmelserne i § 6 a, stk. 2, og § 6 b, stk. 1, kan revisionsvirksomhed, jf. § 4 a, udøves i de landøkonomiske foreningers rådgivningskontorer, der er tilknyttet eller drives under De danske Landboforeninger, Dansk Familielandbrug eller Dansk Erhvervsgartnerforening, og registrerede revisorer kan tage ansættelse i disse rådgivningskontorer. Sådanne revisorer må alene udføre revisionsvirksomhed for fysiske og juridiske personer, der driver landbrugsvirksomhed, og hos hvem rådgivningskontoret i et regnskabsår ikke har en større andel af sin omsætning end 5 pct.

Stk. 2. Registrerede revisorer, der er ansat på de i stk. 1 nævnte rådgivningskontorer, må ikke udøve anden revisionsvirksomhed eller have ejerandele i en revisionsvirksomhed.

§ 7 . Ingen registreret revisor må i sin virksomhed afgive erklæring, når

- 1) registrerede revisorer,
- 2) virksomheder, der i overensstemmelse med denne paragraf driver eller ejer revisionsvirksomheder.
- 3) personer, der er fuldtidsbeskæftigede i revisorvirksomheden.
- 4) personer, der er deltidsbeskæftigede i revisionsvirksomheden, og som derudover ikke har anden erhvervsmæssig beskæftigelse.
- 5) medarbejderforeninger i den pågældende revisionsvirksomhed, der er uafhængige af revisionsvirksomhedens ledelse og alene ejer aktier eller anparter i revisionsvirksomheden samt alene har de under nr. 3 og 4 nævnte personer som medlemmer, samt
- 6) personer, der har erhvervet aktierne eller anparterne som led i en medarbejderordning.

Stk. 2. En registreret revisor skal ved udførelsen af revisionsopgaver uden for Danmark iagttage de bestemmelser om uafhængighed, der gælder for lovpligtig revision i vedkommende land.

§ 8 . En revisionsvirksomhed må ikke i hvert af tre på hinanden følgende regnskabsår have en større andel af sin omsætning end 20 pct. hos een klient. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage herfra, såfremt der foreligger særlige omstændigheder.

Stk. 2 . Registrerede revisorer må ikke betinge sig højere vederlag for deres arbejde, end der kan anses for rimeligt.

Stk. 3 . Ej heller må registrerede revisorer for deres arbejde betinge sig et vederlag, hvis betaling eller størrelse gøres afhængig af et projekts gennemførelse, det økonomiske resultat eller andre økonomiske konsekvenser af arbejdet.

§ 8 a . Erhvervsministeren kan fastsætte regler om klageadgangen for afgørelser, der træffes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, herunder at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.

§ 8 b . Er der i lovgivningen eller i en virksomheds vedtægter foreskrevet valg af flere revisorer, kan en valgt registreret revisors personale eller revisorer, med hvilke der drives revisionsvirksomhed, ikke vælges som medrevisorer. Vælges et revisionsselskab eller en i et sådant ansat registreret revisor som den ene revisor, kan ingen i revisionsselskabet ansat person vælges som medrevisor.

§ 8 c . En registreret revisor må højst beskæftige 3 revisormedarbejdere, som ikke i mindst 3 år efter det fyldte 18. år har deltaget i udførelsen af navnlig opgaver, der vedrører revision af årsregnskaber, konsoliderede regnskaber eller tilsvarende finansielle oversigter, på en statsautoriseret eller registreret revisors kontor. Når særlige omstændigheder taler derfor, kan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen undtage fra denne bestemmelse.

Kapitel 3

Bestemmelser vedrørende straf m.v.

§ 9 . Overtrædelse af § 3, stk. 3, § 4, § 5, § 6 a, stk. 1 og 2, § 6 b, stk. 1-5 og 7, § 6 c, § 7, stk. 1, nr. 1-5, og stk. 2, § 8, stk. 1 og 3, samt § 8 b straffes med bøde, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

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

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

Stk. 4. En registreret revisor, der i sin virksomhed afgiver urigtig skriftlig erklæring eller skriftligt bevidner noget, hvorom den pågældende ingen kundskab har, eller underskriver på et regnskab, som ikke er revideret af vedkommende, uden at dette fremgår af den afgivne revisionserklæring, straffes med bøde eller hæfte, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.

§ 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, grunden til sin fratræden.

§ 11 . Foreningen af Registrerede Revisorer opretter et Disciplinærnævn, hvis forretningsorden udstedes af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Disciplinærnævnet består af en formand, der skal være dommer, og mindst 4 andre medlemmer, hvoraf 2 skal være registrerede revisorer og 2 skal være repræsentanter for regnskabsbrugerne. Ved udvidelse af medlemskredsen skal der udnævnes lige mange registrerede revisorer og repræsentanter for regnskabsbrugerne. Nævnets formand og medlemmer udpeges af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, der ligeledes kan udpege en dommer som næstformand. Formandsskab og medlemmer udpeges for en periode af indtil 4 år.

Stk. 2. Ved Disciplinærnævnets behandling af en sag skal foruden formanden eller næstformanden mindst deltage 1 registreret revisor og 1 repræsentant for regnskabsbrugerne. Deltager flere medlemmer skal antallet af registrerede revisorer svare til antallet af repræsentanter for regnskabsbrugerne.

Stk. 3. Klager over, at en registreret revisor ved udøvelsen af sin virksomhed har tilsidesat de pligter, som stillingen medfører, kan indbringes for Disciplinærnævnet. Klager over revisors vederlag samt kollegiale sager kan ikke indbringes for Disciplinærnævnet. Disciplinærnævnet skal behandle klagerne uden hensyn til, om indklagede er medlem af Foreningen af Registrerede Revisorer.

Stk. 4. Disciplinærnævnet eller formanden kan afvise at behandle klager fra personer, der ikke har en retlig interesse i det forhold, klagen angår, samt klager, der på forhånd må skønnes grundløse. Er en klage indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden eller Foreningen af Registrerede Revisorer, skal Disciplinærnævnet behandle klagen.

Stk. 5 . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan fastsætte regler om, at klageren skal betale et gebyr til Disciplinærnævnet for at få behandlet en klage.

§ 11 a . En registreret revisor, der ved udøvelsen af sin virksomhed tilside-sætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Disciplinærnævnet tildeles en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 200.000 kr. Bøden tilfalder statskassen.

Stk. 2 . Finder Disciplinærnævnet, at det over for en indklaget kan blive aktuelt at bringe rettighedsfrakendelse i anvendelse, jf. § 19 a, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, skal nævnet med en begrundet redegørelse hen-vise sagen til behandling i Revisornævnet.

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

Stk. 4 . Påhviler der den revisionsvirksomhed, hvori den pågældende revisor er indehaver eller er ansat, et medansvar for forhold, som nævnt i stk. 1, kan revisionsvirksomheden pålægges en advarsel eller en bøde, der tilfalder statskassen, på ikke over 500.000 kr. Revisionsvirksomheden kan alene på-lægges sanktioner, såfremt virksomheden er inddraget som part i en klage-sag for Disciplinærnævnet eller Revisornævnet.

Stk. 5 . Revisornævnets formand kan efter indstilling fra formanden for Di-sciplinærnævnet i større og komplicerede sager udvælge en sagkyndig til at forelægge sagen for Disciplinærnævnet og foretage afhøringer for nævnet. Udgiften til den sagkyndige afholdes af Foreningen af Registrerede Reviso-rer. I sager indbragt af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Finanstilsynet, skatteministeren eller anklagemyndigheden afholdes udgiften af den pågælden-de myndighed.

Stk. 6. Disciplinærnævnet kan bestemme, at en afgørelse skal offentliggø-res.

§ 11 b . Disciplinærnævnets afgørelse kan af sagens parter indbringes for Revisornævnet. Indbringelsen skal være modtaget i Revisornævnet senest 3 måneder efter afgørelsens meddelelse. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, Fi-nanstilsynet, skatteministeren, anklagemyndigheden og Foreningen af Regi-strerede Revisorer kan inden for samme frist indbringe enhver afgørelse, der er truffet af Disciplinærnævnet, for Revisornævnet.

Stk. 2 . Sagens indbringelse for Revisornævnet har opsættende virkning.

§ 11 c . Forældelsesfristen er 5 år regnet fra den dag, da den pligtstridige handling eller undladelse er ophørt.

Stk. 2 . Forældelsesfristen afbrydes ved indgivelse af klage til Disciplinær-nævnet.

§ 11 d . Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan bestemme, at det i § 11 omhandlede Disciplinærnævn også kan behandle klager over registrerede revisorer, der er registreret af den færøske registreringsmyndighed.

Stk. 2 . Reglerne i §§ 19-22 a i lov om statsautoriserede revisorer finder anvendelse på Revisornævnets behandling af sager vedrørende registrerede revisorer.

Kapitel 3 a

Frister

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

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

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

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

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

Kapitel 4

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

§ 12. Loven træder i kraft den 1. november 1970.

Stk. 2. Revisorer har indtil den 1. november 1971 ret til at blive optaget i Revisorregistret, hvis de

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

- 3) opfylder betingelserne i § 1, stk. 2, nr. 1-4, jf. stk. 3, og efter det fyldte 40. år gennem mindst de seneste 10 år har været ansat hos en statsautoriserede revisor og der deltaget i alle almindeligt forekommende bogførings-, regnskabs- og revisionsarbejder.

§ 12 a . (Udeladt)

§ 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.

4.3. Uddrag af lov nr. 227 af 21. april 1999 (§§ 2,3 og 6)

Uddrag af lov om ændring af lov om omsætning af fast ejendom, lov om statsautoriserede revisorer, lov om registrerede revisorer, lov om translatører og tolke og lov om dispachører (lov nr. 227 af 21. april 1999)

§2

I lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998, foretages følgende ændring:

1.1 § 1, stk. 1, indsættes som 2. pkt.:

»Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører et offentligt register over statsautoriserede revisorer.«

§3

I lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998, foretages følgende ændring:

1.1 § 1, stk. 1, indsættes efter »et«: »offentligt«.

§6

Loven træder i kraft den 1. juli 2000.

4.4. Lov nr. 1087 af 29. december 1999 om ændring af lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer

§ 1

I lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998, som ændret ved § 2 i lov nr. 227 af 21. april 1999, foretages følgende ændringer:

1. § 6 a, stk. 1, affattes således:

»En statsautoriseret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder. Revisors virksomhed omfatter ligeledes udøvelse af aktiviteter under erhvervsserviceordningen.«

2. § 11, stk. 1, affattes således:

»Virksomhed som statsautoriseret revisor, jf. § 6 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab). Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomheder.«

5. § 11, stk. 3, affattes således:

»Stk. 3. I aktieselskaber, anpartsselskaber og kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber) skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være statsautoriserede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af statsautoriserede revisorer. I kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber) skal samtlige komplementarer være statsautoriserede revisorer eller statsautoriserede revisionsvirksomheder.«

4. § 19 a, stk. 1, affattes således:

»Ved Revisornævnets behandling af sager, som er indbragt for eller henvist til nævnet, jf. § 19, stk. 2, finder bestemmelserne i § 18 a, stk. 1 og 4, i denne lov samt § 11 a, stk. 1 og 4, i lov om registrerede revisorer tilsvarende anvendelse.«

§ 2

I lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998, som ændret ved § 3 i lov nr. 227 af 21. april 1999, foretages følgende ændringer:

1. § 3, stk. 1, nr. 3, affattes således:

"3) hvis retten til at være optaget i registret frakendes efter § 19 a, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer eller borgerlig straffelovs § 79 eller."

2. § 4 a, stk. 1, affattes således:

"En registreret revisors virksomhed omfatter revision af regnskaber m.v. og supplerende beretninger samt rådgivning og assistance i forbindelse hermed og inden for tilgrænsende områder. Revisors virksomhed omfatter ligeledes udøvelse af aktiviteter under erhvervsserviceordningen."

3. § 6 b, stk. 1, affattes således:

"Virksomhed som registreret revisor, jf. § 4 a, må kun udøves som enkeltmandsvirksomhed, interessentskab, aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab). Virksomheden må alene drive revisionsvirksomhed og eje revisionsvirksomheder."

6. § 6 b, stk. 3, affattes således:

»Stk. 3. I aktieselskaber, anpartsselskaber og kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber) skal flertallet af bestyrelsesmedlemmerne være registrerede revisorer. Er anpartsselskabet uden bestyrelse, skal direktionen alene bestå af registrerede revisorer. I kommandit-aktieselskaber (partnerselskaber) skal samtlige komplementarer være registrerede revisorer eller registrerede revisionsvirksomheder.«

§ 3

Loven træder i kraft den 1. januar 2000.

§ 4

Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland, men kan ved kongelig anordning sættes i kraft for Grønland med de afvigelser, som de særlige grønlandske forhold tilsiger.

4.5. Uddrag af lov nr. 449 af 7. juni 2001 (§§ 5, 6 og 7)

Uddrag af lov nr. 449 af 7. juni 2001 om ændring af lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, lov om erhvervsdrivende fonde, lov om erhvervsdrivende virksomheder, lov om statsautoriserede revisorer og lov om registrerede revisorer

§ 5

I lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998, som ændret ved lov nr. 227 af 21. april 1999 og lov nr. 1087 af 29. december 1999, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 6 a indsættes:

»§ 6 b. Har en virksomhed pligt til at lade et regnskab revidere, løber revisors hverv, til ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen, virksomhedens vedtægter eller aftalen mellem virksomheden og revisor, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Revisor kan til enhver tid fratræde hvervet. Fratræden skal dog ske under iagttagelse af reglerne om god revisorskik. Revisor kan afsættes af den, der har valgt vedkommende.

Stk. 3. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden.«

2. Efter § 11 indsættes:

»§ 11 a. Er en revisionsvirksomhed valgt til revisor, skal den, som revisionen overdrages til i virksomheden, opfylde lovens betingelser.«

3. § 12 affattes således:

»§ 12. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede regnskab med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå

Stk. 2. Revisor skal føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.«

4. I § 17, stk. 1, 1. pkt., ændres »150-152« til: »150-152 f«, og i 2. pkt. ændres »152« til: »152-152 f«.

5. § 17, stk. 2, ophæves.

§ 6

I lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998, som ændret ved lov nr. 227 af 21. april 1999 og lov nr. 1087 af 29. december 1999, foretages følgende ændringer:

1. Efter § 4 a indsættes:

»§ 4 b. Har en virksomhed pligt til at lade et regnskab revidere, løber revisors hverv, til ny revisor er tiltrådt, medmindre andet følger af lovgivningen, virksomhedens vedtægter eller aftalen mellem virksomheden og revisor, jf. dog stk. 2

Stk. 2. Revisor kan til enhver tid fratræde hvervet. Fratræden skal dog ske under iagttagelse af reglerne om god revisorskik. Revisor kan afsættes af den, der har valgt vedkommende.

Stk. 3. Fratræder revisor, skal den tiltrædende revisor rette henvendelse til den fratrædende revisor, der har pligt til at oplyse grundene til sin fratræden.«

2. § 6 affattes således:

”§ 6. Når revisor har afsluttet revisionen, skal revisor forsyne det reviderede regnskab med en revisionspåtegning, der er revisors erklæring om den udførte revision og konklusionen herpå.

Stk. 2. Revisor skal føre en revisionsprotokol. I protokollen skal revisor berette om arten og omfanget af de udførte revisionsarbejder og konklusionen herpå.«

3. Efter § 6 c indsættes:

»§ 6 d. Er en revisionsvirksomhed valgt til revisor, skal den, som revisionen overdrages til i virksomheden, opfylde lovens betingelser.«

4.1 § 10, *stk. 1, 1. pkt.*, ændres »150-152« til: »150-152 f«, og i 2. *pkt.* ændres »152« til: »152-152 f«.

5. § 10, *stk. 2*, ophæves.

§ 7

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2002. Bestemmelser, der vedrører regnskabsrelaterede forhold, finder anvendelse fra det tidspunkt, virksomheden overgår til at aflægge årsrapport efter lov om erhvervsdrivende virksomheders aflæggelse af årsregnskab m.v. (årsregnskabsloven), jf. denne lovs §§ 165 og 168.

Stk. 2. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland. Bestemmelserne i §§ 1-4 kan ved kongelig anordning helt eller delvis sættes i kraft for disse landsdele med de afvigelser, som de særlige færøske eller grønlandske forhold tilsiger. Bestemmelserne i §§ 5 og 6 kan tilsvarende sættes i kraft for Grønland.

Bilag 5 Udvalgte bekendtgørelser

5.1. Bekendtgørelse nr. 538 af 16. juni 2000 om revisionsselskaber

I medfør af § 11, stk. 8, og § 16, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 501 af 30. juni 1998, samt § 6 b, stk. 8, og § 9, stk. 2, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 502 af 30. juni 1998, fastsættes:

Bekendtgørelsens område

§ 1. Reglerne i aktieselskabsloven og anpartsselskabsloven finder med de tilføjelser, der følger af denne bekendtgørelse, anvendelse på revisionsselskaber.

§ 2. Ved revisionsselskab forstås et aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab), der alene driver eller ejer en revisionsvirksomhed i overensstemmelse med bestemmelserne i lov om statsautoriserede revisorer eller i lov om registrerede revisorer.

Navn

§ 3. Af et revisionsselskabs navn skal fremgå, om det er et aktieselskab, anpartsselskab eller kommandit-aktieselskab (partnerselskab). Det skal tydeligt fremgå af navnet, om selskabet er et "statsautoriseret" eller "registreret" revisionsselskab, jf. § 2. Revisionsselskaber er eneberettigede til i deres navn at benytte betegnelsen "statsautoriseret" eller "registreret" i forbindelse med angivelse af, at der udøves revisionsvirksomhed.

Offentliggørelse af ejerforhold

§ 4. Revisionsselskabets årsberetning skal indeholde en fortegnelse over samtlige aktionærer eller anpartshavere med angivelse af fulde navn og ejerandel. For fysiske personer skal det endvidere oplyses, om de er statsautoriserede eller registrerede revisorer, og om de er ansat i revisionsselskabet. I revisionskommandit-aktieselskaber skal tillige oplyses navnet på den eller de fuldt ansvarlige deltagere (komplementarer).

Aktier

§ 5. Aktier i et revisionsaktieselskab og revisionskommandit-aktieselskab skal være udstedt på navn, og aktiebrevet skal indeholde en utvetydig og iøjnefaldende angivelse af, at det ikke er et omsætningspapir.

Overdragelse af aktier og anparter

§ 6. Overdragelse eller anden overgang til eje af aktier eller anparter i et revisionsselskab må kun ske med selskabets forudgående samtykke, jf. dog § 11.

§ 7. De til aktier og anparter knyttede rettigheder må kun overdrages samlet. Dette gælder dog ikke ved overdragelse til pant eller anden sikkerhed, hvor stemmeretten skal forblive hos pantsætter.

§ 8. En aktionær eller anpartshaver, der ikke længere opfylder betingelserne for at eje aktier eller anparter i et revisionsselskab, skal underrette selskabet herom senest 4 uger efter, at betingelsen ikke længere er opfyldt. Stk. 2. Aktierne eller anparterne skal afhændes senest 8 uger efter, at aktionæren eller anpartshaveren ikke længere opfylder betingelserne for at eje aktierne eller anparterne. Afhændes aktierne eller anparterne ikke rettidigt, påhviler det selskabet straks at tvangsindløse aktierne eller anparterne. Stk. 3. Hvis indløste aktier eller anparter ikke forinden er afhændet, skal generalforsamlingen senest 4 måneder efter den i stk. 1 nævnte underretning træffe beslutning om kapitalnedsættelse til annulation af aktierne eller anparterne, i overensstemmelse med aktie- eller anpartsselskabslovgivningens regler herom. Kan dette ikke ske, skal selskabets bestyrelse indkalde til en ekstraordinær generalforsamling, hvor selskabets aktionærer eller anparts-havere er pligtige at vedtage beslutning om selskabets opløsning.

Deponering

§ 9. En revisor kan, uanset bestemmelsen i § 8, stk. 2, ved deponering af sin beskikkelse eller sit registreringsbevis, bevare sine aktier eller anparter, hvis deponeringen ikke overstiger en samlet periode på 3 år indenfor de sidste 5 år.

Stk. 2. Aktier eller anparter, erhvervet som led i en medarbejderordning, kan dog bevares uanset deponering af beskikkelse eller registreringsbevis.

Stk. 3. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 1, hvis forholdene taler herfor.

Suspension af rettigheder

§ 10. En aktionær eller anpartshaver, der er ophørt med at opfylde betingelserne for at eje aktier eller anparter i revisionselskabet, har, efter udløbet af den i § 8, stk. 2, 1. pkt., anførte frist, ikke de rettigheder, der er knyttet til den enkelte aktie eller anpart, herunder stemmeret og ret til udbytte eller udlodning.

Dødsboers og arvingers rettigheder

§ 11. I tilfælde af en aktionærs eller anpartshavers død kan dennes dødsbo, efterlevende ægtefælle eller andre arvinger eje afdødes aktier eller anparter indtil udløbet af det første fulde regnskabsår efter dødsfaldet. Hvis aktierne eller anparterne ikke er afhændet inden udløbet af denne periode, finder § 8, stk. 2, 2. pkt., tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan undtage fra bestemmelsen i stk. 1, hvis forholdene taler herfor.

Stemmeret

§ 12. Den til en aktie eller anpart knyttede stemmeret kan alene udøves af ejeren.

Stk. 2. En aktionær eller anpartshaver kan på revisionselskabets generalforsamling møde ved fuldmægtig, hvis denne opfylder betingelserne for at kunne eje aktier eller anparter i selskabet.

Stk. 3. En revisor med deponeret beskikkelse eller registreringsbevis samt et dødsbo eller arvinger, jf. § 11, har ikke stemmeret.

Konvertible gældsfordringer

§ 13. Optagelse af lån mod obligationer eller andre gældsbreve, der giver långiveren ret til at konvertere sin fordring til aktier eller anparter i selskabet, må kun ske, hvis långiveren opfylder betingelserne for at kunne erhverve aktier eller anparter i revisionselskabet. Det samme gælder optagelse af lån mod obligationer eller andre gældsbreve med ret til rente, hvis størrelse helt eller delvis er afhængig af det udbytte, selskabets aktier eller anparter afkaster, eller af årets overskud.

Stk. 2. Bestemmelserne i §§ 5-6 finder tilsvarende anvendelse med hensyn til de i stk. 1 nævnte gældsbreve.

Stk. 3. Opfylder långiveren eller ihændehaveren ikke længere betingelserne for at kunne erhverve aktier eller anparter i selskabet, forfalder gældsbreve

omfattet af stk. 1 til indfrielse straks eller efter anden aftale, dog inden 6 måneder.

Straffebestemmelser

§ 14. Overtrædelse af §§ 3-8, § 9, stk. 1, § 11, stk. 1, og § 13, straffes med bøde.

Stk. 2. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser

§ 15. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2000.
Stk. 2. Samtidig ophæves bekendtgørelse nr. 766 af 22. august 1994 om revisionsselskaber.

5.2. Bekendtgørelse nr. 90 af 22. februar 1996 om statsautoriserede og registrerede revisorers erklæringer m.v.

I medfør af § 6 a, stk. 4, og § 16, stk. 2, i lov om statsautoriserede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 762 af 22. august 1994, samt § 4 a, stk. 4, og § 9, stk. 2, i lov om registrerede revisorer, jf. lovbekendtgørelse nr. 763 af 22. august 1994, fastsættes:

Kapitel 1

Indledende bestemmelser

§ 1. Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, når revisor afgiver erklæringer og rapporter, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens egen brug.

Stk. 2. Revisor skal affatte de i stk. 1 omhandlede erklæringer og rapporter uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen eller rapporten, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v.

Stk. 3. Revisor skal affatte erklæringer og rapporter i et entydigt og let forståeligt sprog.

Stk. 4. Modtagerne forudsættes i denne bekendtgørelse at være de personer, virksomheder og offentlige myndigheder m.v., hvis beslutninger normalt må forventes at blive påvirket af erklæringerne eller rapporterne.

§ 2. Ved et regnskab forstås i denne bekendtgørelse et årsregnskab, et andet regnskab eller en tilsvarende regnskabsopstilling. Medmindre andet fremgår, omfatter et regnskab også årsberetninger og lignende, der er knyttet til regnskabet.

Kapitel 2

Afgivelse af erklæringer

Revisionspåtegninger på reviderede regnskaber

§ 3. En revisionspåtegning på et regnskab er revisors erklæring om den udførte revision.

Stk. 2. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal der afgives en fælles revisionspåtegning for årsregnskabet og koncernregnskabet. Reglerne i §§ 4-7 finder tilsvarende anvendelse.

§ 4. Revisionspåtegningen skal indeholde følgende i fast rækkefølge:

- 1) en identifikation af det regnskab, der er revideret.
- 2) en omtale af, at det af bestyrelsen og direktionen eller et tilsvarende ledelsesorgan (ledelsen) eller af hvervgiveren udarbejdede regnskab er revideret.
- 3) en omtale af den udførte revision, jf. stk. 2.
- 4) forbehold i henhold til § 5, eller oplysning om, at påtegningen er uden forbehold, jf. stk. 3.
- 5) eventuelle supplerende oplysninger i henhold til § 6, og
- 6) en konklusion vedrørende den udførte revision, jf. stk. 4.

Stk. 2. I omtalen af den udførte revision skal oplyses om revisionens formål og karakter. Herunder skal særskilt oplyses, hvis revisionen omfatter andet end regnskabet.

Stk. 3. Er påtegningen uden forbehold, skal revisor tydeligt og fremhævet angive: »Revisionen har ikke givet anledning til forbehold.«.

Stk. 4. I konklusionen skal oplyses:

- 1) hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og
- 2) hvorvidt regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningen og eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen. Herunder skal det oplyses, hvorvidt regnskabet, såfremt det er foreskrevet i lovgivningen eller i andre bestemmelser, giver et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet eller opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav.

Stk. 5. Revisionspåtegningen skal dateres og underskrives af den eller de revisorer, der er valgt til at foretage revisionen. Hvor en revisionsvirksomhed er valgt, underskrives revisionspåtegningen af den eller de revisorer, til hvem revisionen er overdraget. Revisors navn samt angivelse af, om vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå af påtegningen.

§ 5. Revisor skal i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis:

- 1) regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, økonomiske stilling samt resultatet, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav,
- 2) regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er helt ubetydelige,
- 3) usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst,
- 4) regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift men revisor finder at forudsætningen ikke er opfyldt,
- 5) regnskabet er aflagt under forudsætning af løbende drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt,
- 6) forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor,
- 7) revisor ikke kan nå til en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed, eller
- 8) regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningen eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af revisionspåtegningen. Forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Forbehold«.

Stk. 3. Revisor skal i revisionspåtegningen tydeligt begrunde sine forbehold.

Stk. 4. Revisor skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at det fører til, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet.

§ 6. Revisor skal i revisionspåtegningen give nødvendige supplerende oplysninger.

Stk. 2. Der skal særskilt gives supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af:

- 1) straffelovens kapitel 28 og 29 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning eller
- 3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Stk. 3. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger«.

§ 7. Er der i revisionspåtegningen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel årsberetning.

Erklæringer på ikke-reviderede regnskaber

§ 8. Ønsker en virksomhed, hvis regnskab ikke er underkastet revision, assistance af revisor i forbindelse med udarbejdelsen af regnskabet, skal revisor forsyne dette med en erklæring.

§ 9. Erklæringen skal indeholde:

- 1) en identifikation af det udarbejdede regnskab,
- 2) en omtale af, at revision ikke er foretaget,
- 3) en omtale af det udførte arbejde, og
- 4) en konklusion vedrørende det udførte arbejde, herunder oplysning om, hvorvidt regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med eventuelle lovgivningsmæssige og andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. Erklæringen skal dateres og underskrives af revisor. Revisors navn samt angivelse af, at vedkommende er statsautoriseret eller registreret revisor, skal tydeligt fremgå.

§ 10. Revisor skal i erklæringen tage forbehold, hvis:

- 1) usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst,
- 2) regnskabet er behæftet med fejl eller mangler,
- 3) regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt,
- 4) forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor, eller
- 5) regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningen eller andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af erklæringen. Forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Forbehold«.

Stk. 3. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde sine forbehold.

§ 11. Revisor skal i erklæringen give nødvendige supplerende oplysninger.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger«.

§ 12. Er der i erklæringen henvist til regnskabet, skal henvisningen foretages til konkrete poster eller noter i regnskabet eller til konkrete afsnit i en eventuel årsberetning.

Øvrige erklæringer

§ 13. Afgiver revisor erklæringer, der ikke er omfattet af §§ 3 og 8, finder reglerne i §§ 14-16 anvendelse.

§ 14. Erklæringen skal indeholde en omtale af det udførte arbejde.

§ 15. Revisor skal i erklæringen tage forbehold, hvis de oplysninger, der er lagt til grund for det udførte arbejde, er behæftet med fejl eller mangler. Desuden skal revisor tage forbehold, hvis usikkerhed ikke er tilstrækkeligt oplyst.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af erklæringen.

Stk. 3. Revisor skal i erklæringen tydeligt begrunde sine forbehold.

§ 16. Revisor skal i erklæringen give nødvendige supplerende oplysninger.

Stk. 2. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold.

Kapitel 3

Arbejdets tilrettelæggelse, revisionsprotokol og dokumentation

Arbejdets tilrettelæggelse

§ 17. Revisor skal tilrettelægge og udføre revisionen med henblik på at kunne tage stilling til, om regnskabet er udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen, jf. § 4. I forbindelse hermed skal revisor i rimeligt omfang være

opmærksom på forhold, der kan tyde på besvigelser og andre uregelmæssigheder, og som er af betydning for regnskabsbrugerne.

§ 18. Revisor må ikke deltage i eller tage medansvar for beslutninger, hvorved vedkommendes stilling som uafhængig revisor kan bringes i fare.

Revisionsprotokol

§ 19. Er det foreskrevet i lovgivningen eller en virksomheds vedtægter, eller ønskes det af hvervgiver, skal revisor føre en revisionsprotokol. Er det ikke foreskrevet, til hvis brug protokollen skal føres, skal den udarbejdes til hvervgivers brug. Pligten til at indføre oplysninger i revisionsprotokollen kan ikke erstattes af andre meddelelser.

Stk. 2. Når der er foretaget revision, skal der i protokollen i det mindste indføres oplysninger om:

- 1) hvilke revisionsarbejder der er udført og resultatet heraf, samt
- 2) væsentlig usikkerhed, fejl eller mangler vedrørende virksomhedens bogholderi, regnskabsvæsen eller interne kontrol.

Stk. 3. Er der indgået aftaler om udførelse af detaljeret kontrol eller om afgivelse af rapporter eller erklæringer i forbindelse med rådgivning og assistance, skal oplysning om opgavernes udførelse indføres i protokollen.

Stk. 4. Protokollatet til regnskabet skal yderligere indeholde oplysninger om forhold, som må forventes normalt at være nødvendige for modtagerens eller hvervgiverens stillingtagen til regnskabet.

Stk. 5. I modervirksomheder, der aflægger koncernregnskab, skal protokollen tillige indeholde en omtale af revisionen af koncernregnskabet.

Stk. 6. Det skal i protokollatet til årsregnskabet oplyses,

- 1) hvorvidt revisor opfylder lovgivningens habilitetsbestemmelser, og
- 2) hvorvidt revisor under revisionen har modtaget alle de oplysninger, der er anmodet om.

Dokumentation

§ 20. Selvstændigt praktiserende revisorer og revisionsvirksomheder skal føre en efter forholdene afpasset oversigt over revisions-, assistance- og rådgivningsarbejdernes formål og udførelse, og opbevare denne oversigt samt genparter af de afgivne erklæringer, rapporter, revisionsprotokoller og regnskaber i 5 år.

Stk. 2. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen kan forlange oversigten forelagt. Indeholder oversigter oplysninger, om hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, kan spørgsmålet om, hvorvidt oversigterne skal forelægges, af revisor begæres indbragt for retten. Retten kan bestemme, at oversigter, med hensyn til hvilke der påhviler revisor tavshedspligt, ikke skal forelægges, hvis hemmeligholdelse har væsentlig betydning for klienten.

Kapitel 4

Straffebestemmelser

§ 21. Overtrædelse af § 1, stk. 2, §§ 3-12, §§ 14-16, §§ 18-19 og § 20, stk. 1, straffes med bøde.

Kapitel 5

Ikrafttrædelsesbestemmelser

§ 22. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. maj 1996.

Stk. 2. Følgende bekendtgørelser ophæves:

- 1) Bekendtgørelse nr. 121 af 23. februar 1989 om revisors påtegninger på regnskaber,
- 2) Bekendtgørelse nr. 764 af 22. august 1994 om statsautoriserede revisores virksomhed,
- 3) Bekendtgørelse nr. 765 af 22. august 1994 om registrerede revisorers virksomhed.

Stk. 3. Bestemmelserne i § 3, stk. 2, og § 6 i bekendtgørelse nr. 765 af 22. august 1994 om registrerede revisorers virksomhed forbliver i kraft, indtil de afløses af tilsvarende bestemmelser i lov om registrerede revisorer.

Bilag 6 Oversigt over benyttede forkortelser

Organisationer

FSR - Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

FRR - Foreningen Registrerede Revisorer FRR

AICPA - The American Institute of Certified Public Accountants

FEE - Federation des Experts Comptables Européens

IAPC - International Auditing Practices Committee

IAS - Internationale regnskabsstandarder

IASB - International Accounting Standard Board

IFAC - The international Federation af Accountants

IF AD - International Forum on Accountability development

IMF - International Monetary Fund

IOSCO - International Organisation af Securities Commission

ISA - International Standards on Auditing

SEC - Securities and Exchange Commission

Andet

LSR - Lov om statsautoriserede revisorer

LRR - Lov om registrerede revisorer

